

## جایگاه اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه اداری در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و پیامدهای اقتصادی آن

آیت مولائی<sup>۱</sup>

### چکیده

ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم فرصت خاصی را پیش روی نظام دادرسی مالیاتی ایران و بازیگران اقتصادی قرار داده است. از یک سو، نظام «دادرسی فوق‌العاده مالیاتی» را در کنار «دادرسی عادی مالیاتی» به وجود آورده و از سویی دیگر، مهم‌ترین ظرفیت‌های دادرسی فوق‌العاده مالیاتی در این ماده تجمیع گردیده و محدود به این ماده شده است. نوشتار حاضر با درک چنین اهمیتی به این پرسش پاسخ داده است: مهم‌ترین اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه اداری در نظام دادرسی فوق‌العاده مالیاتی از چه جایگاهی برخوردار است؟ در این راستا با استفاده از روش تحقیق توصیفی-تحلیلی، چنین نتیجه‌گیری شده است: نخست، این تحقیق توانسته است اصول مربوط به دادرسی منصفانه اداری را در چارچوب دادرسی فوق‌العاده مالیاتی شناسایی کند. دوم، با وجود شناسایی برخی از اصول دادرسی منصفانه، باید گفت که دادرسی منصفانه به‌عنوان یک تأسیس حقوقی از ماده ۲۵۱ مکرر قابل استخراج نیست. سوم، تحقیق حاضر توانسته است بخشی از خلأهای حقوقی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی را در خصوص اصول پیشرفته حقوق اداری پر کند. چهارم، شایسته و بایسته است زمینه و فرایند مطلوبی برای امور مالیات‌ستانی اندیشیده شود تا از این طریق، امکان «اقتصادی‌سازی» امور مالیات‌ستانی افزایش یابد. در صورت تحمیل اصول پیش‌گفته در چارچوب ماده یادشده، زمینه برای اقتصادی‌سازی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی فراهم خواهد شد.

**واژگان کلیدی:** اصول تضمینی دادرسی، اصول دادرسی منصفانه اداری، اصول ساختاری دادرسی، اقتصادی‌سازی دادرسی، ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم.

## مقدمه

«اصول پیشرفته حقوق اداری» و «اصول دادرسی منصفانه» نمود بارز اصول هنجاری حقوق است. اگر اصول حقوقی در صدد جبران اختصارگویی قوانین است، اصول دادرسی منصفانه در پی بنیان افکندن ساختی است که به این وسیله فضا را حق بنیاد ساخته، ارزش‌های حقوق بشری را در فرایند دادرسی تثبیت نماید. این مقوله از مفاهیمی است که بر مفهوم کرامت ذاتی بشر استوار بوده و در پی بنیان‌گذاری آن‌گونه از دادرسی است که «عادلان»، «دادگرا»، «دادورانه» و «حق بنیاد» باشد و انصاف و عدالت هم در شیوه و هم در غایت رعایت شود. بنابراین دادرسی منصفانه یک اصطلاح بی‌طرفانه نیست، یک اصطلاح هنجاری است که موجب بایدها و نبایدهایی بوده، قاضی و دادگاه را وادار می‌کند سمت و سوی خاصی را در پیش گیرند؛ هرچند که عناصری از دادرسی منصفانه به قرون گذشته بازمی‌گردد و ریشه در دوران باستان دارد. آن‌سان که در سنت انگلیسی ریشه در مفهوم «عدالت طبیعی» داشته یا اینکه برخی از عناصر آن در آموزه‌های اسلامی وجود داشته است.<sup>۲</sup> اما ظهور «دادرسی منصفانه» به مثابه یک اصطلاح و تأسیس حقوقی، به قرن بیستم برمی‌گردد. یکی از دلایل شکل‌گیری این تأسیس حقوقی را باید در تحولات نیمه نخست این قرن و به‌ویژه شکل‌گیری رژیم‌های توتالیتر و اقتدارطلب جستجو کرد که در نتیجه آن، در قرن بیستم یک تأسیس حقوقی تحت عنوان دادرسی منصفانه ایجاد شد.<sup>۳</sup>

نوشتار حاضر در صدد است از دیدگاه حقوق عمومی برخی از اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه را به مثابه نمودی از اصول هنجاری، در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به بحث بگذارد. برابر این ماده، در مورد مالیات‌های قطعی، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و ادعای غیرعادلان بودن مالیات مستند به مدارک و دلایل کافی باشد، مؤدی می

۲. ر.ک. ولی، رستمی و همکاران، *دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران*، (تهران: انتشارات دانشکده حقوق و علوم سیاسی، ۱۳۸۸)، صص ۱-۱۱؛ پدram، محمودی، *اصول راهبردی دادرسی منصفانه*، (تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۹۶)، صص ۲۷-۳۲.

۳. ر.ک. مهدی، هداوند و مسلم، آقایی طوق، *دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی)*، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۶)، ص ۲۱۹.

تواند شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی را به وزیر امور اقتصادی و دارایی تسلیم کند. وزیر می‌تواند پرونده امر را به هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود برای رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیئت با اکثریت آراء، قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود.

ماده ۲۵۱ مکرر در میان مجموعه قوانین مالیاتی ایران، تنها ماده‌ای است که به دادرسی فوق‌العاده مالیاتی اختصاص یافته است. اختصارگویی قانون‌گذار در این ماده، بر اهمیت و ضرورت بررسی آن می‌افزاید.

چنین به نظر می‌آید که یکی از راه‌های حق‌بنیاد کردن دادرسی فوق‌العاده مالیاتی و تحمیل ارزش‌های حقوق بشری بر آن، توجه به اصول دادرسی منصفانه و اصول پیشرفته حقوق اداری و تحمیل آنها بر ماده یادشده است. چراکه هرچند قانون‌گذار از دهه‌های گذشته، تسهیلات فزاینده‌ای را برای طرح دعوی در چارچوب دادرسی فوق‌العاده مالیاتی پیش‌بینی کرده، اما نتوانسته است برای این شیوه از دادرسی، تشریفات قانونی جامع و مطلوبی تعیین کند و به نظر می‌رسد که بررسی اصول هنجاری حقوقی در اینجا بتواند تا حدودی این خلأها را پر کند.

در خصوص پیشینه تحقیق باید گفت که سابقه‌ای با این عنوان مشاهده نشد و از این حیث نوشتار حاضر تازگی دارد؛ هرچند برخی از کتاب‌ها<sup>۴</sup> به امر «آیین دادرسی مالیاتی» پرداخته‌اند یا اینکه در مقاله‌ای به بررسی ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر پرداخته شده است.<sup>۵</sup> اما در هیچ‌کدام از آنها به صورت منسجم و کافی، اصول دادرسی منصفانه و اصول پیشرفته حقوق اداری در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی به بحث و بررسی گذاشته نشده است.

با درک چنین اهمیتی، نگارنده این نوشتار در صدد پاسخ به این پرسش است: مهم‌ترین اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه اداری در نظام دادرسی فوق‌العاده

۴. ر.ک. میر محسن، طاهری تازی، *آیین دادرسی مالیاتی*، پاره نخست، دوم و سوم، (تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۵)؛ و احمد، غفاریان، *آیین دادرسی مالیاتی*، (تهران: انتشارات دانش‌پذیر، ۱۳۹۷).

۵. ر.ک. ولی، رستمی و محمود، پوررضائی فشخامی، «تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم»، پژوهشنامه مالیات، ش ۳۶ (مسلسل ۸۴)، (۱۳۹۶).

مالیاتی از چه جایگاهی برخوردار است؟ در مقاله حاضر با استفاده از روش تحقیق توصیفی-تحلیلی، سعی در شناخت و بررسی جایگاه اصول یادشده در این گونه دادرسی شده است.

چنین به نظر می‌رسد که این اصول با توجه به سه نوع دادرسی «مدنی، کیفری و اداری»، نیازمند بازچینی است. از آنجا که دادرسی فوق‌العاده مالیاتی در دسته دادرسی‌های اداری قرار دارد، در نتیجه در اینجا نظر بر شایع‌ترین «اصول پیشرفته حقوق اداری» و «اصول دادرسی منصفانه اداری» است و تلاش می‌شود رئوس اصول این نوع از دادرسی با در نظر گرفتن اقتضائات حاکم بر آن، ذیل دو دسته اصول ساختاری و اصول تضمینی به بحث گذاشته شود.

## ۱. اهمیت اصول حقوقی

اصول حقوقی در بین عناصر متشکله نظام حقوقی از اهمیت خاصی برخوردار است. در راستای چنین اهمیتی است که به اصول حقوقی در ایران در برخی از قوانین مانند «قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب (در امور مدنی)» مصوب ۲۱ فروردین ۱۳۷۹ تصریح شده است. فراتر از آن، قانون‌گذار اساسی در چارچوب جهان‌بینی اسلامی قضات را مکلف به دوری از سنت اثبات‌گرایی دانسته و در اصل یکصد و شصت و هفتم، قضات را به توجه «به منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر» مکلف دانسته است. می‌توان گفت حکم این اصل، دادرسی را به حل و فصل دعوا فراتر از اسناد موضوعه مکلف ساخته است و در چنین وضعیتی، اصول حقوقی به مثابه ابزار کار مؤثر دادرسی به‌شمار می‌آید.

ممکن است گفته شود در سنت فقهی ما فتاوی فقها از حیث «کارکرد» در موارد زیادی، آن نقش و کارکردی را داشته است که اصول حقوقی در حقوق مدرن بازی می‌کند. اما باید گفت این فتاوی را نمی‌توان معادل «اصول حقوقی» در نظام حقوقی مدرن دانست. بلکه ترجمان فتاوی را می‌توان همان قواعدی دانست که به زبان قانون‌گذار جاری می‌شود و قانون نام دارد. بنابراین، نهاد فتوا به مثابه «مخزن قواعد» نزد فقیه بوده که به فراخور موضوع و نیاز زمان و مکان، بروز و ظهور پیدا کرده است.

با وجود توضیحات بالا، باید گفت هرچند که زبان منطوقی قانون‌گذار اساسی معطوف و

محدود به «منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر» شده، اما بی‌تردید زبان مدلولی و زبان کارکردی قانون‌گذار اساسی، مرزهای منطوق را درنور دیده و فراتر از آن به افق‌های غایی نظر داشته و در پی ارائه‌ی طریقی بوده است تا به این وسیله قاضی از مرزهای پوزیتیویسم حقوقی فراتر رود.

پیش‌تر گفته شد اصول حقوقی از گذشته در دادرسی‌ها سابقه دارد. این وضعیت به‌طور مشخص در ماده ۳ «قانون آئین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب (در امور مدنی)» وجود دارد و از آنجایی که اعمال اصول حقوقی در پرونده‌های مربوط به حل و فصل اختلاف، فاقد خصوصیت و موضوعیت ویژه است، بر این مبنا می‌توان گفت که حکم ماده ۳ یادشده در خصوص پرونده‌های مالیاتی نیز موضوعیت دارد. وجود چنین سابقه‌ای ما را تشویق می‌کند مواد قانونی گزیده‌گوی را به فضای اصول حقوقی هدایت کنیم تا به این وسیله نقاط تاریک و مسکوت‌ماده برطرف گردد. در مورد دادرسی فوق‌العاده مالیاتی، ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از چنین اجمالی برخوردار است.

به‌نظر می‌رسد تحمیل اصول حقوقی حق‌بنیاد و هنجاری یکی از راه‌های جبران خلأها و کاستی‌های ایجاز‌گویی ماده یادشده است. البته اصول دیگری را می‌توان به بحث گذاشت که محدودیت نوشتاری در مقاله اجازه پرداختن به آنها را نمی‌دهد. در این راستا باید به ترسیم، شناسایی و تثبیت اصول حقوقی یادشده در چارچوب این ماده پرداخت تا به این وسیله شفافیت فرایندی و ماهوی بر این ماده سایه‌گستر شود. مهم‌ترین اصولی که در چارچوب این ماده می‌توان استنتاج نمود به قرار آتی است.

**۲. اصول ساختاری.** با درنظر گرفتن معیار «ساختار»، رئوس اصول ناظر بر هیئت سه‌نفره (ماده ۲۵۱ مکرر) از این قرار است:

**۲.۱. اصل استقلال هیئت سه‌نفره.** استقلال هیئت یادشده از حیث سلبی به معنای عدم تأثیرپذیری اعضای هیئت از سایرین (اعم از نیروهای داخلی یا خارجی سازمان) است. از حیث ایجابی نیز به این معناست که هیئت در استناد به قانون و برداشت از قانون آزاد و

مستقل باشد. بنابراین تنها دستوری که از آن باید تبعیت کنند دستور قانون است.<sup>۶</sup> بر این مبنای دادرسان نباید تحت نفوذ و کنترل دیگران قرار بگیرد. این کنترل عموماً کنترل و نفوذ مقامات سیاسی یا مقامات بالادستی اداری است. در چارچوب این اصل، هیئت سه نفره باید از حیث سازمانی، از نظر نیروی انسانی، از حیث کارکردی، از دیدگاه صوری و از منظر محتوایی مستقل باشد، در غیر این صورت، این ارگان تبدیل به بازیچه خواهد شد.

هرچند از دوران باستان در دادرسی‌ها، مفهوم استقلال به فراخور اقتضائات تاریخی هر کشوری مورد توجه بوده است؛ برای مثال در انگلستان از دوره ویلیام فاتح، استقلال قضات به عنوان یک مسئله مطرح بوده<sup>۷</sup> و علی‌رغم اشاره به استقلال در دادرسی در مگناکارتا<sup>۸</sup>، وضعیت ابهام‌آلودی بر آن سایه‌گستر بوده که در نهایت در سال ۱۶۲۸، زمان چارلز اول، به نقطه عطف خود رسید و از آن زمان، پیوسته به عنوان موضوع محوری در دادرسی مطرح بوده است.<sup>۹</sup> در وضعیت کنونی نیز از جمله اسناد مهم قرن بیستم ماده ۱۰ اعلامیه جهانی حقوق بشر مصوب ۱۹۴۸ است که به استقلال پرداخته است. با توجه به چنین اهمیتی، در خصوص جایگاه اصل استقلال هیئت سه نفره این موارد قابل ذکر است: نخست، به حکایت منطوق و مفاد ماده ۲۵۱ مکرر، موضوع استقلال منطوقاً یا مدلولاً یا مفهوماً مورد اشاره قرار نگرفته و این مفهوم یکی از شروط آغازین منصفانه بودن دادرسی بوده و از مقدمات اصل بی طرفی است. دوم، در هیچ کدام از مقررات اجرایی ماده یادشده آشکارا به استقلال اشاره‌ای نشده است. سوم، با وجود چنین سکوتی در اسناد یادشده، باید گفت اصل پیش گفته از اصول بنیادین اولیه دادرسی بوده، بر همه ارگان‌هایی که «کارکرد» شبه قضایی دارند فرض است بر این اصل استوار بوده، به پشتوانه آن عمل کنند، وگرنه خصلت «قضایی» خود را از دست خواهند داد. چهارم، به صراحت بند «پ» «دستورالعمل اجرایی تشکیل هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در مراکز استان‌ها»، پیوست بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی به شماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۴ بهمن ۱۳۹۶ (از این بعد دستورالعمل ۱۳۹۶)،

۶. ر.ک. طباطبایی مومنی، منوچهر، آزادی‌های عمومی و حقوق بشر، (تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۰)، ص ۵۴.

7. See: Martin, Shapiro, "Judicial Independence: the English Experience", North Carolina Law Review, Vol.55, No. 3, (1976), pp. 577-672.

8. Magna Carta

9. See: Sam J., Ervin, "Separation of Power: Judicial Independence, Law and Contemporary Problem", Judicial Ethic, Vol. 35, No. 1, (1970), p. 111.

هیئت‌ها از حیث سازمانی و اداری به اداره کل امور اقتصادی و دارایی وابسته‌اند. در نتیجه استقلال سازمانی و انسانی هیئت‌ها موضوعاً منتفی است. پنجم، به‌صراحت منطوق ماده ۲۵۱ مکرر، نیروی انسانی هیئت‌ها منتخب وزیر اقتصاد هستند، بنابراین این مقامات به‌شدت در معرض اقتدار وزیر قرار دارند و در نتیجه در معرض نقض اصول دادرسی منصفانه‌اند. هرچند که دستورالعمل یادشده در فرایند انتخاب آنها، به نمایندگانی از «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی» و «جامعه حسابداران رسمی ایران» (فراز ۲ از بند «ب») تصریح کرده است، اما اقتدار و صلاحدید مدیران کل و در نهایت، وزیر اقتصاد در فرایند انتخاب و تأیید اعضا، «خطمشی‌ساز» است. بنابراین، از دیدگاه سازمانی و صوری وابستگی کامل دارند و فضا برای خودتکایی سازمانی فراهم نیست. این وابستگی شکلی امکان خودبستگی ماهوی و محتوایی این مراجع را با چالش عظیم روبه‌رو می‌کند و وابستگی ماهوی را در پی دارد. پیامد چنین وضعیتی، وابستگی کارکردی را به‌دنپال خواهد داشت. به هر حال، وابستگی سازمانی می‌تواند از منظر روان‌شناسانه موجب وابستگی کارکردی باشد، چون افرادی که در اینجا کار می‌کنند انسان‌اند و انسان تحت تأثیر محیط خود قرار می‌گیرد و فضای سازمان باید به‌گونه‌ای باشد که به لحاظ روان‌شناختی سازمانی، امکان وابستگی ادراکی آنها به سازمان از بین برود. به عبارت دیگر آن عناصری که موجب وابستگی فکری می‌شوند و یا زمینه‌سازی وابستگی را فراهم می‌آورند باید از بین بروند؛ از جمله آنها وابستگی سازمانی و وابستگی نیروی انسانی است، و در اینجا مشاهده می‌شود که اسناد مربوطه به‌صراحت این موضوع را نقض کرده‌اند. ششم، یکی از راه‌های استقلال کارکردی اعضا، تأمین امنیت شغلی اعضاست که در هیچ سندی به آن اشاره نشده و انتصاب و عزل اعضا در صلاحدید وزیر قرار گرفته است. این درحالی است که در خصوص اعضای شورای عالی مالیاتی در ماده ۲۵۳ به غیرقابل عزل بودن اعضا به مدت سه سال از زمان انتصاب تصریح شده است و البته بر قانون‌گذار شایسته بود حکم این ماده را به تمام مراجع دادرسی مالیاتی تسری می‌داد. هفتم، اگر قائل به رویکردهای واقع‌گرایانه حقوقی در تفسیر متون باشیم، در این صورت، هرچند در نگاه نخست، آنچه مفروض تلقی می‌شود این است که اعضای هیئت هیچ تکلیفی دال بر تبعیت از دیدگاه‌های مقامات انتخاب‌کننده ندارند، لذا در عالم نظر، استقلال در تصمیم‌گیری «گروهی» اعضا محفوظ است؛ اما از منظر تفسیر واقع‌گرایانه

حقوق، نمی‌توان به «سایه تفکر» مقام انتخاب‌کننده بی‌تفاوت بود. با این حال، نظر به عدم رابطه سلسله‌مراتبی در میان اعضای سه‌گانه هیئت، از این حیث، استقلال «فردی» اعضا مفروض تلقی می‌شود.

**۲.۲. اصل بی‌طرفی.** برابر این اصل، تصمیمات باید بر اساس شواهد عینی و به دور از پیش‌داوری باشد.<sup>۱۰</sup> از رهگذر چنین تصمیمی است که نوعی اطمینان خاطر برای طرفین دعوا ایجاد می‌شود. بنابراین، رسیدگی‌کننده نباید قدرت خود را بر اساس منافع شخصی یا نفوذ خارجی اعمال کند، تحت تأثیر یکی از طرفین قرار نگیرد یا از یکی طرف‌داری نکند و خود نیز در نتیجه دعوا دی‌نفع نباشد.<sup>۱۱</sup> در متون فقهی ما به پیروی از روایات، موضوع بی‌طرفی مرجع رسیدگی‌کننده در سه محور مورد بحث قرار گرفته است: اولین مورد بی‌طرفی در صدور حکم است که صادرکننده حکم موظف است با بی‌طرفی کامل و برقراری عدالت به صدور حکم بپردازد. دومین مورد بی‌طرفی در رفتار است که فقها به دو دسته در این زمینه تقسیم می‌شوند؛ گروهی معتقد به وجوب بی‌طرفی در رفتار ظاهری هستند و گروهی دیگر به استصحاب بی‌طرفی در رفتار ظاهری اعتقاد دارند، و سومین مورد بی‌طرفی در تمایلات قلبی است که عموم فقها یادآور شده‌اند که مراعات بی‌طرفی و مساوات از این نظر واجب نیست.<sup>۱۲</sup> اصل بی‌طرفی ادامه اصل استقلال و پیامد آن است و در واقع، ناظر بر رفتار و عملکرد قاضی و افراد رسیدگی‌کننده است. به این اعتبار نباید دادرسان پرونده با طرفین پرونده روابط نفع‌آمیز یا نفرت‌آمیز داشته باشند، بلکه باید دادرس فقط به اعمال بی‌طرفانه صلاحیت خود و در چارچوب اصل حکومت قانون بیندیشد و فراتر از آن عمل نکند. به این اعتبار، فاصله‌ای میان «ذهن» و «عین» وجود ندارد و ذهن دادرس مجاز به فکر کردن به موارد ناقض بی‌طرفی نیست. حتی در صورت انحراف ذهن از بی‌طرفی، باید در مرحله بروز و ظهور عملی و در عالم عین، مکلف به رعایت الزامات بی‌طرفی است. در این چارچوب گفته می‌شود که باید از پیش‌داوری و جانب‌داری پیشگیری کند. اصول و قواعدی مثل قاعده ردّ دادرس مبانی توجیهی خود را از این اصل می‌گیرند.

۱۰. هداوند و آقایی طوق، پیشین، ص ۲۳۵.

۱۱. مهدی، هداوند، «مهتار قدرت و تحول آن در حقوق اداری»، نشریه حقوق اساسی، ش ۸ (۱۳۸۶)، ص ۲۸۷.

۱۲. جواد، فخار طوسی، حقوق متهمان (فقهی-حقوقی)، (قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی، ۱۳۹۱)، صص ۳۶۴-۳۷۳.



در خصوص جایگاه این اصل در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی باید گفت: نخست، از آنجایی که بی‌طرفی ادامه منطقی استقلال است و آن‌سان که در بالا آمد، استقلال در ابعاد مختلفش با موانع و محدودیت‌هایی روبه‌رو است، در نتیجه معضلات بالا به نوع دیگری در اینجا موضوعیت دارند. پس برای گذار به فضای اصل بی‌طرفی باید اصل استقلال را در این‌گونه دادرسی شناسایی و تثبیت کرد. بعد از آن می‌توان امیدوار بود که این مرجع مستقل بی‌طرفانه عمل کند. در فضای استقلال است که امکان بی‌طرفی وجود دارد، وگرنه در فضای وابستگی و عدم استقلال، بی‌تردید یک مرجع نمی‌تواند بی‌طرفانه قضاوت و داوری کند، چون پیوسته در معرض اقتدار بیرونی و درونی قرار دارد. دوم، از نکات جالب توجه دستورالعمل ۱۳۹۶ اینست که در فراز (۶) بند «ث» به ضرورت «رعایت اصل بی‌طرفی» تصریح شده است، با این توضیح که رعایت آن فقط برای «مجری یا مجریان قرار» پیش‌بینی شده است. می‌توان با استناد به «قیاس اولویت» گفت که رعایت مدلول این اصل برای اعضای هیئت نیز لازم‌الاجرا است. سوم، در فراز (۵) بند «ث» به مدلول «قاعده ردّ دادرسی» در خصوص مجریان قرار در شکل «سابقه اظهار نظر در پرونده مطروحه» آمده است. چهارم، با وجود سکوت قانون‌گذار و مقررات اجرایی مربوطه در خصوص بی‌طرفی اعضای هیئت، باید گفت که با استعانت از اصول کلی حقوقی و برخی از اسناد بین‌المللی، به‌ویژه بند ۱ ماده ۱۴ میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی که ایران عضویت آنها را در ۱۳۵۴ پذیرفته است، بی‌طرفی یکی از شروط آغازین رسیدگی در هیئت‌ها بوده و نقض آن از سوی اعضای هیئت، فضا را برای به‌محاق بردن اصل تساوی سلاح‌ها فراهم کرده، از موجبات نقض پرونده خواهد بود.

**۳.۲. اصل دادخواهی.** دادخواهی از جمله اصولی است که ریشه در تاریخ اختلافات بشر دارد و مبنای آن بر اصل تساوی همگان در برابر قانون استوار است.<sup>۱۳</sup> دادخواهی در دنیای مدرن و پیرو جهان‌شمولی حقوق بشر، جایگاه «حق بنیاد»ی پیدا کرده و به این اعتبار، دادخواهی حق «انسانی» بشر است که در چارچوب اصولی همچون اصل کرامت ذاتی بشر، اصل آزادی اراده قابل تأویل است و با اصول دیگر حقوقی همچون اصل استماع از

۱۳. بیژن، عباسی، حقوق بشر و آزادی‌های بنیادین، (تهران: نشر دادگستر، ۱۳۹۰)، ص ۲۲۶.

همجواری معنایی و کارکردی برخوردار است.

در خصوص جایگاه اصل دادخواهی در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی باید گفت، نخست اینکه قانون‌گذار در اصل ۳۴ دادخواهی را «حق مسلم هر فرد» دانسته و به این اعتبار، تشخیص داشتن حق یا نداشتن آن، با خود فرد است و از این حیث هیچ‌کس را نمی‌توان به اعمال یا چشم‌پوشی از این حق مسلم مکلف کرد. دوم، به تبع این سند بالادستی، مفروض تمامی اسناد مالیاتی، اعم از منطوق ماده ۲۵۱ مکرر و مقررات اجرایی آن، دربردارنده «حق» بودن دادخواهی برای مؤذیان است. با این حال، مطابق اصول آیینی حقوق، اما حق یادشده در ادامه با شروط دیگر دچار محدودیت می‌شود که در این خصوص، مهم‌ترین آن «اصل داشتن سمت» قابل ذکر است. مطابق این قاعده، حق دادخواهی مستلزم داشتن سمت است، درغیر این صورت، دادخواهی فرد در همان گام نخست رد خواهد شد و قانون‌گذار نیز با به‌کارگیری واژه «مؤذی» در ماده ۲۵۱ مکرر و سایر مقررات اجرایی مربوطه، به‌نوعی مقوله سمت در دعوی را مفروض تلقی کرده است.

**۴.۲. اصل در دسترس بودن دادگاه.** در چارچوب این اصل، شخص می‌تواند با صرف کمترین هزینه حقوق از دست رفته‌اش را باز ستاند<sup>۱۴</sup>. این اصل که حق دسترسی به دادگاه نیز نامیده می‌شود و ادامه منطقی حق دادخواهی است، به این معناست که باید دادگاه از حیث سازمانی و از حیث نیروی انسانی در دسترس ذی‌نفعان باشد، به این اعتبار و در چارچوب این مسئله ما با «اصل همسایگی اداره و دادگاه»، «اصل اداره نزدیک» و «اصل دادگاه نزدیک» مواجه هستیم. این اصول، ابزارهای معقول برای حق دادخواهی هستند و حق دسترسی به دادگاه را تسهیل می‌کنند. برای نمونه، بر مبنای اصل دادگاه نزدیک، شخص باید به شکل منصفانه و موجهی امکان دسترسی به دادگاه و سازمان دادگاه را داشته باشد و از سوی دیگر، اگر به سازمان دادگاه دسترسی پیدا کرد باید به نیروی انسانی سازمان نیز دسترسی داشته باشد. وقتی پیگیری حق حقیقتاً سخت شود، در این صورت، بسیاری از افراد از این حق خود صرف نظر خواهند کرد. از سوی دیگر، دسترسی به نیروی سازمان هم‌عرض با دسترسی به سازمان، از اهمیت برخوردار است؛ یعنی باید بین نیروی

۱۴. رستمی، لطفی و آقای طوق، پیشین، ص ۲۶.

خدمت‌رسان سازمان و ارباب‌رجوع یک رابطه متناسب و معقول وجود داشته باشد؛ به‌نحوی که اجرای حق‌ها راحت‌تر باشد. برای نمونه، اگر نیروی کافی برای خدمات به شهروندان وجود نداشته باشد، طبیعی است که هماهنگی بین سازمان و شهروندان نیز وجود نخواهد داشت و باید بین نیاز و ظرفیت دادگاه یک موازنه معقول ایجاد، و استانداردهای دادرسی رعایت شود.

در خصوص جایگاه اصل در دسترس بودن هیئت سه‌نفره این موارد قابل ذکر است: نخست، این اصل در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی نه‌تنها مورد نفی قرار نگرفته، بلکه نشانه‌های قوی از شناسایی آن در سطوح ملی و استانی دیده شده است. در واقع، اگر منطوق ماده ۲۵۱ مکرر و دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۸ دی ۱۳۸۴ وزیر اقتصاد با عنوان «دستورالعمل در خصوص مؤذیان درخواست‌کننده طرح پرونده در ۲۵۱ مکرر»، اصل در دسترس بودن هیئت سه‌نفره را در سطح ملی شناسایی کرده، اما بخشنامه ۱۳۹۶ وزارتی، دسترسی به هیئت‌ها را در سطح استان‌ها شناسایی نموده است.<sup>۱۵</sup> دوم، در نظام حقوقی ایران، هرچند «اصل اداره نزدیک» و «اصل دادگاه نزدیک» به صورت کلی شناسایی نشده، در نتیجه چنین انتظاری از اداره، فاقد ضمانت اجرای حقوقی است. اما در مقابل مشاهده می‌شود که وزارت اقتصاد خود را از طریق اسناد یادشده متعهد کرده است و از این حیث، این اصل در چارچوب اسناد بالا به‌مثابه یک حق برای مؤذیان شناسایی شده است. در نتیجه در چارچوب اصول یادشده، مراجع پیش‌گفته باید در دسترس باشند تا به این وسیله شهروندان و مؤذیان دچار مشقت و دردسرهای غیرموجه نشوند. به بیان دیگر، ممکن است از یک سو، به این موضوع از منظر مدیریتی نگریسته و گفته شود اقتضائات مدیریتی چنین ایجاب کرده است که در سطوح مختلف این هیئت‌ها مشغول به کار شوند. از سوی دیگر، از منظر حق‌بنیاد گفته شود که در هیچ‌کدام از مواد قانونی به «اصل در دسترس بودن دادگاه» اشاره نشده است و از این حیث ما نیازمند شناسایی اصول حقوقی با عنوان اصل دادگاه نزدیک و اصل اداره نزدیک هستیم.

اگر ادعای بالا را بپذیریم ناگزیر خواهیم بود بگوییم که در چارچوب اقتضائات مدیریتی،

۱۵. هرچند از دیدگاه دیگر، این سند معیار منطوق قانون و فلسفه وجودی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی است.

طی بخشنامه ۱۳۹۶ وزارتی، تشکیل هیئت‌ها در مراکز استان‌ها پیش‌بینی شده است. بنابراین، نظام حقوقی ما برای شهروندان هنوز اصل اداره نزدیک را به‌عنوان یک اصل کلی شناسایی نکرده است.

دفاع حقوقی از استدلال بالا در قرن بیست و یکم حقیقتاً سخت است. لذا از دیدگاه حقوقی، استدلال یادشده محل بحث و تأمل جدی است. در این راستا باید گفت اولاً با اصدار بخشنامه سال ۱۳۹۶، برای شهروندان انتظار موجه و قانونی دال بر دردسترس بودن دادگاه پیش‌گفته ایجاد شده است. دوم، عدول وزیر از مفاد این بخشنامه مستلزم رعایت اصل الزام به بیان دلایل تصمیم است. در نتیجه، در صورت فسخ این بخشنامه، منطقیاً شهروندان حق شکایت از چنین فسخی را نزد دیوان عدالت اداری خواهند داشت. سوم، نظر به «اصل سهولت در انجام خدمت عمومی»، از آنجایی که مفاد بخشنامه پیش‌گفته در راستای تسهیل خدمات و انجام مطلوب وظایف قانونی وزارت اقتصاد صادر شده است، در نتیجه، عدول از مفاد این اصل نزد خردمندان جامعه قابل پذیرش نخواهد بود؛ مگر اینکه وزارت اقتصاد مسیر آسان‌تری را جایگزین بخشنامه یادشده کند. حصول چنین مقصودی، به‌ویژه از طریق «دادرسی مجازی»، راحت‌تر است. دولت الکترونیک چنین امکاناتی را می‌تواند در اختیار قرار دهد که شوربختانه، زیرساخت حقوقی و فنی چنین دولتی در خصوص دادرسی فوق‌العاده مالیاتی شناسایی نشده است. این درحالی است که برای پرداخت مالیات از طریق سامانه‌های الکترونیکی نه‌تنها زیرساخت‌های معقولی اندیشیده نشده، برای شکایت از عملیات مالیات‌ستانی، زیرساخت حداقلی نیز در نظر گرفته نشده است که البته با اصل کرامت ذاتی بشر و حق‌بنیانی شهروندان مغایر بوده و اصل توازن حق و تکلیف را به محاق برده است.

**۲.۵. اصل صلاحیت ذاتی.** بنیان توجیهی صالح بودن مرجع رسیدگی‌کننده بر اصل حکومت قانون استوار است. این اصل در برابر «حکومت شخص» قرار می‌گیرد<sup>۱۶</sup>. آنچه که از منطوق ماده ۲۵۱ مکرر برمی‌آید این است که در چارچوب این اصل، رسیدگی به ادعای مؤدی از سوی اعضای هیئت صورت می‌گیرد. به این اعتبار، اگر وزیر پرونده را به هیئت

۱۶. احمد، مرکز مالگیری، حاکمیت قانون، (تهران: مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۵)، ص ۲۱.

واگذار کرد، این هیئت ذاتاً صلاحیت دادرسی مالیاتی به صورت فوق‌العاده را خواهد داشت. لذا اصل بر صلاحیت ذاتی هیئت سه‌نفره است. در چارچوب این اصل می‌توان گفت که رسیدگی به پرونده‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر باید با ترکیب هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی انجام گیرد. از جمله پیامدهای اصل ذاتی بودن صلاحیت، این است: نخست اینکه هیچ مقام یا مرجع دیگری نمی‌تواند در غیاب هیئت، وارد حوزه صلاحیت ذاتی هیئت شده، به جانشینی از آن تصمیم بگیرد یا رأی صادر کند. مقررات اجرایی مربوطه نیز مؤید چنین استدلالی است. دوم، با وجود هیئت، مراجع دیگر اعم از قضایی، اداری، اجرایی و شبه‌قضایی از صلاحیت لازم برای رسیدگی برخوردار نیستند؛ هرچند که در سلسله‌مراتب قدرت در جایگاه فزاینده قرار داشته باشند. سوم، در اثر چنین صلاحیتی، حتی اعضای هیئت نمی‌توانند صلاحیت خود را با اختیار به دیگری واگذار کنند، در غیر این صورت فلسفه وجودیشان از بین خواهد رفت.

**۲.۶. اصل چندمرحله‌ای بودن دادرسی.** در چارچوب این اصل، دادرسی در چند مرحله قابلیت رسیدگی دارد. بنیان توجیهی چندمرحله‌ای بودن در کاهش خطاهای دادرسی و دادن فرصت دوباره دادخواهی به شخص است. هرچند ماده ۲۵۱ مکرر به چندمرحله‌ای بودن دادرسی فوق‌العاده مالیاتی اشاره نکرده است، اما با نگاهی به دستورالعمل ۱۳۹۶ و دستورنامه شماره ۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۴ تیر ۱۳۹۷ «رئیس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای» مشاهده می‌شود که در این اسناد، مدلول اصل یادشده پذیرفته شده و بند «ج» دستورالعمل ۱۳۹۶ مبنی بر این اصل نگاشته شده است. بر این مبنای شعب دیوان عدالت اداری در چارچوب ماده ۱۰ قانون آیین رسیدگی و تشکیلات دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، از صلاحیت رسیدگی عالی قضایی به آرای هیئت در شکل فرجامی برخوردار هستند. هرچند که محدودیت صلاحیت دیوان به رسیدگی شکلی، کارآمدی تجدیدنظرخواهی را نیمه‌تمام می‌گذارد.

### ۳. اصول تضمینی

رئوس این دسته اصول، اصول مربوط به مرحله «رسیدگی» و اصول مربوط به مرحله «صدور رأی» قابل بحث است.

۳. ۱. اصول مربوط به مرحله رسیدگی. مهم‌ترین اصول مرتبط با این مرحله از دادرسی از این قرار است:

۳. ۱. ۱. اصل تساوی سلاح‌ها. این مؤلفه در فقه به معنای وجوب تسویه بین خصمین است.<sup>۱۷</sup> برداشت حقوقی از این اصل از معنای ادبی‌اش دور نیفتاده است و با اتکا به اصل فلسفی «برابری» به تساوی ابزارهای لازم در دفاع نظر دارد، چراکه نفی این اصل زمینه و مقدمه نفی یا چالش سایر اصول در دادرسی است.

در چارچوب این اصل به نظر می‌رسد که اصل برابری سلاح‌ها در نظام دادرسی فوق‌العاده مالیاتی ایران با موانعی روبه‌رو است، مهم‌ترین دلایل چنین ادعایی را باید در این موارد جستجو کرد؛ نخست، آن‌سان که در بالا آمد، نهاد هیئت سه‌نفره در اشکال مختلف به وزارت اقتصاد به‌عنوان یکی از طرفین دعوی وابسته است. در نتیجه، اقتدار وزارتخانه بر هیئت‌ها، به‌ویژه در خصوص «مقدمات رسیدگی» محرز است؛ چراکه بند «پ» دستورالعمل ۱۳۹۶، تأمین مکان مناسب، نگهداری و بایگانی پرونده‌ها، تجهیزات اداری و پرداخت حق‌الزحمه و... را برعهده ادارات کل قرار داده است. بر اساس این بند نمی‌توان انتظار داشت اصل برابری سلاح‌ها در مورد هر دو طرف دعوی به صورت مطلوب رعایت شود و بی‌تردید امکانات تدارکاتی وزارتخانه و قدرت اداره در چیدمان اعضای هیئت و اداره هیئت بر نحوه دادرسی تأثیر مستقیم و معناداری خواهد داشت و به این اعتبار می‌توان گفت که دادرسی مالیاتی در اینجا از اصل برابری سلاح‌ها نمی‌تواند به نحو مطلوب استفاده کند، یا دقیق‌تر بگوییم اساساً با امتناع مواجه است. دوم، به صراحت بند ۷ دستورالعمل ۱۳۸۴ هیئت «در صورت نیاز، نسبت به دعوت از مسئولین مربوط در حوزه مالیاتی ذیربط جهت بررسی موضوع و ارائه توضیحات» دعوت خواهد کرد. این درحالی است که به مؤدی اجازه چنین حضوری داده نشده است. سوم، بر مبنای اصل تساوی و برابری در مقابل قانون، باید برای طرفین دعوی امکانات برابر جهت شکایت، برای حضور، جهت دفاع و برای اجرای حق در نظر گرفت. این درحالی است که ماده ۲۵۱ مکرر به صراحت حق شکایت را مختص

۱۷. هدی، غفاری و عاطفه، عباسی کلیمانی، «مروری بر حقوق متهم در نظام حقوقی ایران با رویکرد بر اسناد فراملی»، مجله فقه و حقوق خانواده، ش ۴۳ (۱۳۸۵)، ص ۱۲۱.

«مؤدی» دانسته و از این حیث برای اداره صلاحیتی پیش‌بینی نشده است. شایسته بود که قانون‌گذار در راستای پاسداشت منافع عمومی این راه را برای جبران خطاها و قصور مالیات‌ستانان پیش‌بینی می‌کرد.

۳. ۱. ۲. اصل علنی بودن دادگاه. این اصل را می‌توان از عواملی دانست که به جلب اعتماد عمومی، جلوگیری از تشکیل دادگاه سری، نظارت عمومی بر عملکرد دادگاه و جلوگیری از فساد قضایی و بالا بردن شأن رأی صادره می‌انجامد<sup>۱۸</sup>. مطابق این اصل، دادگاه در دعاوی تحت صلاحیت خودش باید حق حضور همگان را به‌عنوان یک حق مفروض شناسایی کرده باشد. به این اعتبار، همگان اعم از ذی‌نفعان دعوی و غیر آن حق دارند در جلسه دادرسی حاضر شوند، مگر اینکه با دلیل اخلاقی، دلیل مربوط به نظم عمومی، امنیت ملی، و رعایت حریم خصوصی مواجه گردد. هرچند که خود این استثناها به لحاظ ذهنی، قابل تفسیر بوده و ممکن است در اثر تفسیر اقتدارگرایانه، استثنا بر اصل حاکم گردد.

نگاهی به مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره، گویای آن است اولاً در هیچ‌کدام از اسناد، اصل علنی بودن دادرسی به صورت آشکار شناسایی نشده است. لذا از دیدگاه پوزیتیویستی، در نگاه نخست چنین می‌نماید که قانون‌گذار نسبت به این اصل اعلام نظر نکرده است؛ این سکوت نشانه چیست و چگونه قابل تفسیر است؟ مطابق اصول تفسیر، «حق»ها در دسته رویکردهای تفسیری موسع و صلاحیت‌ها در دسته رویکردهای تفسیری مضیق قرار می‌گیرند. با این توضیح و با درنظر گرفتن اینکه علنی بودن دادرسی از حقوق بنیادین در امر دادرسی منصفانه به‌شمار می‌آید، بر این مبنا، سکوت قانون‌گذار را باید حمل بر جواز و عدم ممنوعیت آن فرض کرد. بنابراین در چارچوب علنی بودن دادرسی، شهروندان مختلف، حق حضور در جلسات دادرسی را دارند. ثانیاً از منظر پوزیتیویستی، اصل ۱۶۵ قانون اساسی بر اصل علنی بودن محاکمات تصریح داشته است. هرچند در نگاه نخست، منطوق این اصل قابل اعمال بر پرونده‌های کیفری است، اما از حیث فلسفه وجودی و کارکرد این اصل، باید گفت حکم این اصل بر هیئت‌های سه‌نفره نیز قابل اعمال است، چون آن کارکردی را که هیئت‌های یادشده انجام می‌دهند

۱۸. محمود، آخوندی، آیین دادرسی کیفری: اندیشه‌ها، ج ۴، (تهران: نشر وزرات فرهنگ و ارشاد اسلامی، ۱۳۷۸)، ص ۲۰۵.

همانی است که دادگاه انجام می‌دهد و البته این مراجع از دیدگاه حقوق اداری، در دستۀ «دادگاه» اداری قرار دارند و کارکرد هر دو نهاد، حل اختلاف و برطرف کردن نزاع منافع است و امرشان امر توافقی است؛ به این اعتبار، هر دو دادگاه هستند و اصل بر علنی بودن رسیدگی در آنهاست.

**۳.۱.۳. اصل محدودیت زمان رسیدگی.** یکی از معیارهای ارزیابی کیفیت دادرسی، زمان صرف‌شده است که حد ایمنی و حساسیت دعوا نیز در گرو آن است؛ معیاری که مبنای کارایی یا عدم کارایی تلقی می‌شود، چراکه تعیین بازدهی آرای دادگاه‌ها را در حقوق شکلی تشکیل می‌دهد. معیار زمان هم در شکل‌گیری حقوق و قواعد آن، عنصر طلایی به حساب می‌آید.<sup>۱۹</sup> مبنای این اصل از یک سو در راستای پیشگیری از تأخیر در دادرسی و اطلاع دادرسی است و از سوی دیگر برای پاسداشت شأن انسانی ارباب رجوع است. بنابراین، شایسته و بایسته است دادگاه‌ها از نیروی انسانی کافی و متخصص برخوردار باشند تا با استفاده از نیروی انسانی کافی و متخصص در یک بازه زمانی موجه و معقول به پرونده‌ها رسیدگی شود. پرسش این است: بازه زمانی معقول یک مفهوم کمی است یا کیفی؟ به نظر می‌آید این مقوله بیش از آنچه که یک مفهوم کمی باشد کیفی است و بیش از آنچه که موضوعی باشد طریقی است. با این حال، باید ضمن رسیدگی سریع و بدون شتاب، از ورود به حاشیۀ دعوا و مطالب غیرمرتبط پیشگیری شود. به این اعتبار، زمان «مناسب» به جای زمان «سریع»، پذیرفتنی‌تر است.

در خصوص جایگاه این اصل در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی باید گفت: نخست، با وجود سکوت ماده ۲۵۱ مکرر، این اصل در حقوق مدرن یکی از اصول پیشرفته حقوق اداری است که در نظام‌های مختلف حقوقی شناسایی شده است. بنابراین بایسته است هیچ مقرره‌ای خلاف این اصل نباید به تصویب رسیده باشد. دوم، در سکوت قانون‌گذار مالیاتی، باید گفت از حیث کارکردی در نظام دادرسی ایران مفاهیمی وجود دارد که نفی سرعت در رسیدگی را مذموم شمرده و با آن به مقابله برخاسته است. یکی از مفاهیم نام‌آشنا در این خصوص،

۱۹. نجادعلی، الماسی و بهنام، حبیبی درگاه، «درآمدی بر کیفیت دادرسی در فرایند دادرسی کارآمد»، مجله دیدگاه‌های حقوق قضایی، دوره ۱۷، ش ۵۸ (۱۳۹۱)، ص ۵۵.



«نفی اطالۀ دادرسی» است و البته این مفهوم به نوع دیگری در پی همان غایتی است که اصل محدودیت زمان رسیدگی به دنبال آن است. سوم، دستورالعمل ۱۳۸۴ در چارچوب ردیف (۹) آشکارا به مفهوم این اصل پرداخته و به اصل سرعت در پاسخگویی در هر دو معنای «کمی و کیفی» توجه کرده است و از این حیث، «دقت نباید فدای سرعت شود و سرعت نباید مطلقاً از دستور کار خارج شود». چهارم، نظر به ارتباط وثیق، بلافصل و معنادار این اصل با اصل منافع عمومی، پذیرش آن در دادرسی مالیاتی، به نفع بیت‌المال است. یعنی اگر ما بخواهیم در چارچوب دادرسی مالیاتی پیگیر منافع عمومی باشیم باید مدلول این اصل را شناسایی کنیم، چراکه بخش اعظمی از درآمدهای مالیاتی دولت در پیچ و خم دادرسی معطل شده، سال‌ها طول می‌کشد تا وصول گردد. به بیان دیگر، اهمیت و ضرورت شناسایی و بالندگی این اصل در دادرسی مالیاتی ایران، زمانی دوچندان می‌گردد که در نظر داشته باشیم ایران پیوسته در طول دهه‌های گذشته با پدیده تورم اقتصادی چند ده درصدی مواجه بوده است، به نحوی که در سال‌های مختلف عموماً تورم چند ده درصدی داشته‌ایم. این رکوردزنی تاریخی حامل یک خبر بد است و آن اینکه ارزش آن منابع از درآمد مالیاتی دولت در سایه اطالۀ دادرسی به سرعت کاهش پیدا می‌کند. این وضعیت گویای آنست که بخشی از منابع درآمدی، بیت‌المال در گلوگاهی به نام دادرسی مالیاتی به «گروگان» گرفته شده است؛ هرچند که این وضعیت، وجه دیگری از فساد در شکل و شمایل دیگر است. در چنین فضایی، افرادی که باید مالیات‌های زیاد بدهند عموماً پرونده‌ها را به مراجع حل و فصل اختلاف ارجاع می‌دهند و به میزانی که فرایند مالیات‌ستانی طولانی و زمان‌بر باشد در عمل ارزش مالی و اقتصادی منابع درآمدی دولت به صورت فزاینده کاهش می‌یابد که حاصل این وضعیت، کسر یا چالش در منابع درآمدی دولت است.

۳. ۱. ۴. اصل استماع. در چارچوب این اصل، فرد یا طرفین دعوی از حق شنیده شدن برخوردارند. این اصل از اصول عدالت طبیعی است و در سنت کامن‌لا تاریخ طولانی داشته و به مرور زمان به سایر کشورها همچون فرانسه، نروژ، اسپانیا و هلند تسری پیدا کرده است.<sup>۲۰</sup> و امروزه به‌عنوان یکی از اصول عدالت آیینی به‌شمار می‌آید که از دادرسی قضایی

۲۰. ر.ک. بیژن، عباسی، «تحلیل قواعد و شرایط شکل‌گیری اعمال اداری یک‌جانبه»، فصلنامه حقوق، دوره ۴۳، ش ۳ (۱۳۹۲)، ص ۱۳۴؛ عطریان، فرامرزی، *اداره خوب*، (تهران: بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۶)، صص ۹۰-۹۱.

به دادرسی اداری راه یافته است.<sup>۲۱</sup> بر اساس این اصل، دادگاه قبل از استماع دیدگاه‌های طرفین نمی‌تواند رأی صادر نماید.

باید توجه داشت یکی از جلوه‌های مهم استماع، «حق حضور در دادگاه» است که به حق رسیدگی حضوری معروف است که ریشه در اسناد حقوق بشری دارد. بر مبنای این حق، ذی‌نفعان پرونده به‌طور اطلاقاً حق حضور در دادگاه دارند؛ یعنی قاضی دادگاه به دلایل مختلف مثل امنیت ملی و مصالح عمومی یا هر عنوان دیگری نمی‌تواند طرفین را از حضور در دادگاه منع کند. باید توجه داشت که چنین حضوری نباید محدود به حضور فیزیکی باشد، بلکه باید معنادار باشد؛ به بیان دیگر منظور از حق رسیدگی حضوری یعنی «حق حضور آگاهانه»، و این حضور آگاهانه به‌دست نخواهد آمد مگر اینکه دادگاه ابزارهای لازم را در اختیار طرفین پرونده قرار دهد.

با وجود اهمیت بالای اصل استماع، باید گفت که این اصل در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی شناسایی نشده است. با نگاهی به منطوق و مفهوم ماده ۲۵۱ مکرر و دستورالعمل‌های صادره، مشاهده می‌شود که «حضور بودن دادرسی» در این مرحله شناسایی نشده و اگر قائل به رویکرد پوزیتیویستی باشیم در این صورت به‌صراحت ردیف ۷ از دستورالعمل ۱۳۸۴، «در صورت نیاز، نسبت به دعوت از مسئولین مربوط در حوزه مالیاتی ذیربط جهت بررسی موضوع و ارائه توضیحات حضوری» اقدام خواهد شد. مفهوم مخالف این عبارت آنست که برای مؤدی از این حیث حقی تعریف نشده است. در فقدان شناسایی چنین حقی در این نوع از دادرسی، امکان کنترل قضایی آرای صادره از هیئت‌ها نیز با مشقت زیادی روبه‌رو است، چراکه عموماً نظارت دیوان مربوط به امور حکمی بوده و مسائل موضوعی در حاشیه قرار دارند. اگر از رویکرد پوزیتیویستی فاصله گرفته و به‌طور عام به دادرسی مالیاتی نگاه حق‌بنیاد داشته باشیم، در این صورت گفته خواهد شد: ردیف ۷ یادشده، ناظر بر رفع نیازمندی‌های اعضای هیئت بوده و متعرض امکان و حق حضور مؤدی در این هیئت‌ها نشده است.

۲۱. علی‌محمد، فلاح‌زاده، «تحولات حق استماع در حقوق اداری انگلستان و ایران»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال پانزدهم، ش ۴۱ (۱۳۹۲)، ص ۱۷۰.

۳. ۱. ۵. اصل دسترسی به وکیل. حق برخورداری از وکیل یکی از مهم‌ترین تضمین‌های دادرسی عادلانه است. وکیل می‌تواند در برابر تمایلات و لغزش‌ها، اشتباه‌ها، افراط‌ها، بی‌نظمی‌ها، ناهنجاری‌ها، اقدامات نابجا، ناروایی‌ها و هر آنچه مخل قضاوت عادلانه است با تذکرات قانونی ایستادگی کند و از وقوع آن جلوگیری نماید.<sup>۳۲</sup> هرچند در دادرسی عادی مالیاتی به امکان استفاده از وکیل در بند ۴ و فصل دوم از «دستورالعمل دادرسی مالیاتی»، مصوب ۱۳۸۷ آشکارا پرداخته شده است، اما با نگاهی به منطوق و مفهوم ماده ۲۵۱ مکرر و اسناد اجرایی مربوطه مشاهده می‌شود که به این اصل اشاره‌ای نشده است. با این حال، باید گفت: نخست، از آنجایی که امر وکالت در اینجا فاقد خصوصیت است، در نتیجه با وحدت ملاک از دستورالعمل یادشده، منطقی‌اً امکان مدلول این سند در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی نیز وجود دارد. دوم، سکوت اسناد اجرایی در خصوص یک حق بنیادین نمی‌تواند به معنای «نفی» چنین حقی تفسیر گردد، بلکه از اساس، نفی چنین حقی نیازمند تصریح به آن است. سوم، مهم‌تر اینکه قانون‌گذار اساسی در اصل ۳۵، نه تنها به حق انتخاب وکیل از سوی همگان «در همه دادگاه‌ها» تصریح داشته است، بلکه «اگر کسانی» توانایی انتخاب وکیل را نداشته باشند باید برای آنها امکانات تعیین وکیل فراهم گردد». در این راستاست که در برخی از اسناد عادی نظیر قانون آیین دادرسی کیفری به امکان تعیین وکیل معاضدتی یا تسخیری در پرونده‌ها تصریح شده، اما شوربختانه در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی نه تنها دولت در هیچ سندی به این تکلیف عمل نکرده، بلکه در اثر امتناع در تثبیت اصل استماع، داشتن وکیل در «مرحله رسیدگی به پرونده» نیز با موانع جدی روبه‌رو شده است؛ هرچند منطقی‌اً نباید در «مرحله تقدیم شکایت»، محدودیت یا ممنوعیتی وجود داشته باشد. چهارم، به‌صراحت اسناد بین‌المللی که ایران عضویت آنها را پذیرفته، به حق داشتن وکیل تصریح شده است. بنابراین، دولت ایران در کنار تعهدات حقوق داخلی، برابر اسناد بین‌المللی نیز مکلف به شناسایی اصل یادشده در دادگاه‌ها است. در این خصوص میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی مطرح بوده که در آن داشتن وکیل از حقوق اطلاقی افراد معرفی شده است.

۳۲. احمد، کریم‌زاده، *تخلفات انتظامی قضات*، (تهران: نشر میزان، ۱۳۸۱)، ص ۵۷.

۳. ۱. ۶. اصل انتظار قانونی. برابر این اصل، مقامات عمومی نمی‌توانند از تصمیمات، رویه‌های عملی، خطامشی‌ها و یا حتی از اظهارات گذشته خود برگردند؛ مگر در موارد موجه و معقول. این اصل از جمله اصول نظام‌های اداری توسعه‌یافته است، چراکه اصل یادشده جبران‌کننده خلئی است که سایر اصول همچون اصل حق مکتسب، از انجام آن ناتوان‌اند. این اصل در سنت کامن‌لا از جایگاه شایسته‌ای برخوردار بوده و به بیان کریگ<sup>۲۳</sup> به خواسته‌ها و توقعات موجه و معقولی گفته می‌شود که در روابط متقابل اشخاص با کارگزاران عمومی و به‌ویژه مقام‌های دولتی در خصوص تصمیم‌ها، اعلام‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های اداری و اجرایی اتخاذشده در چارچوب صلاحیت‌های اختیاری ایجاد می‌شود، به‌نحوی که عدم توجه به آنها یا صرف‌نظر کردن از آنها موجب ورود خسارت یا سلب منفعت از شهروندان مخاطب تصمیم‌ها، اعلام‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های اداری مقام‌های یادشده می‌گردد.<sup>۲۴</sup>

نگاهی به اسناد مربوط به دادرسی فوق‌العاده مالیاتی گویای بحران در جایگاه این اصل است، هرچند که می‌توان گفت بخشی از کارکردهای این اصل در چارچوب اصولی به‌ویژه «حق مکتسب» در دادرسی مالیاتی قابلیت اعمال را دارد، اما اصل انتظار قانونی به‌مثابه تأسیس حقوقی در دادرسی مالیاتی شناسایی نشده است. اگرچه در نوشته‌ای نظر بر اینست که این اصل در «موارد نادری»<sup>۲۵</sup> شناسایی شده است، اما رأیی از دیوان عدالت یا دادگاه‌ها مشاهده نمی‌شود که در آن، اصل یادشده در پرونده مالیاتی مفروضاً یا آشکاراً ذکر شده باشد.

### ۳. ۲. اصول مربوط به مرحله اصدار رأی

در این مرحله، رئوس اصول از این قرار است:

۳. ۲. ۱. اصل مستند و مستدل بودن رأی. در چارچوب این اصل، اعمال مقامات عمومی باید اولاً مستند به قانون باشد. ثانیاً متکی به استدلال باشد که از این طریق بین مصداق و مفهوم رابطه موجه ایجاد شود. به بیان دیگر، استدلال دو کارکرد دارد: استدلال

23. Craig

۲۴. مسیح، بهنیا، اصل انتظار مشروع، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۳)، ص ۲۲.

۲۵. همان، ۲۶۳.

گاه در مقام خلأ قانون، نقش قانون را بازی می‌کند؛ آنجا که قانون وجود ندارد و دادرس با استفاده از استدلال، رأی خود را موجه‌سازی می‌کند و رأی خود را خردمندان و اخلاقی می‌سازد، گاهی استدلال میان پرونده و ماده قانونی رابطه موجه برقرار می‌کند. به این اعتبار، استدلال می‌تواند حلقه واسط میان مستند قانونی و آن پرونده خاص باشد و بین مصداق و مفهوم رابطه برقرار کرده، این دو را به هم پیوند دهد. انجام چنین کاری، نشانگر هنر، تکنیک، توانمندی، لیاقت و قابلیت یک دادرس است. صدور رأی این‌چنینی موجب می‌شود رأی قابل فهم بوده، قانع‌کننده باشد.

در خصوص جایگاه این اصل باید گفت: نخست، اصل یادشده برای همه اعضای هیئت، اعم از اکثریت و اقلیت، الزام‌آور بوده و بر این مبنا، نظر همه آنها باید در بردارنده اظهار نظر قطعی، دقیق، موجه و مدلل باشد. دوم، از جمله شروط مصرحه در ردیف (۱) دستورالعمل ۱۲۸ ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۸ دی ۱۳۸۴ و ردیف (۱) دستورنامه ریاست «مرکز دادخواهی مالیاتی و صلاحیت حرفه‌ای» به شماره ۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۴ تیر ۱۳۹۷، لزوم رعایت مفاد این اصل آمده است. سوم، این اصل در دستورالعمل ۱۳۹۶ (بند «ث»)<sup>۲۶</sup> مورد تصریح و توجه قرار گرفته است. چهارم، در منطوق ماده ۲۵۱ مکرر، این اصل ذیل عنوان «مستنداً به مدارک و دلایل کافی» مورد شناسایی قرار گرفته است. پنجم، به صراحت اصل ۱۶۶ «احکام دادگاه‌ها باید مستدل و مستند... باشد» و به استناد اصل ۱۶۷ دادرس موظف است «حکم هر دعوا را در قوانین مدونه بیابد و اگر نیابد با استناد به منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر حکم قضیه را صادر نماید».

۲.۲.۳. اصل تناسب. نویسندگانی همچون دی‌بورکا<sup>۲۶</sup> و تری‌دیماس<sup>۲۷</sup> معیارهایی را برای فهم این اصل مطرح کرده‌اند<sup>۲۸</sup> و به نظر می‌رسد اصل تناسب در واقع به توازن میان نفع‌های رقیب (میان طرفین از یک سو و میان طرفین و جامعه از سوی دیگر) مربوط می‌شود، به نحوی که یک موازنه موجه و منصفانه میان آنها ایجاد شود. بر این اساس، دادرس دادگاه باید بین هدف و وسیله، بین طرفین دعوا، منطق تناسب را رعایت کند. چنین

26. De Burca  
27. Tridimas

۲۸. ر.ک. مهدی، مرادی برلیان، اصل تناسب، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۲)، ص ۴۴.

منطقی از یک سو بر نسبت میان «اهداف عمل عمومی» و «ابزار استفاده‌شده» در راستای آن اهداف استوار است<sup>۳۹</sup> و از سویی دیگر، مربوط به «ارزیابی منافع رقیب»<sup>۴۰</sup> است.

در خصوص نسبت میان اصل یادشده با دادرسی فوق‌العاده مالیاتی باید گفت که این اصل به‌مثابه یک تأسیس حقوقی در این‌گونه دعاوی شناسایی نشده و نگاهی به دادرسی عادی مالیاتی، گویای وجود وضعیتی مشابه با دادرسی فوق‌العاده مالیاتی است.

**۳.۲.۳. اصل تجدیدنظرخواهی.** یکی از راه‌های شکایت از آراء، تجدیدنظرخواهی است.<sup>۳۱</sup> این اصل، بیان دیگر اصل چندمرحله‌ای بودن دادرسی است؛ چراکه چندمرحله‌ای بودن، وجه «سخت‌افزاری» حق را تشکیل می‌دهد، اما تجدیدنظرخواهی جنبه «نرم‌افزاری» چنین حقی را شکل می‌دهد و در صدد است به حق بر بررسی اصیل و بدون شتاب به پرونده در اشکال شکلی و ماهوی<sup>۳۲</sup> پردازد. این اصل ازجمله اصول اساسی و حق‌بنیاد بشر در مراجع رسیدگی‌کننده به‌شمار می‌رود که دارای دو اثر تعلیقی و انتقالی است؛ اثر تعلیقی آن مانع قطعیت و لازم‌الاجرا شدن و به‌اجرا درآمدن مفاد آن خواهد شد و اثر انتقالی آن نیز سبب انتقال رسیدگی از یک مرجع به مرجعی اصولاً در رتبه‌ای بالاتر از مرجع قبلی خواهد بود.<sup>۳۳</sup> در خصوص این اصل باید گفت: نخست، آن‌چنان که در اصل چندمرحله‌ای بودن دادرسی گفته شد، دادرسی فوق‌العاده مالیاتی ایران امکان رسیدگی چندباره به پرونده‌های مالیاتی را مورد پذیرش قرار داده است. دوم، این چنین شناسایی در لایه «حق» بوده است. سوم، با وجود این چنین شناسایی باید گفت که هم در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر و هم در چارچوب ماده ۱۰ قانون آیین رسیدگی و تشکیلات دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حق تجدیدنظرخواهی صرفاً متعین در یکی از طرفین دعوی و آن مؤدی تعیین شده و از این حیث برای اداره امور مالیاتی که مفروضاً نماینده منافع عمومی و ملی است، صلاحیت

29. Robert, Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, (Oxford: Hart Publishing, 2000), p. 77.

30. Takis, Tridimas, *The General Principles of EC Law*, (Oxford: Oxford University Press, 1999), p. 92.

۳۱. عبدالله، شمس، *آیین دادرسی مدنی دوره بنیادین*، ج ۲، (تهران: انتشارات دراک، چ ۹، ۱۳۸۵)، ص ۳۱۲.

۳۲. هداوند و آقای طوق، پیشین، ص ۲۵۲.

۳۳. عبدالله، شمس، *آیین دادرسی مدنی دوره بنیادین*، ج ۲، (تهران: انتشارات دراک، چ ۱۵، ۱۳۹۰)، ص ۱۵۴.

تجدیدنظرخواهی پیش‌بینی نشده است و این مسئله البته یکی از نکات ضعف این نوع دادرسی به‌شمار می‌آید و با اصول دادرسی منصفانه مغایرت دارد. چهارم، چنین به‌نظر می‌رسد که در این‌گونه پرونده‌ها، حق تجدیدنظرخواهی از حیث «کیفی» با چالش‌هایی روبه‌رو است و برخی از اصول پیشرفته حقوق اداری، نظیر اصل انتظار قانونی، در تظلم‌خواهی‌ها نزد دیوان عدالت اداری قابلیت استماع ندارند. بنابراین ملاحظه می‌شود هرچند حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران شناسایی شده، اما حتی در لایه نظر نیز این حق با ابهام، موانع و محدودیت‌هایی مواجه است که اجازه اعمال مطلوب این حق را برای هر دو طرف به صورت مطلوب نمی‌دهد.

**۳.۲.۴. اصل جبران خسارت.** گرچه این اصل در حقوق خصوصی از موارد بدیهی به‌شمار می‌آید، اما دلیل طرح این اصل در ساحت حقوق عمومی به‌عنوان یکی از «اصول دادرسی منصفانه اداری» ناشی از پیوند پیچیده «خسارت» با «اعمال حکومت» است. از آنجایی که در حقوق عمومی اعمال دولت به «تصدی و حاکمیتی» تقسیم می‌شود. پرسش این است که آیا اعمال مربوط به مالیات‌ستانی، امر حاکمیتی است یا تصدی؟ پاسخ ساده آن است که این‌گونه اعمال، حاکمیتی هستند. اما آیا این پاسخ به این معناست که خسارت ناشی از عملیات مالیات‌ستانی مصون از «جبران خسارت» است؟ در اینجا است که دادرسی منصفانه وارد کارزار می‌شود و شرایط را برای دادن پاسخ منفی فراهم می‌کند، چراکه در سنت غرب، به‌درستی، دهه‌هاست که آنها از دسته‌بندی اعمال اداره به تصدی و حاکمیت فراتر رفته‌اند و در سایه بسط ارزش‌های حق‌بنیاد، اعمال خسارت‌آمیز دولت، مشمول قاعده جبران خسارت شده است. ممکن است گفته شود از آنجایی که در قوانین مالیاتی به لزوم جبران خسارت آشکارا پرداخته نشده و قانون‌گذار ما در قانون مدیریت خدمات کشوری در موادی همچون مواد ۸ و ۴۵، آشکارا به اعمال حاکمیتی و پست‌های حاکمیتی پرداخته است؛ در نتیجه، اعمال کارگزاران مالیاتی از قاعده جبران خسارت مستثنی است.

پذیرش استدلال پیش‌گفته سخت محل اشکال است، چراکه نخست، هرچند در قانون مدیریت خدمات کشوری، دسته‌بندی اعمال به حاکمیتی و تصدی پذیرفته شده، اما این دسته‌بندی نافی مسئولیت‌پذیری کارگزاران نسبت به اعمال خود نیست و در هیچ کجای این

سند به عدم مسئولیت کارگزاران نسبت به اعمال حاکمیتی خود به صورت صریح یا مفروض پرداخته نشده است. دوم، اتفاقاً در همین قانون، در قسمت حقوق و تکالیف کارمندان دولت، در موادی همچون ۹۰ و ۹۲ مفروضاً به پاسخگویی کارمندان نسبت به اعمال خود تصریح شده است. مزید بر این، بندهای ۳ و ۱۴ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری، مقدمه منطقی لزوم رعایت قاعده جبران خسارت است. سوم، در کنار معیار تقسیم اعمال به حاکمیت و تصدی، معیار خدمت عمومی نیز در ایران پذیرفته شده است. در نتیجه، معیار اخیر یکی دیگر از شاخص‌های کنترل اعمال کارگزاران مالیاتی است. در چارچوب این معیار، با تکیه بر «اصل حکومت قانون»، خطا یا ناشی از «خدمت» است یا ناشی از خطای «شخصی»، و ناگفته پیداست در هر دو وجه، از مؤدی جبران خسارت خواهد شد. چهارم، مطابق رویه عملی، در چارچوب «تئوری تقصیر»<sup>۳۴</sup> اگر خسارت ناشی از قصور کارگزاران مالیاتی باشد، موضوع از طریق مراجع صلاحیت‌دار، قابل پیگیری خواهد بود. پنجم، حتی اگر قائل به حاکمیتی بودن عمل مالیات‌ستانی باشیم باز هم به استناد ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، شرایط برای جبران خسارت امکان‌پذیر است. ششم، برابر ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از جمله شرایط رسیدگی به خسارت را احراز تقصیر کارمند تعیین کرده است و اگر خسارتی از طرف کارگزار مالیاتی به مؤدی وارد گردد منطقیاً رسیدگی به چنین شکایتی در دیوان عدالت اداری خواهد بود. هفتم، با نگاه دوباره به قانون مالیات‌های مستقیم، مشاهده می‌شود که زمینه نظری و رد پای استناد به اصل لزوم جبران خسارت در موادی همچون ماده ۲۷۰ فراهم است، چراکه در این ماده به موضوع جبران خسارت تصریح شده است. هشتم، هر چند هیئت‌های سه‌نفره صلاحیت ورود مستقیم به موضوع جبران خسارت را ندارند، اما در پرونده‌هایی که هیئت سه‌نفره حکم به نفع مؤدی می‌دهند و مؤدی مدعی است از عملیات مالیات‌ستانی خسارتی به وی وارد شده است، در این صورت، اقتضای «اصل انصاف» و «اصل برابری در برابر تحمیل‌های ناشی از اجرای امر عمومی»، آن خواهد بود که بعد از اصدار حکم به نفع مؤدی، وی بتواند از عملیات منجر به خسارت به خود در مراجع صلاحیت‌دار قانونی شکایت کند. چنین جبران خسارتی یکی از



نمودها و نمادهای ادارهٔ مسئول و پاسخگو است. بنابراین هرچند هیئت در این خصوص صلاحیت «مستقیم» ورود به موضوع خسارت را ندارد، اما از صلاحیت «غیرمستقیم» در این خصوص برخوردار است و به بیان اصولیین، رأی به نفع مؤدی، مقدمهٔ واجب طرح دعوی برای جبران خسارت نزد مراجع صالحهٔ قانونی است که با استعانت از عبارت «خسارات واردهٔ مستند به... نقص وسائل ادارات و مؤسسات» (موضوع مادهٔ ۱۱ قانون مسئولیت مدنی)، حکم به جبران خسارت صادر گردد.

#### ۴. پیامدهای اقتصادی رعایت اصول پیشرفتهٔ حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه

امروزه یکی از بزرگ‌ترین اهداف سازمان‌ها و مؤسسات، افزایش سطح بهره‌وری است. چنین افزایشی ضامن بقا و رشد سازمان بوده و به‌عنوان یک فرهنگ و نگرش مطرح است و بهبود آن، توسعهٔ اقتصادی را به‌همراه دارد. از این نظر، افزایش بهره‌وری سازمان امور مالیاتی می‌تواند با توسعهٔ اقتصادی ارتباط وثیقی داشته باشد. در این راستا، دستگاه‌ها در ابعاد مختلف گریزی از پذیرش آن ندارند.<sup>۳۵</sup> سازمان امور مالیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. نقش مالیات در اقتصاد کشورها، از جمله اقتصاد ایران، غیرقابل انکار است و پس از نفت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی ایران شناخته می‌شود و به‌نظر می‌رسد از منظر حقوقی، برای اقتصادی‌سازی امر مالیات‌ستانی، نیازمند ایجاد رابطهٔ اعتمادآمیز میان «مؤدی» و «ادارهٔ امور مالیاتی» هستیم. در این میان، اعمال اصول پیشرفتهٔ حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه یکی از مهم‌ترین راهکارها در این خصوص است تا در لحظهٔ اختلاف نظر، به‌عنوان سازوکار منصفانه در قضاوت به‌کار گرفته شوند.

ناگفته پیداست که رعایت فرایند پیش‌گفته در روابط مؤدی و سازمان امور مالیاتی، زمینه‌ساز افزایش منابع مالیاتی دولت خواهد شد. پیگیری چنین اهدافی از جمله غایت سطح کلان نظام اقتصادی کشور است. می‌توان ادعا کرد چنین نقشی در اقتصاد، گویای اهمیت

۳۵. ر.ک. مهدی، جمشیدیان، «تحلیلی بر عامل مؤثر در ایجاد محدودیت بهره‌وری در سازمان صنعتی و بازرگانی»، توسعهٔ مدیریت، سال ششم، ش ۶۰ (۱۳۸۰)، صص ۶-۸.

سازمان امور مالیاتی در نظام اقتصادی و مدیریت اقتصاد کشور بوده و بازوی مهم دولت در امور زیربنایی همچون اشتغال‌زایی است.

از دیدگاه حقوقی، یکی از دروازه‌های طلایی دستیابی به سیاست‌ها و اهداف یادشده، رعایت اصول دادرسی منصفانه در هیئت‌های سه‌نفره (موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم) است. اما پیش‌تر مشاهده شد که این اصول تا چه اندازه با مشکلات و موانع قانونی یا عملی روبه‌رو است. در چنین وضعیتی نمی‌توان به پیامدهای اقتصادی سازمان امور مالیاتی در نظام اقتصادی و چرخه اقتصادی امیدوار بود. ناگفته پیداست که با «منصفانه‌سازی» هیئت‌ها، فضا برای جلب اعتماد بین مؤدیان و دستگاه مالیات‌ستانی فراهم می‌شود. در چنین فضایی، زمینه برای افزایش مشارکت مؤدیان در امر «مالیات‌پردازی» بالاتر خواهد رفت و هزینه دیوان‌سالاری دولت از بابت هزینه‌های تحمیلی بر دستگاه دیوان مالیاتی کاهش یافته، بهره‌وری دستگاه مالیات‌ستانی بهتر خواهد شد. دولت سریع‌تر به درآمد مالیاتی خود نائل خواهد آمد. این درحالی است که دولت‌ها در اکثر مواقع به سبب عدم تحقق «به‌موقع» منابع درآمدی مالیاتی خود دست به دامن سایر حوزه‌ها شده، به‌ناچار بخشی از اهداف کلان اقتصادی معطل می‌ماند و در نتیجه، خسارت هنگفتی به نظام اقتصادی کشور وارد می‌شود. اما با منصفانه‌سازی هیئت سه‌نفره، فضا برای اعتماد روزافزون به دستگاه مالیاتی افزایش یافته، زمینه برای تحقق اهداف کلان دولت در حوزه اقتصاد مالی مهیا می‌شود و امکان رونق اقتصادی کشور فراهم خواهد شد.

در واقع، تزریق اصول یادشده به هیئت سه‌نفره، موجب افزایش امنیت حقوقی در سازمان خواهد بود و این وضعیت افزایش بهره‌وری دستگاه مالیات‌ستانی را به‌همراه خواهد داشت. باید توجه کرد که تحمیل اصول بالا به هیئت‌ها، خواه یا ناخواه آن را از نظر حقوقی در مسیر بی‌طرفی و استقلال قرار خواهد داد. در این صورت با حدوث اختلاف میان مؤدیان و دستگاه مالیاتی، نهادی بی‌طرف، منصف، مستقل و مقتدر برای احقاق حق آنها وجود خواهد داشت. در این فضاست که ضرورت چپ‌چینش و بازچینش اعضای هیئت متناسب با مقتضیات «دادرسی منصفانه» ضروری به‌نظر می‌رسد. در این صورت، باید اذعان داشت که «حقوقی‌سازی» سازمان از رهگذر «منصفانه‌سازی» هیئت سه‌نفره حاصل می‌شود و حصول چنین نتیجه‌ای زمینه را برای «اقتصادی‌سازی» سازمان فراهم می‌سازد. این موضوع نشان می‌دهد تا چه اندازه «حقوق» و «اقتصاد» درهم تنیده شده و محاط در فضای «وابستگی

متقابل» اند. در این صورت، به جای استفاده از دو نظام «حقوقی» و «اقتصادی» به مثابه مفاهیم خودبسنده و مستقل، ناگزیر از به کارگیری مفهوم «نظام حقوق اقتصادی» هستیم. در چنین نظامی، فاعلان «اقتصادی» و «حقوقی» چاره‌ای جز نشستن کنار هم و تفهیم و تفاهم همدیگر پیرامون واقعیات جامعه ندارند. در چنین اوضاع و احوالی است که زمینه شکل‌گیری «زبان مشترک» فراهم خواهد شد.

### نتیجه

فرجام سخن اینکه:

- چنین می‌نماید مهم‌ترین اصول مربوط به «دادرسی منصفانه اداری» متناسب با مقتضیات دادرسی فوق‌العاده مالیاتی در اصول پیش‌گفته قابل جمع‌بندی است. این گزاره گویای آن است که مفهوم «دادرسی منصفانه» در میانه دادرسی‌های کیفری، مدنی و اداری دچار انعطاف‌پذیری مفهومی گسترده‌ای است؛ به نحوی که قلمرو دادرسی منصفانه در حوزه رسیدگی‌های اداری، الزاماً مشابه با دادرسی‌های کیفری یا مدنی نیست.
- نتایج تحقیق نشانگر آن است که با تبیین و شناخت اصول «پیشرفته حقوق اداری» و اصول «دادرسی منصفانه اداری»، می‌توان اذعان داشت که این اصول در تثبیت «حق بنیاد» بودن شهروندان به‌طور کلی و مؤذیان به‌طور خاص کمک شایانی خواهد کرد؛ چراکه امروزه در دستگاه‌های دولتی مرز دقیقی میان «عطیه و بخشش» و «حق»‌ها وجود ندارد و این تحقیق در شفافیت میان این دو مفهوم در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی می‌تواند نقش زیادی داشته باشد.
- نتایج تحقیق گویای آن است که یکی از خلأهای مطروحه در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی پُر شد، چراکه اولاً پیش‌تر در این باره تحقیق مستقلی انجام نگرفته بود. ثانیاً اصول مربوط به دادرسی منصفانه در خصوص ماده ۲۵۱ مکرر مشخص نبود. بنابراین در مورد جایگاه اصول دادرسی منصفانه در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی در حد بضاعت علمی شد نشان داده شود که این اصول در دادرسی فوق‌العاده مالیاتی جایگاه مطلوبی ندارند. در نتیجه بر مقامات رسیدگی‌کننده شایسته و بایسته است که در مقام رسیدگی به این‌گونه پرونده‌ها، مدلول این اصول را در این مرحله از دادرسی رعایت

- کنند؛ اصولی که برای دادرسان رسیدگی‌کننده حکم چراغ راهنما را داشته و راهگشای مسیر صلاحیت آنها بوده و برای مؤدیان در حکم مفاهیم حق‌بنیاد است.
- در نبود آیین دادرسی مشخص، دقیق و جامع، این اصول می‌تواند بخشی از کاستی‌های تشریفات دادرسی فوق‌العاده مالیاتی را پر کند و در صورتی که در آینده مقامات و مراجع صلاحیت‌دار در صدد تدوین و تصویب آیین دادرسی برای دادرسی مالیاتی باشند، این اصول به‌مثابه عناصر کلیدی در ترسیم «ساختمان آیین دادرسی فوق‌العاده مالیاتی» نقش خواهد داشت.
  - مشاهده گردید که تا چه اندازه اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه اداری در قلمرو دادرسی فوق‌العاده مالیاتی با محدودیت فضایی روبه‌رو است؛ به‌نحوی که برخی از اصول آن، نظیر اصل انتظار قانونی، فاقد جایگاه شناخته‌شده حقوقی بوده، به‌عنوان یک تأسیس حقوقی در این‌گونه از دادرسی شناسایی نشده است. در مقابل، برخی از اصول، نظیر اصل دادخواهی، از جایگاه شناخته‌شده و تثبیت‌شده‌ای برخوردارند و به‌عنوان «حق» شناسایی شده‌اند. در میانه اصول پیش‌گفته، برخی از آنها، همچون اصل بی‌طرفی، جایگاهی ابهام‌آلود و سردرگم‌کننده دارد. ترسیم چنین فضایی نشانگر آن است که دادرسی منصفانه اداری در نظام دادرسی مالیاتی ایران، نیمه‌تمام بوده، تا چه اندازه با معضلات، موانع و محدودیت‌ها روبه‌رو است و تا رسیدن به یک وضعیت مطلوب، فاصله زیادی دارد.
  - با در نظر گرفتن حضور بازیگران اقتصادی در فرایند مالیات‌ستانی و نقش اساسی آنها در پرداخت مالیات و تأثیر مالیات بر اقتصاد کشور، شایسته و بایسته است ریل‌گذاری مطلوبی برای امور مالیات‌ستانی اندیشیده شود تا از این طریق، امکان «اقتصادی سازی» از امور مالیات‌ستانی افزایش یابد.
  - به‌نظر می‌رسد برای «اقتصادی‌سازی» فرایند مالیات‌ستانی، به‌جای گسترش دستگاه‌های عریض و طویل مالیاتی، باید در پی راهکارهایی برای تحمیل «اصول حقوقی پیشرفته» و «اصول دادرسی منصفانه» در اختلافات میان بازیگران اقتصادی و سازمان امور مالیاتی بود.

## منابع و مأخذ

### الف) فارسی

#### – کتاب‌ها

۱. آخوندی، محمود، *آیین دادرسی کیفری: اندیشه‌ها*، ج ۴، (تهران: نشر وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، ۱۳۷۸).
۲. باریکلو، علیرضا، *مسئولیت مدنی*، (تهران: بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۳).
۳. بهنیا، مسیح، *اصل انتظار مشروع*، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۳).
۴. رستمی، ولی؛ آقای طوق، مسلم؛ لطفی، حسن، *دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران*، (تهران: انتشارات دانشکده حقوق و علوم سیاسی، ۱۳۸۸).
۵. شمس، عبدالله، *آیین دادرسی مدنی دوره بنیادین*، ج ۲، (تهران: انتشارات دراک، چ ۹، ۱۳۸۵).
۶. شمس، عبدالله، *آیین دادرسی مدنی: دوره بنیادین*، ج ۲، (تهران: انتشارات دراک، چ ۱۵، ۱۳۹۰).
۷. عباسی، بیژن، *حقوق بشر و آزادی‌های بنیادین*، (تهران: نشر دادگستر، ۱۳۹۰).
۸. عطریان، فرامرز، *اداره خوب*، (تهران: بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۶).
۹. غفاریان، احمد، *آیین دادرسی مالیاتی*، (تهران: انتشارات دانش‌پذیر، ۱۳۹۷).
۱۰. طاهری تازی، میرمحسن، *آیین دادرسی مالیاتی*، پاره نخست، دوم و سوم، (تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۵).
۱۱. طباطبایی مومنی، منوچهر، *آزادی‌های عمومی و حقوق بشر*، (تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۰).
۱۲. فخار طوسی، جواد، *حقوق متهمان (فقهی-حقوقی)*، (قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی، ۱۳۹۱).
۱۳. کریم‌زاده، احمد، *تخلفات انتظامی قضات*، (تهران: نشر میزان، ۱۳۸۱).

۱۴. محمودی، پدram، *اصول راهبردی دادرسی منصفانه*، (تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۹۶).
۱۵. مرادی برلیان، مهدی، *اصل تناسب*، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۲).
۱۶. مرکز مالگیری، احمد، *حاکمیت قانون*، (تهران: مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۵).
۱۷. هداوند، مهدی و آقای طوق، مسلم، *دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی)*، (تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۶).

#### – مقالات

۱۸. الماسی، نجادعلی و حبیبی درگاه، بهنام، «درآمدی بر کیفیت دادرسی در فرایند دادرسی کارآمد»، *مجله دیدگاه‌های حقوق قضایی*، دوره ۱۷، ش ۵۸ (۱۳۹۱).
۱۹. جمشیدیان، مهدی، «تحلیلی بر عامل مؤثر در ایجاد محدودیت بهره‌وری در سازمان صنعتی و بازرگانی»، *توسعه مدیریت*، سال ششم، ش ۶۰ (۱۳۸۰).
۲۰. عباسی، بیژن، «تحلیل قواعد و شرایط شکل‌گیری اعمال اداری یک‌جانبه»، *فصلنامه حقوق*، دوره ۴۳، ش ۳ (۱۳۹۲).
۲۱. رستمی، ولی و پوررضائی فشخامی، محمود، «تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۳۶ (مسلسل ۸۴)، (۱۳۹۶).
۲۲. فلاح‌زاده، علی‌محمد، «تحولات حق استماع در حقوق اداری انگلستان و ایران»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی*، سال پانزدهم، ش ۴۱ (۱۳۹۲).
۲۳. هداوند، مهدی، «مهار قدرت و تحول آن در حقوق اداری»، *نشریه حقوق اساسی*، ش ۸ (۱۳۸۶).

#### (ب) انگلیسی

#### - Books

24. Thomas, Robert, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, (Oxford: Hart Publishing, 2000).

25. Tridimas, Takis, *The General Principles of EC Law*, (Oxford: Oxford University Press, 1999).

- Articles

26. Ervin, Sam J., "Separation of Power: Judicial Independence, Law and Contemporary Problem", *Judicial Ethic*, Vol. 35, No. 1, (1970), pp. 108-127.

27. Shapiro, Martin, "Judicial Independence: the English Experience", *North Carolina Law Review*, Vol. 55, No. 3, (1976), pp. 577-672.

ج) قوانین

۲۸. دستورالعمل ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸

۲۹. دستورنامه ریاست «مرکز دادخواهی مالیاتی و صلاحیت حرفه‌ای» به شماره ۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۱۳۹۷/۴/۴

۳۰. «دستورالعمل اجرایی تشکیل هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در مراکز استانها» پیوست بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی به شماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۴

۳۱. قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴

۳۲. قانون مسئولیت مدنی، ۱۳۳۹

۳۳. قانون اساسی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی