

بررسی نظارت قضایی بر عملکرد دولت در خصوص اخذ مالیات

نسرين گل ريحان*

چکیده

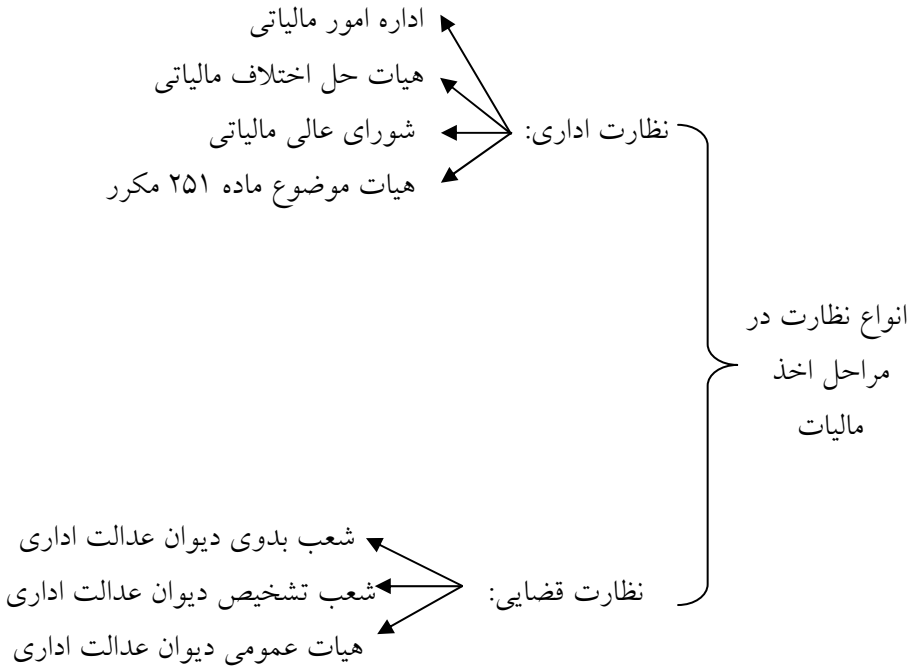
نظارت قضایی بر عملکرد مالیاتی دولت‌ها ضرورت وجود جامعه‌ای قانون مدار و دموکراتیک است چرا که رعایت حقوق فردی و اجتماعی افراد یک جامعه ارتباط مستقیم با عملکرد قوه مجریه دارد. عملکرد سازمان امور مالیاتی در کشور ما به عنوان یکی از ارکان قوه مجریه توسط دیوان عدالت اداری که زیر نظر رییس قوه قضائیه است نظارت قضایی می‌شود. بعبارت دیگر نظارت قضایی بر عملکرد مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری در مرحله ی پس از قطعیت اوراق مالیاتی صورت می‌پذیرد. در این بحث به بررسی پیشینه نظارت قضایی در ایران و نحوه این نظارت بر عملکرد دستگاه مالیاتی می‌پردازیم. همچنین مرز صلاحیت رسیدگی دیوان عدالت اداری به اوراق مالیاتی بررسی می‌گردد.

هر چند، در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ مراجع ذی صلاح مالیاتی جهت رسیدگی به اعتراض و شکایت مودیان مالیاتی از نحوه تشخیص و رسیدگی از قبیل هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم و کمیسیون موضوع ماده ۲۱۶ قانون مزبور و هیات [همعرض] موضوع ماده ۲۵۷ قانون فوق الذکر و شورای عالی مالیاتی و نهایتاً کمیسیون ۲۵۱ مکرر قانون مزبور، پیش بینی شده است لیکن، مردم می‌توانند در صورت عدم حصول نتیجه، از تصمیمات و آرای هر کدام از مراجع مذکور به دیوان عدالت اداری شکایت کنند. چرا که شأن قضایی دیوان عدالت اداری و به طریق اولی وصف قضایی یافتن آراء و تصمیمات آن مرجع حمایت از حقوق بنیادین شهروندان در

* فوق لیسانس حقوق بشر، کارشناس حقوقی دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

برابر دولت و دستگاه‌های حاکمیتی است.

واژه‌های کلیدی: نظارت قضایی، هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، دیوان عدالت اداری، برگ تشخیص مالیاتی، صلاحیت، حقوق مالیات



فهرست:

- اخذ مالیات و ضرورت نظارت قضایی
- پیشینه نظارت قضایی در ایران
- الف: ماهیت دیوان عدالت اداری در حقوق اداری ایران
- ب: صلاحیت دیوان؛ رسیدگی به برگ تشخیص یا اوراق قطعی؟
- همزمانی رسیدگی شورای عالی مالیاتی با دیوان عدالت اداری به شکایت مودی
- ضمانت اجراء آرای صادره از دیوان عدالت اداری

۱- اخذ مالیات و ضرورت نظارت قضایی

فعالیت‌های مالی دولت و دیگر شخصیت‌های حقوق عمومی از اواسط قرن ۱۹ به یکی از موضوعات جدی مطالعاتی تبدیل شده است. دغدغه نویسندگان قرن ۱۹ در این زمینه کاملاً جنبه مالی داشته است. آنها به بررسی ابزارها و راهکارهایی می‌پرداختند که دولت با توسل به آنها منابع مالی لازم را برای تامین هزینه‌های عمومی به دست می‌آورد. لیکن با شناسایی حقوق مالی^۲، نزاع میان دولت و مردم در خصوص پرداخت و اخذ مالیات به مبحثی جدی در این زمینه تبدیل شد.

در جهان امروز، مالیات و حقوق مالیاتی یکی از مباحث اجتناب ناپذیر در حوزه حقوق عمومی و حقوق مالیه به حساب می‌آید. روابط میان دولت به عنوان گیرنده مالیات و مردم به عنوان پرداخت کننده آن تحت قوانین و مقررات خاص و اصول کلی حقوقی بررسی می‌گردد.

رشد همزمان دولت رفاه و جامعه اطلاعاتی در قرن بیستم ماهیت ارتباط میان مقامات عمومی و افراد را دگرگون کرده است.^۳ بطوری که دولت همانند شهروندان تابع قوانین بوده باید در راستای حاکمیت قانون حرکت کند.

قواعد حاکم بر امور مالی دولت و افراد در حقوق مالیه مورد بررسی قرار می‌گیرد. حقوق مالیه نه تنها بر ارتباط دولت با افراد حاکم است بلکه تمام امور مالی دولت را نیز در بر می‌گیرد به طوری که قراردادهای دولتی، تخلفات مالی دولت و قواعد حاکم بر اموال دولتی را نیز شامل می‌شود.^۴

بررسی ضرورت نظارت قضایی بر عملکرد ارکان قوه مجریه که یکی از مشخصه‌های جامعه دموکراتیک است، ما را به پذیرش حاکمیت قانون سوق خواهد داد و حاکمیت قانون تنها راهی خواهد بود که حقوق و آزادی‌های بنیادین بشر را در مقابل قدرت بی حد و حصر دولت‌ها تضمین می‌نماید. در حقوق مالیاتی، نیز، وفاداری به اصل حاکمیت قانون توسط دستگاه و نظام مالیاتی، همان اصل قانونی بودن مالیات به شمار می‌آید، که تفسیر

۱- گرجی از ندریانی، علی اکبر، مبانی حقوق عمومی، انتشارات جنگل ۱۳۸۸ص ۲۳

2- le droit financier

۳- شونبرگ، سورن، انتظارهای مشروع در حقوق اداری، ترجمه احمد رنجبر، نشر میزان ۱۳۸۷ص ۲۳

۴- مالکی مقدم، هوشنگ، عباسی، عباداله، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، خانه خرد، سال ۱۳۸۲ص ۱۴.



موسعی از اصل حاکمیت قانون باید به نفع شهروندان و مودیان مالیاتی داشت. تا سازمان یا دستگاه مالیاتی کشور را به سوی یک سازمان مالیاتی مطلوب رهنمون شود.

هدف از وصول مالیات و دیگر درآمدهای دولت تامین هزینه‌های گوناگون بازتاب یافته در بودجه است. دولت با تمرکز درآمدها به خزانه، بوسیله بودجه عمومی و عمرانی دوباره آنها را به جریان می‌اندازد.^۵ هر چند هدف وصول مالیات تحقق عدالت اجتماعی و توسعه عمران و آبادانی برای رفاه کلیه شهروندان میباشد اما گاهی ممکن است در اخذ مالیات میان دولت و حقوق اشخاص حقیقی و حقوقی که مودیان مالیاتی می‌باشند تعارض پیش آید، که یکی از ضمانت اجرای عدم نقض حقوق مودیان در اغلب کشورها کنترل قضایی بر روند اجرایی اخذ مالیات پیش بینی شده است. کشور ما نیز از این امر مستثنی نمی‌باشد البته باید اشاره کرد که هدف کنترل قضایی دفاع از حقوق فردی و بنیادین است.^۶ ژان ژاک روسودر کتاب «قراردادهای اجتماعی» می‌نویسد: دو چیز با هم قابل جمع نیستند؛ اداره امور دولت (قوه مجریه) و اجرای عدالت (قوه قضاییه) درباره اموال، زندگی و شرافت شهروندان.^۷ بنابراین عدالت اجتماعی ایجاب می‌کند که قوه قضاییه منفک از قوه مجریه بر عملکرد آن نظارت کند توسعه و تقویت نظامی دموکراتیک جزئی اساسی از فرایند توسعه اقتصادی است^۸ و از عوامل استحکام یک جامعه دموکراتیک وجود قانون، قانون مندی و قانون مداری است. جامعه بدون قانون دوام نمی‌یابد. تنها بوسیله قانون، تنظیم روابط بر اساس انصاف و عدالت میسر است.^۹ وضعیت اقتصادی هر کشور اثر تعیین کننده و جهت دهنده بر استقلال ملی آن کشور دارد. کشورهای جهان سوم بدلیل فقدان سرمایه، امکانات و تجهیزات فنی و نیروی انسانی ورزیده و همچنین، افزایش بی رویه جمعیت و رکود اقتصادی در موضع ضعف سیاسی قرار می‌گیرند.^{۱۰} لذا اهمیت و ضرورت تدوین و اجرای

۵- رزاقی، ابراهیم، آشنایی با اقتصاد ایران، نشر نی ۱۳۷۶ ص ۷۳

۶- زارعی، محمد حسین، حاکمیت قانون و دموکراسی، سازگاری یا تعارض، مجله تحقیقات حقوقی، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی.

۷- قاضی شریعت پناه، ابوالفضل، بایسته‌های حقوق اساسی نشر دادگستر، ۱۳۷۸ ص ۱۸۵

۸- سن، آمارتیا، توسعه به مثابه آزادی، ترجمه احمد موقی، انتشارات دانشگاه تهران ۱۳۸۱ ص ۱۷۳.

۹- هاشمی، سید محمد، حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، نشر میزان ۱۳۸۴ ص ۵۱

۱۰- هاشمی، سید محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد ۱ نشر میزان ۱۳۸۷ ص ۲۲۷

قوانین مربوط به مالیات در این کشورها بسیار زیاد است و پابندی به این قوانین با نظارت قضایی مستقل تحکیم می‌یابد.

اعمال دولت را به دو حوزه «اعمال حاکمیت» و «اعمال تصدی» تفکیک می‌نمایند. اعمال حاکمیت را آن دسته از اعمالی می‌دانند که جهت منافع عمومی، مصالح عامه و امنیت عمومی انجام می‌گیرد و اعمال تصدی اعمالی است که دولت و دستگاه‌های اداری، همانند اشخاص عادی به فعالیت می‌پردازد. مثلاً اقدام به اجاره ساختمان یا خرید زمین یا تجارت می‌کند. در اعمال حاکمیت چون دولت و دستگاه‌های اداری انگیزه سود جویی دنبال نمی‌نماید، همچون؛ مالیات که جهت ایجاد درآمدهای عمومی است، هر گونه اختلاف در خصوص آن به دلیل تخصصی بودن موضوع، می‌بایست در مرجع خاص مورد رسیدگی قرار گیرد.^{۱۱} وصول مالیات جهت تامین هزینه‌های منافع عمومی می‌باشد لذا، نمی‌توان اختلاف در خصوص این موضوع را در دادگاه‌های عمومی دادگستری مطرح نمود.

اصل جدایی و استقلال امور اداری و قضایی از یکدیگر، یک اصل کلی حقوقی است هم چنان که اصل ۵۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بر تفکیک قوا تاکید می‌کند بدین معنا که؛ قوا در کار یکدیگر مداخله‌ای ندارند چنانکه مداخله مقامات اداری در کار مقامات قضایی جرم محسوب می‌شود.

بر این اصل برخی نهادهای اداری از قبیل کمیسیون‌ها، شوراها و هیات‌ها دارای برخی اختیارات قضایی و شبه قضایی هستند. اما به نحوی که بیان شد اعمال اختیارات مزبور با نظارت قضایی همراه است و دادگاه‌ها مرجع ثانوی تشخیص مطابقت تصمیمات متخذه با قوانین می‌باشند^{۱۲}

بر طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون تشخیص داده می‌شود.»^{۱۳} بنا براین، قوه مجریه، تنها، به موجب قانون حق اخذ، معافیت و بخشودگی

۱۱- مالکی مقدم، هوشنگ، همان منبع، ص ۱۰۵

۱۲- انصاری، ولی اله، کلیات حقوق اداری، انتشارات میزان، ۱۳۸۳ ص ۵۱

۱۳- صل پنجاه قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۸



مالیات‌ها را دارد و در این روند علاوه بر مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم، قوه قضائیه ناظر بر حسن اجرای قانون می‌باشد که در ایران، دیوان عدالت اداری بر عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور نظارت قضایی اعمال می‌نماید.

۲- پیشینه نظارت قضایی در ایران

شورای دولتی^{۱۴}، نهاد قضایی است که پس از پیروزی انقلاب کبیر فرانسه (۱۷۸۹) برای رسیدگی به دعواهای شخص حقیقی، حقوقی، مستخدمان کشور و ماموران به خدمات عمومی علیه نهادهای کشور و دولت در فرانسه تاسیس شد و این ابتکار عمل توسط دولت فرانسه، کشورهای دیگر را ترغیب کرد تا جهت نهادینه شدن دموکراسی و مردم سالاری به آن سوی قدم گذارند کشور ما نیز از این امر مستثنی نبود. نخستین بار «قانون راجع به شورای دولتی» در هفتم اردیبهشت ۱۳۳۹ در ۳۲ ماده و سه تبصره به تصویب کمیسیون مشترک قوانین دادگستری مجلسین سنا و شورای ملی آن وقت رسید که وظیفه آن رسیدگی به شکایت اشخاص از تصمیمات و اقدامات کلیه مراجع و موسسات دولتی و ... بود این قانون هیچگاه در ایران به مرحله اجراء در نیامد و «شورای دولتی» هیچ وقت تشکیل نشد اما پس از پیروزی انقلاب «قانون دیوان عدالت اداری» جانشین آن شد.^{۱۵}

مطابق اصل ۱۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «به منظور رسیدگی به شکایت و تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مامورین یا واحدها به آیین نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها دیوانی به نام دیوان عدالت اداری، زیر نظر رییس قوه قضائیه تاسیس می‌گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون معین می‌کند.» وجود این اصل در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تبلور اندیشه مردم سالاری در آغاز انقلاب بود.

در مردم سالاری دینی، نظام سیاسی نه تنها نظامی پاسخگو و مسئول است بلکه در سیره سیاسی زمامداران به حق همیشه مجامع عمومی را به پرسشگری از کارگزاران و بیان مطالبات مشروع خود تشویق می‌کنند و ایجاد زمینه‌های آن را به عنوان یکی از مهمترین و زیر بنایی‌ترین روش‌ها را برای تحقق کار آمدی حکومت دینی یک ضرورت شرعی و

14- conseil detate

۱۵- ابوالحمدا، ابوالحمید، حقوق اداری در ایران، انتشارات توس ۱۳۷۰ ص ۵۷۲

عقلانی به شمار می‌رود،^{۱۶} چرا که این دیوان می‌تواند سازمانهای دولتی را در تمام سطوح و ادار به اجرای قانون کند.^{۱۷}

بنابراین ضرورت وجود این نهاد قضایی در جامعه‌ای که پایبند به مردم سالاری دینی می‌باشد امری اجتناب ناپذیر است چرا که به گفته منتسکیو قدرت، قدرت را متوقف می‌کند و مردم سالاری زمانی معنا می‌گیرد که قدرت قضایی در مقابل قدرت اجرایی قد علم کند و با یکه تازی آن بر اساس قانون مقابله نماید تا مردم امنیت خاطر داشته باشند که در صورتی که یکی از نهادهای اجرایی پا را فراتر از قانون بگذارد مرجعی هست که در مقابل قدرت نهاد اجرایی بایستد. بدون آنکه عواقبی برای شاکی متصور باشد. به عبارت دیگر شمشیر عدالت برای همه حتی دولت بوسیله قانون قد علم خواهد کرد.

۲-۱- ماهیت دیوان عدالت اداری در ایران

دیوان عدالت اداری یک دادگاه عالی کاملاً جدا از دادگاههای عمومی دادگستری است که به موجب اصل ۱۷۳ قانون اساسی، شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم علیه دستگاه اداری و ماموران آن در صلاحیت ذاتی و اصلی این دیوان است. به این معنا که هیچ مرجعی به موجب قانون برای این کار معین نشده باشد، دیوان عدالت اداری صلاحیت رسیدگی خواهد داشت.^{۱۸}

دیوان عدالت اداری، تنها، صلاحیت رسیدگی شکلی به دعاوی را دارد و صلاحیت رسیدگی ماهوی به موضوعات مطروحه در مراجع اداری را ندارد، به بیانی دیگر، رسیدگی ماهوی به دعاوی در صلاحیت مراجع اداری بوده، لیکن، دیوان مرجع نقض یا ابرام آرای قطعی آن مراجع شناخته می‌شود.^{۱۹}

بنابراین پس از نقض آراء مراجع اداری، جهت رسیدگی مجدد، آن را به شعبه دیگری

۱۶- رهبر، عباسعلی، مقاله حقوق متقابل دولت و ملت در مردم سالاری دینی، نشریه حقوق اساسی، سال پنجم، شماره ۱۰ چاپ جنگل جاودانه ص ۱۰۱

۱۷- مدنی، سید جلال الدین، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، نشر همراه، ۱۳۷۰ ص ۳۶۷

۱۸- طباطبایی موتمنی، منوچهر، حقوق اداری، نشر سمت ۱۳۸۷ ص ۴۲۵

۱۹- موسی زاده، رضا، حقوق اداری، نشر میزان ۱۳۸۶ ص ۳۲۴



از همان هیات‌ها و کمیسیون‌ها ارجاع می‌دهد.^{۲۰} صلاحیت و حدود اختیارات دیوان عدالت اداری را باید در ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری بررسی کرد. مطابق این ماده، کمیسیون‌ها و مراجعی که آراء و تصمیمات قطعی آنها از حیث نقض و یا مخالفت با قوانین و مقررات، قابل تجدید نظر یعنی رسیدگی شکلی در دیوان عدالت اداری عبارتند از:

- دادگاه‌های اداری؛
- هیات‌های بازرسی؛
- کمیسیون‌های مالیاتی؛
- هیات‌های تشخیص و حل اختلاف اداره کار و امور اجتماعی؛
- کمیسیون موضوع ماده ۱۰۰ قانون شهر داری‌ها؛
- آرای صادره از سازمان تعزیرات حکومتی؛
- هیات‌های رسیدگی به تخلفات صنفی که به تصویب قانون جدید صلاحیت مذکور به سازمان تعزیرات حکومتی محول گردید.
- کمیسیون موضوع ماده ۵۶ قانون حفاظت و بهره برداری از جنگل‌ها و منابع طبیعی.^{۲۱}

تصریح قانون به رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی مذکور «منحصرا از حیث نقض قوانین و مقررات مخالف با آن‌ها»^{۲۲} نشان دهنده صلاحیت دیوان مبنی بر رسیدگی شکلی است.^{۲۳} شان قضایی دیوان و به طریق اولی وصف قضایی یافتن آراء و تصمیمات آن مرجع حمایت از حقوق بنیادین شهروندان در برابر دولت را در پی دارد و این امر به مسئولیت دیوان عدالت اداری می‌افزاید.^{۲۴} در این مجال مختصر صرفا به

۲۰- طباطبائی، همان، ص ۴۲۵

۲۱- مقرر فوق در بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰ قید شده بود. رک ابوالحمد، ابوالحمید، حقوق اداری ایران انتشارات توس ۱۳۷۰

۲۲- ماده ۱۳ دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۰

۲۳- هاشمی، محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد دوم، نشر دادگستر ۱۳۷۷ ص ۵۳۸

۲۴- رک: مقاله قانون جدید دیوان عدالت اداری در بوته نقد نوشته جواد محمدی، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم شماره ۸ - ۱۳۸۶ انتشارات دفتر نشریه حقوق اساسی

بررسی جایگاه دیوان عدالت اداری در رسیدگی به اوراق مالیاتی می‌پردازیم.

۲-۲- صلاحیت دیوان؛ رسیدگی به برگ تشخیص یا اوراق قطعی؟

همانگونه که گفته شد صلاحیت دیوان عدالت اداری تنها در رسیدگی شکلی به دعوی مطروحه می‌باشد و فقط تصمیمات و آرای قطعی مراجع اختصاصی اداری را می‌توان مورد اعتراض در دیوان عدالت اداری قرار داد.^{۲۵} دیوان صلاحیت نقض آراء صادره از آن مراجع را دارد و رسیدگی مجدد را به شعبه دیگری از همان هیات‌ها یا کمیسیون‌ها محول کرده و خود در رابطه با اصل و ماهیت دعوی رای نمی‌دهد.^{۲۶} لکن در این خصوص این سوال پیش می‌آید که آیا دیوان عدالت اداری مطابق بند ۱ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مرجع رسیدگی به هر تصمیم مامور اداری خواهد بود؟ به این معنا که آیا اوراق مالیاتی قبل از قطعی شدن به صرف اینکه یک تصمیم اداری محسوب می‌شوند، قابل طرح در دیوان هست یا نه؟ و آیا گزارش مالیاتی که مامور مالیاتی تنظیم می‌کند قابل شکایت است؟ قانون گذار مرز بین بند ۱ ماده ۱۳ و بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری را به روشنی مشخص نموده است. به این عبارت که در بند ۱ ماده مذکور عنوان کرده است مردم می‌توانند از کلیه تصمیمات و اقدامات ماموران واحدهای مذکور شکایت کنند در بند ۲ به صراحت شکایت از تصمیمات قطعی کمیسیون مالیاتی را ذکر نموده است بنابراین این مسئله‌ای که مطرح می‌شود تفاوت اعتراض به برگ تشخیص و اوراق قطعی مالیاتی می‌باشد در تشریح این موضوع و تشخیص مرز بین بند ۱ و بند ۲ ماده ۱۳ دیوان عدالت اداری بایستی رویه قضایی دیوان را نیز بررسی کرد.

در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌شود چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصا یا بوسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبا تقاضای

۲۵- طباطبایی مومنی، همان منبع، ص ۴۲۵

۲۶- دفتری، متین، صدر الحافظی، سیدنصراله، مقاله روز شورای دولتی تا دیوان عدالت اداری نشریه حقوق اساسی، سال پنجم شماره ۹ انتشارات جنگل جاودانه



رسیدگی مجدد نماید^{۲۷}

بنابراین، قانونگذار به مودی اختیار داده است که اعتراض خود را به اداره امور مالیاتی جهت رسیدگی مجدد ارائه دهد.^{۲۸} و در صورت اعتراض به برگ تشخیص در فرجه قانونی به هیات حل اختلاف مالیاتی که متشکل از نماینده قوه قضائیه، نماینده اتاق بازرگانی و نماینده امور مالیاتی می‌باشد،^{۲۹} مراجعه نماید و هیات با دعوت از مودی تشکیل جلسه داده و به طور مستدل و مستند اقدام به صدور رای نماید.^{۳۰}

بنابراین، اعتراض مودی به برگ تشخیص در دادرسی مالیاتی در مراجع اداری پیش بینی شده است و به مودی حق اعتراض به برگ تشخیص در فرجه قانونی مذکور داده شده است تا در صورتی که حقی از مودی ضایع شده است در کمیسیون حل اختلاف مالیاتی طرح و مورد بررسی قرار گیرد.

ملاحظه می‌شود که قانونگذار به صراحت تکلیف مودی را در موارد اعتراض به برگ تشخیص در قانون مالیات‌های مستقیم مشخص نموده است لکن اختلاف نظر در این معنا وجود دارد که از برگ تشخیص قبل از قطعیت بطور همزمان می‌توان به دیوان عدالت اداری شکایت کرد یا نه؟

عده‌ای بر این نظر هستند که بند ۱ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری به جهت پیش بینی اعتراض به تصمیمات مامورین واحدهای دولتی، به مودیان مالیاتی این حق را داده است که قبل از قطعیت برگ تشخیص به صرف تصمیم مامور مالیاتی (ممیز مالیاتی) می‌تواند در دیوان عدالت اداری طرح دعوی نماید.

اما رویه دیوان عدالت اداری این امر را محرز می‌سازد که علیرغم عدم شفافیت مرز بند ۱ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری در اعتراض به برگ تشخیص قبل از قطعیت آن، قابل طرح در دیوان عدالت اداری نمی‌باشد با ملاحظه آراء صادره از شعب دیوان این امر کاملاً روشن می‌شود.

۲۷- ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

۲۸- ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

۲۹- ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

۳۰- ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰



تاکید قانونگذار در بند ۲ ماده ۱۳ دیوان عدالت اداری مبنی بر آراء قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی نشانگر این امر است که نظارت قضایی وقتی معنی پیدا می‌کند که عملکرد واحدهای اجرایی و اداری پس از قطعیت موجب بروز اختلاف و تضییع حقوق شهروندان شده است.

هر چند، نظارت قضایی بر اعمال قوه مجریه زمینه ساز جامعه‌ای دموکراتیک می‌باشد لیکن فرصت اتخاذ تصمیم قطعی برای مراجع اداری لازم و ضروری می‌باشد. چرا که ممکن است در مراحل اداری پیش بینی شده تا صدور رای قطعی مرجع اداری تصمیم خلاف قانون خود را تصحیح کنند.

از طرفی برگ تشخیص قبل از قطعیت هنوز قابلیت اجرایی نداشته و تصمیم و اقدام واحد اداری بطور قطع نمی‌باشد و در سیستم اداری باید مراحل را جهت قطعیت و اجرا بگذارند و رای هیات حل اختلاف مالیاتی با تعدیل یا تایید مبلغ مشمول مالیات برگ تشخیص را به برگ قطعی مالیات تبدیل می‌کند. از سوی دیگر قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم موارد نقض آراء صادره از هیات‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری را جهت ارجاع به هیات همعرض پیش بینی نموده است.^{۳۱}

بنابراین، به نظر می‌رسد؛ شکایت از اوراق تشخیص صادره از حوزه‌های مالیاتی در صورت نقض برگ تشخیص مرجع همعرضی نخواهد داشت و ارجاع به همان اداره مالیاتی ما را با اصول موارد منع دادرسی روبرو می‌کند.

به عبارتی دیگر مرجعی که رای مغایر با قوانین صادر کرده است، صلاحیت رسیدگی مجدد به همان مورد را نخواهد داشت. از طرفی دیگر، پذیرفتن این نظریه وظایف هیات حل اختلاف مالیاتی را به دیوان عدالت اداری منتقل خواهد کرد و این امر دیوان را با میلیونها پرونده که قبل از طی دادرسی اداری به مرجع قضایی به آنجا مراجعه کرده اند مواجه خواهد ساخت. بنابراین عملا این نظریه قابل اجرا نمی‌باشد.

نظریه دوم که رویه دیوان عدالت اداری نیز بر آن استوار می‌باشد این است که تنها اوراق تشخیص که پس از گذراندن فرجه قانونی اعتراض قطعیت می‌یابند و متعاقبا برگ قطعی صادر می‌شود، قابل طرح در دیوان عدالت اداری می‌باشند و آراء قطعی صادره از

۳۱- ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

هیات حل اختلاف مالیاتی، نیز، با توجه به صراحت بند ۲ ماده ۱۳ قانون مزبور قابل طرح در دیوان می‌باشند.

۳- همزمانی رسیدگی شورای عالی مالیاتی با دیوان عدالت اداری به شکایت مودی

وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است

«۱- تهیه آئین نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای این قانون در مواردی که از

طرف وزیر

امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد و یا در مواردی که شورای عالی مالیاتی تهیه آن را ضروری می‌داند پس از تهیه به رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد کند.

۲- بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها به وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور.

۳- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.

۴- رسیدگی به آراء قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مورد شکایت مودی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد.^{۳۲}»

هر گاه از طرف مودی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی شده باشد، رییس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود.

شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و

۳۲- ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

کامل بودن رسیدگی‌های قانونی مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع، رسیدگی و مستندا به جهات اسباب و دلایل قانونی رای مقتضی بر نقض آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رای شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رای ذکر گردد.^{۳۳} «در مواردی که رای مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد. پرونده امر جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد.»^{۳۴}

تفاوت عمده‌ای که میان طرح دعوی در شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری وجود دارد این است که هم اداره امور مالیاتی و هم مودی می‌توانند از رای هیات حل اختلاف مالیاتی شکایت نمایند اما تنها مودی حق طرح دعوی در دیوان را دارد و هیچ کدام از ادارات دولتی حق شکایت در دیوان عدالت اداری را ندارند. اما هر دو مرجع تنها صلاحیت رسیدگی شکلی به شکایات وارده را دارند و از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها توسط هیات حل اختلاف مالیاتی آراء صادره را بررسی می‌کنند. سوالی که مطرح است همزمانی رسیدگی این دو مرجع در صورت طرح دعوی همزمان می‌باشد که کدام مرجع تقدم رسیدگی را دارد؟

هر چند رسیدگی هر دو مرجع به صورت شکلی می‌باشد و قانون صراحتا تقدم هیچ کدام از مراجع را مطرح نکرده است اما، در عمل به دلیل ضرورت بررسی پرونده مالیاتی در یک مرجع این امر همواره مورد مناقشه بوده که بدلیل وجود رویه‌های مختلف، دیوان عدالت اداری رای شماره ۵۶۷ مورخ ۸۷/۱/۱۷ هیات عمومی خود را با این متن صادر نمود.

«طبق تبصره یک ماده ۲۴۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ آراء هیات حل اختلاف مالیاتی قطعی و لازم الاجرا اعلام شده و مجرد اعتراض نسبت به آراء مذکور به شورای عالی مالیاتی به ادعای عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی به تجویز ماده ۲۵۱ اصلاحی قانون فوق الذکر نافذ قطعی آراء هیات حل اختلاف مالیاتی و آثار مترتب به آن از جمله صلاحیت دیوان عدالت اداری در رسیدگی به اعتراض نسبت به رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی منوط به اعتراض به رای شورای

۳۳- مالکی مقدم، هوشنگ، همان منبع ص ۱۳۶

۳۴- ماده ۲۵۷ همان قانون



مالیاتی باشد.»^{۳۵}

مودیان مالیاتی می‌توانند نسبت به عملیات اجرایی اداره وصول و اجراء مالیات از دیوان عدالت اداری درخواست دستور موقت عملیات اجرایی نمایند. مرجع رسیدگی به تقاضای دستور موقت موضوع ماده (۱۶) قانون دیوان مذکور، شعبه‌ای است که به اصل دعوی رسیدگی می‌کند لکن در مواردی که ضمن درخواست ابطال مصوبات از هیأت عمومی، تقاضای دستور موقت شده باشد، ابتدا پرونده جهت رسیدگی به تقاضای مزبور به یکی از شعب ارجاع می‌شود و در صورت صدور دستور موقت در شعبه مرجوع‌الیه، پرونده در هیأت عمومی خارج از نوبت رسیدگی خواهد شد.^{۳۶} شعبه دیوان موظف است در صورت صدور دستور موقت، نسبت به اصل دعوی خارج از نوبت رسیدگی و رأی مقتضی صادر نماید.^{۳۷} سازمانها، ادارات، هیأتها و مأموران طرف شکایت پس از صدور و ابلاغ دستور موقت، مکلفند بر طبق آن اقدام نمایند و در صورت استنکاف، شعبه صادرکننده دستور موقت، متخلف را به انفسال موقت از شغل به مدت شش ماه تا یک سال و جبران خسارت وارده محکوم می‌نماید.^{۳۸} بنابراین ضرورت اجرای دستور موقت مبنی بر توقف عملیات اجرایی در قانون پیش بینی شده است و این امر نشانگر اهمیت اجرای آراء قضایی از طرف واحدهای اداری و اجرایی می‌باشد.

قانونگذار موقوف الاجرا شدن رای شورای عالی مالیاتی را با شرایط ذیل می‌پذیرد:
«هر گاه شکایت از رای هیات حل اختلاف مالیاتی از طرف مودی به عمل آمده باشد مودی به میزان مالیات مورد رای، وجه نقد یا تضمین بانکی سپرده و یا وثیقه ملکی معرفی

35- منتشره در روزنامه رسمی شماره ۱۸۵۹۸ مورخ ۱۳۸۷/۱۰/۱۲

شماره هـ/۳۸/۸۶ ۱۳۸۷/۱۰/۸

تاریخ: ۱۳۸۷/۸/۲۶ شماره دادنامه: ۵۶۷ کلاسه پرونده: ۳۸/۸۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای عبدالرزاق...

رای شماره ۵۶۷ هیأت عمومی دیوان

عدالت اداری درخصوص اعتراض به

رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیات

۳۶- ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری

۳۷- ماده ۲۷ دیوان عدالت اداری

۳۸- ماده ۲۶ قانون دیوان عدالت اداری



کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید رای هیات تا صدور رای شورای عالی مالیاتی موقوف خواهد ماند.»^{۳۹}

بنابراین ملاحظه می‌شود که توقف عملیات اجرایی در خصوص رای هیات حل اختلاف مالیاتی از طرف شورای عالی مالیاتی منوط به محقق شدن شرایط فوق الذکر می‌باشد و ضمانت اجرای صریحی مبنی بر عدم اجرای آن ذکر نشده است.

بنابراین توقف عملیات اجرایی در دو مرجع قضایی از لحاظ منشاء صدور آن و تبعات عدم اجرای آن متفاوت است. رای صادره از دیوان عدالت اداری در خصوص دستور موقت توقف عملیات اجرایی رای قضایی بوده و به تجویز ماده ۲۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت تحقق شرایط موقوف الاجراء کردن عملیات اجرایی امری قانونی و اداری می‌باشد عدم رعایت آن تخلفی اداری محسوب می‌شود در حالی که عدم اجرای دادنامه صادره از دیوان همانگونه که توضیح داده شد دارای ضمانت اجرای بسیار قوی تری است.

۴- ضمانت اجراء آرائ صادره از دیوان عدالت اداری:

در قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰ فقط با اعمال ماده ۲۱ ضمانت اجراء دادنامه صادره از دیوان عدالت اداری را انفصال از خدمت عنوان کرده بود که ابزار تنبیهی در جهت استنکاف مسئولان دولتی تلقی می‌شد. در قانون جدید دیوان عدالت اداری برای اجرای احکام دایره اجرای احکام پیش بینی شده است.

ماده ۲۶ قانون دیوان عدالت اداری مقرر می‌دارد: سازمانها، ادارات، هیأتها و مأموران طرف شکایت پس از صدور و ابلاغ دستور موقت، مکلفند بر طبق آن اقدام نمایند و در صورت استنکاف، شعبه صادرکننده دستور موقت، متخلف را به انفصال موقت از شغل به مدت شش ماه تا یک سال و جبران خسارت وارده محکوم می‌نماید در صورتی که محکوم علیه از اجراء رأی استنکاف نماید با رأی شعبه صادرکننده حکم، به انفصال موقت از خدمات دولتی تا پنج سال و جبران خسارت وارده محکوم می‌شود. رأی صادره ظرف

۳۹- ماده ۲۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰



بیست روز پس از ابلاغ قابل تجدیدنظر در شعبه تشخیص دیوان می‌باشد.^{۴۰}

ب-راب-ر م-ق-ررات م-اده ۵۷۶ ق-انون مجازات اسلامی، مأموران دولتی در هر رتبه و مقامی که باشند، اگر از مقام خود سوءاستفاده کنند و از اجرای اوامر کتبی دولتی یا اجرای قوانین مملکتی یا هرگونه امری که از طرف مقامات قانونی صادر شده باشد، جلوگیری نمایند، به انفصال از خدمات دولتی از یک تا ۵ سال محکوم خواهد شد. بنا براین، دادنامه‌های صادره از سوی دیوان عدالت اداری قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.

۵- نتیجه‌گیری

امروزه پذیرش اصل حاکمیت قانون قوای عمومی را به تبعیت از قانون و سر سپردن به آن ملزم کرده است. در میان قوای عمومی، قوه مجریه بدلیل داشتن سازمان‌های اداری متعدد و امکانات و تجهیزات فراوان و کارکنان بی شمار و انتصابی بودن سمت و منصب آنها به بیشترین نظارت از سوی دیگر نهادها و مردم را دارد تا از تضییع حقوق و آزادی‌های شهروندان در مقابل قدرت دولت جلوگیری بعمل آید.

از میان سازمان‌های دولتی سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل اهمیت اقتصادی آن به لحاظ اخذ مالیات جهت تامین درآمد برای دولت و ارتباط مستقیم آن با حقوق مردم جزء سازمان‌هایی است که نظارت قضایی بر عملکرد آن مطابق قانون ضروری است، لیکن، مرز بین نظارت اداری در اخذ مالیات چندان روشن و شفاف نیست و هنوز موازی کاری بین این دو نهاد نظارت، وجود دارد. در حالیکه، نظارت اداری و قضایی برای احقاق حقوق شهروندان در مقابل دولت بایستی مکمل هم باشند.

با توجه به مطالب پیش گفته ضرورت پرداختن به موارد ذیل لازم می‌باشد:

۱- تدوین قوانین و مقررات جدید جهت جلوگیری از موازی کاری میان دادرسی اداری مالیاتی و دادرسی قضایی مالیاتی مانند لزوم شفافیت قانون در تفکیک بین همزمانی رسیدگی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری.

۲- پیش بینی مرجع تجدید نظر در آراء دیوان عدالت اداری جهت احیاء عدالت بیشتر در نظارت قضایی.

۴۰- ماده ۳۷ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۰

۳- ایجاد شعب دیوان عدالت اداری در مراکز استان‌ها جهت سهولت دسترسی مردم به دادگاه‌های مالیاتی.

منابع

- ابوالحمد، ابوالحمید، حقوق اداری در ایران، انتشارات توس ۱۳۷۰
- انصاری، ولی‌اله، کلیات حقوق اداری، انتشارات میزان، ۱۳۸۳
- دفتری، متین، صدر الحافظی، سیدنصراله، مقاله روز شورای دولتی تا دیوان عدالت اداری نشریه حقوق اساس، سال پنجم شماره ۹ انتشارات جنگل جاودانه
- رزاقی، ابراهیم، آشنایی با اقتصاد ایران، نشر نی ۱۳۷۶
- رهبر، عباسعلی، مقاله حقوق متقابل دولت و ملت در مردم سالاری دینی، نشریه حقوق اساسی، سال پنجم، شماره ۱۰ چاپ جنگل جاودانه
- زارعی، محمد حسین، مقاله حاکمیت قانون و دموکراسی، سازگاری یا تعارض، مجله تحقیقات حقوقی، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی.
- سن، آمارتیا، توسعه به مثابه آزادی، ترجمه احمد موثقی، انتشارات دانشگاه تهران ۱۳۸۱
- شونبرگ، سورن، انتظارات مشروع در حقوق اداری، ترجمه احمد رنجبر، نشر میزان ۱۳۸۷
- طباطبایی موتمنی، منوچهر، حقوق اداری، نشر سمت ۱۳۸۷
- قاضی شریعت پناه، ابوالفضل، بایسته‌های حقوق اساسی نشر دادگستر، ۱۳۷۸
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۸
- قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۰
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰
- قانون مجازات اسلامی جمهوری اسلامی ایران
- گرچی ازندریانی، علی اکبر، مبانی حقوق عمومی، انتشارات جنگل ۱۳۸۸
- مالکی مقدم، هوشنگ، عباسی عباداله حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، خانه خرد، سال ۱۳۸۲
- محمدی، جواد. قانون جدید دیوان عدالت اداری در بوته نقد، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم شماره ۸- ۱۳۸۶ انتشارات دفتر نشریه حقوق اساسی

مدنی، سید جلال الدین، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، نشر همراه، ۱۳۷۰
موسی زاده، رضا، حقوق اداری، نشر میزان ۱۳۸۶
هاشمی، سید محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد ۱ نشر میزان ۱۳۸۷
هاشمی، سید محمد، حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، نشر میزان ۱۳۸۴ ص ۵۱
هاشمی، محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد دوم، نشر دادگستر ۱۳۷۷



مجلس شورای اسلامی ایران

وزارت امور مالیاتی

چهارمین همایش سیاست‌های

مالی و مالیاتی ایران