

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دانشگاه شهید بهشتی

دانشگاه حقوق

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد حقوق عمومی

موضوع:

تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر زارعی

استاد مشاور:

جناب آقای دکتر سید فاطمی

استاد داور:

جناب آقای دکتر امیر ارجمند

نگارش:

شکور پور حسین شقلان

اسفند ۱۳۸۳

تقديم به :

روان پاک برادر م شهيد رحيم پور حسين شقلان

فهرست عناوین

صفحه	عنوان
	فصل اول:
۱	مقدمه
۷	بیان مسأله
۸	اهمیت تحقیق
۱۰	اهداف تحقیق
۱۱	روش تحقیق
۱۱	پیش فرض‌های تحقیق
۱۲	مفاهیم و واژه‌های تحقیق
	فصل دوم: اصول مالیاتی و کارکردهای آن
۱۵	مبحث اول: اصول مالیاتی از نظر اقتصاددانان
۱۵	الف- اصول کلاسیک:
۱۷	ب- اصول مدرن:
۲۲	مبحث دوم: اصول حقوقی حاکم بر مالیات:
۲۲	۱- اصل قانونی بودن مالیات
۲۳	۲- اصل عدم تبعیض بین مؤدیان یا اصل تساوی و برابری مالیاتی
۲۵	۳- اصل حق اعتراض به رسیدگی مالیاتی و اصل حق تجدید نظر قضائی

نسبت به آراء مراجع مالیاتی

۲۷ ۴- اصل عطف بماسبق نشدن قوانین مالیاتی

۲۹ ۵- اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی

۳۱ ۶- اصل ماهیت برتر از شکل

۴۴ مبحث سوم : کارکردهای مالیات در نظامهای اقتصادی :

۴۷ ۱- کارکرد مالیات از نظر باز توزیع درآمدها

۵۲ ۲- کارکرد مالیات از نظر عدالت اجتماعی

۵۸ ۳- کارکرد مالیات از نظر کنترل تورم بازار

۵۹ ۴- کارکرد مالیات از نظر نظم اقتصادی

۶۲ مبحث چهارم : اصول حقوقی حاکم بر مالیات و کارکردهای آن در نظام

مالیاتی ایران

۶۹ نتیجه گیری

۷۱ فصل سوم: تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی قبل و بعد از انقلاب

اسلامی

۷۱ مبحث اول: تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی قبل از انقلاب اسلامی

۷۱ الف- تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی قبل از مشروطیت

۷۱ ۱- وزارت مالیه یا وزارت دفتر

۷۲ ۲- وزارت لشکر

۷۳	۳-وزارت بقایا یا محصل محاسبات
۷۳	۴-وزارت خزانة
۷۴	ب- تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی بعد از مشروطیت تا انقلاب اسلامی
۸۵	مبحث دوم: تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی بعد از انقلاب اسلامی
۸۶	الف-معاونت درآمدهای مالیاتی
۸۹	ب-سازمان امور مالیاتی کشور
۹۱	۱-اهداف و وظایف
۹۱	۱-۱-اهداف
۹۳	۱-۲-وظایف
۹۹	۲-مقرارت سازمانی
۱۰۴	مبحث سوم: مقایسه و ارزیابی
۱۰۹	نتیجه گیری
۱۱۰	فصل چهارم : تحولات مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن قبل از انقلاب اسلامی
۱۱۰	مبحث اول: مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن قبل از تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵
۱۲۵	مبحث دوم : مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن در قانون

مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵

۱۳۴ فصل پنجم: مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن بعد از انقلاب

۱۳۵ مبحث اول: مراجع اداری دادرسی مالیاتی

۱۳۵ الف- اداره امور مالیاتی

۱۳۸ ب- هیأت حل اختلاف مالیاتی

۱۳۹ ۱- ترکیب و تشکیلات هیأت

۱۳۹ ۲- حدود صلاحیت هیأت

۱۳۹ ۳- آئین رسیدگی و صدور رأی

۱۴۰ ۳-۱- صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن به مؤدی

۱۴۳ ۳-۲- چگونگی اعتراض مؤدی به برگ تشخیص مالیات

۱۴۳ ۳-۳- کتبی بودن اعتراض

۱۴۵ ۳-۴- واقعی بودن اعتراض

۱۴۶ ۳-۵- اعتراض بوسیله پست

۱۴۶ ۳-۶- مرجع تسلیم اعتراض کتبی

۱۴۷ ۳-۷- مؤدیانی که بدون تسلیم اعتراض کتبی معترض شناخته می‌شوند

۱۴۹ ۳-۸- نحوه تشکیل جلسات هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و مراحل

رسیدگی در این هیاتها

۱۵۶	۴-مراجع و شیوه تجدیدنظر
۱۵۹	ج-هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶
۱۶۱	د-شورای عالی مالیاتی
۱۶۱	۱-سازمان شورا
۱۶۲	۲-وظایف و اختیارات شورا
۱۶۳	۳- آئین و مراحل رسیدگی به شکایت در شورا
۱۶۷	۴-هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
۱۶۸	ه-هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر
۱۷۱	مبحث دوم: مراجع قضایی دادرسی مالیاتی
۱۷۱	الف-دیوان عدالت اداری
۱۷۶	ب-دادگاه‌های دادگستری
۱۸۱	مبحث سوم: مقایسه و ارزیابی
۱۹۲	مبحث چهارم: مقررات آئین دادرسی مالیاتی از منظر عدالت رویه‌ای و اصول رویه‌ای حقوق بشر
۲۰۷	نتیجه‌گیری
۲۱۵	ضمائم
۲۳۷	منابع و ماخذ

مقدمه :

امروزه دیگر نمی‌توان بدون بحث از مالیاتها از حقوق مالی سخن به میان آورد. به دیگر سخن، عمده‌ترین بخش حقوق مالی را بحث مالیاتها به خود اختصاص می‌دهد و مساله مالیات یکی از گسترده‌ترین زمینه‌های مرتبط با حیات اقتصادی و فعالیت‌های روزمره شهروندان هر کشوری است.

اهمیت روز افزون مالیات در جوامع بشری، سبب پیدایش و توسعه رشته‌ای از دانش حقوقی تحت عنوان «حقوق مالیاتی» گردیده است که ضوابط و معیارهای خاص خود را پیدا کرده است. زیرا امروزه دیگر موازین کلی حقوق نمی‌تواند جوابگوی نیازهای دائماً رو به تحول مالیاتی کشورها باشد. توجه به سیاست مالیاتی بعنوان بخشی از سیاست مالی مطلوب است و بخش عمده سیاست مالیاتی متوجه افزایش درآمدهای دولت است. مالیات نیز مهمترین بخش درآمدهای دولت محسوب می‌شود. به منظور افزایش این نوع درآمد، شناخت مشکلات نظام مالیاتی و رفع آنها ضروری است.

نظام مالیاتی بعنوان بخشی از نظام اقتصادی حاکم بر جامعه، براساس نیازها و مقتضیات هر دوره و مقطع زمانی خاص شکل می‌گیرد. از اینرو تحولات اقتصادی کشور ما در سالهای اخیر، تغییر و تحول اساسی در سیستم مالیاتی را اجتناب ناپذیر نموده است.

نظام مالیاتی مقوله‌ای است جامع و چند بعدی و در این نظام سه بخش معین را می‌توان ملاحظه نمود: مقررات و قوانین مالیاتی، روشها و سازمان مالیاتی، مؤدیان مالیاتی. بررسی و مطالعه ساختار کنونی نظام مالیاتی در زمینه قوانین و مقررات، اصلاح ساختار مالیاتی (روشها و سازمان مالیاتی)، نظام اطلاعاتی در سیستم مالیاتی، روشهای تشخیص مالیات، مراجع رسیدگی به دعاوی مالیاتی (اعم از مراجع اداری و قضائی)، اصول و آئین حاکم بر نحوه دادرسی، وکالت مالیاتی، معافیت‌های مالیاتی، فرار مالیاتی، ضوابط مربوط به تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی، تمکین مالیاتی و عدالت مالیاتی از موضوعاتی هستند که می‌توانند به طور مستقل مورد بحث قرار گیرند. یکی از مهمترین چهره‌های عدالت مالیاتی در درون یک نظام مالیاتی، سیستم دادرسی مالیاتی است. با توجه به اهمیت روز افزون مالیات، دادخواهی و دادرسی مالیاتی یکی از مهمترین عناصر هر نظام صحیح مالیاتی است و جزء حقوق شناخته شده مؤدیان و در عین حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. چرا که مالیات پدیده‌ای است دو جانبه یعنی متشکل از دو طرف است: طرف یا شخص مالیات دهنده (مودی) و طرف مالیات گیرنده (سازمان مالیاتی).

رابطه بین ادارات و مراجع مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر موازین و مقررات قانونی است، چنانچه مناسبات حقوقی مردم نیز متکی بر قانون یا عرف است که خود بنا به معرفی قانون در ردیف منابع حقوقی است و آگاهی و شناخت مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی و رابطه اعتماد آمیز دستگاه وصول مالیات با مؤدیان مالیاتی و

حاکمیت سیستم منطقی تشخیص و وصول مالیات و همچنین منطقی بودن بار مالیاتی جامعه، باعث پیشرفت اهداف مالیاتی در راستای توسعه اقتصاد کشور خواهد بود. علیرغم مسائل فوق الذکر وقوع اختلاف محتمل است، همانگونه که افراد جامعه در روابط میان خود دچار اختلاف می‌گردند جهت فیصله دعاوی فی مابین به مراجع دادخواهی متوسل می‌گردند، وقوع اختلاف بین مؤدیان و مقامات مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. این واقعیت ساده و طبیعی در سراسر جهان پذیرفته شده است. دستگاه‌های دادرسی و دادخواهی پیش روی مؤدیان همچنین مقامات مالیاتی گسترده شده و در اختیار هر دو سوی رابطه مالیاتی است.

بررسی رویه‌ها و قوانین کشورهای مختلف نشان می‌دهد که در شماری از آنها دادرسی مورد بحث مشتمل بر دو مرحله جداگانه است: مرحله نخست برعهده ارگانهای درونی سازمان مالیاتی است و از آنجا که این سازمان یک دستگاه اداری است و نه قضائی، در مورد این مرحله خاص اصطلاح دادرسی اداری رایج گردیده است. مرحله دوم در چنان کشورهایی به نام دادرسی قضائی خوانده می‌شود، زیرا محاکم خاصی عهده‌دار تولیت آن می‌باشند.

مؤدیان پس از طی مرحله نخست، در صورتی که از نتیجه آن ناخرسند باشند، می‌توانند به مرحله دوم یعنی دادرسی قضائی روی آورند. اما در خصوص این مرحله از دادرسی مالیاتی چند نکته قابل ذکر است، نخست اینکه تشریفات پیچیده و طولانی کار دادرسی قضائی نباید دولت را در تحصیل درآمد های پیش بینی شده در



بودجه مصوب با اشکال و اطاله روبرو سازد. از همین رو غالباً برای سازمان مالیاتی این حق شناخته شده است که در صورت تشخیص مصلحت، تامین مالیات بر اساس نتیجه کار دادرسی مالیاتی را بخواهد و قبول دادخواست در محاکم منوط به ایجاب این خواسته است. ضمن اینکه تشخیص سازمان مالیاتی در این خصوص غالباً قابل اعتراض در دادگاه نمی باشد.

دومین نکته این است که دعاوی مالیاتی در محاکم عادی قابل طرح نبوده بلکه در دادگاه مالیاتی مورد رسیدگی قرار می گیرد، دادگاهی که معمولاً از چند قاضی و چند کارشناس مالیاتی تشکیل می شود و بدون جلب نظر کارشناسی در خصوص ماهیت و حقایق دعوی حکمی صادر نمی شود. علاوه بر این هزینه دادرسی نیز در این مورد غالباً زیاد است تا از طرح دعاوی واهی و بی اساس در دادگاه مالیاتی جلوگیری شود.

نکته مهم دیگر اینکه در مرحله دادرسی اداری اعضای ارگانهای اداری تعبیه شده در بطن سازمان مالیاتی معمولاً کارمند دولت هستند و قضات دستگاه عدالت معمولاً مشارکتی در ترکیب آن ندارند. البته این ترتیب به هیچ وجه به معنی آن نیست که مراجع دادرسی و حل اختلاف اداری که وکیل سازمان مالیاتی به شمار می روند و صرفاً ملزم به دفاع از منافع دولت هستند. بالعکس این مراجع نیز همانند یک دادگاه موظف به رعایت قانون و احقاق حق می باشند، اعم از اینکه چنین حقی به دولت تعلق داشته باشد یا مؤدی.

در خصوص کشور ما بنیاد کار از آغاز بریک ارگان دادرسی مختلط نهاده شده است، مرجعی که سابقاً کمیسیون مالیاتی نامیده می شد و اکنون هیأت حل اختلاف خوانده می شود، ترکیب قابل توجهی دارد، به نحوی که این ارگان را نمی توان یک مرجع دادرسی اداری به معنی رایج در بسیاری از کشورها دانست. این مرجع ترکیبی است از نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی، قاضی دادگستری و نماینده غیر مستقیم مؤدی. دادرسی اداری و قضائی در این کمیسیونها یا هیأتها در هم آمیخته و یک جا در اختیار نظام مالیاتی کشور (مردم و دولت) قرار گرفته است. علاوه بر این شرکت نمایندگان مراجعی مانند اتاق بازرگانی، اصناف و غیره در واقع به مفهوم شرکت نمایندگان مؤدی است که ترکیب هیأت را از یک دادرسی اداری-قضائی فراتر می برد و نگارنده در تحقیق حاضر به بررسی تحولات نظام دادرسی مالیاتی و اصول و آئین حاکم بر نحوه دادرسی می پردازد. یکی دیگر از عناصر هر نظام مالیاتی وجود یک تشکیلات و نظام اجرایی قوی است که در مجموع نظام مالیاتی کشور را در جهت بهبود کارایی و عدالت مالیاتی سوق می دهد.

چگونگی تقسیم کار و طبقه بندی وظایف و اتخاذ روشهای اجرایی از چنان اهمیتی برخوردار است که باب پنجم قانون مالیاتهای مستقیم در شش فصل و ۵۱ ماده کلاً به این امر اختصاص یافته است. اگر مقررات مربوط به وصول و اجرای مالیاتی و ابلاغ اوراق مالیاتی و نیز پاره ای از مقررات دیگر را در سایر ابواب قانون به نحوه اجرای امور مربوط می گردند، در محاسبات فوق منظور کنیم، بیش از یک چهارم مقررات

قانون مالیاتهای مستقیم به امور سازمان و روشهای اجرایی تخصیص داده شده
است و در سالهای اخیر ایجاد سازمان امور مالیاتی و آئین نامه اجرایی آن در خور
توجه است.

بیان مساله

نقش بزرگی که امر مالیات در تامین منابع مالی مورد نیاز دولت از یک سو و نیل به هدفهای اقتصادی و اجتماعی کشور از سوی دیگر به عهده دارد، مستلزم آن است که از این ابزار بسیار نیرومند و مؤثر به صحیح‌ترین شیوه و در عین حال کاملاً به موقع و در وقت خود استفاده شود تا اثری که از آن متوقع هستیم در دوره زمانی مورد نیاز ظاهر شود.

بر پایه این واقعیت و الزام گریز ناپذیر ناشی از آن است که توجه همه دولت‌ها به توان و انسجام نظام مالیاتی و قابلیت تطبیق آن با شرایط دائماً متحول اقتصادی و اجتماعی جلب شده است.

اخذ و وصول مالیات نیز یکی از مظاهر و مصادیق بارز اعمال حاکمیت و اقتدار دولت است که بدون نیاز به رضایت مؤدی قابل وصول می باشد و مؤدی به جز اینکه بعنوان یک تکلیف و تعهد قانونی و دین شهروندی کمال همکاری و مساعدت را در پرداخت مالیات به عمل می آورد گزینه دیگری در پیش ندارد. مهمترین بخش از اقدامات مالیاتی که به منظور وصول مالیات انجام می شود، مساله تشخیص مالیات است. بی تردید نحوه تشخیص مالیات بعنوان وجه سیاسی هر نظام مالیاتی تلقی می گردد. خارج ساختن موارد معین تشخیص مالیات از اعمال نظرهای فردی ماموران و اینکه در جریان تشخیص و رسیدگی و دادرسی و وصول مالیاتها مؤدی مالیاتی

تا چه حد حق و فرصت دفاع صحیح از حقوق خود را دارد به نحوی که موجبات اجرای عدالت مالیاتی فراهم شود، مساله بسیار مهمی است.

در این تحقیق سعی خواهد شد تا به سئوالات کلی ذیل پاسخ داده شود.

۱- مراجع اداری و قضائی دادرسی مالیاتی قبل و بعد از انقلاب اسلامی کدام اند و

اصول و آئین حاکم بر نحوه دادرسی چیست؟

۲- تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی در ایران چگونه است؟

۳- اصول حقوقی حاکم بر مالیات در پرتو آراء دیوان عدالت اداری و کارکردهای

آن در نظام حقوقی ایران چگونه است؟

اهمیت تحقیق

جایگاه مالیات در اقتصاد جامعه و نقش بارز آن در تامین درآمد عمومی و تحقق سیاست‌های مالی و اجتماعی دولت امری روشن و بی نیاز از توضیح است. این مقام سنتی و تاریخی مالیاتها در مرحله کنونی حیات کشور مورد توجه و تاکید بی سابقه‌ای قرار گرفته است. برنامه‌های توسعه اقتصادی کشور ملهم و متأثر از این اندیشه است که در آینده هر چه بیشتر از میزان اتکا بر درآمد نفت کاسته شود و هر چه فزونتر بر درآمدهای مالی و از همه مهمتر درآمدهای مالیاتی تکیه شود. سازمان دهی و سامان بخشی امور مالیاتی از آغاز تا انجام بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارائی است که به این منظور تشکیلات وسیعی را بنیان نهاده (سازمان امور مالیاتی

کشور) و به یاری آن چرخهای مالیاتی کشور را به حرکت در می‌آورد. در مقابل خیل عظیم مؤدیان مالیاتی قرار دارند که طیف بسیار گسترده‌ای از قشرهای گوناگون صاحبان درآمد و ثروت را تشکیل می‌دهند.

همه این گروه‌ها بطور مستقیم و همراه افراد دیگر اجتماع بطور غیرمستقیم مؤثر در امر مالیات و در عین حال متأثر از آنند، بدین معنی که یا خود پرداخت کننده مالیات‌اند و عنوان مؤدی بر آنان صادق است و یا همین افراد همراه با سایر اعضای جامعه از نتایج مادی و معنوی مالیات تاثیر می‌پذیرند.

بنابراین بررسی عناصری از نظام مالیاتی از جمله سازمان و تشکیلات مالیاتی بعنوان متولی وضع و جمع آوری مالیات و نیز بررسی نظام قضائی مالیاتی در رابطه با حقوق مؤدیان و مرجع مالیاتی اهمیت می‌یابد و در این گستره رعایت موازین مصرح در قانون و اطمینان از نقض ناپذیری آن بر اثر سلايق شخصی تمکین مالیاتی بیشتر و در نهایت امر منافع بالاتری را برای جامعه تامین می‌نماید.

همچنین رعایت حداقل مبانی و اصول متداول در آئین دادرسی و از جمله شناسایی اصل براءت و حق اعتراض و دادخواهی و همچنین تفکیک بین دادرسی شکلی و ماهوی و پیش بینی مراحل و مراجع جداگانه برای هر یک از این دو رسیدگی از جمله اصول شناخته شده دادرسی مالیاتی می‌باشد. دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی به طور عمده بر عهده هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مقرر است که تا مرحله صدور رای قطعی ادامه می‌یابد. سپس مرحله رسیدگی شکلی آغاز می‌شود و هیأت‌های

حل اختلاف مالیاتی بیشترین مسئولیت را در تحقق عدالت در زمینه امور مالیاتی برعهده دارند. در واقع نفس عمل هیأت همان عمل قضاوت و رسیدگی حقوقی است و این رسیدگی نیاز به آئین دادرسی دارد. وقتی که به مراجع دادگستری مراجعه می‌کنیم، مواجه با آئینی بنام آئین دادرسی مدنی یا کیفری هستیم، اصول حاکم بر رسیدگی و شیوه رسیدگی و همچنین نحوه اعتراضات و دفاعیات بطور صریح از طرف مقنن بیان گردیده است. در سیستم دادرسی مالیاتی (در کشور ما) که یک سیستم مختلط اداری - قضائی است، توجه به موازین عدالت قضایی و اصول قضا بیش از پیش اهمیت می‌یابد و ضمناً این نظام دادرسی همانند دادرسی قضائی باید بتواند کلیه امکانات پژوهش خواهی و فرجام خواهی که از لوازم تامین عدالت قضایی است را برخوردار باشد.

اهداف تحقیق

هدف تحقیق با توجه به فصول آن بررسی اصول حقوقی حاکم بر مالیات و کارکردهای آن با تکیه به آراء دیوان عدالت اداری در نظام حقوقی ایران و بررسی تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی ایران و علی الخصوص سازمان امور مالیاتی بعنوان متولی طرح جامع مالیاتی و مرکزیت جامع الصلاحیت و ارزیابی نقش سازمان در بهبود نظام مالیاتی کشور و در نهایت بررسی، ارزیابی و تحلیل مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی (اعم از قضائی و اداری) در نظام حقوقی ایران و تحولات آن و

نیز اصول و آئین حاکم بر رسیدگی به دعاوی مالیاتی به منظور دستیابی به عدالت مالیاتی می باشد.

روش تحقیق

روش تحقیق روش کتابخانه ای است، با مراجعه به منابع حقوقی مختلف و مراجع ذیربط از جمله دیوان عدالت اداری، وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی، هیأت های حل اختلاف مالیاتی و استفاده از منابع موجود از قبیل کتب متعدد، قوانین، آراء دیوان عدالت اداری و بخشنامه ها و دستورالعمل ها و تحلیل و ارزیابی آنها می باشد.

پیش فرض های تحقیق:

۱- وجود آیین دادرسی مالیاتی از عوامل مؤثر در نحوه تصمیم گیری مراجع دادرسی مالیاتی است.

۲- نحوه تصمیم گیری در مراجع دادرسی مالیاتی در وصول مالیات عادلانه مؤثر است.

۳- وجود یک تشکیلات و نظام اجرایی قوی در بهبود و کارآیی نظام مالیاتی کشور مؤثر است.

مفاهیم و واژه‌های تحقیق

مالیات : مالیات عبارت از سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات هر یک از سکنه کشور، موظف است که از ثروت و درآمد خود به منظور تامین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد.^۱ به عبارت دیگر مالیات عبارت است از توزیع هزینه‌های مندرج در بودجه بین افراد برحسب توانایی پرداخت آنها.

آئین دادرسی: اسم مجموعه‌ای است از مقررات که به منظور رسیدگی به مرافعات یا شکایات (قضائی و اداری) یا درخواست‌های قضائی (مانند درخواست در امور حسبی) و مانند آنها وضع و بکار می‌رود.^۲ به عبارت دیگر آئین دادرسی علمی است که واقعیت‌های حقوقی را احراز می‌کند و در معنای وسیع عبارت است از مجموعه قواعد و تشریفات است که اصحاب دعوی باید هنگام رجوع به مراجع قضایی برای دادخواهی و نیز مراجع قضایی درباره آنها رعایت نمایند تا احقاق حق انجام گیرد.^۳ صرف داشتن حق همیشه برای دست یافتن به آن کافی نیست بلکه باید وسیله‌ای داشت تا در صورت تجاوز به حق یا عدم شناسایی آن استفاده و اجرای حق را عملی کرد.

^۱ جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق، انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۰، ص ۶۰۱

^۲ جعفری لنگرودی، همان، ص ۱

^۳ صدرزاده افشار، سید محسن، آئین دادرسی و بازرگانی دادگاههای عمومی و انقلاب، انتشارات جهاد دانشگاهی، ۱۳۸۲، ص ۵

هیأت حل اختلاف مالیاتی : هیأت حل اختلاف مالیاتی در حکم دادگاه اختصاصی مالیاتی است که به کلیه دعاوی و شکایات و اختلافات مالیاتی رسیدگی می نماید^۱

دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی بطور عمده بر عهده هیأت های حل اختلاف مالیاتی است و آراء صادره از این هیأت ها قطعی و لازم الاجرا می باشد مگر در مواردی که به ادعای نقض قانون از رای هیات ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ آن به شورای عالی مالیاتی شکایت شده باشد.

^۱ حوزه معاونت درآمدهای مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارائی، دفتر روابط عمومی و ارشاد، از مالیات چه می دانیم؟، ۱۳۶۵. شماره ۱ ص ۱۸.

فصل دوم: اصول مالیاتی و کارکردهای آن

منظور از اصول مالیات، موازین و قواعد عامی است که باید در درجه اول هادی قانونگذاران قرار گیرد تا در وضع قوانین مالیاتی به آنها توجه کنند. در مرحله بعد تدوین مقررات اجرایی نظیر آئین نامه نیز باید با عنایت به این اصول انجام پذیرد و بالاخره به هنگام اجرا نیز همین اصول می‌تواند و باید در فهم و تفسیر مقررات مالیاتی مورد توجه واقع شود.^۱ قبل از هر چیز باید به خاطر داشت که اصول و مبانی موجود در نظام کلی حقوقی یک کشور نمی‌تواند جای اصول مالیاتی را بگیرد. فرضاً اصل تساوی در برابر قانون، عدم عطف بما سبق شدن قانون، اصل برائت، قاعده لاضرر یا اصل عدالت که در قوانین اساسی، مدنی و غیره بیان شده جنبه کلی و عام دارد، حال آنکه بحث ما روی اصول معینی است که بطور خاص در مورد مالیات مقرر شده باشد. اصول مالیاتی از دیرباز مورد توجه علمای اقتصاد، فلاسفه و حقوقدانان و اندیشمندان سیاسی بوده است که در مباحث ذیل قابل بررسی است.

^۱ توکل، محمد، حقوق ایران و اصول مالیاتی، فصلنامه مالیات شماره ۱۲، تابستان ۱۳۷۵. ص ۲۲

مبحث اول: اصول مالیاتی از نظر اقتصاد دانان

الف - اصول کلاسیک

۱- اصل عدالت: عدالت مالیاتی یا برابری مالیاتی^۱ بطور کلی به معنای توزیع بجا و مناسب بار مالیات^۲ است. براساس این اصل بایستی بار مالیات بصورت عادلانه بین مردم تقسیم شود. عادلانه بودن صفت اساسی مالیات است. در مورد اجرای عدالت در امر مالیات علمای مالیه معتقدند که برای تعیین این منظور مالیات باید دارای دو صفت زیرباشد:

الف - مالیات باید عمومیت داشته باشد و بین آحاد ملت تقسیم و عادلانه از همه وصول شود و هیچکس از پرداخت مالیات معاف نباشد و بین افراد از لحاظ پرداخت مالیات تبعیض اعمال نشود.

ب- موضوع دیگری که در اجرای عدالت بایستی رعایت شود، تساوی افراد در مقابل مالیات است. این اصل به اصل مالیات نسبی معروف است. براساس این اصل وضع مالیات زمانی عادلانه است که در پرداخت مالیات مساوات و برابری در نظر گرفته شود یا بعبارت دیگر هر فرد نسبت برابری از درآمدش را بعنوان مالیات بپردازد.^۳

^۱ Tax Equity

^۲ Tax Burden

^۳ عرب مازار، علی اکبر، مروری کوتاه بر پاره‌ای مفاهیم و نظرات مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره مسلسل ۱۶، تابستان ۱۳۷۶، ص ۲۴

^۴ مهندس ابوطالب، تقوی مهدی، مالیه عمومی، انتشارات کتابخانه فروردین، ۱۳۷۴، ص ۱۱۵

۲- اصل اطمینان : براساس این اصل مالیات وضع شده باید دقیقاً از نظر میزان، مأخذ، زمان پرداخت و نحوه پرداخت معین و مشخص باشد به این معنی که مؤدی باید دقیقاً به تکلیف مالیاتی خود آگاهی داشته باشد و بداند چه مالیاتی را باید بپردازد.

۳- اصل سهولت : براساس این اصل، مالیات باید سهل الوصول باشد یعنی مالیات و تشریفات وصول آن باید به گونه‌ای باشد که هم برای مؤدی و هم برای دولت کمترین زحمت را ایجاد کند مثلاً کیفیت پرداخت مالیات و زمان و مکان آن به شکلی باشد که مؤدی بتواند به راحتی و صرف وقت و هزینه کمتر مالیات متعلقه را بپردازد.^۱

۴- اصل صرفه جویی : منظور از اصل صرفه جویی این است که با کمترین هزینه بیشترین میزان مالیات وصول شود یا بعبارت دیگر هزینه‌های انجام شده برای وصول مالیات باید با نتیجه و بازده آن تناسب معقول داشته باشد (اصل اقتصادی بودن)^۲. از نظر اقتصادی این موضوع یکی از مهمترین مسائل یک نظام مالیاتی مطلوب است که باید به آن توجه شود. در سالهای اخیر این موضوع که هزینه‌های جمع آوری مالیات در مقایسه با درآمد مالیاتی در حد بالایی بوده است به عنوان یکی از دلایل اصلاح نظامهای مالیاتی در کشورهای مختلف جهان تلقی شده است. باید اضافه کرد اصول چهارگانه فوق الذکر، اصول اساسی یک نظام مالیاتی را تشکیل

^۱ رنجبری ابوالفضل، بادامچی علی، حقوق مالی و مالیه عمومی، انتشارات مجد، ۱۳۸۲. ص ۶۱

^۲ توکل، محمد، همان منبع، ص ۲۲

می‌دهند ولی امروزه بعثت افزایش نقش دولت در اقتصاد و رشد بخش عمومی، چه در کشورهای در حال توسعه و چه در کشورهای پیشرفته در تنظیم نظام مالیاتی مطلوب باید به اصول جدید دیگری توجه شود.

ب- اصول مدرن مالیاتی

۱- اصل شخصی بودن مالیات :

در این اصل، وضعیت مؤدیان مالیاتی به شخصه مورد توجه قرار می‌گیرد. از نقطه نظر تحصیل درآمد و وضعیت اجتماعی، توجه به وضعیت مؤدیان مالیاتی در نظام مالیاتی کشورهای مختلف از طریق معافیت‌های مالیاتی انجام می‌پذیرد یا اینکه نرخهای متفاوت برای درآمد حاصل از سرمایه و کار معین می‌گردد.^۱

۲- اصل تصاعدی بودن نرخ مالیات :

عدالت اجتماعی ایجاب می‌کند افرادی که دارای درآمدهای بالاتر هستند به همان نسبت مالیات بیشتری بدهند، بدین منظور با بیشتر شدن درآمد، نرخهای مالیاتی نیز افزایش می‌یابد که اصطلاحاً به آن «نرخ تصاعدی مالیات» گفته می‌شود^۲ مثلاً برای درآمدهای تا پانصد هزار ریال در سال ۱۵ درصد و از پانصد هزار ریال تا یک میلیون ریال ۲۰ درصد و تا دو میلیون ریال ۳۰ درصد ... و این نرخها در بعضی از کشورها تا ۹۰ درصد هم پیش بینی می‌گردد.

^۱ حوزه درآمدهای مالیاتی، همان منبع، ص ۱۲.

^۲ مهندس ابوطالب، تقوی مهدوی، همان منبع، ص ۱۱۶

در موضوع مربوط به نرخ مالیات^۱، نرخ مالیات یا تناسبی است یا تصاعدی و یا تنازلی^۲. در نرخ بندی تناسبی یا مالیات نسبی تعرفه مالیات همیشه ثابت است و لو آنکه مأخذ مالیات^۳ تغییر یابد. بنابراین ازدیاد میزان مالیات به نسبت افزایش مأخذ آن است^۴. برای مثال اگر مالیات بر درآمد همه خانوارها بدون هیچ معافیتی ۲۵ درصد باشد، چنین مالیاتی، مالیات نسبی بر درآمد است. مالیاتی که از صاحبان درآمد بالاتر با نرخ بیشتری نسبت به دارندگان درآمد پائین کسب می‌گردد. مالیات تصاعدی خوانده می‌شود. برای مثال قانون مالیات بر حقوق و دستمزد در ایران تصاعدی است. در موارد نادری ممکن است نرخ مالیات مستقیم با افزایش رقم پایه مالیات تنزل کند. نرخهای نزولی گاهی در مورد حق تمبر برقرار می‌شود (فرضاً هنگام تأسیس شرکتها هر چه میزان سرمایه سهامی بیشتر باشد، درصد پایین‌تری حق تمبر باید پرداخت شود)^۵.

^۱ نرخ مالیات عبارت از رقمی است که میزان برداشت از مأخذ مالیات را تعیین می‌نماید، نرخ مالیاتی به طرق مختلفی ممکن است اعمال شود، اما معمولاً به صورت درصدی از یک مبلغ معین منظور می‌شود. اگر نرخ به صورت درصد باشد می‌توان آن را به گونه تصاعدی یا مقطوع به کار برد و در برخی موارد نادر نیز جنبه قهقرایی دارد. (حسینی تهرانی، مرتضی، اصول علم مالیه و قوانین مالی ایران، انتشارات رنگین، ۱۳۳۴، ص ۸۰).

^۲ پژوهان جمشید، اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)، مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۷۳. ص ۵۱.

^۳ مأخذ مالیات (پایه مالیات): آنچه نرخ مالیاتی بر آن اعمال می‌شود پایه مالیات است مانند درآمد شرکتها، درآمد اشخاص حقیقی، ارزش املاک و غیره. (توکل، محمد، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی، انتشارات مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۹، ص ۳۷۶).

^۴ حسینی تهرانی، مرتضی، همان، ص ۸۰.

^۵ توکل، محمد، همان، ص ۱۱۲.

۳- اصل دخالت :

اصول مالیات مکتب کلاسیک براساس آزادی فعالیت‌های اقتصادی و کسب و کار و عدم مداخله دولت در امور اقتصادی است. بنابراین اصل بی طرفی مالیاتها در اصول پیشنهادی کلاسیکها مستتر است، در برقراری مالیاتها هدفهای اقتصادی و اجتماعی مورد نظر نبوده و هر گونه مالیات باید از نظر اقتصادی کاملاً بی طرف بوده و باعث نگردد که مردم را از فعالیت معینی باز داشته و یا به انجام فعالیت دیگری تشویق کند. اقتصاد دانان بعد از کلاسیک ها معتقدند که دولت برای ارشاد فعالیت‌های اقتصادی باید در امور اقتصادی دخالت کند. هنگام مداخله دولت در امور اقتصادی یعنی در سیستم اقتصاد ارشادی دیگر مساله بی طرفی مالیاتها مطرح نمی‌باشد. امروزه مالیاتها علاوه بر آنکه منبع تامین درآمد برای دولت می باشند وسیله بسیار مؤثری برای ارشاد اقتصاد یعنی مداخله دولت در امور اقتصادی به منظور نیل به هدفهای اقتصادی و اجتماعی نیز هستند. دخالت در امور اقتصادی از طریق مالیاتها اصل دخالت مالیات خوانده می شود. دخالت دولت در امور اقتصادی از طریق مالیات امکان دارد به خاطر هدفهای اقتصادی گوناگون باشد. برای مثال امکان دارد دولت بوسیله افزایش یا کاهش مالیات تورم یا ضد تورم را مهار نموده یا با کاهش نرخ گروهی از مالیاتها و افزایش نرخ گروهی دیگر فعالیت اقتصادی را در رشته‌ای تشویق نموده و در رشته دیگر منع نماید.

۴- اصل فایده و اصل توانایی پرداخت در وضع مالیات^۱

در مورد وضع و وصول مالیات اقتصاد دانان عقاید متفاوتی ابراز داشته‌اند: یکی از این رهیافت‌ها بر اصلی که اصطلاحاً «اصل منفعت» نامیده می‌شود، استوار است. طبق این تئوری که به آدام اسمیت و نویسندگان قبل از او بر می‌گردد، نظام مالیاتی عادلانه، نظامی است که تحت آن هر مؤدی مالیاتی براساس منفعتی که از خدمات عمومی بدست می‌آورد در امر پرداخت مالیات مشارکت می‌جوید^۲. بنابراین در نظام دقیق مالیات بندی مبتنی بر منفعت از هر مؤدی مالیاتی با توجه به تقاضایش نسبت به خدمات عمومی مالیات اخذ می‌گردد. در جهان واقعی، مالیاتها یا عوارض متعددی را می‌توان نام برد که متکی بر اصل فایده باشد، مالیات بر مصرف بنزین و گازوئیل که درآمد آن صرف نگهداری و ایجاد جاده‌ها و خیابانها شود از این گونه مالیاتها می‌باشد. عوارض عبور از بزرگراهها و یا حق عبور از پلها یک مالیات کاملاً مشخص براساس اصل فایده است.

جریان فکری دیگری که دارای سیر تحول متمایز است، بر اصل «توانایی پرداخت» استوار است. مالیات مبتنی بر اصل توانایی پرداخت بر این قرار دارد که مالیات دهندگان باید با توجه به توانایی پرداخت خود در تامین هزینه‌های دولت مشارکت جویند^۳.

^۱ Benefit Principle & Ability to pay principle

^۲ ماسگریو، ریچارد ۱۰، ماسگریو پکی ب، مالیه عمومی در تئوری و عمل، مترجمان: مسعود

محمدی، یدالله ابراهیمی‌فر، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۲، ص ۳۰۷.

^۳ همان، ص ۳۰۸.

به عبارت دیگر مالیات بندی بر طبق توانایی پرداخت مقرر می دارد که افراد با ظرفیت های یکسان، پرداخت یکسان و افراد با توانایی بیشتر پرداخت بیشتری انجام دهند به حالت اول عدالت افقی^۱ و به حالت دوم عدالت عمودی^۲ اطلاق می گردد. قاعده عدالت افقی صرفاً اصل پایه ای عدالت را تحت قانون اعمال می کند. به عنوان مثال در مالیات بر درآمد، افراد با درآمد یکسان باید مالیات یکسانی پرداخت نمایند. قاعده عدالت عمودی نیز در انطباق با رفتار برابر است اما بر این پایه استدلالی استوار است که افراد با توانایی مختلف، اگر قرار باشد بار یکسانی را بدوش کشند، باید به مقدار متفاوت مالیات بپردازد. اگر توانایی را برحسب درآمد اندازه گیری کنیم، شخص الف با درآمد بیشتر باید بیش از شخص ب مالیات بپردازد. در این معنا هر دو قاعده عدالت از اصل رفتار برابر تبعیت می کنند و هیچ کدام از آنها نسبت به دیگری اساسی تر نیست^۳.

^۱ Horizontal Equity

^۲ Vertical Equity

^۳ همان منبع، ص ۳۱۴.

مبحث دوم: اصول حقوقی حاکم بر مالیات

تحولات اقتصادی - اجتماعی قرون اخیر سبب شد که اصول مالیاتی از مراحل بحث و فحص علمی و فلسفی خارج شده و راه خود را به سیستم حقوقی کشورها نیز بگشاید. نحوه عمل همه جا یکسان نیست اما نتیجه از یک جهت مساوی است و آن فرموله کردن یک سلسله قواعد معین در زمینه امر مالیات است تا در مرحله تقنین و تدوین از یک سو و استنباط و تفسیر مقررات و اجراء قانون از سوی دیگر، رهنمودها یا خط سیرهای کلی قانون را ارائه دهد.

در برخی کشورها اصول مالیاتی عیناً در قانون اساسی گنجانده می‌شود و در پاره‌ای دیگر قوانین مالیاتی این وظیفه را برعهده دارند. شیوه دیگر ایجاد رویه‌های قضائی است، به این معنی که محاکم عالی کشور موازین معینی را برقرار می‌سازند که لااقل در مرحله تفسیر و استنباط مقررات و اجرای آن مورد عمل قرار گیرد. تجلی دیگر این مقوله در قوانین و مصوباتی است که تحت عنوان حقوق مؤدی از آن یاد می‌شود. در این مقررات مساله بطور عمده از دید مؤدیان مورد بحث واقع می‌گردد. اما در عین حال پاره‌ای از اصول کلی مالیاتی نیز ضمن آن گنجانده می‌شود که براساس ممارست و طول مدت اجرا عمدتاً در مرحله تدوین مقررات هم مورد توجه قرار می‌گیرد. این اصول عبارتند از:

۱- اصل قانونی بودن مالیات (اصل تصویب بوسیله قانونگذار):

طبق این اصل هر گونه اقدام جهت وضع یا الغاء مالیات و یا کاهش آن و نیز اعطاء

معافیت‌ها یا تغییر در آنها و همچنین تعیین چگونگی و میزان نرخهای مالیاتی منحصرأ بموجب قانون میسر است.

۲- اصل عدم تبعیض بین مؤدیان و اصل تساوی یا برابری مالیاتی:

این اصل در حقوق مالی یکی از قطعی ترین و مسلم ترین اصول حقوقی است لکن از قدمت چندان زیادی برخوردار نیست. زیرا در گذشته نه تنها اعتقادی به برابری شهروندان در تکالیف عمومی وجود نداشت بلکه بویژه در پرداخت مالیات نجبا و اشراف مطالبه مالیات را نوعی بی احترامی نسبت به خودشان تلقی می کردند. اصل عدم تبعیض در پرداخت مالیات محصول مبارزات و تلاشهایی است که انسانهای آزادیخواه در طول تاریخ به ثمر رسانده اند و امروز بعنوان یکی از اصول مهم و قوانین اساسی کشورهای جهان درج گردیده است.^۱

این اصل هم به معنی تساوی در برابر قانون مالیاتی و هم به معنای رعایت مساوات بعنوان مبنایی جهت وضع مالیات و تحمیل هزینه های عمومی است. قانون اساسی برخی کشورها تحمل مساوی بار مالیاتی برحسب توان شهروندان را تضمین نموده و برقراری مالیاتهایی را که آشکارا با توانایی مؤدیان تناسب نداشته و غیرمنصفانه باشد منع کرده است.^۲

برابری از دیدگاه مالیاتی یکی از ضابطه هایی است که برنامه ریزان مالیاتی چاره ای جز توجه به آن ندارند. نکته ای که در اینجا مطرح می شود این است که

^۱ رنجبری، ابوالفضل، بادامچی علی، همان منبع، ص ۶۶.

^۲ توکل، محمد، همان منبع، ص ۲۳.

برابری چه مفاهیمی می‌تواند داشته باشد و این مفاهیم چگونه در قالب اصول مالیات گذاری تحقق می‌یابد؟ برابری همیشه یک مفهوم اساساً متنازع فیه در نظریه سیاسی بوده است در حال حاضر، مجادله در مورد مساله برابری، بر محور برابری در مقابل قانون متمرکز نیست. آنچه عدم توافق شدید را پدید می‌آورد تفسیر دیگری از این مفهوم است. مفهوم برابری دو جلوه دارد. چنانچه برای مثال، در چارچوب رولزی، برابری یک نقش عمده در رابطه با هر دو اصل عدالتش ایفا می‌کند. هر شخصی بایستی حق برابر به آزادیهای فردی داشته و درآمد و ثروت بایستی به نفع همگان توزیع شود. بدین معنی که این توزیع بایستی به نفع ضعیف ترین‌ها باشد. می‌توان برابری نوع اول را برابری شکلی نامید و نوع دوم را واقعی. چه اینکه نوع اول بازگشت به برابری در برابر قانون می‌کند، در حالیکه نوع دوم به برابری درآمد می‌پردازد. برابری مالیاتی در حالت کلی در دو گروه مختلف به شرح زیر مطرح و شناسایی می‌شود.

برابری افقی که براساس آن افرادی که وضعیت مشابه دارند باید مشمول مالیات مشابه باشند به بیان دیگر مؤدیان مالیاتی باید از دیدگاه مالیاتی یکسان تلقی شوند. برابری عمودی که براساس آن افرادی که وضعیتی نامشابه دارند باید مالیات‌هایی متفاوت را پرداخت نمایند از دو شرط بالا به سادگی می‌توان دید که مرکز اصلی تشخیص برابری یا نابرابری افراد است.

۳- اصل حق اعتراض به رسیدگی مالیاتی (اصل حق تجدید نظر قضائی

نسبت به آراء مراجع مالیاتی):

امروزه یکی از حقوق پذیرفته شده شناسایی حق اعتراض مؤدیان به تشخیص مراجع مالیاتی است که از تحولات حقوق مدرن است. در کلیه کشورها اظهار نامه مؤدی اساس تعیین مالیات قرار می‌گیرد و با اتخاذ این رویه، سازمان مالیه موظف است اعتماد و اطمینان به مؤدی را مبنای کار خود قرار دهد. طبق قوانین مالیاتی، مؤدیان مکلفند ضمن اظهار نامه درآمد خود را به سازمان مالیه اظهار و مالیاتی را که به آن تعلق می‌گیرد بپردازند و سازمان مالیه مکلف است این اظهار نامه را مورد بررسی قرار داده و در صورتی که اعتراض داشته باشد به مؤدی ابلاغ کند. در قوانین مالیاتی نیز این اصل پذیرفته شده است.

مقررات پیش بینی شده در قانون مالیاتهای مستقیم برای اعتراض مؤدیان به مالیاتهای مورد مطالبه و مراجع رسیدگی کننده به این اعتراض به شرح زیر است:

۳-۱- مراجعه به اداره امور مالیاتی ماده ۲۳۸ ق.م.م.^۱

۳-۲- هیات حل اختلاف مالیاتی ماده ۲۴۷ ق.م.م

۳-۳- شورای عالی مالیاتی ماده ۲۵۱ ق.م.م

اصل حق تجدید نظر قضائی نسبت به آراء مراجع مالیاتی نیز از اصول پذیرفته شده نظامهای حقوقی است. در کشور ما نیز مراجع حل اختلاف مالیاتی به مراجع

^۱ عبارت «قانون مالیاتهای مستقیم» را به صورت «ق.م.م» نشان داده‌ایم.

اداری حل اختلاف مالیاتی و مراجع قضائی حل اختلاف مالیاتی قابل تقسیم است. به موجب اصل ۱۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که اشعار می‌دارد: به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم یا واحدها و یا آئین نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوان عدالت اداری ... تاسیس می‌گردد. ... و همچنین با عنایت به ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری بخصوص بند ۲ ماده مذکور، رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی کمیسیونهایی مانند کمیسیونهای مالیاتی (هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی) از وظایف اختصاصی دیوان عدالت اداری می‌باشد.

بنابراین دیوان عدالت اداری تنها مرجع قضائی رسیدگی به روابط و اختلافات مالیاتی است. هر چند در قانون مالیاتهای مستقیم به صراحت از حق مؤدی برای رجوع به دیوان سخن نرفته است اما ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم در بیان تکلیف شورای عالی مالیاتی به ارجاع پرونده‌ای که رأی صادره در آن بوسیله شورا نقض شده به هیأت حل اختلاف همعرض، بطور ضمنی به صلاحیت دیوان عدالت اداری و رسیدگی به آراء هیأت‌های مزبور اشاره و مقرر داشته است. حکم این ماده در مواردی که آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد، نیز جاری خواهد بود. با این توضیح اصل حق تجدید نظر قضائی نسبت به آراء مراجع مالیاتی در دیوان اصل پذیرفته شده ای است.

۴- اصل عطف بما سبق نشدن قوانین مالیاتی :

قاعده عطف بما سبق نشدن قوانین یک قاعده کلی است که منحصر به حقوق جزا نبوده و در سایر رشته‌های حقوقی نیز همین مساله مشاهده می شود، با این تفاوت در قوانین مدنی، گاهی که قانونگذار لازم دانسته قانون را عطف به گذشته کرده است در حالی که در قوانین جزائی منع عطف قوانین به گذشته قاطعیت و حتمیت بیشتر دارد. مطابق ماده ۴ قانون مدنی اثر قانون نسبت به آینده است و قانون بما قبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد. بسیاری از حقوق دانان مساله عطف بما سبق نشدن قوانین کیفری را نتیجه همان مقررات مدنی می‌دانند.

یکی از موضوعاتی که از لحاظ حکومت قوانین مالیاتی در زمان باید مورد توجه قرار گیرد، مبداء اجرای قوانین مالیاتی و موضوع عطف بماسبق نشدن می‌باشد.

تاریخ دقیق اجرای قوانین مالیاتی حتی برای یک روز هم از لحاظ مؤدی و هم از لحاظ مالیه اهمیت زیادی دارد، زیرا اگر یک روز در اجرای قانون مالیاتی تاخیر شود مؤدیان می‌توانند از این تاخیر استفاده نموده و به ضرر مالیه در مأخذ تعلق مالیات تغییراتی بدهند. به عنوان مثال اگر مالیات مربوط به حقوق و عوارض گمرکی باشد، در روز معین مقدار هنگفتی از کالاهای موجود در گمرک را مرخص کنند یا اگر مربوط به نفت و بنزین باشد، شرکت توزیع کننده این مواد در یک روز مقدار مهمی از

آن مواد را ظاهراً به دیگران بفروشنند و بعداً در موقع فروش به مصرف کنندگان، مالیات را به نفع خود ضبط کند.

بنابراین در مورد اجرای قوانین مالیاتی در صورتیکه تاریخ اجرا در خود قانون ذکر شده باشد اجرای آن فوری است ولی معمولاً مراقبت خاص بعمل می‌آید که تاریخ اجرا در خود قانون ذکر شود. این امر از لحاظ دیگر نیز دارای اهمیت است، زیرا طبق قوانین بودجه سازمان مالیه مکلف است حساب سالیانه عواید و مخارج دولت را به مجلس بدهد و اگر در مورد اجرای قوانین مالیاتی و وصول عواید حتی یک روز هم تاخیر کند موجب مسئولیت دستگاه مالیه خواهد بود.

چون معمولاً تاریخ اجرای قوانین مالیاتی در خود قانون ذکر میشود و گاهی تصویب و ابلاغ و انتشار قوانین مدتی طول می‌کشد بعضی از اوقات اتفاق می‌افتد که تاریخ اجرا قبل از تاریخ انتشار می‌باشد و در این قبیل موارد در حقیقت قانون عطف به ماسبق می‌شود. به عنوان مثال، قانون مالیات بر درآمد تیرماه ۱۳۲۸ که تاریخ اجرای آن از اول سال ۱۳۲۸ تعیین شده بود ولی درآمدهای سال ۱۳۲۷ نیز مشمول این قانون می‌شد و حال آنکه در طول سال ۱۳۲۷ صاحبان درآمد خود را مشمول قانون مالیاتی قبل از قانون اخیر می‌دانستند و تصمیمات خود را با قوانین قبلی تطبیق می‌دادند ولی دستور اجرای این قانون به عللی که ذکر آن در اینجا بی‌مورد است در شهریور ماه ۱۳۲۹ داده شد و بنابراین صاحبان درآمد سال ۱۳۲۸ مالیات خود را طبق قانونی پرداختند که تاریخ رسمی اجرای آن اواخر سال ۱۳۲۹ می‌باشد.

پس از اینکه قانون مالیاتی به تصویب رسید، اصل عمومی آن است که این قانون نسبت به وضعیت‌های موجود فوری اجرا می‌شود یعنی وضعیت‌هایی که قبل از این تاریخ بوجود آمده‌اند فوری مشمول قانون می‌شوند. به عنوان مثال همین که قانونی برای اخذ حقوق گمرکی از کالاهایی وضع گردید، کالاهائیکه در آن تاریخ در گمرک موجود هستند مشمول این قانون خواهند بود. اگر چه قبلاً سفارش داده شده باشند حتی اگر تاریخ انتشار و ابلاغ قانون بعد از تاریخی باشد که برای اجرا در متن قانون ذکر شده و بین این دو تاریخ وارد کننده، کالای خود را با موافقت اداره گمرک طبق مقررات سابق خارج کرده و فروخته باشد باز هم مشمول مالیات می‌شود، زیرا قوانین مالیاتی از تاریخ اجرا اثر فوری دارد و مؤدی نمی‌تواند به استناد اینکه قانون بعداً انتشار و ابلاغ شده از پرداخت مالیات شانه خالی کند.

می‌توان چنین نتیجه گرفت که اصل کلی عطف بما سبق نشدن قوانین در مورد قوانین مالیاتی نیز نافذ است ولی روی خصوصیتی که این قبیل قوانین از لحاظ حفظ مصالح عمومی دارا می‌باشد گاهی شامل مقرراتی که صورت عطف بما سبق دارد می‌باشد.^۱

۵- اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی :

یکی از اصول مسلم حقوقی مالیاتها، اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی است که

^۱ پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، مالیاتها و بودجه، انتشارات امیر کبیر، ۱۳۵۵، ص ۱۱۸.

مأموران مالیاتی در نتیجه بازرسی از دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مربوط به مؤدیان بدست می‌آورند. مؤدی مکلف است کلیه اطلاعات و اسناد مورد احتیاج را در اختیار مالیه قرار دهد ولی در مقابل دستگاه مالیه نیز موظف است کلیه اطلاعاتی را که از کسب و کار و تجارت و دارائی افراد بدست می‌آورد محرمانه نگاه داشته و از افشای آن خودداری نماید و در صورت تخلف مورد تعقیب واقع خواهد شد. رعایت این اصل در حسن اداره دستگاه مالیاتی اهمیت زیاد دارد زیرا از قدیم الایام افراد از دادن اطلاعات راجع به وضع داخلی و زندگی خود امتناع داشته‌اند. برای رعایت این اصل دولت نمی‌تواند صورت مالیات را که از اشخاص وصول می‌کند برای اطلاع جامعه چاپ و منتشر کند و حال آنکه اجرای عدالت مالیاتی و اصل نظارت عموم در اداره مالیات ایجاب می‌کند که مالیاتی که اشخاص در عرض سال پرداخته‌اند و سهمی که از بودجه عمومی به هر یک از آنان تعلق گرفته منتشر شود و به اطلاع عموم برسد. در بعضی از کشورها نسبت به این اصل استثنائی موجود است. به عنوان مثال مثلاً در فرانسه مؤدیان حق دارند از اداره مالیه محل صورت کسانی را که مشمول مالیات بر درآمد عمومی شده‌اند بدون اینکه درآمد یا مالیات یا جریمه آنان در این صورت ذکر شده باشد دریافت دارند، ولی چاپ و انتشار این صورت ممنوع است.^۱

^۱ همان منبع، ص ۱۲۵.

۶- اصل ماهیت برتر از شکل:

با توجه به توسعه حقوق مالیاتی یکی از قواعد حقوق مالیاتی که بسیار جا افتاده و مقبول همگان گردیده است. اصل ماهیت برتر از شکل^۱ می‌باشد. این اصل مستلزم توجه به حقیقت و ملاک قرار دادن باطن و واقعیت قضایا به جای صورت ظاهری آنهاست. بنابراین اگر مؤدی در تایید مدعای خود فرضاً به قراردادی استناد نماید و مقام مالیاتی با تاکید بر قرائن و دلایل کافی تشخیص دهد که این قرارداد جنبه ظاهر سازی داشته و حقیقت رابطه چیز دیگری است می‌تواند آن حقیقت را ملاک قرار داده و از صورت ظاهر در رابطه با امر مالیاتی منصرف گردد.^۲

شرح زیر را در این خصوص از فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی از

انتشارات مؤسسه تحقیقات مالیاتی هلند (IBFD)^۳ نقل می‌کنیم:

«بر حسب این دکترین مقامات مالیاتی می‌توانند شکل حقوقی ترتیبات برقرار شده بین اشخاص را نادیده گیرند و به ماهیت واقعی موضوع توجه کنند، با این هدف که ساختارهای تصنعی ایجاد شده به عنوان یک ترفند مالیاتی را خنثی سازند. فرضاً ممکن است مراجع مالیاتی در جستجوی آن برآیند که آیا در انعقاد معامله معین دلیل و انگیزه‌های مرتبط با امر مالیات وجود داشته است یا خیر؟»^۴

^۱ Substance Over Form.

^۲ همدانی، م.ت، قاعده ماهیت فوق شکل، فصلنامه مالیات دوره دوم، شماره چهارم، شماره مسلسل ۱۹، بهار ۱۳۷۷.

^۳ International Bureau of Fiscal Documentation

^۴ اکتباتان، م، کاپیتولاسیون مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره ۳۰، زمستان ۱۳۷۹، ص ۷.

در پایان این مبحث چند نمونه از آرا دیوان عدالت اداری را در رابطه با اصول یاد
شده می‌آوریم.

نمونه‌هایی از آراء دیوان عدالت اداری در رابطه با اصول یاد شده:

اصل قانونی بودن مالیات

(۱) موضوع مورد اختلاف:

موضوع مورد اختلاف اخذ مالیات مقطوع از تلفن به صورت علی الحساب می‌باشد. بدین صورت شاکی، شکایتی علیه خوانده طرح نموده و اعلام داشته است که خوانده با تفسیر خلاف از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ بخشنامه‌ای^۱ در مورد اخذ مالیات مقطوع از تلفن رابه صورت علی الحساب مستنداً به بخشنامه مذکور صادر نموده و دفاتر اسناد رسمی را به اخذ گواهی مبنی بر پرداخت نموده است.

(۲) خلاصه رای:

دیوان عدالت اداری، حسب مفاد دادنامه شماره ۱۵۴ مورخ ۶۹/۷/۲ با این استدلال که طبق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، وضع مالیات از وظایف و اختیارات اختصاصی قوه مقننه است و قانونگذار در قانون مالیاتهای مستقیم نذری از تعلیق مالیات بر نقل و انتقال حق الامتیاز تلفن ننموده است. بنابراین بخشنامه مذکور را مخالف قانون و خارج از حدود اختیارات قوه مجریه در تدوین مقررات دولتی دانسته است.

(۳) تحلیل رای:

حسب مفاد دادنامه اصداری و اصول استنادی شاکی، اخذ مالیات بدلائل ذیل برخلاف

^۱ بخشنامه شماره ۶۸/۴/۱۵-۳۰/۵/۱۰۷۴/۱۲۴۳۵. وزارت امور اقتصادی و دارایی،

موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و نیز بر خلاف نص صریح اصل ۵۱ قانون اساسی است:

اولاً: وضع و برقراری مالیات از وظایف و اختیارات انحصاری و اختصاصی قوه مقننه می باشد.

ثانیاً: اصولاً مالیات مقطوع به هیچ وجه نمی تواند به صورت علی الحساب وصول گردد. چون مالیات علی الحساب، طبق نص صریح قانون ناظر به مشاغل بوده و در صورتی متصور است که مؤدی عایدی مستمر داشته و با گذشتن مدت بتوان قسمتی از مالیات را به صورت علی الحساب «نه قطعی» دریافت نموده و بقیه را به بعد موکول کرد. در مورد مالیات تلفن که قطعی بوده و بایستی یکباره پرداخت شود موردی برای مطالبه باقی نخواهد بود.

ثالثاً: طبق ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶ و طبق رای شماره ۲۲۰۶/۳۰/۴ مورخ ۶۸/۶/۲۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، لغو مالیات تلفن از طرف این شورا تایید گردیده است و این رای طبق ماده ۲۵۸ ق.م.م در حکم قانون بوده و قابل اجراست.

رابعاً: به استناد ماده ۱۷۳ قانون فوق الذکر، دستور وصول مالیات تلفن به صورت علی الحساب، طبق تبصره ۶ ماده ۱۰۰ و ماده ۱۶۳ به علت اینکه موضوع هر دو مالیات علی الحساب مربوط به مشاغل و کسبه می باشد «نه مالیات مقطوع که فقط یکبار وصول می شود» صحیح نبوده و بر خلاف قانون است.

اصل قانونی بودن مالیات

(۱) موضوع اختلاف:

معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی طی بخشنامه‌ای^۱ به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ نموده، وکالت نامه‌هایی را که توسط کنسولگری‌های ایران در خارج از کشور تنظیم می‌شوند را مشمول مالیات نقل و انتقال فوری دانسته و دفاتر اسناد رسمی مکلف شده‌اند، وکالت نامه‌های مذکور را جهت اخذ مالیات نقل و انتقال به اداره کل مالیاتهای غیر مستقیم ارسال نمایند. شاکی طی دادخواستی اعلام داشته است، به موجب تبصره ۲ ماده ۷ لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۵۹ و تبصره ۵ قانون وصول مالیات از اتومبیل‌هایی غیر سواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۳، صدور هر نوع سند، توسط دفاتر اسناد رسمی، منوط به اخذ رسید پرداخت مالیات در خصوص اتومبیل و خودرو است.

(۲) خلاصه رای:

دیوان عدالت اداری حسب مفاد دادنامه شماره ۳۸۰ مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۸ بخشنامه معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی را که مفید وضع قاعده خاص مبنی بر لزوم پرداخت مالیات نقل و انتقال اتومبیل بر اساس وکالتنامه‌های

^۱ بخشنامه شماره ۱۷۸۸ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۰. معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

تنظیم شده در خارج از کشور می‌باشد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قوه مجریه تشخیص داده و حکم بر ابطال آن صادر نموده است.

۳) تحلیل رای:

صرف نظر از استدلال دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی مبنی بر اینکه حسب قوانین مصوب^۱، انتقال دهنده و انتقال گیرنده متضامناً مسئول پرداخت مالیات نقل و انتقال خودرو قبل از انجام معامله می‌باشند، بنابراین به صرف اینکه سند انتقال خودرو (وکالتنامه) در دفتر اسناد رسمی تنظیم نشده تا دفترخانه طبق قوانین مصوب رسید پرداخت مالیات را از انتقال دهنده دریافت نماید، نمی‌توان انتقال دهنده را معاف از مالیات مذکور داشت.

اولاً- با توجه به اصل قانونی بودن مالیاتها، وضع و تصویب هرگونه مالیات باید به موجب قانون باشد در حالیکه لزوم پرداخت مالیات نقل و انتقال اتومبیل بر اساس وکالتنامه‌های تنظیم شده در خارج از کشور، مفید وضع قاعده خاص خارج از حدود اختیار می‌باشد.

ثانیاً- هزینه‌های تحمیل شده به اشخاص جهت گواهی امضاء وکالتنامه در کنسولگری از میزان مالیات نقل و انتقال بیشتر می‌شود.

^۱ تبصره ۴ ماده قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیر سواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲ و تبصره یک ماده ۷ لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۴/۲۵ شورای انقلاب.

ثالثاً- مراجع دیگری که مسئول وصول مالیات نقل و انتقال خودرو باشد، حسب

اصل قانونی بودن باید در قانون تصریح گردد.

رابعاً- صراحت قانون در خصوص شمول تعلق مالیات نقل و انتقال هنگام صدور

سند در دفاتر اسناد رسمی است.

اصل حق اعتراض مؤدی مالیاتی

(۱) موضوع اختلاف:

اعلام تعارض آراء صادره از شعب دوم و سوم هیأت تجدید نظر دیوان عدالت اداری در خصوص الزامی بودن یا نبودن اصدار برگ تشخیص جهت مطالبه مالیات^۱

(۲) خلاصه رای:

مفاد تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص تعیین میزان مالیات بر مبنای درآمدی که مورد توافق وزارت امور اقتصادی و دارائی و اتحادیه صنف مربوطه قرار گرفته و قطعی شده است نافی حق اعتراض قانونی مؤدی مالیاتی بر اساس مقررات مربوطه نیست.

(۳) تحلیل رای:

اولاً- تشخیص مالیات به صورت خود اظهاری است و یا به روش علی الراس صورت می‌گیرد. در هر صورت برگ تشخیص مالیات باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات صادر و به مؤدی ابلاغ شود. مبنای برگ تشخیص در ماده ۲۳۷ ق.م.م به دقت شمارش شده است و این ماده دستوری بسیار مهم - و شاید مهمترین دستور - در زمینه آئین رسیدگی مالیاتی است.

ثانیاً- در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد

^۱ جهت ملاحظه متن کامل آرا صادره در این قسمت به بخش ضمایم مراجعه شود.

در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود.

ثالثاً- با مذاقه در قانون مالیاتهای مستقیم و مواد مرتبط با موضوع که جنبه آمرانه دارند، در هر صورت برای مطالبه مالیات، اصدار برگ قطعی که متضمن نحوه تعیین مالیات و تشخیص درآمد مؤدی باشد الزامی است و توافق با اتحادیه بدون اصدار برگ تشخیص قانونی نمی‌باشد و از طرفی چنین توافقی نمی‌تواند نافی حق اعتراض مؤدی بوده باشد.

رابعاً- مفاد تبصره ۶ ماده صد قانون ق.م.م در خصوص تعیین میزان مالیات بر مبنای درآمدی که مورد توافق وزارت اموراتقتصادی و دارائی و اتحادیه صنف مربوط قرار گرفته، نافی حق اعتراض قانونی مؤدی بر اساس مقررات مربوطه نیست.

مبحث سوم: کارکردهای مالیات در نظامهای اقتصادی :

در عمده کشورهای جهان، مالیات مهمترین منبع درآمد دولت را تشکیل می دهد مالیاتها تنها بعنوان یک منبع مهم و گاهی منحصر به درآمد برای دولت نیست بلکه از جنبه های دیگری نیز اهمیت آن آشکار و روشن می باشد. از دیدگاه کلان اقتصادی، مالیاتها یکی از عمده ترین ابزار سیاستهای اقتصاد دولت محسوب می شوند و از نظر تحلیلهای اقتصادی خرد دو اثر عمده تخصیص و توزیع را دارند. برای درک صحیح کارکردهای مالیات در نظامهای اقتصادی، نگاهی اجمالی به سیر تکامل و تحول تدریجی مالیه عمومی می اندازیم. قبل از قرن بیستم تحت تاثیر عقاید آزادی خواهان (فیزیوکراتها و کلاسیکها) وظایف دولت محدود بود به، حفظ جامعه از حمله خارجی، ایجاد سازمان قضائی در داخل کشور و انجام آن قبیل کارهای عمومی و ایجاد سازمانهایی که کارفرمایان خصوصی قادر به انجام آن نبود. آنان مخالف مداخله دولت در امور اقتصادی بودند و اصولاً از نظر آنها در صورت تامین آزادیهای فردی و برقراری اصل رقابت و آزادی داد و ستد به هیچ وجه نیازی به چنین دخالتی وجود ندارد. هنگامی که دامنه فعالیت های دولت به وظایف اجباری و حفظ امنیت و تامین عدالت محدود گردید، مالیه عمومی نیز اهمیّتش تنها در حدود همین وظایف معین دولت است یعنی مالیه عمومی بعلت عدم مداخله دولت در امور اقتصادی یک مالیه عمومی غیرفعال می باشد^۱.

^۱ وحیدی، حسین، اصول سیاست مالی برای رشد اقتصادی ایران، جلد ۱، انتشارات مدرسه عالی بازرگانی، تهران، ۱۳۵۰، ص ۲۵.

توسعه سیستم سرمایه داری همراه با مشکلات و نابسامانیهای اجتماعی و اقتصادی بسیار بود، به سبب همین مشکلات و بحرانها آراء و عقاید اقتصادی عوض شد و به جای نظریات کلاسیک ها نظریات جدیدی در علم اقتصاد و بخصوص در مالیه عمومی بوجود آمد. این نظریات جدید سبب شد که اقتصاد ارشادی به مرحله عمل درآید و دولتها برای اجرای مقاصد اجتماعی و اقتصادی از سیاست های مالی خاصی تبعیت کنند. سیستم مالیاتی وسیله ای برای تحقق مقاصد اجتماعی و اقتصادی، بعنوان مثال تعدیل ثروت، توزیع درآمد ملی و توسعه و ارشاد و اقتصاد شد، در حالیکه از نظر کلاسیک ها چنین امری هرگز مجاز و مصاد نبود. متعاقباً در اثر افکار اندیشمندانی مانند مارکس و انگلس سوسیالیسم شکل گرفت. موضوعی که مربوط به بحث مالیه عمومی است این است که بسیاری از هدفهای سوسیالیست ها در مورد خدماتی که دولت برای رفاه اجتماع باید انجام دهد، در کشورهای پیشرفته تحقق یافته است. سوسیالیست ها خواهان فرهنگ همگانی، مالکیت دولت نسبت به کارهای مربوط به فوائد عامه، مالیاتهای سنگین نسبت به درآمدها و ارث، ایجاد امکانات متساوی برای همه افراد بوسیله هزینه های عمومی، اجرای طرحهای اجتماعی بودند. امروزه اخذ مالیاتها به منظور توزیع درآمد ملی و انتقال ثروت از طبقه ثروتمند به طبقه فقیر، تقبل هزینه های سنگین به منظور تامین رفاه اجتماعی، مبارزه با بیکاری و تامین اشتغال کامل و از این قبیل امور جزء وظایف اولیه دولت در آمده است.

در این سیستم مالیه عمومی کمال اهمیت را دارد که در ضمن مقایسه موضوع مالیه عمومی، به آن مبحث نیز خواهیم پرداخت.

ظهور بحرانها و تحولات اقتصادی باعث شد جهان سرمایه‌داری بتواند ضمن حفظ اصول مالکیت خصوصی و آزادی کار خود را از ورطه بحران نجات دهد و سرانجام انتشار کتاب «نظریه عمومی در باره اشتغال، بهره و پول» کینز تحول بزرگی در اندیشه‌های اقتصادی ایجاد کرد. نقش دولت در فعالیت‌های اقتصادی، اعتقاد به مالیه و سیاست‌های مالی، بعنوان مثال مقابله با کساد و در پیش گرفتن سیاست اقتصاد ارشادی که سرمایه‌داری عصر حاضر را با سرمایه‌داری قرن نوزدهم بکلی متفاوت کرده به نسبت زیاد نتیجه آرا و عقاید کینز است.^۱

کینز با طرح نظریه خود و توجیه ضرورت دخالت دولت جهت حفظ ثبات اقتصادی، به ابزار سیاست‌های مالی اقتصادی اهمیت بخشید. به عبارت دیگر از نظر او مالیات نه فقط برای تامین هزینه‌های تولید کالاهای عمومی، بلکه برای اجرای سیاست‌های اقتصادی دولت نیز کارآمد است.^۲ امروزه نظام اقتصادی کشورهای دنیا یا اقتصاد برنامه‌ای است یا اقتصاد ارشادی است. موضوع مالیه عمومی در کشورهای سوسیالیستی از جهات مهمی با کشورهای اقتصاد آزاد متفاوت است. در این کشورها دولت به نمایندگی از اجتماع، مالکیت و اداره صنعت را به عهده دارد و تعیین سطح قیمت و اعمال سیاست‌های تولید در دست دولت است، تصمیمات مربوط

^۱ همان منبع، ص ۶۶.

^۲ پژویان، جمشید، همان منبع، ص ۴۶.

به تولید از طریق برنامه ریزی مرکزی صورت می‌گیرد و هدفهای تولیدی و میزان تولید در هر رشته با این وسیله تعیین می‌شود. سیاست کنترل قیمت یکی از مهمترین ابزار مالیه عمومی به شمار می‌رود، زیرا دولت با تعیین سطح قیمت بالاتر از هزینه تمام شده، درآمد لازم را برای تامین مالی فعالیتهای خود و سرمایه گذاری جدید تحمیل می‌کند. روی هم رفته کشورهای سوسیالیستی از سیستم مالیاتی خود به خد کشورهای تابع رژیم اقتصاد آزاد برای توزیع عادلانه درآمد و تخصیص منابع استفاده نمی‌کنند، زیرا معتقدند که با مالکیت عمومی سرمایه، توزیع درآمد که بوسیله سیستم اقتصادی سوسیالیستی صورت می‌گیرد، رضایت بخش است^۱. با این توضیحات به بررسی کارکردهای مالیات در نظامهای اقتصادی می‌پردازیم.

۱- کارکرد مالیات در توزیع مجدد درآمدها :

مباحث توزیع هنوز هم یکی از و (معمولاً تنها) موضوع اصلی بحث در تعیین سیاست عمومی است و بویژه در تعیین مالیات و سیاست‌های انتقال نقش کلیدی ایفا می‌کند و جوهر اقتصاد رفاه نوین، تعریف کارایی اقتصادی بدون توجه به ملاحظات مربوط به توزیع بوده است. تغییر در شرایط اقتصادی وقتی برحسب تعریف کارآمد است (یعنی رفاه را بهبود می‌بخشد) که اگر، و فقط اگر، وضع فردی بعنوان مثال الف بی آنکه وضع دیگری از جمله ب و ج بدتر شود بهبود یابد. این معیار که به طرق

^۱ مهندس ابوطالب، تقوی مهدی، همان منبع، ص ۲۹.

مختلف قابل تعریف و اصلاح است نمی‌تواند در مورد اقداماتی در جهت توزیع مجدد که بر حسب تعریف وضع الف را به هزینه وضع ب و ج بهبود می بخشد به کار رود اگر چه قاعده «به کسی نفعی برسد، بی آنکه کسی متضرر شود»، در ارزیابی کارایی بازار، خدمات بسیار کرده است و نیز در ارزیابی برخی جنبه‌های سیاست عمومی مفید واقع شده است، با این حال در حل مباحثات اجتماعی اصل توزیع و توزیع مجدد کمک اندکی از آن برمی‌آید. وقتی صحبت از تئوری توزیع می‌شود منظور اقتصاد دانان از آن تئوری تعیین قیمت عوامل و تقسیم درآمد ملی تحت عنوان پاداش بین عوامل زمین، کار و سرمایه است. کانون بحث توزیع که همان توزیع نتیجه عملکرد بازار است به توزیع بعنوان یک مساله سیاستگذاری تغییر می‌یابد، مسائل توزیعی عاملی حیاتی در دنیای سیاست و تعیین سیاست بوده و هست.^۱

در اقتصاد مبتنی بر بازار، توزیع درآمد از طریق فروش خدمات عامل تعیین می‌شود. بنابراین توزیع درآمد بستگی به توزیع قابلیت عوامل تولید در جامعه دارد. در اینجا به منظور تمیز انواع درآمدها، درآمد حاصل از خدمات شخصی را درآمد مکتسب و درآمد حاصل از مالکیت سرمایه را درآمد «غیرمکتسب» نامیده‌اند. در حقیقت می‌توان درآمد حاصل از مزد و حقوق را درآمد حاصل از مالکیت سرمایه دانست. درآمد دسته اخیر مربوط به توزیع ثروت حتی از طریق توارث می‌شود. آمار و ارقام موجود حاکی از آن است که توزیع درآمد حاصل از مالکیت، غیرعادلانه‌تر از

^۱ ماسگریو، ریچارد ۱۰، ماسگریو پکی ب، همان منبع، ص ۱۵.

درآمد حاصل از کار است. زیرا درآمدهای حاصل از مالکیت درصد زیادتری را عاید صاحبان خود می‌نماید. در کشورهای سوسیالیستی درآمدهای دسته اخیر عاید دولت می‌شود. همین امر موجب می‌شود که توزیع درآمد و ثروت در این گروه از کشورهای عادلانه‌تر از رژیم سرمایه داری می‌باشد. روی همین اصل در ممالک تابع اقتصاد آزاد نیاز به توزیع مجدد درآمدها بیشتر احساس می‌شود. البته این بدان معنا نیست که نابرابری توزیع درآمد فقط خاص کشورهای پیشرفته با اقتصاد مبتنی بر بازار باشد بلکه حتی در کشورهای با اقتصاد برنامه ریزی متمرکز نیز مشاهده می‌شود. به هر حال یکی از مهمترین وظایف اقتصادی دولت کنترل وضعیت نابرابری درآمد است، زیرا وظیفه توزیع حکم می‌کند دولت به منظور کاهش نابرابری، چگونگی تغییرات درآمدهای افراد جامعه را با استفاده از ابزارهای موجود تجزیه و تحلیل کند و یکی از این ابزارها استفاده از ابزار مالی است. مالیاتها یکی از اجزاء مهم سیاست‌های دولت در بهبود توزیع درآمد هستند. تمامی مالیاتها دارای اثر درآمدی هستند و به نحوی در توزیع درآمد افراد تاثیر دارند. نکته حائز اهمیت این است که برخی از نتایج تاثیر مالیات بر توزیع درآمد بر مبنای تحلیل نظری استوار است، در حالی که در دنیای کنونی بعثت مشکلات مختلف انتقال مالیات، فرار مالیاتی و غیره نتایج عملی مشاهده شده اغلب با نتایج نظری و تئوری تاثیر بر توزیع درآمد متفاوت است. دولت باید برای تامین هدف توزیع به دقت سیاستهای مختلف را از نظر تاثیر آنها بر توزیع مجدد درآمد مورد ارزیابی قرار دهد، هر روشی که برای توزیع مجدد

انتخاب می‌گردد، نکته حائز اهمیت این است که باید نه تنها به نتایج حاصل از توزیع بهتر التقات شود بلکه آثار احتمالی آن بر کارایی اقتصادی نیز باید مورد توجه قرار گیرد. برای مثال ممکن است سیاست‌ها و طرحهای اقتصادی که از نظر سودآوری در اولویت قرار دارند به سبب تاثیر نامساعد بر توزیع درآمد پذیرفته شوند و دولت ممکن است با تناقض در اهداف نیز مواجه شود. به هر حال در هر روش مالی و غیرمالی که برای توزیع مجدد بکار گرفته می‌شود لازم است اقداماتی جهت برقراری توازن بین هدفها معمول گردد. بعبارت دیگر ضمن تعقیب هدف اجتماعی، زیان وارده بر کارایی اقتصادی نیز نباید نادیده گرفته شود.

از بین تدابیر گوناگون مالی، توزیع مجدد بیشتر از طریق (۱) طرح انتقال مالیات، ترکیب مالیات بندی تصاعدی بر درآمد خانوارهای با درآمد بالا و پرداخت سوبسید به خانواده‌های با درآمد پایین، بطور مستقیم عمل می‌کند. همین طور توزیع می‌تواند از طریق (۲) مالیات تصاعدی بر درآمد، که برای تامین مالی خدمات عمومی، بویژه خدماتی از قبیل تهیه مسکن ارزان قیمت که خانوارهای با درآمد پایین از آن متنفع می‌شوند، صورت پذیرد و بالاخره توزیع مجدد را می‌توان با (۳) ترکیب مالیات بر کالاهایی که بطور وسیع مصرف کنندگان با درآمد بالا، خریداری می‌کنند و سوبسید بر سایر کالاها که عمدتاً مورد مصرف، مصرف‌کنندگان با درآمد پایین است، انجام داد.^۱

^۱ ماسگریو ریچارد ۱۰، ماسگریو پکی . ب، همان منبع، ص ۱۶.

ما باید به وظیفه شاخه توزیع به گونه‌ای بیندیشیم که با مجموعه مالیاتهای مستقیم بر درآمد و انتقالها سامان گیرد؛ فرایندی که تحت عنوان «مالیات بر درآمد منفی» مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

یکی از برنامه‌های کمک درآمدی و حمایت از افراد و خانوارهای کم درآمد، که می‌تواند در توزیع درآمد نقش مؤثری داشته باشد پرداخت وجوه نقدی با یک برنامه کلی و واحد است. این برنامه کمک نقدی واحد، مالیات بر درآمد منفی نام دارد. مفهوم این سیستم مالیاتی بسیار ساده است. مالیات بر درآمد منفی بدین معنی است فردی که درآمدش کمتر از سطح مشخص است کمکی از دولت دریافت می‌کند (مالیات منفی). در مقیاس فردی که درآمد نسبتاً بالایی کسب می‌کند باید مالیات مثبت بر اساس درآمد خود به دولت بپردازد^۱. تنها شرطی که باید وجود داشته باشد آن است. که دریافت کننده مشمول مالیات منفی باید نشان دهد که درآمدش کمتر از آن حد مشخص است در ساده‌ترین شکل درآمد مالیات منفی یک برنامه مستقیمی از توزیع درآمد است که حداقل قدرت خرید تمام افراد جامعه را تضمین می‌کند.

در این بخش اگر دو وظیفه تخصیصی و توزیعی دولتها را با یکدیگر مورد مقایسه قرار دهیم، متوجه خواهیم شد که هزینه توزیع مجدد درآمدها اغلب نتیجه اجرای طرحهای مالیات - درآمدهای انتقالی است. اما همین عمل یعنی توزیع مجدد درآمدها از راه اخذ مالیات تصاعدی جهت تامین مالی امر تدارک کالاهای عمومی یا اجتماعی

^۱ جعفری صمیمی، احمد، اقتصاد بخش عمومی (۲)، انتشارات سمت ۱۳۷۱، ص ۱۴۶ و ۱۴۷.

نیز می‌تواند صورت گیرد. به عبارت دیگر وظیفه توزیع دولت در این رهگذر در کنار وظیفه تخصیصی آن قرار می‌گیرد. اما دریافت مالیات تصاعدی از صاحبان درآمدهای بالا براساس «روش توانایی پرداخت» استوار است و در این روش توزیع بار مالیاتی تنها با در نظر گرفتن توانایی مؤدیان مالیاتی در امر پرداخت مالیاتها صورت می‌گیرد و نه براساس توجه به چگونگی عرضه کالاهای عمومی یا اجتماعی و منافع حاصل از مصرف آنها برای افراد. پس توزیع مجدد درآمدها به سطوح برنامه‌هایی که تامین مالی می‌شود بستگی دارد و تا زمانی که حجم مخارج دولت در این زمینه‌ها کم می‌باشد موردی پیش نمی‌آید چرا که بار مالیات اضافی به دارندگان درآمدهای بالا تحمیل می‌شود.

۲- کارکرد مالیات از نظر عدالت اجتماعی :

بی تردید عدالت واژه‌ای کلیدی در نظریهٔ هنجاری سیاسی و همچنین فلسفهٔ اخلاق می‌باشد. مفهوم عدالت در حقیقت، اساساً یک مفهوم متنازع فیه است. چراکه اخلاق مملو است از تئوریهای متفاوت دربارهٔ عدالت.

مفهوم عدالت تمام مشکلاتی که مفاهیم موسوم به مفاهیم اساساً متنازع فیه بوسیله آنها توصیف شده اند را به نمایش می‌گذارد.

اختلاف نظر گسترده‌ای دربارهٔ تعریف این واژه وجود دارد که منعکس کننده تئوریهای متنوع عدالت می‌باشد و تنها در مورد واژه و لفظ عدالت توافق وجود دارد.

بحث درباره عدالت معمولاً با تعریف معروف ارسطو در کتاب «اخلاقیات نیکوماخس» آغاز می‌شود که بر مبنای آن عدالت اقتضا دارد با برابرها، برابر و با نابرابرها، نابرابر در رابطه سهم آنها با توجه به تفاوت‌های نسبی‌شان رفتار شود. (اقتضای رفتار برابر، با برابر ها و رفتار نابرابر با نابرابرها)^۱.

در تئوری‌های معاصر، عدالت با گزاره‌های «به هر کس حقش را بده» و «با موازد مشابه یکسان رفتار کن» بیان می‌شود. عدالت یعنی اصل اعطای سهم هر کس به خودش - چنین قاعده‌ای است. عدالت قاعده توزیع آزادی و از اینرو قاعده تخصیص اموال است.^۲

عدالت از دید رولز مبتنی بر یک قرارداد عقلانی است که انسانهای عاقل بدون لحاظ منافع شخصی خود تصمیم می‌گیرند که روی چه اصولی جامعه خود را اداره کنند.

تئوری عدالت رولز، از دو اصل معتبر عدالت اجتماعی تشکیل شده است:

اصل اول: حداکثر آزادی یعنی هر شخص بایستی حق برابر به بیشترین میزان آزادی بنیادین به گونه‌ای سازگار با آزادی مشابه برای دیگران داشته باشد.

اصل دوم: عدالت رولز ناظر به توزیع درآمد و ثروت است بدین معنی که نابرابریهای اقتصادی و اجتماعی آنگونه باید سامان داده شوند که این سامان دهی

¹ Lane J.E.(1996), "Constitution and political Theory" Manchester university press. p219.

² Steiner H.(1974), "Concept of Justice". Ratio 16. pp 216-217

ترجمه متون تخصصی، راسخ، محمد.

بیشترین نفع را به کم امکانات ترین (محرومترین) برساند. البته این ساماندهی باید با اصل پس اندازهای عادلانه سازگار باشد و این ساماندهی در پیوند مناصب و موقعیت‌هایی باشد که برای همگان در شرایط برابر و فرصت‌های منصفانه‌ای قابل دسترسی باشد.

عدالت اجتماعی متضمن برابری واقعی یا برابری در توزیع درآمد و ثروت است. در این صورت حکومت باید درگیر سیاست‌گذاری عمومی گسترده‌ای به منظور اصلاح پیامدهای بازار شود، بگونه‌ای که با وضع مالیات به افراد توانمند با افراد ضعیف‌تر پرداخت غرامت نماید^۱.

تامین عدالت مالیاتی به برخورد برابر با مردم، در مواضع برابر نیازمند است. عدالت مالیاتی گرچه همیشه بر ساختار مالیاتی حاکم نیست، لکن معیار اساسی در طراحی ساختار مالیاتی به شمار می‌رود. در این باب توافق همگانی وجود دارد که نظام مالیاتی باید عادلانه باشد. یعنی هر مودی مالیاتی باید به اندازه «سهم عادلانه» خود در تامین مخارج دولت، در پرداخت مالیات مشارکت جوید. در این مورد که سهم عادلانه چگونه باید تعریف شود، هیچ توافقی وجود ندارد. به همین خاطر رهیافت‌های متنوعی ممکن است اتخاذ شود. بویژه در این رابطه دو جریان فکری متمایز از یکدیگر را می‌توان مورد بررسی قرار داد.

^۱ Steiner H: OP.CIT.PP.228-229

دو نحوه برخورد در تحصیل معیار عدالت که شامل رهیافتهای منفعت و توانایی پرداخت هستند، از یکدیگر تفکیک شد و در فصل مربوط به اصول مالیاتی، به آن پرداختیم.

این دو رویکرد مزایا و معایبی دارند. به خصوص مالیات مبتنی بر اصل فایده که منحصراً برای تامین مالی خدمات و کالاهای تولید شده در بخش عمومی کاربرد دارد. در توزیع مجدد درآمد و نقش انتقالی مالیات نمی‌تواند موثر باشد. برای انجام این مهم اصل توانایی پرداخت مطرح می‌شود.

این اصل دارای این مزیت است که ملاحظات توزیعی را مورد توجه قرار می‌دهد. مالیات مبتنی بر اصل توانایی پرداخت، به صورتی می‌باید اعمال شود که افراد با توانایی پرداخت یکسان در مقادیر برابر، مالیات بپردازند (برابری افقی). در حالیکه مالیات دهندگان یا اشخاصی که توانایی پرداخت مساوی ندارند، مالیات‌های غیر برابر پرداخت کنند (برابری عمودی).

نکته ابهام این روش، گزینش معیاری برای تشخیص برخورداری از توان پرداخت است. درآمد، ثروت و یا مصرف.

معیار متعارف به واقع درآمد اشخاص است و قاعده فوق به این صورت بیان می‌گردد: «مردم با درآمد برابر، باید بطور برابر مالیات بدهند (برابری افقی) و افراد با درآمدهای متفاوت، مالیات غیر برابر بپردازند (برابری عمودی).

در صورتی که درآمد بعنوان شاخص توان پرداخت برگزیده شود، مالیات بر درآمد تصاعدی و مالیات بر نرخ بالا بر سود شرکتها می‌توانند سیاست مناسبی تلقی شود. از طرف دیگر چنانچه مخارج انتقالی دولت مثل سوبسیدها، کمک‌های بلا عوض و تسهیلات مالی برای افراد کم درآمد افزایش یابد، در کاهش فاصله طبقاتی مؤثر خواهد بود.

در مورد ایران نگاهی به برنامه‌های دولت نشان می‌دهد که تلاش در جهت تحقق عدالت اجتماعی بعنوان نخستین هدف کلان کیفی برنامه پذیرفته شده است اگر چه در برنامه هیچ سیاست مالیاتی ویژه‌ای برای رسیدن به این عدالت توصیه نمی‌شود^۱ دور از ذهن نیست که انتظار نوعی برابری مالیاتی به عنوان یکی از شروط برقراری عدالت وجود داشته باشد، با وجود این گزینش ترکیب ویژه‌ای برای برابری مالیاتی در مجموعه مالیاتهای کشور کار ساده‌ای نیست. دست کم می‌توان ادعا کرد که هیچ بررسی و شرحی در این باره در زمان وضع مالیاتها ارائه نمی‌شود. بنابراین برنامه ریزان بدرستی نمی‌دانند، تغییری که در سیستم‌های مالیاتی سالانه پدیدار می‌گردد، تا چه حد اقتصاد مالی را به سمت برابری و عدالت مالیاتی نزدیک می‌سازد. در همین چارچوب سازگاری سیستم مالیاتی با برابری افقی، برابری عمودی یا هر دو گروه برابری زیر پرده‌ای از ابهام قرار دارد. نکات کلی که در بالا ذکر شد به وضوح نشان می‌دهد مجموع مالیاتهای کشور را باید از دیدگاه ایجاد عدالت و برخورد عادلانه با

^۱ دفتر بررسی‌های اقتصادی مجلس شورای اسلامی، مالیات، مروری بر ادبیات و سیری در مفاهیم، مجلس و پژوهش، شماره ۲۴، سال پنجم، فروردین و اردیبهشت ۱۳۷۷، ص ۳۹.

هویت‌های فردی ارزیابی کرد. این ارزیابی در تحقیقات موجود در کشور وجود ندارد به نظر می‌رسد اولویت ویژه ای که به حضور عدالت اجتماعی در قوانین اقتصادی داده شده است این مجوز را بدست می‌دهد که تحولات مالیاتی از دیدگاه عدالت مالیاتی مورد ارزیابی قرار گیرد.

وقتی به ساختار مالیاتی ایران و آثار توزیعی آن نگریسته می‌شود، به سادگی می‌توان دید که موضوع توزیع در ایران اولویت بندی نشده است. به بیان دیگر با عنایت به دیدگاه‌های دولت در زمینه مالیات‌ها نمی‌توان گفت درآمد، ثروت یا عوامل دیگر کدامیک موضوع توزیع‌اند؟ در مورد دستیابی به عدالت از طریق وضع مالیات، حتی بحث نظری در زمینه پذیرش دیدگاهی از عدالت صورت نپذیرفته است. در این چارچوب هیچ مدرکی وجود ندارد که نشان دهد سیستم مالیاتی کشور، هرچند بصورت ضمنی، نوعی آگاهی درباره ماهیت عدالت اجتماعی مطلوب خود داشته است با این اوصاف به نظر می‌رسد که مطالعه آثار توزیعی سیستم مالیاتی کشور برای نمایش روند و چگونگی حرکت بجانب دستیابی بعدالت اجتماعی ضرورت داشته باشد.

۳- کارکرد مالیات از نظر کنترل تورم و بازار:

از آنجا که اشتغال کامل و ثبات قیمت‌ها به طور خودکار و از طریق مکانیزم بازار در اغلب موارد عاید نمی‌شود، اقتصاد دانان به این نتیجه رسیده‌اند که سیاست‌های مالی جهت انجام وظیفه تثبیت کردن، لازم و ضروری است. بدون وجود چنین سیاست‌هایی که توسط دولت‌ها و از طریق سنجش عمومی اعمال می‌شود، ممکن است

نوسانات اساسی و عمده قیمت‌ها، بیکاری و یا تورم طولانی به اقتصاد یک جامعه، زیان وارد سازد. امروزه شاید مساله از آن هم بدتر باشد. چرا که در شرایط کنونی پدیده تورم با رکود و یا به عبارت دیگر وجود تورم و افزایش قیمت‌ها و در عین حال وجود بیکاری در بازار کار پدیده‌ای شناخته شده است و در صورت عدم مداخله به موقع دولت در امور اقتصادی و از طریق سیاستهای مالی این پدیده، موجبات زیانهای عمده اقتصادی را فراهم آورد. برای روشن شدن موضوع اگر به مسائل مطرح در اقتصاد بخش خصوصی و مبتنی بر بازار توجه کنیم، در می‌یابیم که سطح اشتغال و قیمت‌ها در یک اقتصاد، به کل تقاضا در جامعه بستگی دارد. اما کل تقاضا به نوبه خود، مجموعه‌ای از مخارج افراد مختلف در یک دوره است. افرادی در کسوت مصرف کننده، مدیران شرکت‌های تولیدی و سرمایه گذاران و غیره که با تصمیم گیریهای خویش، کل تقاضا را تشکیل می‌دهند و تصمیمات آنها نیز به عوامل متعددی از جمله درآمد دوره قبل، در آمد در شرایط حاضر، وضعیت ثروت، نحوه کسب اعتبار، انتظارات و توقعات نسبت به آینده بستگی دارد. روشن است که گستردگی موجود، چه در عوامل مؤثر در تصمیمات افراد درباره خرج کردن و چه در تعداد متقاضیان، خود مانع از آن است که اشتغال کامل برقرار شود و سطح عمومی قیمت‌ها با ثبات بوده و از نوسانات بدور باشد. در اینجا است که دولت‌ها با سیاستهای مالی خود می‌توانند وظیفه تثبیت کردن را بر عهده گرفته و به انجام رسانند. یعنی به هنگام فزونی تقاضای کل جامعه نسبت به عرضه کل در جهت کاهش آن و به هنگام

کمی تقاضای کل جامعه نسبت به عرضه کل، در جهت افزایش آن سیاست‌هایی را در پیش گیرند.^۱ در شرایط تورمی می‌توان با افزایش مالیاتهای بردرآمد، درآمد قابل تصرف اشخاص را کاهش داده و از فشار تورمی کاست، در حالیکه در مواقع رکود، کاهش مالیاتها می‌تواند افزایش تقاضا را بدنبال داشته باشد.

۴- کارکرد مالیات از نظر نظم اقتصادی :

دولت بعنوان مدیر جامعه در ایجاد انضباط اقتصادی و مالی وظیفه حساسی برعهده دارد. زیرا از یک طرف با اجرای سیاستهای خود تأثیری اساسی در تخصیص منابع به جای می‌گذارد و از طرف دیگر بخش قابل توجهی از منابع و امکانات جامعه را در اختیار دارد که می‌بایست به بهترین شکل ممکن از آنها در جهت دستیابی به اهداف جامعه بهره برداری نماید.

در کشورهایی که مالیات نقش مهم و اساسی در تامین مالی دولت دارد نظام اقتصاد از ثبات بیشتری برخوردار است زیرا در این کشورها نمایندگان مردم نسبت به هر گونه افزایش در مخارج و تغییر در ترکیب آن از خود حساسیت به خرج می‌دهند زیرا می‌دانند که بار افزایش مخارج دولت را نهایتاً مردم به دوش خواهند کشید. علاوه بر این با توجه به ماهیت درآمدهای مالیاتی که یکی از با ثبات‌ترین منابع درآمدی هستند می‌توان با اطمینان نسبتاً بالایی برای مصرف آن برنامه ریزی کرد.

^۱ جیروند عبدالله، برداشتی از مالیه عمومی جدید، انتشارات مولوی، ۱۳۶۸، ص ۲۷.

بنابراین می‌توان گفت در کشورهایی که انجام فعالیت‌های دولت بر مبنای درآمدهای حاصل از مالیات پایه گذاری شده یک سیستم خودکار برای کنترل مخارج و درآمدهای دولت وجود دارد و از این جهت این قبیل نظامهای اقتصادی از ثبات و نظم اقتصادی خاصی برخوردار هستند. فعالیت‌های دولت در اقتصاد ایران بر پایه درآمدهای نفتی استوار شده است و از این جهت اقتصاد ایران همواره در معرض بی‌ثباتی در فعالیت‌ها و نوسانات شدید اقتصادی قرار دارد. بررسی روند درآمدهای حاصل از مالیات در کشور نشان می‌دهد که پس از گذشت بیش از دو دهه از پیروزی انقلاب اسلامی هنوز هم مالیات سهم محدودی از درآمدهای دولت را تامین می‌کند، به حدی که این گروه از درآمدها حتی کفاف مخارج آموزشی کشور را نمی‌دهد. بدیهی است در چنین شرایطی از یک طرف به دلیل بی‌ثباتی در بازار نفت، بی‌ثباتی بر فعالیت‌های دولت و در نتیجه فعالیت‌های اقتصاد کشور حاکم می‌شود و از طرف دیگر بدلیل کسری‌های حاصل از بودجه و رشد نقدینگی ناشی از آن شرایط تورمی در کشور پایدار می‌ماند و این وضعیت نهایتاً به بی‌نظمی در امور اقتصادی ختم می‌شود. بنابراین لازم است که در جهت حذف این عامل اساسی در بی‌نظمی اقتصاد کشور به سرعت اتکای دولت بر درآمدهای نفتی کاهش و مالیات جایگزین آن شود.

مبحث چهارم: اصول حقوقی حاکم بر مالیات و کارکردهای آن در نظام مالیاتی ایران

در قانون اساسی کلیه کشورها من جمله قانون اساسی ایران تصریح و تأکید شده است که هیچ نوع مالیاتی را نمی‌توان از مردم اخذ نمود و هیچ نوع وجهی را به هیچ عنوانی نمی‌توان مطالبه کرد مگر به حکم قانون.

نخستین قانون اساسی ایران مورخ ۱۴ ذیقعدة ۱۳۲۴ هجری قمری فاقد هر گونه اشاره‌ای به مساله مورد بحث ماست لکن متمم قانون اساسی مورخ ۲۹ شعبان ۱۳۲۵ قمری فصل خاصی را تحت عنوان «در خصوص مالیه»، به مسائل مربوط به مالیات و دیوان محاسبات اختصاص داده است. شش اصل این بخش از قانون اساسی یعنی اصول ۹۴ تا ۹۹ به امر مالیات راجع است. از این تعداد جز اصل نود و هفتم ۵ اصل دیگر در واقع بیانگر اصل قانونیت مالیات بوده و مقرر می‌دارد که برقراری مالیات و دریافتی‌های مشابه آن و تخفیف و معافیت مالیاتی تنها به حکم قانون ممکن است همین حکم ضمن اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به شرح ذیل بیان گردیده است: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌گردد مگر بموجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی بموجب قانون مشخص می‌شود». بنابراین مطالبه هر مبلغ به هر اسم و رسم از هر کس مستلزم وجود مجوز قانونی می‌باشد. یکی دیگر از اصول اساسی در وضع مالیاتها اصل عدم تبعیض بین مؤدیان و اصل تساوی افراد در مقابل مالیات می‌باشد. این اصل در قوانین کلیه کشورها ذکر شده و در ممالکی مانند انگلیس که قانون اساسی مدون ندارند این اصل بعنوان یک

اصل اساسی مورد قبول عامه می‌باشد. در خصوص اصل عدم تبعیض، اصل ۹۷ متمم قانون اساسی دوران مشروطیت به صراحت اعلام داشته: «در مورد مالیات هیچ تفاوت و امتیازی فی ما بین افراد ملت گذارده نخواهد شد». متأسفانه نظیر چنین اصلی با این صراحت و وضوح در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیده نمی‌شود. لکن در بند نهم اصل سوم قانون اساسی «رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه در تمام زمینه‌های مادی و معنوی» از وظایف دولت جمهوری اسلامی ایران شمرده شده است، همچنین براساس اصول نوزدهم و بیستم و قسمت اخیر اصل یکصد و هفتم موضع خود مبنی بر اعتقاد راسخ به عدم تبعیض میان افراد و برابری آنها در مقابل قانون تأکید کرده است. حکمی که در اصل فوق الذکر بیان شده در واقع بیانگر یک جنبه از اصل مساوات است که در مباحث پیشین به آن اشاره کردیم، منظور مساوات در برابر قانون مالیاتی است به این معنی که نمی‌توان افرادی را به مناسبت وابستگی به قشرها و گروههای معین و موقعیت اجتماعی آنان از مالیات مصون داشت و اینکه اگر بخشودگی و معافیتی ضرورت پیدا کند، به جهت معین دیگر و برحسب ضوابطی خواهد بود که هر مؤدی در صورت تطابق شرایط می‌تواند از آن برخوردار شود. غیر از دو اصل یعنی اصل قانونیت که در هر دو قانون اساسی مشروطیت و جدید ذکر شده و اصل مساوات مالیاتی در برابر قانون که فقط در قانون قدیم بیان گردیده اصل مالیاتی دیگری در قوانین اساسی ایران از آغاز تاکنون تصریح نشده است.

یکی از این اصول، مساوات مالیاتی به معنی تحمل مساوی بار مالیاتی بر حسب توان مؤدیان است که بطور کلی در قوانین اساسی ایران مورد توجه قرار نگرفته است. قاعده ذکر نشده دیگر اصل عمومیت مالیات است. به این معنی که مؤدیان دارای اوضاع و احوال مساوی را نمی‌توان تابع رفتار مالیاتی متفاوت قرار داد. همچنین این قاعده که مالیات نباید بقصد مصادره اموال صورت گیرد (حرمت حق مالکیت) در قوانین اساسی ایران بیان نگردیده است.

اصل قابل ذکر دیگر در زمینه مالیاتها اصل عدم عطف بما سبق شدن است. مالیات باید متوجه آینده باشد و در آمدی که قبل از برقراری آن عاید شده و فارغ از بار مالیاتی بوده باید کما کان مصون از این بار باشد. البته در قانون مدنی ایران اصل عدم عطف بما سبق شدن قانون بطور کلی ذکر شده اما جنبه یک اصل مالیاتی بطور خاص را ندارد.^۱

یکی دیگر از اصول که در قانون مالیات ایران نه بعنوان یک اصل بلکه جزء حقوق مؤدی قلمداد شده، حق محرمانه ماندن اطلاعات است. قوانین مالیاتی معمولاً اختیارات وسیعی را برای سازمان مالیاتی در مطالبه هر گونه اطلاعات مرتبط با وضع مالی مؤدیان پیش بینی می‌کنند. فرضاً قانون مالیاتهای مستقیم ایران مشحون از موارد الزام مؤدیان به ارائه اطلاعات گوناگون است، از ده‌ها مورد وظیفه تسلیم اظهار نامه و مدارک و اسناد و دفاتر از سوی مؤدی گرفته تا موارد عدیده تعیین تکلیف برای

^۱ توکل، محمد، همان منبع، ص ۲۴.

ادارات و بانکها و مؤسسات و کار فرمایان و موجران و هر شخص ثالث ذیربط دیگر مبنی بر ارائه اطلاعات در ارتباط با مؤدیان نمونه‌هایی از این الزامات به شمار می‌روند. ضمانت‌های این تکالیف قانونی نیز بسیار است و مواردی نظیر تشخیص علی‌الرأس، جریمه‌های گوناگون، محرومیت از بخشودگی‌های قانونی، ایجاد مسئولیت تضامنی، مجازات‌های مقرر در قانون تخلفات اداری، حبس تادیبی و امثال آن را در بر می‌گیرد. بدیهی است که در بسیاری از موارد مؤدی از افشاء اطلاعات مربوط به وضع مالی و اقتصادی خویش نزد رقبا و مشتریان و حتی آشنایان خویش ناخرسند است و این معنا خاص اقلیت نبوده بلکه اکثریت قریب به اتفاق مردم جهان در همین وضعیت فکری قرار دارند. اهمیت این تفکر غالب چنان است که قوانین اساسی بسیاری از کشورها از آن بعنوان یک حق مسلم یاد کرده اند. اصل بیست و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که جزئی از فصل سوم تحت عنوان «حقوق ملت» است نیز در مجموع به وجود همین حق، یعنی برخورداری از حرمت اطلاعات مربوط به زندگی خصوصی و مسائل شخصی اشاره دارد.

قانون اجرایی خاصی که بطور معین به افشاء اسرار مالیاتی راجع است همان قانون عام مالیات‌های مستقیم است. ماده ۲۳۲ این قانون می‌گوید :

«ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که در ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی بدست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشاء

طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد». حکم ماده ۲۳۲ دایر بر منع افشاء اطلاعات مالیاتی بسیار قاطع است و تنها یک استثناء در آن پیش بینی شده است فقط در صورتی که امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مرجع صلاحیت‌دار دیگری نظیر هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح باشد، ارائه اطلاعات موجود بلامانع است آن هم فقط در حد لزوم و نیاز. به عبارت دیگر از ذکر عبارتی کلی‌تر «جز به موجب قانون» خودداری شده و مورد استثناء دقیق معین گردیده است. در خصوص بررسی و تفتیش فایل‌های کامپیوتری مؤدیان می‌توان گفت:

مطابق موادی از قانون مالیات‌های مستقیم ادارات امور مالیاتی می‌توانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هر نوع درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه مراجعه و رسیدگی نمایند و این امر منافاتی با اصل محرمانه ماندن اطلاعات مالیاتی ندارد، زیرا در ماده ۲۳۲ همان قانون اطلاعات به صورت مطلق ذکر شده و اعم است از اطلاعات مالیاتی و غیر مالیاتی. در هر صورت مراجع مربوطه مکلفند آنها را محرمانه تلقی و از افشای آن خودداری نمایند.

در مدت کمی که از آغاز تجارت الکترونیکی در جهان می‌گذرد، فعالیت در این عرصه از رشد بی‌سابقه‌ای در کشور های پیشرفته برخوردار بوده است و پیش بینی می‌شود بطور فزاینده‌ای سالانه بین ۵۴ الی ۷۱ درصد رشد کند که رقم مذکور مبین حرکت بسیار شتاب دار و سریع است.

دولت ایران نیز با فراهم سازی شرایط بخصوص با تصویب سیاست نامه تجارت الکترونیکی در مردادماه سال ۱۳۸۱ و به تبع آن تصویب قانون تجارت الکترونیکی^۱ به این عرصه مهم گام نهاده است.

با تصویب قانون تجارت الکترونیکی چند مؤلفه اصلی شکل گرفت:

یکی اینکه امضاء الکترونیکی رسمیت پیدا کرده است و دوم اینکه داده - پیام^۲ که در سیستم مبادله می شود بعنوان سند محسوب می شود و این قانون در خصوص موارد مذکور، احکام جداگانه و مسلم و محکمی دارد.

مطابق قانون فوق الذکر، اجرای مفاد داده پیام و سایر آثار آن در حکم اسناد معتبر و قابل استناد در مراجع قضائی و حقوقی است. داده پیام های شامل اطلاعات مالی جزء اسرار تجاری الکترونیکی محسوب و افشای آن برای اشخاص ثالث در محیط الکترونیکی جرم محسوب می شود.

با مطالعه این قانون به عباراتی مانند دفاتر اسناد رسمی الکترونیکی، داده پیام های دارای ارزش مالی، اسناد تجارت الکترونیکی برخورد می کنیم و باید منتظر اصلاح قانون تجارت در آینده ای نزدیک باشیم.

در مورد حق اعتراض همان است که در بند سوم مبحث دوم اشاره کردیم .

^۱ قانون فوق الذکر مشتمل بر ۸۱ ماده و ۷ تبصره در جلسه علنی روز چهارشنبه مورخ ۸۲/۱۰/۱۷ در مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۸۲/۱۰/۲۴ به تایید شورای نگهبان رسیده است.

^۲ داده پیام (Data Message) : هر نمادی از واقعه، اطلاعات یا مفهوم است که با وسایل الکترونیکی، نوری و با فناوری های جدید اطلاعات تولید، ارسال، دریافت، ذخیره و یا پردازش شود. (ماده ۲ قانون تجارت الکترونیکی)

خوشبختانه درمورد اصل ماهیت برتر از شکل حقوق ایران حکم روشنی را بیان داشته و آن ماده ۲۱۸ قانون مدنی به شرح زیر است: «هر گاه معلوم شود معامله با قصد فرار از دین بطور صوری انجام شده آن معامله باطل است». اکنون کاربرد قاعده ماهیت فوق شکل را در یکی از آراء دیوان عدالت اداری بررسی می‌نمائیم. خواسته طرح شده در دیوان ابطال یکی از بخشنامه‌های سال ۱۳۷۴ معاونت مالیاتی وزارت دارائی بوده است.

این بخشنامه نیز موضوعاً به ماده ۱۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم به شرح زیر مربوط است:

«صددرصد درآمدهای شرکتهای تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است» این متن از نظر شکلی چنان است که به نظر می‌رسد صرف ثبت و تشکیل شرکتهای تعاونی مذکور جهت برخورداری از معافیت مورد بحث کافی باشد. به عبارت دیگر در این متن اشاره به نوع فعالیت و ماهیت درآمد معاف از مالیات نشده است. اما بخشنامه وزارتی به این ماهیت توجه نشان داده و متذکر شده است :

«باید توجه شود که معافیت مذکور ناظر به درآمدهایی است که در حدود مقررات و اساسنامه‌های تنظیمی براساس قانون بخش تعاون، منطبق با عنوان شرکت تعاونی تحصیل می‌شود. لذا در مواردی که فعالیت‌های شرکت تعاونی مغایر با عنوان شرکتهای موصوف باشد درآمد تحصیل شده از محل فعالیت‌های مذکور مشمول

معافیت مالیاتی نخواهد بود». آنچه ضمن بخشنامه وزارت دارائی به شرح فوق تصریح شده، چیزی جز تأیید کامل قاعده «ماهیت برتر از شکل» نیست. قابل توجه اینکه رای دیوان عدالت اداری نیز در همین جهت صادر شده و به رغم استدلالات مؤدی تصریح نموده است که :

«مراد از حکم مقرر در ماده ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱ معافیت شرکتهای تعاونی از پرداخت مالیات ناشی از درآمد فعالیت‌های متناسب و هماهنگ با اهداف و اساسنامه شرکت‌های مزبور می‌باشد. بنابراین بخشنامه مورد اعتراض که مبین همین معنی می‌باشد خلاف قانون تشخیص گردید.»

با این ترتیب شاید بتوان نتیجه گرفت که قاعده «ماهیت برتر از شکل» در حقوق مالیاتی ایران - اگر نگوییم راسخ گردیده - لااقل جای پای اولیه خود را پیدا کرده است. اما باید دید مراجع مربوط موضوع را آگاهانه و با همین دید خواهند نگرست و یا آن را به عنوان یک قضیه تصادفی و موردی تلقی کرده و در اظهار نظرهای آتی خود به آن بی‌اعتنا خواهند ماند. در هر حال می‌توان قاعده یاد شده را وارد به حقوق مالیاتی ایران تلقی نمود و منتظر جا افتادن و حک و تنقیح آن در آینده بود. به عنوان نتیجه گیری می‌توان گفت که قانون اساسی ایران در حال حاضر بطور مشخص فقط مشتمل بر اصل قانونی بودن مالیات‌هاست و اصول دیگر مالیاتی در قانون اساسی ذکر نشده است و بصورت پراکنده در قوانین عادی (قانون مالیاتها) و نیز آراء دیوان عدالت اداری آمده است. بسیار بجاست که چنین اصولی در حقوق ایران نیز به

روشنی و با اعتبار تمام گنجانده شود و نصب العین تدوین کنندگان و تصویب کنندگان مقررات مالیاتی قرار گیرد. وجود این گونه اصول می‌تواند هادی و راهنمای مجریان مالیات و مراجع و محاکم رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی نیز قرار گیرد در آنجا که ابهامی در فهم قانون پیش می‌آید می‌توان به این واقعیت توجه کرد که قانون مالیاتی تابع اصول معینی بوده و تفسیر آن نیز باید در محدوده همین اصول انجام پذیرد وجود چنین ضابطه روشنی از تشتت آراء جلوگیری می‌کند. موارد برخورد به این حالت اندک نیست که می‌بینیم اظهار نظر یا رای معینی براساس فلسفه و استدلال خاصی صادر می‌شود و روز دیگر دستور مصوبه و اهداف معین می‌تواند این دو گونه‌گی یا چند گونه‌گی را تا حد چشمگیری کاهش دهد.

فصل سوم : بررسی تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی قبل و بعد از انقلاب اسلامی

مبحث اول : تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی قبل از انقلاب اسلامی

وظیفه وصول مالیات و نظارت بر خرج، پیش از مشروطیت زیرنظر شاه انجام می‌گرفت و برای وصول مالیات هر ولایت، مستوفیانی در تهران بودند که به موجب فرمان شاه به این سمت منصوب گشته و زیر نظر یک نفر که بنام وزیر دفتر نامیده می‌شد، به تحصیل مالیات ایالات و ولایات می‌پرداختند. کار مالیات کشور را مستوفیان در منازل خود انجام داده و هفته‌ای یک روز در منزل وزیر دفتر جمع شده به تنظیم و تنسیق امور می‌پرداختند. هر مستوفی دارای جزء جمع خاصی بود که اسامی قراء و حوزه وصول در آن دفتر ثبت و عمل هر استان و شهرستان برطبق کتابچه و دستورالعمل بود که بوسیله مستوفیان مربوط که در تهران می‌زیستند و بنام مستوفیان ولایت و ایالات نامیده شدند تعیین می‌گردید. بنابراین بیان تهیه و تصویب کتابچه دستور العمل قبل از مشروطیت، مستلزم شرح تشکیلات آن عصر است.^۱

الف - تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی قبل از مشروطیت

۱- وزارت مالیه یا وزارت دفتر

بودجه و یا جمع و خرج کل مملکت تقسیم می‌شد به عده ایالات و ولایات و مرکز به این طریق که در تحت ریاست وزیر مالیه یا وزیر دفتر عده اشخاص که آنها را

^۱ مصدق، محمد، اصول قواعد و قوانین مالیه در ممالک خارجه و ایران، قبل از مشروطیت و در دوره مشروطیت، جلد اول، بودجه، ۱۳۰۴. ص ۱۹.

مستوفی یا محاسب می‌گفتند به کمک مامورین زیر دست معروف به سر رشته‌دار و محرر هر یک بودجه یا به اصطلاح زمان، کتابچه و یا دستورالعمل یکی از ایالات و ولایات را تهیه می‌نمود و ارجاع تهیه بودجه هر ایالت و یا ولایتی به یک مستوفی حتمی نبود و گاه یک نفر بودجه چند محل را تهیه می‌کرد و امور قسمتهای مختلفه ایالات و ولایات هم با عده بود که آنها را مستوفیان محلی می‌نامیدند و تقسیمات محلی غالباً با تشکیلات حکومتی مطابقت می‌نمود، یعنی همانطور که در مرکز، استیفای هر ایالت و ولایت معمولاً به یک مستوفی محول بود. تصدی امور دفتری هر یک از حکومتهای جزء ایالات و ولایات هم به مستوفیان ساکن مرکز ایالت مرجوع مثلاً مستوفی اردبیل در تبریز، با این اختلاف که مستوفیان مرکز مسئول وزیر مالیه و مستوفیان محلی مسئول شخصی بودند که به معاملات مالیاتی آگاهی داشته و از طرف والی و یا حاکم محل بنام پیشکار مالیه تعیین می‌شد و در مقابل حکام مسئول اجرای کتابچه و یا دستور العمل ولایت بود.

بایستی در نظر داشت که وزیر دفتر یا وزیر مالیه فقط مسئول هزینه تمام قسمتهای حکومتی به استثنای قشون بود.

۲- وزارت لشکر:

اگر تشکیلات کنونی هر وزارتخانه بودجه خود را تهیه و به وزارت مالیه تسلیم می‌نمایند تا وزارتخانه مزبور هم بودجه مخارج خود را ضمیمه نموده با بودجه کل

عایدات به مجلس شورای ملی تقدیم کند، قبل از مشروطیت یگانه وزارتخانه که غیر از وزارت مالیه در تهیه بودجه خود مستقیماً اقدام می نمود، وزارت لشکر بود و علت استثناء این بود که در آن زمان کلیه حقوق مستخدمین دولت خواه مشغول یا منتظر خدمت به اسم اشخاص و مادام العمر بود.

علاوه بر وزیر دفتر و لشکرنویسها دو مقام مالی دیگر نیز در قسمت تنظیم بودجه و تحصیل درآمد دخالت داشتند که یکی وزیر بقایا و دیگری وزیر خزانه بود.

۳- وزارت بقایا یا محصل محاسبات :

وزیر بقایا یا محصل محاسبات مسئول اجرای احکام وزیر مالیه در مطالبه حساب از حکام و وصول بقایای آنها مستقلاً اقدام می کرد.

۴- وزارت خزانه :

وزیر خزانه مسئول کلیه عواید و مخارجی بود که پس از برداشت مخارج هر شهرستان به حساب خزانه حواله می شد، مانند عواید گمرک و ضرابخانه که مستقیماً به حساب خزانه منظور می گشت و قسمتی از مخارج مملکت از همین حساب پرداخت می گردید، خزانه داری نیز دارای متصدیانی بود که زیر نظر وزیر خزانه انجام وظیفه می کردند.

ب - تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی بعد از مشروطیت تا انقلاب اسلامی

پس از برقراری رژیم مشروطیت در سال ۱۲۸۵، اولین کابینه قانونی تشکیل و نخستین وزیر مالیه مشروطه به مجلس شورای ملی وقت معرفی گردید. پس از انتخاب وزیر مالیه چون تشکیلات تازه‌ای برای مالیه وجود نداشت، همان مستوفیان و به همان روش قبلی کارها را زیر نظر وزیر مالیه انجام می‌دادند تا در اوایل خرداد ۱۲۸۹ ادارات سبعة (هفتگانه) تشکیل شد و این نخستین سازمان رسمی وزارت مالیه است و در تیرماه ۱۲۹۱ منحل گردید. اساس این تشکیلات همان بود که قبل از مشروطیت بنیان نهاده شده بود با این تفاوت که در گذشته تهیه بودجه و تحریر محاسبات هر ایالت و ولایتی در مرکز به یک نفر مستوفی رجوع می‌شد ولی در اوایل مشروطیت هفت اداره به ریاست هفت نفر مستوفی تهیه بودجه کل مملکت و تحریر محاسبه را عهده‌دار بودند.^۱

علاوه بر ادارات سبعة ادارات و دوائر دیگری نیز بودند که هر یک از آنها عهده‌دار وظایفی بوده‌اند و مهمترین سازمانهای وزارت مالیه در این زمان خزانه داری کل و گمرک و وصول عایدات بود.

سپس قانون معروف به قانون ۲۳ جوزا (خرداد) در سال ۱۲۹۰ شمسی (دوره دوم تقنینیه) وضع شده و به شوستر آمریکایی اختیاراتی داد تا تشکیلات وزارت مالیه را براساس ماده ۲۰ قانون تاسیس نماید که بعلت اطاله کلام از ذکر آن خودداری

^۱ یکتایی مجید، تاریخ دارائی ایران و گمرکات و انحصارات، انتشارات دهخدا، ۱۳۵۲، ص ۴۴.

می‌شود. شوستر خزانه‌دار آمریکایی رفت ولی چون در قانون ۲۳ جوزا قید نشده بود که اختیاراتی که قانون مزبور داده بود مخصوص به شوستر است لذا مستخدمین بلژیکی در راس وزارت مالیه قرار گرفته و از تاریخ انفصال شوستر تا نسخ قانون ۲۳ جوزا (خرداد) وزارت مالیه را مطابق قانون مزبور اداره می‌کردند. اقتدار فوق العاده مامورین بلژیکی در مرکز و ولایات و پیش آمدن جنگ بین الملل اول سبب شد که قانون ۲۳ جوزا نسخ گشته و اختیاراتی که قانون مزبور به خزانه‌دار داده بود مطابق قانون ۱۵ جوزای ۱۲۹۴ (برابر ۲۱ رجب ۱۳۳۳) به وزیر مالیه واگذار و مستخدمین اتباع خارجه تابع و مسئول شخص او شوند.

بر طبق این قانون تشکیلات وزارت مالیه و اصول وظایف دوائر و ادارات آن به قراری بود که شرح داده می‌شود.

در ماده یک این قانون وزارت مالیه به تقسیمات ذیل منقسم می‌شود :

(۱) دایره وزارتی: مشتمل بر وزیر مالیه و معاون و یا مدیر کل وزارتخانه و کابینه

وزیر (ماده ۹)

(۲) اداره تشخیص عایدات و خالصجات و مسکوکات: که اصول وظایف این اداره

وفق ماده ۱۲ عبارت بود از تشخیص کل عایدات مملکتی از مالیاتهای مستقیم و غیر

مستقیم حفظ اوراق بهادار «تمبر و باندرل» و اداره کردن خالصجات و امور راجع به

ضرابخانه.

۳) اداره خزانة داری کل: عهده‌دار جمع‌آوری و تمرکز تمام عایدات نقدی و جنسی دولت و تادیه مخارج مملکتی مطابق حوالجات مستقیم و اعتباری وزیر مالیه در حدود مقررہ قانون (مادہ ۱۳)

۴) اداره محاسبات کل مالیه و دیون عمومیه و وظایف: که اصول مهم وظایفش ازاین قرار بود که مرکزیت دادن و نگاهداری کلیه محاسبات مملکت اعم از عایدات و مخارج، تهیه و تنظیم بودجه کل سالیانه برای تقدیم به مجلس، تهیه لایحه تفریغ بودجه، مطالبه صورت محاسبات پیشکاران و اعضای مالیه در آخر هر برج - نگهداری محاسبه قروض ثابتہ و جاریہ و تعہدات دولت و تشخیص میزان استہلاک و اقساط سالیانه آن، تعیین صورت کلیه وظایف و اجرای قوانین متعلقہ بہ آن.

۵) اداره گمرکات که اصول وظایف اداره گمرکات بہ شرح ذیل است:

۱-۵- اداره کردن گمرکات موافق قوانین و قرار دادها و نظامهای گمرکی

۲-۵- دادن محاسبات کلیه عواید گمرکی و صندوق جرایم و مخارج بہ اداره

محاسبات کل در آخر هر برج

۳-۵- تحویل فاضل عایدات گمرکات و مازاد صندوق جرایم بہ خزانہ (مادہ ۱۵)

۶) اداره محاکمات مالیه: وظیفہ محکمہ مالیه رسیدگی بہ تخلفاتی است کہ افراد

مردم از تجاوزات ادارات و مامورین مالیه می نمایند. (مادہ ۳۰)

۷) کمسیون تطبیق حوالجات: وظایف کمسیون تطبیق حوالجات بہ شرح ذیل است:

۷-۱-تطبیق حوالجات مستقیم و اعتباری با بودجه‌ها و اعتبارات مصوبه و تصدیق

آنها قبل از رسیدن به امضاء وزیر مالیه .

۷-۲-رسیدگی به حساب ادارات صاحب جمع نقدی و اجناسی که در حکم نقدی

است.

۷-۳-رسیدگی به حساب وزارتخانه‌ها و کمپانیها و اشخاصی که مطابق قرار داده‌ها

باید حقی به دولت بدهند.

۸)دایره پرسنل و ملزومات

۹)مجلس مشاوره عالی برای محاکمات اداری که مرکب از وزیر مالیه یا معاون او

و چهار نفر از روسای ادارات مذکور، در فقرات ۲ الی ۷ وظیفه‌اش رسیدگی به

تقصیرات اداری روسای ادارات مالیه در مرکز و ولایات و اعضای محکمه مالیه بود.

آنچه در تحت عدد ۱ تا ۹ ذکر شد مربوط به تشکیلات مرکزی است ادارات مالیه در

ایالات تحت ریاست پیشکاران مالیه برحسب پیشنهاد خزانه داری کل و تصویب وزیر

مالیه و فرمان همایونی منصوب می‌شدند و در ولایات تحت ریاست اعضاء مالیه که

بر حسب پیشنهاد خزانه داری کل و حکم وزارتی تعیین و اداره می‌شد و اصول مهم

وظایف مامورین مزبور جمع آوری عایدات دولت و وصول مالیاتها مطابق دستور

العمل و جزو جمعهای اداره کل تشخیص عایدات و تادیه مخارج دولتی مطابق

حوالجاتی که در حدود بودجه و اعتبارات مصوبه صادر و پس از تصدیق کمیسیون

تطبیق حوالجات و اعضاء وزیر مالیه به توسط اداره خزانه داری کل به آنها

می‌رسیده است و همچنین دادن کلیه محاسبات اعم از عایدات و مخارج و وجوه تحویلی در آخر هر برج به اداره خزانه داری کل و محاسبات کل و دادن اطلاعات راجعه به جزو جمعهای مالیاتهای نقدی و جنسی و عایدات خالصجات به اداره کل تشخیص عایدات. (مواد ۶۸ الی ۷۴). این بود خلاصه‌ای از اصول مهم قانون تشکیلات وزارت مالیه که از ۱۵ جوزای ۱۲۹۴ تا ۲۰ عقرب ۱۳۰۰ تاریخ تصویب ماده واحده. در بیستم عقربت (آبان) ۱۳۰۰ ماده واحده‌ای راجع به سازمان وزارت مالیه به تصویب مجلس شورای ملی رسید که به موجب آن قوانین مربوط به تشکیلات ادارات وزارت مالیه در تاریخ تصویب آن تا مدت سه ماه متوقف و به وزیر مالیه وقف اجازه داده شد که ادارات مربوط به آن قوانین را منحل نموده و اداراتی را که مصلحت باشد تشکیل و قوانین مربوط به آن ادارات را پس از طی دوره آزمایشی به مجلس پیشنهاد کند. از این رو در وزارت مالیه از آن روز بعضی از ادارات منحل و در بعضی از ادارات تغییراتی داده شد ولی قبل از انقضای مدت سه ماه مذکور هنوز اعتبار ماده واحده به پایان نرسید. کابینه وقت مجبوره استعفا گردید و به موجب قانون چهارم اسد (مرداد) ۱۳۰۱ دکتر میلسپو بعنوان ریاست کل مالیه ایران، متصدی امور وزارت مالیه گردید و وظایف و اختیاراتی به وی داده شد که به موجب همان مقررات و اختیارات تشکیلات وزارت مالیه را بررسی و اصلاح کرد. طبق ماده یک این قانون مجلس شورای ملی به دولت اختیار می‌دهد که دکتر میلسپو تبعه آمریکا را به سمت ریاست کل مالیه ایران برای مدت ۵ سال مطابق مواد قانون مذکور استخدام نماید و

در ماده ۶ این قانون آمده است: «رئیس کل مالیه تحت تعلیمات قانونی و نظارت وزیر مالیه و با مراعات اصول مسئولیت وزرا کلیه امور مالیه ایران را عهده خواهد داشت. مشارالیه تحت هدایت قانونی و تصویب وزیر مالیه اختیار تام خواهد داشت که بودجه را تهیه کرده، تشکیلات وزارت مالیه و تمام شعب آن و ادارات دیگر دولتی را که مستقیماً با جمع و محاسبه و پرداخت وجوه عمومی مربوط است اصلاح نماید ... دولت ایران قبل از آنکه راجع به کلیه مسایل مالی ایران اقدام و تصمیمی بکند با رئیس کل مالیه مشورت خواهد کرد».

و طبق ماده ۱۱ این قانون تمام مستخدمین خارجه برای مالیه من بعد با تصویب رئیس کل مالیه اجیر و مسئول او خواهند بود. طبق قانون مصوب ۱۳۰۱/۶/۲۰ هشت نفر متخصص مالیه تبعه آمریکا استخدام می‌شود. در تاریخ ۲۹ اردیبهشت ۱۳۰۴ یازده نفر مستخدم آمریکایی جهت خدمت در ادارات مالیه و یک نفر جهت ریاست امور فلاحتی استخدام می‌شوند که ماده اول این قانون می‌گوید: «مجلس شورای ملی به وزارت مالیه اجازه می‌دهد که بر طبق پیشنهاد رئیس کل مالیه ایران از اتباع ممالک متحده آمریکا اشخاصی که دارای معلومات مقتضی و تخصص فنی می‌باشد برای مدت‌هایی که از ۳ الی ۵ سال امتداد داشته باشد به جهت خدمت در ادارات مالیه به سمت معاونت رئیس کل مالیه استخدام نماید».

در تاریخ ۱۳۰۶/۵/۵ شمسی مجلس شورای ملی اختیارات مصرحه در قانون چهارم اسد ۱۳۰۱ را راجع به اختیارات رئیس کل مالیه از تاریخ تصویب این قانون تا

ششم مهر ۱۳۰۶ به آقای حاجی مهدی قلی خان هدایت رئیس الوزراء واگذار نموده و براساس مصوبه ۱۳۰۶/۷/۲۵ از تاریخ ۱۳۰۶/۷/۶ تا سه ماه دیگر تمدید می‌گردد. اختیارات آقای هدایت رئیس کل مالیه طبق مصوبه ۱۳۰۶/۱۰/۲۴ شمسی بمدت سه ماه و براساس مصوبه ۱۳۰۷/۱/۲۲ به مدت ۷۰ روز دیگر تمدید می‌شود.

در زمان وزارت مالیه (داور) از ۲۶ شهریور ۱۳۱۲ تا ۲۰ بهمن ۱۳۱۵ تغییراتی در وضع مالی و اقتصادی کشور بوجود آمد. وی در ضمن همین مدت به منظور راهنمایی بازرگانان و سرمایه‌داران شرکتهای بازرگانی متعددی با سرمایه دولت تشکیل داد و با شرکت دولت در کارهای خصوصی بازرگانان و سرمایه داران را تشویق نمود که سرمایه‌های خود را متمرکز ساخته تا با وسایل بهتری بتوانند کالاهای صادراتی را به بازارهای کشورهای بیگانه عرضه نمایند و برای همین منظور چهل شرکت دولتی تاسیس گردید.

در زمان وزارت امیر خسروی شرکتهای دولتی به کل منحل شد و بعضی از شرکتهای اقتصادی دولتی بصورت ادارات اقتصادی درآمد و سازمان وزارت دارایی نیز به دو قسمت مالی و اقتصادی تقسیم و بوسیله دو معاون و هفت مدیر کل اداره گردید.

طبق قانون مصوب ۲۱ آبان ۱۳۲۱ دکتر میلسپو برای بار دوم بعنوان رئیس کل دارائی استخدام گردید و به موجب قانون مذکور اختیاراتی به وی داده شد که تحت نظارت کلی وزیر دارائی انجام وظیفه نماید و در صورتی که جهت انجام وظایف

محواله احتیاج به تجدید سازمان وزارت دارائی و سایر دوائر دولتی که بستگی مستقیم به اصول محاسبات و صرف وجوه عمومی دارد، پیدا کند سازمان جدیدی با تصویب وزیردارائی بوجود آورد. در این هنگام وزارت دارائی ۳۴ اداره مختلف داشته که با موافقت وزیر دارائی ۹ اداره دیگر به آن افزوده شد. تا اینکه به موجب قانون مصوب ۱۸ دی ماه ۱۳۲۴ اختیارات میلسپو لغو و به دولت اختیار داده شد که کلیه ادارات و بنگاههایی را که وی بموجب قانونمصوب ۱۳ اردیبهشت بوجود آورده و یا تحت نظر رئیس کل دارائی بوده تحت نظر قرار داده و در ظرف یکماه قسمتهایی را که مقتضی بدانند منحل نمایند و یا با اعتبارات و بودجه و دارائی خود به وزارتخانههای دیگر منتقل کند و یا بصورت اداره مستقلی درآورند. دولت نیز طبق اختیارات مذکور و پس از مطالعات لازم بعضی ادارات را که وجود آنها با اوضاع و احوال زمان تطبیق نمی کرد منحل و بعضی را هم به وزارتخانههای دیگر منتقل نمود. درسال ۱۳۲۹ مجدداً سازمان وزارت دارائی مورد تصویب هیات تجدید نظر در سازمان وزارتخانه قرار گرفت سازمانی که پس از میلسپو برای وزارت دارائی درست شد، سازمانی کوچک بود و کارمندان آن تقلیل یافت. در مرداد ماه ۱۳۳۱ قانونی به تصویب مجلسین سابق رسید که به موجب آن به دکتر مصدق نخست وزیر وقت اختیار داده شد، لوایحی را جهت اجرای برنامه دولت ضروری می داند تهیه و به مورد اجرا بگذارد. یکی از موارد اصلاحی تعدیل بودجه امور مالی و کاهش هزینه ها و تعدیل مالیاتها بود و در این زمان لوایحی قانونی تصویب و به مرحله اجرا گذاشته

شد. سازمان وزارت دارائی در سال ۱۳۳۱ به شرح ذیل بوده است :

الف- حوزه وزارتی مشتمل بر سه اداره و شورای اداری.

ب- دیوان محاسبات و دادرای دیوان محاسبات .

ج- قسمت عایدات مشتمل بر یازده اداره.

د- قسمت مخارج مشتمل بر پنج اداره .

ه- قسمت بودجه و رسیدگی به حسابها و نظارت بر مخارج مشتمل بر چهار اداره

و- قسمت امور عمومی و اداری مشتمل بر هشت اداره

ز- مامورین وزارت ادارائی در تمام کشور مشتمل بر شش پیشکاری و ۳۵

ریاست دارائی^۱.

در سازمان وزارت دارائی در سال ۱۳۳۷ وزارتخانه دارای یک وزیر، چهار معاون

(پارلمانی، اداری، مالی و اقتصادی)، دو مدیر کل وزارتی و پانزده مدیر کل اداری

بوده که این آخرین سازمان مالی و اقتصادی وزارت دارائی پیش از تجزیه بدو

وزارتخانه بوده است و سپس سازمان آن از پانزدهم فروردین ۳۶ که وزارت دارائی

به دو وزارتخانه تجزیه شد به شرح زیر است: در سازمان وزارت دارائی در سال

۱۳۳۷ وزارتخانه دارای یک وزیر و چهار معاون (پارلمانی، اداری، مالی و اقتصادی)

و دو مدیر کل وزارتی و شانزده مدیر کل اداری و چند مدیر کل در شهرستانها بوده

است .

^۱ یکتایی مجید، همان منبع، ص ۸۸.

و از ۴۰/۲/۲۰ سرپرستی وزارت گمرکات و انحصارات به وزارت دارائی محول گردید و وزارت دارائی تقلیل یافت و با یک معاون و سه مدیر کل (اداری، درآمد، هزینه) و برخی از ادارات منحل و با یکدیگر ادغام شدند. در تیرماه ۱۳۵۳ قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارائی در مجلس شورای ملی سابق به تصویب رسید و تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارائی براساس این قانون تاسیس گردید. به موجب مواد ۱ و ۲ این قانون «به منظور تنظیم سیاستهای اقتصادی و مالی کشور و ایجاد هماهنگی در امور مالی و اجرای سیاستهای مالی و تنظیم و اجرای برنامه همکاریهای اقتصادی و سرمایه گذاریهای مشترک با کشورهای خارجی، وزارت امور اقتصادی و دارائی تشکیل می شود.

کلیه وظایف، اختیارات، مسئولیت‌های وزیر و وزارت دارائی، سازمان، کارکنان، اعتبارات، دارائی و تعهدات وزارت دارائی به وزیر و وزارت امور اقتصادی و دارائی واگذار می‌شود.»

از بین معاونت‌های وزارت امور اقتصادی و دارائی

۱-معاونت درآمدهای مالیاتی

۲-معاونت هزینه و خزانه‌دار کل کشور

۳-معاونت امور اداری و مالی

۴-معاونت حقوقی و امور مجلس

۵-معاونت امور بانکی

۶- معاونت امور اقتصادی و بین المللی، معاونت درآمدهای مالیاتی متولی امر مالیات می باشد که هدفش تنظیم خط مشی و نظارت کامل در اداره امور اجرایی درآمدهای مالیاتی و بررسی های لازم به منظور شناسایی منابع درآمد دولت و پیشنهاد اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی مربوطه می باشد.

و وظایف آن عبارتند از :

- (۱) نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در سراسر کشور
 - (۲) نظارت در امر بررسی و شناسایی منابع مالیاتی به منظور تامین درآمدهای دولت
 - (۳) بررسی و تهیه پیشنهاد یا اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی و اتخاذ تدابیر لازم در امر تشخیص و وصول مالیاتها و عوارض.
 - (۴) دادن تعلیمات لازم به مدیران کل مالیاتی به منظور حسن جریان امور مربوطه
 - (۵) تهیه و تنظیم گزارش فعالیت های انجام شده به مقام عالی وزارت^۱.
- نمودار تشکیلاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی، جایگاه معاونت درآمدهای مالیاتی و ادارات وابسته به آن در بخش ضمایم آورده شده است.

^۱ تاریخچه، اهداف، وظایف و عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارائی و مؤسسه وابسته، چاپخانه رامین، ۱۳۶۵. ص ۲۸.

مبحث دوم: تحولات ساختاری و سازمان مالیاتی بعد از انقلاب اسلامی

الف- معاونت درآمدهای مالیاتی

بعد از انقلاب اسلامی نیز معاونت درآمدهای مالیاتی متولی امر مالیات می باشد اما اقدامات مهمی در زمینه های ذیل انجام شده است:

۱- در زمینه قانون: پیش نویس چندین لوایح قانون تهیه و از طریق هیأت وزیر به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده که موجب افزایش درآمد مالیاتی کشور و نیز اعطای معافیت های مالیاتی و اصلاح روشهای اجرایی گردید.

۲- در زمینه افزایش کارایی وصول مالیاتها

۱-۲- تشکیل اداره کل وصول و اجرا در تهران به منظور تسریع در وصول مالیاتهای قطعی شده و فعال نمودن ادارات وصول و اجراء شهرستانها.

۲-۲- تشکیل هیأت سه نفری ویژه حل اختلاف به منظور رسیدگی به پرونده های

مالیاتی مشاغل

۳-۲- تشکیل حوزه های مالیاتی خاص برای تشخیص صحیح و هماهنگ بعضی از

منابع مالیاتی و نیز در قالب سیاست های کوتاه مدت و بلند مدت اقدامات مهمی در

زمینه افزایش وصول و بهبود نظام مالیاتی انجام گرفت^۱. اما آنچه که مهم است و باید

گفته شود. در کشور ما تشکیلات وصول درآمدهای مالیاتی به مالیاتهای مستقیم و

غیرمستقیم تفکیک شده است. وظیفه وصول مهمترین بخش مالیاتهای غیرمستقیم

^۱ همان منبع. ص ۲۸-۳۱.

یعنی آنچه که «عوارض گمرکی» نامیده می‌شود، در یک سازمان بالنسبه مستقل، تحت عنوان «سازمان گمرک کشور» متمرکز شده که ریاست آن را معاون وزیر امور اقتصادی و دارائی به عهده دارد.

سازمان تشخیص و وصول مالیاتهای مستقیم از اجزاء تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی است که اداره امور آن به عهده معاون درآمدهای مالیاتی است. ضمن اینکه بخشی از مالیاتهای غیرمستقیم نظیر: مالیات بر نوشابه‌های غیرالکلی، عوارض سالانه اتومبیل و نوار ضبط صوت در یک اداره کل زیر نظر معاونت فوق الذکر متمرکز است. تقسیم کار و طبقه بندی وظایف در سازمان دهی سازمان تشخیص و وصول مالیاتهای مستقیم به شرح ذیل می‌باشد^۱:

الف - تهران

ادارات اجرایی مالیاتی در تهران بر دو مبنا سازمان دهی شده است : ۱- مناطق جغرافیایی ۲- تخصص. برای سهولت مراجعه مؤدیان و جلوگیری از تمرکز اداری تهران بزرگ به چهار منطقه جغرافیایی تقسیم شده است: شرق، غرب، مرکز و شمال که برای هر یک از مناطق فوق یک اداره کل مالیاتی با همین عنوان تشکیل شده است: در داخل تشکیلات این ادارات کل طبقه بندی وظایف بر مبنای تلفیقی از «تخصص» و «منطقه جغرافیایی» است. از بین مجموع وظایف تمامی این چهار منطقه سه وظیفه

^۱ دونجالی احمد، ساختار مالیاتی ایران، انتشارات سازمان برنامه و بودجه استان مازندران، معاونت هماهنگی و برنامه ریزی، ۱۳۷۶. ص ۱۰۲.

اساسی تفکیک و در سه اداره کل تخصصی جداگانه در ساختمان مرکزی وزارت امور اقتصادی و دارایی متمرکز شده است. این سه اداره کل عبارتند از :

۱- اداره کل مالیات بر شرکتها.

۲- اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر.

۳- اداره وصول و اجرای مالیاتهای تهران.

۳-۱- اداره کل مالیات بر شرکتها وظیفه تشخیص و وصول مالیات کلیه شرکتها و

سایر اشخاص حقوقی واقع در محدوده تهران (جز برخی شرکتهای دولتی) را عهده‌دار است.

۳-۲- اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر دو وظیفه اساسی را به عهده دارد:

۱- تشخیص و وصول مالیات بر ارث کلیه کسانی که در محدوده تهران فوت نموده یا می‌نمایند.

۲- تشخیص و وصول مالیات اراضی بایر واقع در محدوده تهران

۳-۳- اداره کل وصول و اجرای مالیاتهای تهران وظیفه وصول مالیاتهای قطعی

شده، پرداخت نشده ادارات ششگانه مزبور را که کار آنها به عملیات اجرایی کشیده

شده به عهده دارد. واحدهای تشخیص و وصول مالیات جز در مورد اداره کل

وصول و اجرای مالیاتهای تهران عبارتند از : ممیز کل مالیاتی، سر ممیزی مالیاتی و

حوزه مالیاتی که کلیات وظایف تکالیف و مسئولیتهای این واحد و نیز کمک ممیز که

زیر نظر حوزه مالیاتی انجام وظیفه می نماید در متن قانون مالیاتهای مستقیم شرح داده شده است.

ب- واحدهای مالیاتی خارج از مرکز (استانها):

وزارت امور اقتصادی و دارایی به پیروی از تقسیمات جغرافیایی سیاسی در هر استان یک اداره کل امور اقتصادی و دارایی دایر نموده که مدیر هر یک از ادارات کل سه وظیفه از وظایف وزارت متبوع یعنی تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی، انجام امور مربوط به هزینه و نیز امور مربوط به برنامه ریزی اقتصادی استانها را که در چارچوب سیاست کل اقتصادی مشخص شده، عهده دار است. اساس تقسیم کار در داخل تشکیلات ادارات کل استانها تلفیقی از تخصص و منطقه جغرافیایی است و بعضی از وظایف مانند: تشخیص مالیات بر ارث، مالیات بر شرکتها و پاره ای مشاغل در یک حوزه مالیاتی و یا چند مورد مالیاتی زیر نظریک سر ممیز متمرکز شده است. (نمودار تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی قبل از ایجاد سازمان امور مالیاتی کشور در بخش ضمائم پیوست می باشد). اینک به بررسی سازمان امور مالیاتی کشور که متولی طرح جامع مالیاتی مطابق برنامه سوم توسعه است، می پردازیم.

ب- سازمان امور مالیاتی کشور :

تاریخچه سازمان امور مالیاتی: سیاستهای کلان نظام اقتصادی در راه دستیابی به اقتصادی سالم و متکی به منابع درون زا و اتکاء به منابع ثروت ملی شاخصهای کلی تعیین کننده انتظارات و اهداف مورد نظر برای نظام مالیاتی کشور می باشد در این رهگذر نظام مالیاتی باید بتواند در آینده‌ای نه چندان دور نقش محوری عمده‌ای را در ساختار درآمدی دولت ایفا نماید. به عبارت دیگر درآمدهای مالیاتی بعنوان منبع اصلی تامین مالی برنامه‌های توسعه نقش فزاینده‌ای بر تحقق رشد و توسعه یافتگی کشور ایفا خواهد نمود. لذا تاسیس یک موسسه مستقل دولتی تحت عنوان «سازمان امور مالیاتی کشور» مد نظر قرار گرفت که هدف از ایجاد این مؤسسه اعطای آزادی عمل و رهایی آن از مقررات پیچیده عمومی و سلسله مراتب نظام متمرکز اداری بوده تا با آزادی عمل و سرعت تصمیم گیری بیشتری بتواند وظایفی که به عهده او گذاشته شده به منصفه ظهور برساند.

در سال ۱۳۷۸ با تدوین قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در تعقیب سیاستهای اصلاحی ساماندهی اقتصادی بخشی از سیاستها و احکام قانونی مربوط در قالب برنامه مذکور مورد توجه قرار گرفت و براساس مفاد (بند الف) ماده ۵۹ قانون مزبور «سازمان امور مالیاتی کشور» به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور زیر نظروزر امور

اقتصادی و دارائی ایجاد گردید. همچنین آئین نامه اجرایی بند (الف) ماده یاده شده در تاریخ ۱۳۸۰/۶/۱۰ در ۱۳ ماده به تصویب هیات وزیرات رسیده و در شهریور همان سال رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور با تصویب هیات وزیران و با حکم وزیر متبوع منصوب گردید.

و در خرداد ماه سال ۸۱ تشکیلات تفصیلی ستاد سازمان امور مالیاتی در قالب ۷۲۵ پست سازمانی توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تایید و جهت اجرا ابلاغ گردید. سازمان امور مالیاتی کشور در بهمن ماه سال ۸۱ تشکیلات تفصیلی پیشنهادی ادارات کل امور مالیاتی استانها را به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور ارسال و در فروردین ماه سال ۸۲ تشکیلات مذکور در قالب ۱۴۸۱۹ پست سازمانی توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تایید و ابلاغ گردید و وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی نیز تشکیلات مزبور را در تاریخ ۸۲/۱/۱۹ جهت اجرا به سازمانهای امور اقتصادی و دارائی (و ادارات کل امور مالیاتی استانها) ابلاغ نمودند.

همانطوری که گفته شد فصل هفتم قانون برنامه سوم عموماً به نظام مالیاتی و بودجه اختصاص دارد و بویژه ماده ۵۹ آن دو اقدام مهم را در زمینه تنظیم سازمان جدید مالیاتی کشور و طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی پیش بینی نموده است بحث ما بطور خاص روی مطلب نخست یعنی سازمان امور مالیاتی متمرکز است که موضوع بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم می باشد متن بند الف

مذکور به شرح زیر است : «به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، سازمان مالیاتی کشور را بصورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارائی ایجاد کند. با ایجاد این سازمان کلیه اختیارات، وظایف، نیروی انسانی، امکان و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارائی که در معاونت امور مالیاتی و بخشها و حوزه‌های مالیاتی بکار گرفته می‌شود به این سازمان منتقل می‌گردد. تشکیلات سازمان مذکور و آئین نامه اجرایی این بند به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

آئین نامه مذکور در بند الف فوق به تصویب هیات دولت رسیده و طی تصویب نامه شماره ۲۷۱۳۳ ت/ ۲۳۹۱۳ مورخ ۸۰/۶/۱۰ جهت اجرا ابلاغ گردیده است مندرجات این تصویب نامه را که جمعاً ۱۳ ماده دارد می‌توان به دو بخش تقسیم کرد نخست مقررات مربوط به اهداف و شرح وظایف این سازمان و دیگر مقررات سازمانی .

۱-اهداف و وظایف:

۱-۱-اهداف:

آئین نامه مورد بحث هدفهایی را برای سازمان مالیاتی ضمن ماده یک بر شمرده است که در واقع تکراری است از چند هدف پیش بینی شده در بند الف ماده ۵۹ قانون

برنامه سوم با افزودن چند هدف دیگر. هدفهای نقل شده از ماده ۵۹ قانون برنامه عبارتند از :

الف- افزایش کارایی نظام مالیاتی

ب- تمرکز کلیه امور مربوط به مالیات

هدفهایی که در متن آئین نامه افزوده شده‌اند چنین‌اند:

پ- فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به

وصول مالیات

ت- نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی

ث- ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور

ضمناً ماده ۵۹ قانون برنامه به هدف دیگری اشاره می‌کند که آئین نامه ضمن

اهداف ذکر نشده و بلکه در جای دیگر در زمره وظایف سازمان بیان گردیده است و

آن «رفع موانع سازمانی موجود» است.

به این ترتیب می‌توان شمار هدفهای سازمان را جمعاً بالغ بر شش دانست اما از

بین این شش هدف شاید بتوان تنها هدف «تمرکز کلیه امور مالیاتی» را کاملاً مستقل

از باقی هدفها به شمار آورد و پنج هدف دیگر را عموماً می‌توان در یک ردیف و به

یکدیگر مرتبط دانست فرضاً بین دو هدف «فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه

برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات» و «ایجاد بستر مناسب جهت تحقق

اهداف مالیاتی کشور» تفاوت اصولی مهمی را نمی‌توان ملاحظه نمود. نتیجه دو هدف

باقی مانده یعنی «نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی» و «افزایش کارایی نظام مالیاتی» و حتی «رفع موانع سازمانی موجود» را نیز می‌توان در بطن هدفهای «فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات» و «ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور» قابل فهم و تحقق دانست.

بطور خلاصه می‌توان گفت که سازمان مورد بحث با دو هدف پدید می‌آید: تمرکز کلیه امور مالیاتی در یک تشکیلات واحد و اجرای هر چه بهتر مقررات و برنامه‌های مالیاتی کشور.

۲-۱-وظایف:

ماده ۹ آئین نامه وظایف بسیاری را برای سازمان مالیاتی ذکر کرده است که آنها را می‌توان بطور عمده تحت سرفصلهای زیر طبقه بندی نمود:

۱- تصدی و اجرا: بند الف ماده ۹ بطور جامع تصدی کلیه امور راجع به اجرای مقررات مالیاتی از هر نوع و در تمام مراحل را بر عهده سازمان مالیاتی کشور قرار داده و برای آنکه مطالب ناگفته‌ای باقی نماند در پایان عبارت «سایر موارد مربوط به مالیاتها» را نیز افزوده است. نکته مهم در این قسمت از آئین نامه آن است که این گونه صلاحیت جامع سازمان مالیاتی را شامل «انواع مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم و سایر مالیاتها» دانسته است. این بخش از آئین نامه را باید توأم با حکم صریح ماده

۵۹ قانون برنامه سوم در نظر گرفت که دقیقاً از تمرکز کلیه امور مالیاتی در این سازمان نو بنیاد سخن می‌گوید. برقراری این حد از جامعیت وظایف، توجه دقیق به مفهوم و دایره شمول اصطلاح مالیات را ایجاب می‌نماید آیا در این رابطه به مفهوم گسترده مالیات در حقوق کشورهای غربی و تعاریف ارائه شده از سوی برخی سازمانهای بین‌المللی (نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) مراجعه خواهد شد؟ آیا عرف جاری در ایران در مورد تمایز مهم و هنوز کاملاً مشخص نشده بین عوارض و مالیات مورد نظر قرار خواهد گرفت؟ و یا این که به خاطر راحتی کار عبارت مذکور به نحوی مورد تعبیر و تفسیر قرار خواهد گرفت که نتیجه کم و بیش ادامه وضع موجود باشد؟

در پایان بحث راجع به امر اجرا، توجه به مفاد بند (ج) ماده ۹ نیز ضرورت دارد متن این بند به شرح زیر است: «اجرای دقیق و کامل و ارائه پیشنهادهای اصلاحی مورد نیاز در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی کشور و نظارت بر حسن اجرای آنها» منظور از عبارت فوق، که خالی از سکنه و زواید نیست این است که سازمان مالیاتی کشور باید قوانین و مقررات مالیاتی را به دقت و بطور کامل اجرا کند و بر حسن اجرای آنها نظارت نماید و برای اصلاح این قوانین و مقررات پیشنهادهای لازم را تهیه و ارائه کند این مقصود از طرفی ضمن بند الف ماده ۹ که فوقاً بیان داشتیم نهفته است و ازسوی دیگر موضوع تهیه و ارائه پیشنهادهای اصلاحی مقررات مالیاتی بار دیگر ضمن بند (ج) ماده ۹ به این بیان تکرار شده است .

«مطالعه، بررسی و پژوهش مداوم در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی و ارائه پیشنهاد یا انجام اقدامات لازم برای اصلاح و تکمیل آنها از طریق مراجع قانونی ذیربط» این نحوه تدوین متون حقوقی، که نظایر آن اندک نیست، چنین حقوقی را در ردیف متون ادبی و روزنامه‌ای قرار می‌دهد زیرا تنها در چنین متن‌هایی است که بازی با الفاظ و تکرار و شبیه سازی از نظر زیبایی و تنوع کلام مطلوب است و گرته یک متن حقوقی باید با دقت تمام تنظیم شود و بویژه در نظر گرفته شود که در تفسیر قانون فرض تکرار و اضافه گویی موردی ندارد.

۲- گردآوری اطلاعات : بند (ز) ماده ۹ به این مساله پرداخته و گردآوری و پردازش اطلاعات و به کارگیری شماره‌های اقتصادی و ملی و کد پستی برای شناسایی واحدها و منابع و مشمولان مالیاتی را وظیفه سازمان مالیاتی کشور دانسته است بند (ز) ماده ۹ نیز به مساله اطلاعات مالیاتی مربوط است و طی آن وظیفه زیر برعهده سازمان مالیاتی کشور قرار گرفته است: «طراحی، اجرا و بهسازی نظام جامع مالیاتی کشور و ایجاد شبکه اطلاعاتی فراگیر مکانیزه» و «استفاده از روشهای نوین و ابزارهای پیشرفته برای تحقق درآمدهای مالیاتی»

بند (ز) اخیر در اجرای بند (ب) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم در آئین نامه سازمان مالیاتی گنجانیده شده است که بموجب آن «وزارت امور اقتصادی و دارائی» موظف است طی سه سال برنامه سوم نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع مالیاتی کشور اقدام کرده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی

مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خود اظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه دهد .

بنابراین می‌توان گفت که وظیفه مورد بحث باید به نحوی انجام پذیرد که ظرف سه سال پیش بینی شده در قانون برنامه سوم به نتیجه مطلوب برسد.

۳- بررسی‌ها و برنامه ریزی‌ها: از ویژگیهای آئین نامه مورد بحث توجه گسترده به امر مطالعه و بررسی و همچنین برنامه ریزی در مورد مسائل و موضوعات مرتبط با وظایف سازمان مالیاتی است موارد عمده پیش بینی شده در این زمینه به شرح زیراند:

۳-۱- بررسی در زمینه تشکیلات و نیروی انسانی

۳-۲- ارزشیابی مداوم عملکرد واحدهای مالیاتی

۳-۳- بررسی و پژوهش در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی

۳-۴- بررسی طرق و راه کارهای شناسایی منابع مالیاتی و افزایش و توسعه ظرفیتهای مالیاتی .

۳-۵- بررسی‌های اقتصادی و آماری در ارتباط با مالیاتها

۳-۶- بررسی‌های حقوقی و قضائی در رابطه با دعاوی مرتبط با امور مالیاتی

۳-۷- مطالعات تطبیقی روی نظامهای مالیاتی سایر کشورها

۳-۸- بررسی و بازرسی در مورد رفتار مامور مالیاتی به منظور تامین عدالت و

شفافیت در انجام تکالیف ایشان

۳-۹- برنامه ریزی به منظور افزایش بهره وری فعالیت‌های مالیاتی و کاهش

هزینه‌های مؤدیان در انجام تکالیف مالیاتی ایشان

۳-۱۰- برنامه ریزی آموزشی برای کادر مالیاتی

۳-۱۱- برنامه ریزی به منظور برقراری روابط مطلوب و مناسب بین عوامل وصول

و مؤدیان و تعیین موازین رفتاری برای ماموران مالیاتی

۳-۱۲- برآورد بودجه‌ای درآمد مالیاتی سنواتی

صرف نظر از اینکه عبارت یاد شده از چه درجه دقت و جامعیت برخوردار باشند به هر تقدیر توجه به امور مهمی مانند مطالعه و برنامه ریزی و راه یافتن این گونه فعالیت‌ها بعنوان وظیفه و تکلیف قانونی در محیط کار سازمان مالیاتی، می‌تواند بعنوان گام بسیار مهمی در نوسازی نظام و تشکیلات مالیاتی و سوق دادن آن در جهتی که مناسب اوضاع و احوال کنونی جهان معاصر است تلقی نمود. باید امیدوار بود که این بخش از وظایف سازمان مالیاتی که خوشبختانه به گستردگی تمام در متن آئین نامه مورد بحث جای داده شده است - با گام‌های جدی در طریق اجرا دنبال شود.

۴- تدوین سیاست‌ها و مقررات - مهمترین فعالیت‌های پیش بینی شده در این رشته

به شرح زیراند :

۴-۱- تنظیم آئین نامه ها و دستورالعمل‌های لازم در زمینه اجرای قوانین و

تشخیص وصول مالیات.

۲-۴-تنظیم سیاست های اجرایی برای اخذ مالیات

(دو مورد فوق ضمن بندهای (۴ و ۵) ماده ۹ پیش بینی شده‌اند که بدرستی روشن

نیست با یکدیگر چه تفاوتی دارند

تنظیم آئین نامه‌های مورد نیاز پیش بینی شده در قوانین و مقررات موضوعه برای

تصویب در مراجع ذیصلاح

در ارتباط با فقره اخیر جا دارد به یک نکته (یا تقیصه) تقریباً قدیمی اشاره کنیم و

آن موضوع تهیه و پیگیری امر تصویب برخی مقررات مالیاتی از سوی سازمانها و

مراجع غیرمالیاتی است در مواردی به نظر می‌رسد که این گونه مقررات (اعم از

قانون یا تصویب نامه) احتمالاً بدون مشورت قبلی با مرجع عهده‌دار رسالت مالیاتی

یعنی وزارت دارائی تهیه و جهت تصویب به دولت (یا حتی مجلس) ارائه می‌گردد.

اکنون با در نظر گرفتن حکم کلی بند (۱) ماده ۹ به شرح فوق از یک سو و پیش بینی

صلاحیت جامع و عام برای سازمان مالیاتی کشور نسبت به کلیه مالیاتها (بند ۱ از

ماده ۹) از سوی دیگر به نظر می‌رسد که راه از جهت حقوقی برای پایان دادن به

وضع غیراصولی مورد بحث باز شده است. براین اساس می‌توان از کلیه سازمانها

خواست که در هر مورد پای وضع مقررات مالیاتی به هر کیفیتی (ولو در متن یک

قانون غیرمالیاتی) در میان است. موضوع نخست با مرجعی که متولی امر مالیاتی

کشور است در میان گذارده شود تا با انجام بررسی‌های کارشناسی از بروز هر

گونه ناهماهنگی و نارسایی در این زمینه جلوگیری بعمل آید.

۲- مقررات سازمانی:

در رابطه با مشخصات سازمانی دستگاه مورد بحث نکات زیر قابل ذکر است:

- ۱- سازمان مالیاتی کشور یک مؤسسه دولتی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی است و وزیر اقتصاد و دارایی بر آن نظارت فائقه دارد (بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم و ماده ۲ آئیننامه) به این ترتیب کلیه مقررات محاسباتی و بودجه ای در رابطه با مؤسسات دولتی شامل حال سازمان مالیاتی کشور نیز خواهد گردید.
- ۲- این سازمان در عین حال دارای شخصیت حقوقی مستقل شناخته شده است . در نتیجه بودجه سالانه ای جدا از بودجه وزارتخانه برای آن در قانون بودجه کل کشور منظور خواهد گردید (ماده ۳ آئیننامه)
- ۳- سازمان یک ستاد مرکزی در تهران خواهد داشت و در هر استان لا اقل یک اداره کل تاسیس خواهد نمود و در شهرستانها و بخش ها نیز به ایجاد ادارات مالیاتی اقدام خواهد نمود .اگر مصلحت اقتضاء کند، سازمان ممکن است در برخی از استانهای بزرگ بیش از یک اداره کل تاسیس نماید .البته تشکیل این ادارات عموماً باید با موافقت سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور صورت پذیرد و اصولاً سازمان این مؤسسه باید مآلاً به تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی برسد .در مواردی که بیش از یک اداره کل در مراکز استان تشکیل می شود، هر یک از این ادارات از یکدیگر مستقل بوده و هرکدام جداگانه با مرکز سازمان مرتبط خواهند بود.
- ۴- کلیه آنچه در مورد بررسی ها و مطالعات و برنامه ریزی ها و تدوین سیاستها

و تهیه آئیننامه ها و دستورالعمل ها و مسائل نظیر آنها گفتیم در مرکز سازمان متمرکز خواهد بود و ادارات کل استان و ادارات مالیاتی شهرستان ها و بخش ها صرفاً به کار های اجرایی خواهند پرداخت (ماده ۷) در این خصوص دو نکته مطرح می گردد:

الف. ضمن بند ۷ مذکور نامی از وظایف مربوط به کسب اطلاعات مالیاتی و همچنین امر آموزش برده نشده است. بنا بر این شاید بتوان بخشی از این گونه فعالیت ها را نیز به ادارات محلی واگذار نمود.

ب. در مواردی که در مراکز استان بیش از یک اداره کل تشکیل می شود، با توجه به تمرکز کارهای ستادی در تهران، می توان نتیجه گرفت که هر دو اداره کل یک استان وظایف مشابه اجرایی خواهند داشت و این به معنی تقسیم کار بین دو اداره کل از جهت جغرافیایی و یا با توجه به ضابطه دیگری خواهد بود.

۵- ماده ۱۰ آئیننامه از اهمیت خاصی برخوردار است. به موجب آن: «کلیه اختیارات و وظایف ناشی از قوانین و مقررات، نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش ها و حوزه های مالیاتی به کار گرفته می شوند به تشخیص وزیر امور اقتصادی و دارایی به سازمان انتقال می یابد». عبارات این بند تکرار حکم بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم در همین رابطه است، با این تفاوت که آئیننامه، لزوم تشخیص وزیر اقتصاد و دارایی را نیز در این رابطه افزوده است ولی قانون برنامه فاقد چنین شرطی

بود .

متعاقب تصویب آئیننامه مورد بحث، مصوبه دیگری از سوی هیأت وزیران صادر گردید و به موجب آن متن ماده ۱۰ فوق با افزودن عبارات زیر اصلاح گردید:

«تا تاریخ تایید و اجرای سازمان تفصیلی (موضوع ماده ۸ این آئیننامه) کلیه واحدها و کارکنان تحت پوشش معاونت امور مالیاتی با همان پست سازمانی و شرح وظایف و اختیارات قبلی تحت نظر رئیس کل سازمان انجام وظیفه خواهند نمود و حقوق و مزایای کارکنان واحدهای مزبور از محل اعتبارات پست های مصوب موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت خواهد شد» تصویبنامه ۳۲۴۸۰/ت ۳۲۴۸۰/۳۲۴۸۰/۳۲۴۸۰ مورخ ۱۳۸۰/۷/۱۴

مفهوم عبارات فوق این است که فعلاً و لااقل تا مدتی سازمان کنونی مالیاتی کماکان به کار خود طبق روال همیشگی ادامه خواهد داد. قابل ذکر این که اصلاحیه مذکور با این جمله شروع می شود: «تشکیلات سازمان امور مالیاتی و آئیننامه به شرح زیر اصلاح می شود»، حال آن که این مصوبه حاکی از عدم اصلاح تشکیلات برای مدتی است و نه اصلاح آن. این نیز نمونه دیگری از جریان تنظیم خالی از دقت متون قانونی است که مدت ها است جریان دارد.

۶- به موجب ماده ۱۱ آئیننامه، کارکنان سازمان مشمول قانون استخدام کشوری شناخته شده اند و از جهت میزان حقوق خود نیز تابع قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت خواهند بود. اما همین ماده اجازه داده است که فوق العاده های خاصی

برای آنان در نظر گرفته شود. این فوق العاده ها به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و تصویب شورای حقوق و دستمزد یا هیأت وزیران تعیین خواهد گردید. اکنون با صدور تصویبنامه اصلاحی جدید، باید دید که آیا مقررات ماده ۱۱ مذکور در رابطه با فوق العاده مخصوص نسبت به کارکنان سازمان فعلی مالیاتی که تا قبل از پیاده شدن سازمان جدید، با حفظ وضع موجود خود به کار تحت نظر رئیس کل سازمان خواهند پرداخت، نیز قابل اجراء خواهد بود یا نه؟ هر دو پاسخ مثبت و منفی در این خصوص قابل استدلال می باشد و همین بحث در ارتباط با سایر وظایف، صلاحیت ها و اقدامات سازمان می تواند مطرح شود که آیا تا قبل از «تایید و اجرای سازمان تفصیلی» باید به این امور پرداخته شود یا خیر؟

۷- رئیس سازمان مالیاتی از بین اشخاص دارای تحصیلات دانشگاهی و دارای تجربه در مشاغل اقتصادی، مالی یا مالیاتی توسط وزیر اقتصاد و دارایی معرفی شده و پس از تایید هیأت وزیران به این سمت منصوب خواهد گردید. وی بالاترین مقام اجرائی و مدیر عالی و مسئول سازمان به شمار می آید و نمایندگی سازمان را نزد مراجع ثالث بر عهده خواهد داشت. در همین رابطه نیز مصوبه جدید هیأت وزیران که فوقاً به آن اشاره شد، می افزاید «تا تاریخ انتصاب وی (رئیس سازمان امور مالیاتی) معاون درآمدهای مالیاتی کماکان با همان شرح وظایف قبلی عهده دار امور مربوط خواهد بود»

در پایان بحث راجع به مقررات سازمانی دستگاه مورد سخن اشاره به این نکته را لازم می داند که با توجه به آنچه گفتیم، نه مفاد آئین نامه یاد شده و نه ماده ۵۹ قانون برنامه سوم ناقض مقررات باب پنجم قانون مالیات های مستقیم راجع به سازمان تشخیص نخواهد بود، به این معنی که تشکیلات پیش بینی شده در مورد کادر تشخیص و مراجع حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی و هیأت عالی انتظامی و دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف آنها کماکان به جای خود باقی خواهد بود و آنچه تغییر می کند دستگاه اداری ناظر بر فعالیت دستگاه مالیاتی کشور می باشد .

مبحث سوم: مقایسه و ارزیابی

همانطوریکه در مبحث اول فصل سوم در خصوص تشکیلات سازمانی و ساختاری مالیاتی قبل از انقلاب اشاره کردیم، نخستین سازمان رسمی (اداره سبعة) در اوایل خرداد ۱۲۸۹ بوجود آمد و در آغاز تیر ۱۲۹۱ منحل شد. با وضع و تصویب قانون ۲۳ خرداد ۱۲۹۰ اداره کل دریافت مالیات و عوارض و عایدات دولتی متولی تشخیص و وصول مالیات گردید. سپس با تصویب قانون تشکیلات وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب ۱۵ خرداد ۱۲۹۴ (مطابق ۲۱ رجب ۱۳۳۳ قمری) اداره تشخیص عایدات و اداره خزانه داری کل متولیان مالیات بودند.

در سازمان وزارت دارائی از سال ۱۳۱۲ تا ۱۳۱۵ اداره مالیات بر درآمد و اداره کل مالیات‌های غیر مستقیم بوجود آمد. از سال ۱۳۱۸ به بعد سازمان وزارت دارائی به دو قسمت مالی و اقتصادی تقسیم گردید و ادارات قسمت مالی تحت نظر معاون اول وزارت دارائی و سه مدیر کل قرار گرفت و اداره کل مالیات مستقیم و اداره کل مالیات غیر مستقیم در این مقطع زمانی متولی امر مالیات می‌باشند. این وضعیت تا سال ۱۳۲۰ ادامه داشت، تا اینکه طبق قانون مصوب ۳۱ آبان ۱۳۲۱ دکتر میلسپو. برای بار دوم بعنوان رئیس کل اداره دارائی استخدام گردید. در این زمان اداره کل درآمدهای داخلی با یک مدیر کل و سه معاون و سه اداره از جمله اداره مالیاتهای مستقیم و اداره مالیاتهای غیر مستقیم متولی امر مالیات می‌باشند.

پس از دکتر میلسپو سازمان وزارت دارائی تغییر یافت اما همچنان ادارات فوق الذکر و نیز اداره مالیات بر املاک متولی امر مالیات می باشند.

در سازمان وزارت دارائی در سال ۱۳۳۵، اداره کل درآمدها و اداره کل تشخیص درآمدها و سال ۱۳۳۷ دو اداره فوق الاشاره و اداره مالیات مستغلات، اداره مالیات بر ارث، اداره مالیات بر اراضی و مستغلات غیر اجاری متولی تشخیص و وصول مالیات گردیدند.

سرانجام در سازمان وزارت دارائی در سال ۱۳۳۹ معاونت درآمد پیش بینی گردید. سپس در ۲۴ فروردین ۱۳۴۲ لایحه قانونی سازمان تشخیص مالیات تصویب شد. سازمان تشخیص و وصول مالیاتهای مستقیم از اجزاء تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارائی است که اداره امور آن به عهده معاونت درآمدهای مالیاتی است. در تیرماه ۱۳۵۳ قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارائی در مجلس شورای ملی سابق به تصویب رسید و معاونت درآمدهای مالیاتی همچنان متولی امر مالیات باقی ماند.

بررسی سیر تحول ساختاری و سازمانی مالیاتی نشان می دهد که مهمترین تحول در این زمینه بعد از انقلاب ایجاد سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. این سازمان متولی اجرای طرح جامع مالیاتی کشور مطابق برنامه سوم توسعه است.

با بررسی قوانین مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶ ملاحظه می شود، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون به ترتیب بر عهده

مراجع تشخیص مالیات و ماموران تشخیص مالیات می باشد و ماموران تشخیص نیز به چهار درجه تقسیم می شوند:

۱- کمک ممیز مالیاتی ۲- ممیز مالیاتی ۳- سر ممیز مالیاتی ۴- ممیز کل مالیاتی

با اصلاحیه سال ۱۳۸۰ شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون (قانون مالیاتهای مستقیم) به سازمان امور مالیاتی کشور محول گردید که به موجب بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده، نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون موکول به تصویب آئین نامه اجرائی ماده ۲۱۹ همان قانون گردید.

این آئین نامه در ۶ فصل و ۵۴ ماده و ۷ تبصره در تاریخ ۸۲/۱۰/۲۰ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی رسید.

با توجه به اینکه در قانون اصلاحی ۱۳۸۰ سازمان امور مالیاتی جایگزین وزارت امور اقتصادی و دارائی و اداره امور مالیاتی جایگزین واژه ها و عبارت های «امور تشخیص»، «ماموران تشخیص»، «ممیز مالیاتی»، «حوزه»، «حوزه مالیاتی»، «دفتر ممیزی حوزه مالیاتی»، «دفتر ممیزی»، «اداره امور اقتصادی و دارائی» گردید. آئین نامه فوق الذکر به تفصیل به این موضوعات اختصاص دارد.

مطابق بند د ماده یک آئین نامه منظور از اداره امور مالیاتی در موارد مختلف قانون واحد سازمانی مشخصی است که شامل تقسیمات اداری کوچکتری بنام «واحد مالیاتی» می باشد و بر اساس محدوده جغرافیایی، منابع مالیاتی، نوع مؤدیان یا بر اساس نوع وظیفه با تعداد کافی «واحد مالیاتی» تشکیل می شود و مطابق ماده ۲ آئین نامه فوق الذکر «وظایف شناسایی، تشخیص درآمد مشمول مالیات با تاکید برانتزاع آنها از سایر وظایف و مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون و همچنین اداره امور مراجع مالیاتی از جمله هیأت های حل اختلاف مالیاتی به عهده سازمان امور مالیاتی می باشد.

و مطابق ماده ۵ آئین نامه، عناوین شغلی ماموران مالیاتی عبارت است از: کمک کارشناس مالیاتی، کاردان مالیاتی، کارشناس مالیاتی، کارشناس مسئول مالیاتی رئیس گروه مالیاتی و مدیر امور مالیاتی.

و مطابق ماده ۱۳: تطبیق و انتصاب ماموران مالیاتی شاغل به عناوین شغلی موضوع این آئین نامه به ترتیب زیر می باشد.

الف - کمک ممیز مالیاتی	بامدرک تحصیلی دیپلم-بعنوان-کمک کارشناس مالیاتی
ب-کمک ممیز مالیاتی	بامدرک تحصیلی کاردانی-بعنوان-کاردان مالیاتی
ج-کمک ممیز مالیاتی	بامدرک تحصیلی لیسانس-بعنوان-کارشناس مالیاتی
د-ممیز مالیاتی	بعنوان کارشناس گروه مالیاتی
ذ-سر ممیز مالیاتی	بعنوان رئیس گروه مالیاتی
و-ممیز کل مالیاتی	بعنوان مدیر امور مالیاتی

استفاده از عناوین شغلی جدید از اول سال ۱۳۸۳ مجری خواهد بود.

مطابق ماده ۲۵ آئین نامه، وظیفه تشخیص مآخذ یا در آمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون با سازمان (سازمان امور مالیاتی کشور) است و حسب مورد به اداره امور مالیاتی یا ماموران مالیاتی محول می گردد.

نتیجه گیری:

اصلاح نظام مالیاتی چه در زمینه قوانین و مقررات و چه تشکیلات سازمانی در راستای تشویق تولید و سرمایه گذاری از مهمترین سیاستهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی بوده است.

یکی از عناصر مهم ساختاری نظام مالیاتی، سازمان مالیاتی است و اساساً انضباط و قانونمندی سازمان مالیاتی مؤثرترین شرط لازم برای اقناع و حتی الزام مؤدیان به تمکین مالیاتی است. سازمان دهی و شرح وظایف اجزاء یک سیستم درکارایی و بهره‌وری بیشتر یک سازمان نقش تعیین کننده‌ای دارد و این سازمان دهی باید متناسب با اهداف و برنامه‌ریزی‌ها در ارتباط با آن سازمان صورت گیرد. بازنگری در تشکیلات و روشهای تشخیص، وصول و اخذ مالیات با هدف روز آمد نمودن و ایجاد یک مرکزیت واحد جهت سیاستگزاری و هماهنگی به نحوی که مسائل و مشکلات مؤدیان از مجرای واحد حل و فصل گردد و در نتیجه وجود یک تشکیلات و نظام اجرایی قوی موضوعی است که درمجموع نظام مالیاتی کشور را در جهت بهبود و کارایی سوق خواهد داد. با توجه به ملاحظات فوق سوال اساسی قابل طرح در پایان این فصل این است که آیا ترکیب سازمان موجود، منطبق با وضع مطلوب است و حصول حداکثر کارایی رابرای نظام مالیاتی تضمین می‌کند، یا نه؟ بایستی منتظر کارکردهای این سازمان در آینده بود.

فصل چهارم : تحولات مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن قبل از

انقلاب اسلامی

مبحث اول: مراجع دادرسی مالیاتی و آیین دادرسی حاکم بر آن قبل از تصویب

قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵

اصول و مقرراتی که در قوانین مالیاتی و سازمان کشور برای رسیدگی و حل اختلاف بین مؤدی و مالیه وجود دارد در حقوق مالی دارای مقام و اهمیت خاصی می‌باشد زیرا:

اولاً این مرحله آخرین مرحله در تعیین مالیات است و اگر در سایر مراحل اشتباهی رخ داده باشد، یعنی نسبت به مودی ظلم شده یا حقوق دولت تفریط شده باشد، ممکن است در این مرحله نهایی اشتباه مرتفع و مالیات قانونی تشخیص شود. ولی پس از قطعی شدن مالیات در این مرحله برای هیچ یک از طرفین وسیله‌ای برای اصلاح میزان مالیات موجود نمی‌باشد.

ثانیاً قوانین مالی بویژه قانون مالیاتها که وضع و تصویب آن قلمرو انحصاری حاکمیت و قانون گذاری است حقوق و اختیارات خاص برای دستگاه مالیه بوجود آورده و در مقابل این اقتدارات وسیع مالیه و مامورین آنها تنها مرجع و وسیله دفاعی که در اختیار مؤدیان قرار داده شده همان مراجعه به مراجع حل اختلاف و دادخواهی از این مراجع می‌باشد^۱.

^۱ پیرنیا، حسین، همان منبع، ص ۱۳۶ و ۱۳۷.

بنابراین در اختلافات بین مؤدی و مالیه چون دو طرف دعوی یکسان نیستند و یک طرف دولت است که دارای «حق حاکمیت» بوده و بوسیله اعمال این حق اقدام به وصول مالیات می‌نماید، بعلاوه باید ترتیبی داده شود که مالیات دولت هر چه زودتر به حیطة وصول درآید، موضوع حل اختلاف مؤدی و مالیه تابع اصول و مقررات خاصی گردیده و از صلاحیت دادگاههایی که به اختلافات بین افراد رسیدگی می‌کنند، یعنی محاکم دادگستری خارج شده است. همین طور برای دادرسی این اختلافات در مراجع مخصوصی مقررات خاصی وضع گردیده، بنابراین اختلافات بین مؤدی و مالیه چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آئین دادرسی که در مورد آنها رعایت می‌شود تابع مقررات خاصی است که ذیلاً تشریح می‌گردد.

برای حل اختلاف ناشی از وصول مالیاتهای مستقیم که آخرین مرحله تشخیص مالیات یا مرحله قطعیت مالیات می‌باشد مراجع خاصی پیش بینی شده است. قبل از مشروطیت طلب دولت در کلیه موارد خواه ناشی از اعمال حاکمیت یا اعمال تصدی با وزارت دارائی بود. طلب را مستوفی صلاحیتدار تشخیص می‌داد و پس از امضاء وزیر مالیه برای وصول به وزیر بقایا احاله می‌گردید. در صدر مشروطیت دعاوی در کمسیون مرکب از مستخدمین دارائی طرح می‌شد و اجرای نظر کمسیون یا طرح آن در کمسیون مجدد موکول به نظر وزیر مالیه بود.

نخستین سازمانی که شبیه محاکم اختصاصی و اداری بود در قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۵ جوزا ۱۲۹۴ مطابق ۲۱ رجب ۱۳۳۳ هـ. ق بوجود آمد و موسوم به اداره محاکمات^۱ مالیه شد که به انواع اختلافات افراد با دولت رسیدگی می‌کرد.^۲ در ماده یک این قانون یکی از تقسیمات وزارت مالیه را در بند ۶ اداره محاکمات مالیه احصاء نمود. ماده ۳۰ این قانون در خصوص وظیفه محکمه مالیه اشعار می‌دارد: «وظیفه محکمه مالیه رسیدگی به تخلفاتی است که افراد مردم از تجاوزات ادارات و مامورین مالیه می‌نمایند و در ماده ۳۱ طریق محاکمه را موافق نظامنامه‌ای می‌داند که از طرف وزیر مالیه تهیه شده و از تصویب کمیسیون قوانین مالیه مجلس خواهد گذشت.»

نظر به اینکه شکایت کنندگان مقیم ولایات نمی‌توانستند در مرکز حاضر شده در اداره محاکمات بر علیه مامور متجاوز اقامه دعوی نمایند و تشکیل یک محکمه مالیه در هر ایالت و ولایتی غیر مقدور و مستلزم مخارج گزاف بود ماده ۷۵ قانون مزبور بعبارت ذیل حل مشکل می‌کرد: «اگر شکایت کنندگان از ادارات مالیه ولایات تقاضای رسیدگی در محل نمایند وزیر مالیه می‌تواند دستور بدهد که مجلسی مرکب از چند نفر از معتمدین محل در تحت ریاست یکی از مامورین دولت که صلاح بداند برای

^۱ دیوان محاکمات مالیه که بعداً به دیوان دادرسی دارایی تغییر نام یافت. در قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۵ جوزای ۱۲۹۴ برای حل اختلاف بین مردم و دولت و به صورت مشخص تر برای حل اختلاف مؤدیان مالیاتی و مامورین مالیاتی پیش بینی شده بود.

^۲ شاپوریان، عنایت الله، بیست و پنج سده مالیات، انتشارات وزارت، ۱۳۵۰. ص ۳۷۱.

تحقیق تشکیل شود و به اظهارات طرفین رسیدگی نموده و صورت مجلس نوشته به وزارت مالیه بفرستند تا از ادارات مربوطه و یا محکمه مالیه حکم لازم داده شود.^۱

پس از این مقرراتی راجع به اختلافات حاصله در مورد مستغلات و املاک مزروعی و اعتراض به نتیجه ممیزیها تصویب شد. برای نخستین بار رفع اختلافات مالیاتی در قانون (قانون مالیات مستغلات مصوب نهم برج سنبله ۱۲۹۴ شمسی) پیش بینی گردید. بموجب ماده ۱۲ این قانون مرجعی برای رسیدگی به اعتراض مالک یا نماینده او به نتیجه ممیزی که از طرف مالیه بعمل می آمد تعیین گردیده است.

سپس قانون مالیات املاک اربابی و دواب مصوب ۲۰ دی ماه ۱۳۰۴ که در ماده ۱۰ آن وجود کمسیون را در این باره تجویز می نماید و برای اولین بار است که جهت حل اختلاف بین مؤدی و مالیه بنام کمسیون و ایجاب آن برخورد می شود.

به موجب ماده ۱۰ قانون مذکور در صورت بروز اختلاف راجع به مبلغ یا مقدار مالیات مؤدیان می توانند به کمسیون مخصوص که رای اکثریت آن قاطع است و متشکل از یک نفر نماینده مالیه و مؤدی و یک نفر نماینده از طرف مالیه و یک نفر خبره محلی خارج از اعضاء مالیه که اداره مالیه و مودی به تراضی تعیین می نمایند مراجعه نمایند. بعداً در متمم قانون ممیزی ۱۲ آبان ۱۳۰۹ در مورد تبدیل مالیات جنسی به نقدی مقررات جدیدی ملاحظه می گردد و برای رفع اختلافات حاصله کمسیونی پیش بینی گردیده است.

^۱ مصدق، محمد، همان منبع، ص ۷۹.

اولین قانون مالیات بر درآمد که با اصول جدید علمی منطبق می باشد، قانون مالیات بر درآمد ۲۹ آبان ۱۳۱۲ است. تصویب این قانون در حقیقت اولین قدم در راه وصول مالیاتهاست با روش تازه که معمول کشورهای متمدن می باشد به شمار می رود. طبق ماده ۱۷ قانون مالیات بر درآمد آبان ۱۳۱۲ برای رفع اختلافات بین مؤدیان و دارائی و تشخیص اینکه قرائن و امارات در هر حال حاکی از چه میزان عایدات می باشد، وجود کمیسیونهای تشخیص را تجویز کرده است.

به موجب ماده ۱۷ قانون فوق الاشاره برای رفع اختلافات بین مالیه و مؤدیان در هر حوزه مالیاتی یک یا چند کمیسیون موسوم به کمیسیون تشخیص تشکیل می شود. طرز تشکیل کمیسیونهای تشخیص و حدود صلاحیت و طریق رسیدگی آنها در نظامنامه های مصوب کمیسیون قوانین مالیه مجلس معین خواهد شد.

و در ماده ۱۹ حق اعتراض به میزان مالیات اظهار شده از طرف مؤدی را به دارائی داده است که نظر خود را با ذکر دلایل به کمیسیون تشخیص تسلیم نماید.

کمیسیون در صورت موافقت با نظر مالیه عین آن را و در صورتی که میزان مالیات را بیشتر از مالیات اظهار شده و کمتر از مالیاتی که به نظر مالیه رسیده است، تشخیص دهد. میزانی را که خود با ذکر دلایل تشخیص می دهد به مؤدی ابلاغ و اخطار می نماید تا اگر اعتراض دارد، در ظرف بیست روز اعتراض نامه خود را با ذکر دلایل به کمیسیون بدهد و در صورت تسلیم صریح به تشخیص کمیسیون و یا عدم

اعتراض در مدت مقرر میزان مالیاتی که به او ابلاغ شده قطعی و وصول خواهد شد، مگر اینکه مسلم گردد اشتباه در محاسبه شده است.

بنابراین چنانچه مؤدی به نظر کمیسیون مذکور دراین ماده تسلیم نشد اعتراض خود را با ذکر دلایل به همان کمیسیون می دهد.

اما مواد ۱۷ و ۱۹ بموجب قوانین بعدی که شرح آن خواهد آمد، منسوخ شد. در مورد اعتراض مؤدی به میزان مالیات تعیین شده ماده ۲۰ مقرر می دارد: موضوع به کمیسیون تشخیص ارجاع شده و پس از آن وجود مرحله دیگری بنام محکمه تجدید نظر محاکمات مالیه را تجویز نموده است.

به موجب ماده ۲۰ رای کمیسیون پس از ابلاغ به طرفین قطعی و لازم الاجرا است مگر در موردی که موضوع اختلاف راجع به مالیاتی باشد که مبلغ آن متجاوز از پنج هزار ریال است که در این صورت می توان در ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ به محکمه تجدید نظر محاکمات مالیه مراجعه نمود. هر گاه مراجعه به محاکمات مزبور از طرف مؤدی بعمل آید. مشارالیه باید قبلاً معادل وجه ما به اختلاف را در صندوق مالیه ودیعه گذارد. بموجب ماده ۲۷ حتی برای مؤدیانی که از تسلیم اظهار نامه خودداری کرده اند، حق استفاده از مفاد ۱۹ و ۲۰ را محفوظ داشته. به این شرح ماده ۲۱ مالیات مؤدیاتی که از تسلیم اظهار نامه برای تعیین مالیات خود و یا مالیاتهایی که مسئولیت پرداخت آن به عهده آنهاست، در مدت مقرر خودداری نمایند، رأساً از طرف مالیه بر طبق قرائن و امارات تعیین و وصول می شود، مگر اینکه مؤدی معذور بوده و

اداره مالیه عذر او را موجه بداند ولی در هر حال مطابق مواد ۱۹ و ۲۰ حق مراجعه خواهد داشت.

بطوری که ملاحظه شد در قسمت اخیر ماده ۱۷ قانون مزبور، آئین نامه طرز تشکیل کمیسیونهای تشخیص و حدود صلاحیت و طریق رسیدگی آنها را موکول به تصویب کمیسیون قوانین دارائی مجلس نمود. لذا نظامنامه نمره هفت مورخ ۱۲ اسفند ۱۳۱۲ در مورد طرز اجرای ماده (ماده ۱۲ تا ۲۲) قانون ۱۹ آبان ۱۳۱۲ تدوین و ابلاغ گردید که از آغاز سال ۱۳۱۲ نسبت به مؤدیان مشمول به مورد اجرا گذشته شد.

نظر به اینکه مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی قبل از انقلاب کمیسیونهای تشخیص است. و کمیسیونهای تشخیص یک نوع محاکم اختصاصی هستند که برای رسیدگی به شکایات مؤدیان از اجرای قانون مالیات بر درآمد یا قوانین مالیاتی دیگر (قانون مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض- مالیات مستغلات- مالیات بر اراضی) در نقاطی که اداره دارائی باشد به تشخیص رئیس دارائی محل و اجازه وزارت دارائی تشکیل می گردد.

رسیدگی به اختلافات مالیاتی از ۱۲۹۴ تا قانون مالیات بر درآمد ۱۳۱۲ ذکر شد و نیز در قوانین و مقرراتی که ذیلاً آورده می شود جهت رفع اختلافات مالیاتی کمیسیونهای تشخیص پیش بینی گردیده است :

۱- قانون مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مصوب آبان ۱۳۱۶ ماده ۷

قانون

۲-قانون مالیات بر درآمد مصوب آبان ۱۳۱۲ ماده ۱۹ قانون

۳-قانون مالیات بر درآمد مصوب اسفند ۱۳۱۷ ماده ۴ قانون

۴-قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب آذر ۱۳۲۴ بصورت ماده واحد.

۵-تصویب نامه شماره ۱۴۲ مورخ ۱۳۲۵/۱/۱۸ که با این تصویب نامه قوانین قبلی

ملغی گردید.

۶-قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب تیرماه ۱۳۲۸ ماده ۲۲

قانون

۷-رسیدگی به اختلافات مالیاتی لوایح دوره حکومت مرحوم دکتر مصدق به

موجب اختیارات حاصله

۸-لایحه قانونی راجع بطرز رسیدگی به اختلافات مالیاتی مصوب نهم دیماه ۱۳۳۱

۹-قانون مالیات بر درآمد، املاک مزروعی - مستغلات و حق تمبر مرداد ماه ۱۳۳۴

ماده ۲۳ قانون .

۱۰-قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۶

فروردین ۱۳۳۵ و قانون اصلاح مالیات بر درآمد مصوب اول تیر ۱۳۳۷ فصل

شانزدهم و ماده ۲۰ قانون

۱۱-قانون راجع به ایجاد تسهیلات برای مؤدیان مالیاتی در مورد پرداخت مالیات

مصوب اول اسفند ۱۳۳۸ ماده ۴ قانون

۱۲-قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصول ۱۴ خرداد ۱۳۳۹ مواد ۶ و ۷ و ۸

قانون

۱۳-رسیدگی به اختلافات مالیاتی در تصویب نامه‌ها و دستورالعمل‌های سالهای

۱۳۴۰ و ۱۳۴۱

۱۴-رسیدگی به اختلافات مالیاتی در لایحه قانونی سازمان تشخیص مالیات

مصوب ۲۴ فروردین ۱۳۴۲ از فصل چهارم تا آخر فصل هفتم این لایحه مربوط به

کمسیونهای تشخیص مالیات و طرز رسیدگی آنها و سازمان وظایف و اختیارات

شورای عالی مالیاتی و هیات عالی انتظامی و دادستان مالیاتی می‌باشد.

۱۵-رسیدگی به اختلافات مالیاتی در تصویب نامه قانونی مصوب ۱۵ اردیبهشت

۱۳۴۲

۱۶-رسیدگی به اختلافات مالیاتی در قانون تسهیل وصول مالیاتها مصوب ۲۸ تیر

۱۳۴۳

۱۷-قانون مالیاتهای مستقیم و تصفیه بقایای مالیاتی مصوب ۲۸ اسفند ماه ۱۳۴۵

بعنوان جامع‌ترین قانون قبل از انقلاب^۱.

با بررسی و مطالعه قوانین و مقررات مزبور ملاحظه می‌شود اختلافات مالیاتی در

دو دستگاه اداری و قضائی رسیدگی می‌شود. مراجع اداری که برای رسیدگی و حل

اختلاف وجود دارد به سه قسمت تقسیم می‌شود.

^۱ معتمدی، مهدی، رفع اختلافات مالیاتی در قوانین مالی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۴۹.

الف- مامورین تشخیص که حق دارند به اظهار نامه مؤدیان رسیدگی و با ملاحظه

اسناد و مدارک مؤدی اختلاف را حل و فصل کنند.

ب - کمیسیونهای تشخیص مالیاتی

ج- شورای عالی مالیاتی

گاهی کمیسیونهای تشخیص برای طبقه بندی از مؤدیان سازمان خاصی پیدا می‌کند

مثلاً در مورد کسبه و پیشه وران طبق قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۸ کمیسیون

تشخیص کمیسیون صنفی نامیده می شود و سازمان خاصی داشت.

مراجع قضائی که برای حل اختلافات مالیات وجود داشت در سال ۱۳۳۰ به موجب

قانون اختیارات دولت وقت تغییرات زیادی پیدا کرد. بنابراین ترتیبی که قبل از سال

۱۳۳۰ وجود داشت در اینجا آورده می‌شود.

الف- دادگاههای اختصاصی که عبارت بودند از دیوان دادرسی دارائی^۱ و دیوان

کیفر کارمندان دولت. کلیه اختلافات مربوط به مالیات و جرائم در مرحله نهائی در

دیوان دادرسی دارائی رسیدگی می‌شد. صلاحیت دیوان شامل رسیدگی به دعاوی و

اختلافات بین افراد و وزارت مالیه بود، رفع اختلافات در مورد املاک خالصه و دولتی

و املاکی که عین یا منافع آن به عنوان تیول به اشخاص داده شده بود یا اختلافات

^۱ دیوان دادرسی دارائی، مهمترین مرجع قضائی اختصاصی بود که در دوره رضاخان تشکیل شد و

پس از شهریور ۱۳۲۰ در معرض انتقادات زیادی قرار گرفت. تلاش برای حذف این محاکم از

سازمان قضائی مملکت به جائی نرسید تا اینکه با روی کار آمدن دکتر مصدق، به موجب لایحه

قانونی حذف محاکم اختصاصی مصوب ۲۹ شهریور ۱۳۳۱ محاکم مزبور منحل شد و وظایف و

اختیارات آن به مراجع قضائی عمومی انتقال یافت.

بین مؤدیان مالیاتی و مامورین مالیاتی در دیوان مزبور قابل رسیدگی بود. بطور کلی دیوان دادرسی داری برای رسیدگی به دعاوی مالی که یک طرف آن دولت بود، ایجاد شد. نقش این دیوان را بعنوان مرجع حل اختلاف مالیاتی بعنوان مثال در قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب ۲۹ تیر ۱۳۲۸ بررسی می‌کنیم. بموجب ماده ۲۲ قانون مزبور که وجود کمیسیونهای تشخیص را تجویز نموده تا چنانچه بین مؤدیان و داری توافق حاصل نشود و اختلافات حاصله از طریق توافق نیز حل و فصل نگردد با ترتیبی که پیش بینی شده به کمیسیونهای بدوی و سپس تجدید نظر و بالاخره به محکمه تجدید نظر دیوان دادرسی داری قابل اجرا باشد.

بموجب ماده ۲۲ قانون فوق کمیسیون بدوی از سه نفر و کمیسیون تجدید نظر از پنج نفر تشکیل می‌شود. رای کمیسیون بدوی قطعی است مگر در موردی که ما به اختلاف مالیات مشخصه از طرف کمیسیون و مبلغی که مورد تصدیق مؤدی یا مطالبه داری است بیش از بیست و پنج درصد باشد در این صورت می‌توان در ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ رای به کمیسیون تجدید نظر اعتراض نمود.

رای کمیسیون تجدید نظر نیز غیرقابل اعتراض است، مگر در موردیکه مابه التفاوت بین مالیات مشخصه از طرف کمیسیون و مبلغی که مورد قبول مؤدی است، از سیصد هزار ریال تجاوز نماید. در چنین صورتی ادارات داری یا مؤدی می‌توانند به محکمه تجدید نظر دیوان دادرسی داری در ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ رای مراجعه نمایند.

رای دیوان دادرسی داری قطعی و لازم الاجرا است. هر گاه مراجعه به دیوان دادرسی داری از طرف مؤدی بشود. قبلاً باید معادل مبلغ مابه التفاوت وجه نقد و ودیعه سپرده و یا تضمین معتبر که قابل قبول اداره داری باشد بسپارد.

ب دادگاههای عالی : دعاوی مالیاتی که مربوط به قاچاق اموال مورد عایدی دولت یعنی مشمول پرداخت مالیات غیرمستقیم و یا حقوق و عوارض گمرکی یا حق انحصار یا سود بازرگانی و غیره باشد و شخص بدون پرداخت مالیات و عوارض مربوطه و بطور قاچاق چنین کالاهایی را بفروش برساند. طبق قانون جلوگیری قاچاق اموال مورد عایدات دولت تحت تعقیب قرار می‌گرفت و بموجب قانون مزبور محاکم صالح برای رسیدگی محاکم جنحه بود.

قبل از اینکه بصورت تفصیلی وارد بحث کمیسیونهای تشخیص و شورای عالی مالیاتی بشویم با بررسی قوانین مزبور به مرجع دیگری برخورد می‌کنیم و آن هیات عالی حل اختلاف مالیاتی است.

ماده ۴۱ قانون مالیات بر درآمد ۳۵ وجود این هیات را مقرر نموده است. در هیات مزبور آراء صادره از کمیسیونهای تجدید نظر که مابه الاختلاف بین مالیات مشخصه از طرف کمیسیون تجدید نظر و مبلغی که مورد مطالبه داری یا قبول مؤدی است و زائد بر پانصد هزار ریال بوده مورد رسیدگی قرار می‌گرفت و علاوه بر آن مرجع رسیدگی به دعاوی ناشی از اقدامات اجرائی نیز بود. (ماده ۴۸)

در قانون فروردین ۳۵ تشکیل این هیات را منحصرأً به تهران دانسته ولی در قانون تیر ماه ۱۳۳۷ مرکز استانها را هم تجویز نموده و به آن نقاط تعمیم داده است.

در مورد آراء کمیسیونهای تجدید نظر مؤدی یا دارائی می‌توانند در ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ رای به هیات مذکور مراجعه نمایند. در صورتی که این مراجعه از طرف مؤدی بعمل آید، نامبرده مکلف است، ما به الاختلاف را وجه نقد سپرده و یا تضمین کافی که مورد قبول اداره دارائی یا هیأت عالی باشد، بدهد و الا در ظرف ۱۰ روز از اخطار هیأت مزبور رد خواهد شد.

بموجب آئین نامه مصوب ۲۱ فروردین ماه ۱۳۳۵ در ماده ۲ هیات عالی حل اختلاف مالیاتی از پنج نفر به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱- دو نفر از کارمندان وزارت دارائی که دارای پایه قضائی باشند به انتخاب وزارت دارائی.

۲- یک نفر از قضات دادگستری به انتخاب وزارت دادگستری

۳- یک نفر نماینده اتاق بازرگانی

۴- یک نفر نماینده از طرف انجمن شهر و در غیبت انجمن به انتخاب وزارت کشور از معتمدین .

رئیس هر یک از هیأتها از بین دو نفر قضات منتخب از طرف وزارت دارائی به انتخاب وزیر دارائی تعیین می‌شود.

بموجب ماده ۳ آئین نامه مزبور هیات مزبور برای رسیدگی و صدور رای حق مراجعه به اسناد و مدارک و دفاتر مؤدیان را داشته و در صورت لزوم از اطلاعات اشخاص ثالث و کارشناسان استفاده می‌نموده است.

طبق ماده ۴ هیات مزبور با حضور مؤدی یا نماینده قانونی او به موضوع اختلاف رسیدگی و در صورت عدم حضور مؤدی یا نماینده او (پس از دو مرتبه احضار) هیات موظف بوده، بدون حضور او رسیدگی و رای دهد. آراء صادره قطعی و غیرقابل اعتراض بود.

در قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۴ خرداد ۳۹ ضمن تجدید نظر در بعضی مقررات تغییراتی نیز در کمیسیونهای مالیاتی و طرز قطعیت یافتن مالیاتها ملاحظه می‌شود مراجع رسیدگی در این قانون جایگزین کلیه مراجع پیش بینی شده در قانون مالیات بر درآمد مصوب فروردین ۱۳۳۵ و قانون اصلاحی مصوب تیرماه ۱۳۳۷ و قانون مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مصوب اسفند ماه ۱۳۳۵ برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی گردید.

در مواد قانون مزبور وجود کمیسیونهای مالیاتی را تجویز نموده تا چنانچه بین مؤدی و دارائی نسبت به مالیات مشخصه توافقی حاصل نشود و مؤدی راجع به تشخیص دارائی تسلیم نگیرد. به ترتیبی که پیش بینی شده اعتراضات به کمیسیونهای مالیاتی و سپس کمیسیون عالی مالیاتی ارجاع می‌گردد. ماده ۹ قانون فوق الذکر مقرر

می‌دارد: «در مورد آرائی که قابل تجدید نظر است مؤدی یا دارائی می‌تواند ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ رای کمیسیون مالیاتی به کمیسیون عالی مالیاتی اعتراض نماید.»

قبل از تصویب قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۴۵ که جامع‌ترین قانون مالیاتی قبل از انقلاب می‌باشد، به منظور تعیین شرایط انتخاب مامورینی که بر طبق مقررات قوانین مالیات بر درآمد، میزان درآمد و مالیات مؤدیان را باید رسیدگی و تشخیص دهند و وضع قواعدی که طرز رسیدگی و حدود اختیارات و وظایف آنها را مشخص و معلوم داشته و همچنین تعیین شرایط انتخاب اعضاء کمیسیونهای تشخیص مالیات و طرز کار آنها و بطور کلی تعیین مراجع تشخیص درآمد و مالیات و حدود اختیارات مراجع مزبور و بعلاوه تنظیم مقررات و قواعدی به منظور رسیدگی فوری به تخلفات این مامورین و مجازات متخلفین و بالاخره ایجاد تسهیلات لازم برای تسریع در امر وصول از طریق حذف تشریفات زائد و حصول اطمینان لازم برای وزارت دارائی لایحه قانونی به شماره ۱۱۲۴ - ۴۲/۱/۲۴ موسوم به لایحه قانونی سازمان تشخیص مالیات، طبق پیشنهاد وزارت دارائی به تصویب هیات وزیران رسید.

از فصل چهارم تا آخر فصل هفتم این لایحه قانونی مربوط به کمیسیونهای تشخیص مالیات و طرز رسیدگی آنها و سازمان و وظایف شورای عالی مالیاتی و هیأت عالی انتظامی مالیاتی و دادستان مالیاتی می‌باشد. نظربه اینکه باب سوم قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۴۵ به سازمان تشخیص و وصول مالیات اختصاص دارد به بررسی آن در قانون مزبور می‌پردازیم.

مبحث دوم: مراجع دادرسی مالیاتی و آیین دادرسی حاکم بر آن در قانون

مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵

مطابق ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵: رسیدگی به درآمد مشمول

مالیات و تعیین مالیات متعلق در دو مرحله صورت می‌گیرد که عبارت است از:

مرحله اول - رسیدگی اداری بوسیله ماموران تشخیص

مرحله دوم - رسیدگی به اختلافات بوسیله مراجع حل اختلاف

و مطابق ماده ۱۱۷ ماموران تشخیص به ۴ درجه به شرح زیر تقسیم می‌شوند:

۱- کمک ممیز

۲- ممیز مالیاتی

۳- سرممیز

۴- ممیز کل

و مطابق ماده ۲۱۸ قانون مذکور مراجع حل اختلاف عبارت خواهد بود از:

۱- کمیسیون تشخیص مالیاتی

۲- شورای عالی مالیاتی

بنابراین سازمان و مراجع حل اختلاف مالیاتی را در سه عنوان ذیل مطابق قانون

مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مورد بحث قرار می‌دهیم:

الف- ماموران تشخیص

ب- کمیسیون‌های تشخیص مالیاتی

ج- شورای عالی مالیاتی

الف- ماموران تشخیص - ممیز کل

ممیز کل اساساً از لحاظ سازمانی، جزو ماموران تشخیص می باشد که در ماده ۲۱۷ به آن اشاره کردیم .

وظیفه ممیز کل مالیاتی به استناد ماده ۲۲۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ علاوه بر اجرای وظایفی که اختصاصاً بموجب این قانون بر عهده اوست، نظارت به طرز کار کلیه ماموران تشخیص حوزه خود و مسئول حسن اجرای قانون در حوزه‌های مربوطه خواهد بود.

همانطور که از مفاد ماده مذکور استنباط می‌شود، وظیفه ممیز کل بعنوان یک مرجع حل اختلاف مالیاتی، از جمله وظایفی است که قانون اختصاصاً به عهده وی محول نموده است و با اختیار حاصل از مقررات ماده ۲۳۸ قانون برای ممیز کل امکان پذیر خواهد بود.

بموجب ماده ۲۳۸ پس از صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن مؤدی می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برای رفع اختلاف خود با ممیز یا سر ممیز شخصاً یا بوسیله وکیل تام الاختیار خود به ممیز کل مراجعه و با ارائه اسناد و مدارک تقاضای رسیدگی مجدد نماید ممیز کل به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء می‌کند و در صورتیکه مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل

مالیات تشخیص داد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گرفت، در این صورت مراتب
ظاهر برگ تشخیص منعکس می‌گردد و به امضای ممیز کل و مؤدی می‌رسد».

و مطابق ماده ۲۳۹، در صورتی که مؤدی ظرف ۳۰ روز مذکور اختلاف موجود
بین خود و ممیز و یا سرممیز را بشرح ماده فوق با ممیز کل رفع نماید یا قبولی خود
را نسبت به برگ تشخیص کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ
تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را به دارائی بدهد پرونده امر از لحاظ میزان
درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد. و در غیراینصورت مؤدی در حکم
معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌گردد و پرونده امر برای رسیدگی به
کمیسیون تشخیص ارجاع می‌شود.

با توجه به متن مواد فوق قابل ذکر است که پس از ابلاغ برگ تشخیص مؤدی
ممکن است دو نوع عکس العمل مقابل آن داشته باشد: یکی اینکه قبولی خود را ظرف
۳۰ روز نسبت به آن کتباً اعلام کند و مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص
پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد که در این صورت پرونده امر از لحاظ میزان
درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد. (ماده ۲۳۹) و دیگر اینکه به برگ
تشخیص صادره اعتراض نماید که در این حالت هم سه فرض قابل تصور است.

فرض اول: رد برگ تشخیص: ممیز کل به موضوع رسیدگی کرده و در صورتیکه
دلایل و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست آن را رد
و مراتب را ظاهر برگ تشخیص درج و امضاء می‌کند.

فرض دوم : تعدیل درآمد مشمول مالیات : در صورتی که مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل مالیات تشخیص داد و نظر او را مورد قبول مودی قرار گرفت، در این صورت مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس می‌گردد و به امضای ممیز کل و مؤدی می‌رسد.

فرض سوم : در صورتیکه مودی در ظرف ۳۰ روز مذکور اختلاف موجود بین خود و ممیز و سرممیز را با ممیز کل رفع ننماید یا قبولی خود را نسبت به برگ تشخیص کتباً اعلام ننماید، دراین صورت مؤدی معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌گردد و پرونده امر برای رسیدگی ظرف ۱۰ روز به کمیسیون تشخیص ارجاع می‌شود.

ب- کمیسیونهای تشخیص مالیاتی

که این کمیسیونها عبارتند از کمیسیون بدوی و کمیسیون تجدید نظر.

۱- ترکیب و تشکیلات : هر کمیسیون تشخیص مالیات از سه نفر عضو به شرح زیر تشکیل می‌شود : یک نفر نماینده وزارت دارائی ، یک نفر قاضی در تهران به انتخاب وزارت دادگستری و در شهرستانها به انتخاب رئیس دادگستری یا دادگاه محل، یک نفر نماینده اتاق صنایع در مورد صاحبان صنایع، نماینده سندیکای پزشکان، در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی، بطور کلی نماینده کانون وکلا در مورد درآمد حاصل از وکالت و مشاور حقوقی- نماینده سندیکاهای مهندسين

مربوط، در مورد امور ساختمانی و تاسیسات یا مهندسی مشاور و دفاتر فنی -
نماینده شورای عالی اصناف در مورد اصناف - نماینده کانون سر دفتران در مورد
صاحبان دفتر اسناد رسمی، نماینده اطاق بازرگانی برای انواع درآمدهای دیگر و در
نقاطی که مراجع مزبور تشکیل نشده است یکی از معتمدین محل که به امور مالیاتی
رشته مخصوصی بهر نوع فعالیت بصیر و مطلع باشد با انتخاب انجمن شهر در
غیاب انجمن با انتخاب فرماندار .

۲-**حدود صلاحیت :** مطابق ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵
مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون
مراجع دیگری پیش بینی شده کمیسیون تشخیص مالیات است.

۳-**آئین رسیدگی و صدور رای :** مطابق ماده ۲۴۶ اوقات رسیدگی کمیسیون
تشخیص مالیات در مورد هر پرونده باید به مامور تشخیص مربوط و مؤدی ابلاغ
گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی کمیسیون در هیچ مورد نباید
کمتر از یکماه باشد.

مقررات ابلاغ در قسمت سوم قانون (مواد ۲۹۴ تا ۳۰۲) بیان گردیده است و مطابق
ماده ۳۰۲ مقررات آئین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ جزء مواردی که در این قسمت
مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد. در موقع طرح پرونده
در کمیسیون تشخیص ممیز یا سر ممیزی که برگ تشخیص را امضاء نموده است

باید در جلسات مقرر کمیسیون شرکت کند و برای توجیه مندرجات برگ تشخیص و نظریات خود دلایل کافی اقامه کند و توضیحات لازم را بدهد.

عدم حضور مامور تشخیص مربوط یا مؤدی و یا نماینده او در جلسه مانع رسیدگی کمیسیون و صدور رای نخواهد بود. (تبصره ماده ۲۴۶).

و در صورتی که عضو کمیسیون موضوع بند (۳) ماده ۲۴۴ معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه کمیسیون غیبت نماید کمیسیون با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رای صادر خواهد کرد در صورت اختلاف رای بین دو عضو پرونده به کمیسیون دیگری ارجاع می شود.

آراء صادره از کمیسیون تشخیص جز در مواردی که در قانون تصریح بر قطعیت آن شده است از قبیل موارد مندرج در مواد ۶۴ و ۶۵ در قسمت مرتبط با مالیات بردرآمد مشاغل به ترتیب ذیل قابل تجدید رسیدگی می باشد.

۱-۳- چنانچه ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ از طرف مؤدی به ان اعتراض شده باشد.

۲-۳- در صورتی که درآمد مورد رای با مبلغ مندرج در برگ تشخیص مالیات

بیشتر در صد یا بیشتر اختلاف داشته باشد و ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ رای از طرف مامور تشخیص مربوط نسبت بدان اعتراض گردد.

در مواردی که فقط یکی از طرفین به رای صادره اعتراض کرده باشد در جلسه

کمیسیون صرفاً نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی می شود.

۴-مراجع و شیوه تجدید نظر: آراء غیرقطعی کمیسیون‌های تشخیص قابل تجدید رسیدگی در شعبه دیگر کمیسیون تشخیص مالیات خواهد بود که دو نفر عضو کمیسیون تشخیص نماینده دارائی و دادگستری قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رای نداده باشند آراء صادره در مرحله تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. طرح دعوی و ترتیب رسیدگی و صدور رای در کمیسیون تجدید نظر مثل کمیسیون بدوی است.

ج- شورای عالی مالیاتی

مطابق ماده ۲۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مؤدی یا مامور تشخیص مربوط می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی کمیسیونهای تشخیص مالیاتی (در غیر از مواردی که رای بعلت اعتراض مؤدی یا دارائی به مرحله قطعیت می‌رسد) به استناد عدم رعایت قوانین موضوعه و با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند. و نقض رای و تجدید رسیدگی را بخواهند.

شورای عالی مالیاتی مرکب است از پنج نفر عضو اصلی و هشت نفر عضو علی‌البدل که از بین کسانی که مدارج مقرر در ماده ۲۱۷ را به ترتیب طی کرده و حداقل شش سال سابقه عضویت کمیسیونهای تشخیص مالیات را داشته باشند از طرف وزیر دارائی منصوب خواهند شد.

رئیس شورای عالی مالیاتی از بین اعضاء اصلی شورا از طرف وزیر دارائی انتخاب می‌شود. جلسات شورا با حضور پنج نفر تشکیل و آراء صادر با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رای منعکس شود.

در مواردی که شکایتی نسبت به نقض قانون برسد شورا بدون اینکه وارد رسیدگی به ماهیت امر شود تنها از جهت رعایت تشریفات و مطابقت مندرجات آراء صادره با قوانین و مقررات مربوط به موضوع رسیدگی و رای مقتضی بر نقض رای کمیسیون یا رد شکایت مزبور صادر می‌نماید.

آراء صادره از شورای عالی مالیاتی در این مورد برای کمیسیونهای مالیاتی و مامورین تشخیص و سایر ماموران مالیاتی نسبت به موارد مشابه لازم الاتباع است در صورت نقض رای کمیسیون تشخیص، پرونده به شعبه دیگری از کمیسیونهای تشخیص ارجاع می‌گردد. و در این کمیسیون با تبعیت از مفاد رای شورا مجدداً به موضوع رسیدگی و رای مقتضی صادر می‌شود و این رای قطعی و لازم الاجراست. و مطابق ماده ۲۵۷ وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است :

۱- رسیدگی به آراء قطعی کمیسیونهای مالیاتی که از لحاظ عدم مطابقت با قوانین و مقررات موضوعه مورد شکایت مؤدی یا ممیز کل واقع و طبق تشخیص اکثریت اعضای یکی از هیاتهای تحقیق (موضوع تبصره ماده ۲۵۴) قابل طرح باشد.

۲- اعلام نظر در زمینه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و تهیه آئین نامه‌ها و بخش نامه‌ها و مطالعه به منظور پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی به وزیر دارائی

۳- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی که وزیر دارائی حسب اقتضاء برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.

پس از بررسی اجمالی سازمان و مراجع حل اختلاف مالیاتی و آئین رسیدگی حاکم بر آن قبل از انقلاب بخصوص قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ بعنوان قانون جامعی در خصوص مالیاتهای مستقیم بدنبال تصویب قانون فوق الذکر، در تاریخ ۲۴ اسفند ۱۳۴۸ قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم و الحاق موادی به قانون مذکور، به تصویب رسید و سپس به ترتیب در تاریخهای ۱۷ اسفند ۱۳۵۱، ۱۴ اسفند ۱۳۵۲، ۱۳ مرداد ۱۳۵۳، سوم خرداد ۱۳۵۹، ۲۵ تیر ماه ۱۳۵۹، ۲۹ مهرماه ۱۳۶۱، اصلاحات متعددی بر قانون فوق تحت عنوان «قانون اصلاح مواد قانون مالیاتهای مستقیم» اعمال گردید. این در حالی بود که در همین دوران قوانین متعددی بصورت موردی جهت اصلاح مواد خاصی از قانون نیز به تصویب قوه مقننه رسید.

با توجه به لزوم اصلاح کلی قوانین مالیاتهای مستقیم، در تاریخ سوم اسفند ماه ۱۳۶۶ قانون مالیاتهای مستقیم به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. منتهی به دلیل عدم حصول نظر شورای نگهبان، اجرای آن به تعویق افتاد تا سرانجام با تایید شورای نگهبان قانون مذکور از اول فروردین سال ۱۳۶۸ قابل اجرا اعلام گردید.

این قانون، بعنوان قانون مالیاتهای پس از انقلاب از جامعیت نسبی برخوردار بوده و قوانین بعدی در راستای اصلاح همین قانون تصویب گردیده است. پس با این توضیحات به بررسی مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آنها بعد از انقلاب اسلامی می‌پردازیم.

فصل پنجم: بررسی مراجع دادرسی مالیاتی و آئین دادرسی حاکم بر آن بعد از انقلاب

اسلامی

همانطوری که در قسمت اخیر فصل چهارم اشاره کردیم بعد از انقلاب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ از جامعیت برخوردار بوده و از زمان تصویب این قانون تاکنون قانون مذکور چند بار مورد اصلاح قرار گرفته است که دو فقره از این اصلاحات از اهمیت بیشتر برخوردار است. نخست اصلاحات انجام شده در اردیبهشت ماه سال ۷۱ و دوم اصلاحات بهمن ماه ۱۳۸۰ که یکی از مهمترین اصلاحات انجام شده تحول کامل تشکیلات مالیاتی کشور و ایجاد سازمان جدیدی با شخصیت حقوقی و حذف مأموران تشخیص و جایگزینی اداره امور مالیاتی است و تغییراتی نیز در خصوص رسیدگی به اختلافات مالیاتی قابل مشاهده است فلذا در این فصل کوشش خواهیم کرد نظام فعلی مراجع دادرسی مالیاتی (اعم از اداری و قضایی) و آئین دادرسی حاکم بر آن را با تأکید بر تغییرات انجام گرفته در آن در قوانین فوق‌الاشاره بررسی کنیم.

مبحث اول: مراجع اداری دادرسی مالیاتی

الف - اداره امور مالیاتی

ماده ۲۳۸ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ مقرر داشته است:

«در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا بوسیله وکیل تام‌الاختیار خود 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 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 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 به امضای مسئول مربوط 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 مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید».

دو نکته در خصوص ماده فوق‌الذکر لازم به یادآوری است که نکته اول، هیأت حل اختلاف همان است که قبل از قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۶۶ کمیسیون تشخیص مالیاتی نامیده می‌شد که با قانون فوق به هیأت حل اختلاف مالیاتی تغییر نام یافت.

نکته دوم پیش از اصلاحات به عمل آمده در سال ۱۳۸۰ در متن ماده ۲۳۸ به جای عبارات اداره امور مالیاتی و مسئول مربوط «ممیزکل» درج شده بود و ممیز کل مالیاتی علاوه بر نظارت بر امور واحدهای مالیاتی تحت نظر خود دو وظیفه اساسی دیگری را نیز برعهده داشت.

۱- حل و فصل اختلافات مالیاتی مؤدیان در مواردی که ظرف یک ماه از تاریخ وصول برگ تشخیص مالیات به آنها مراجعه نمایند.

۲- ترتیب استرداد مالیات‌هایی که به هر علت اضافه پرداخت شده است.

همانطور که متن ماده ۲۳۸ حکایت می‌کند صلاحیت اداره امور مالیاتی در این ماده فقط محدود به رسیدگی به اعتراض مؤدی به برگ تشخیص است. قابل ذکر است که پس از ابلاغ برگ تشخیص مؤدی ممکن است دو نوع عکس‌العمل در مقابل آن داشته باشد: یکی اینکه قبولی خود را ظرف ۳۰ روز نسبت به آن کتباً اعلام کند و مالیات مورد مطالبه را به مآخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد که در این صورت پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد (ماده ۲۳۹) و دیگر اینکه به برگ تشخیص صادره اعتراض نماید.

در صورت اخیر مؤدی مخیر است طبق قسمت اخیر ماده ۲۳۹ ظرف مهلت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض و مستقیماً به هیأت حل اختلاف رجوع نماید، یا اینکه براساس ماده ۲۳۹ به اداره امور مالیاتی و مسئول مربوطه مراجعه نماید که در این حالت هم ۳ فرض متصور است.

فرض اول اینکه مسئول مربوط دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای زد مندرجات برگ تشخیص کافی بداند در این فرض ظاهراً موضوع به نفع مؤدی و بارد برگ تشخیص فیصله می‌یابد. فرض دوم اینکه مسئول مربوطه ادعای مؤدی را غیر وارد و بی‌اساس تشخیص می‌دهد که در این صورت مکلف است مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

فرض سوم، توافق بین مؤدی و دارایی است یعنی قانونگذار اجازه جرح و تعدیل در میزان مالیات مورد تشخیص را به مقام مسئول اعطا کرده تا در صورت حصول توافق مستنداً به ماده ۲۳۹ قانون پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد.

ب- هیأت حل اختلاف مالیاتی (موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.م)

۱- ترکیب و تشکیلات هیأت:

به استناد ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته، در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایط در شهرستان‌ها یا مرکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود، یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای با تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی. در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

۲- حدود صلاحیت هیأت:

قانون مالیات‌های مستقیم محدوده صلاحیت هیأت حل اختلاف را بطور کلی و عام در مواد ۲۴۴ و ۱۷۰ ق.م.م بیان کرده است.

به موجب ماده ۲۴۴، مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که، ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده هیأت حل اختلاف مالیاتی است. به موجب ماده ۱۷۰، مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که در تشخیص مالیات‌های موضوع این قانون بین مأمورین تشخیص و مؤدی ایجاد شود هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد، مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع دیگری تعیین شده باشد.

بنابراین با بررسی قانون مالیات‌های مستقیم صلاحیت هیأت‌های حل اختلاف را می‌توان به شرح ذیل احصاء نمود. تبصره ماده ۱۹، ماده ۲۲، قسمت اخیر ماده ۳۷، تبصره ۵ اصلاحی ماده ۱۰۰، تبصره ۳ ماده ۱۵۴، ماده ۱۵۷ و تبصره آن، ماده ۱۶۱، صدر ماده ۱۶۹ و تبصره آن، قسمتی از ماده ۱۶۹ مکرر، ماده ۲۱۶ و تبصره آن، ماده ۲۳۹، ماده ۲۴۳.

۳- آئین رسیدگی و صدور رأی:

۳-۱- صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن به مؤدی

مطابق ماده ۲۳۷ ق.م.م. برگ تشخیص مالیات باید براساس مآخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوطه و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد امضاءکنندگان 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 مکلفند جزئیات گزارش را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را که در این خصوص بخواهد به او بدهند.

ماده ۲۳۷ فوق بیانی بسیار ساده، آمرانه و گویا دارد و به نظر می‌رسد در تنظیم آن سعی بسیار شده است که حتی المقدور فرصت گریز و تردید باقی نگذارد. نکات بسیاری را از مذاقه در آن می‌توان استنباط نمود که از آن میان به موارد زیر اشاره می‌نماید:

اولاً: این ماده دستوری بسیار مهم و شاید مهمترین دستور- در زمینه آئین رسیدگی مالیاتی است.

ثانیاً: بی‌آنکه در متن ماده نامی از حقوق مؤدیان برده شده باشد، تمامی ماده در ارتباط با همین مقوله تنظیم شده است و باید آنرا با همین دید مورد تعبیر و تفسیر قرار داد.

ثالثاً: موضوع ماده برگ تشخیص است و سخن از شکل و محتوای آن در میان است به حق نیز بایستی چنین می‌بود. برگ تشخیص تجلی‌گاه نظر و ادعای مرجع مالیاتی است و در موارد عدم تراضی مبنای پایه ادعا و دادخواهی متقابل مؤدی به شمار می‌آید. به همین سبب است که فصل دوم باب پنجم قانون تحت عنوان «ترتیب رسیدگی» از همین بحث آغاز می‌گردد.

رابعاً: ماده ۲۳۷ لحن آمرانه‌ای دارد و تمام آن با استفاده از واژه‌های آمرانه تنظیم شده است. دو جمله آن بر لفظ "باید" و جمله سوم بر فعل «مکلف‌اند» متکی است. خامساً: سه مطلب یا دستور اصلی در ماده مورد بحث گنجانیده شده است که به شرح زیراند:

الف) مبانی برگ تشخیص به دقت شمارش شده است و عبارتند از:

۱- دارا بودن مآخذ صحیح

۲- متکی بودن به دلایل و اطلاعات کافی

۳- بیان صریح کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن و

۴- روشن بودن کلیه محتویات برگ تشخیص رأی مؤدی

بنابراین کلیه فعالیت‌هایی که به مؤدی نسبت داده شده و درآمدهایی که در ارتباط با این فعالیت‌های برای وی در نظر گرفته شده است باید واضح و صریح و قابل فهم در برگ تشخیص ذکر گردد و تمامی این موارد باید دارای مآخذ صحیح بوده و بر اطلاعات و دلایل لازم متکی باشد چنان که بتوان گفت این مقدار اطلاعات و دلایل برای اثبات انجام آن فعالیت‌ها و کسب آن مقدار از درآمدها کفایت می‌کند.

ب- امضاءکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص بطور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظر خود از هر جهت خواهند بود.

ج- اگر مؤدی بپرسد که مالیات موضوع برگ تشخیص چگونه تشخیص داده شده است باید هرگونه توضیح لازم در این زمینه به وی داده شود و به خصوص «جزئیات گزارشی را که مبنای برگ تشخیص قرار گرفته است» به مؤدی اعلام نمایند این وظیفه برعهده کسانی است که برگ تشخیص را امضاء نموده‌اند. چنان که دیده می‌شود قانون مالیاتی ایران از این لحاظ به اصطلاح سنگ تمام گذاشته است. دقت بیشتر در رعایت مفاد ماده ۲۳۷ قانون نه تنها حرمت دستگاه مالیاتی را در نظر مؤدیان و عامه مردم فزون‌تر ساخته و موجبات تمکین به قانون را تقویت خواهد کرد بلکه انگیزه غیرمستقیمی خواهد بود برای تحریک بیشتر کادر تشخیص در جهت تحصیل اطلاعات بیشتر و دقیق‌تر به عنوان مبنای تشخیص مالیاتی خود و به همین نحو محرک نیرومندی خواهد بود برای کسب مهارت‌ها و دانش و اطلاعات بیشتر. در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) قانون مالیات‌های مستقیم ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده (ماده ۲۳۹) اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.

۲-۳- چگونگی اعتراض مؤدی به برگ تشخیص مالیات

بطور کلی، در خصوص اوراق تشخیص مالیات که طبق مقررات فصل ابلاغ قانون مالیات‌های مستقیم به مؤدیان مالیاتی ابلاغ می‌شوند می‌توان گفت: اوراق تشخیص مالیات که به صورت ابلاغ واقعی یعنی به خود شخص مؤدی ابلاغ می‌شود و یا در محل کار یا سکونت مؤدی به یکی از بستگان یا مستخدمین وی که اهمیت اوراق مالیاتی را تشخیص می‌دهد و تعارض منفعت با مؤدی ندارد ابلاغ می‌شود در صورتی که معترض به آن باشد موظف و مکلف است ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ، کتباً اعتراض خود را تسلیم نماید.

این مسأله به خوبی از مفاد ماده ۲۳۹ ق.م.م و تبصره آن استنباط می‌شود همچنین در خصوص نحوه اعتراض به رأی هیأت نیز حکم مذکور در رابطه با حالتی که مؤدی الزاماً باید کتباً اعتراض کند جاری خواهد بود.

اما در ارتباط با کتبی بودن اعتراض، واقعی بودن اعتراض، اعتراض به وسیله پست و اینکه مؤدی اعتراض خود را به چه مراجعی باید تسلیم نماید سؤالات و ابهاماتی مطرح بوده که در این رابطه به بررسی موضوع در آراء شورای عالی مالیاتی و بخشنامه‌های وزارتی خواهیم پرداخت.

۳-۳- کتبی بودن اعتراض:

در اینکه اعتراض مؤدی می‌بایست کتبی باشد شکی نیست چرا که ماده ۲۳۹ ق.م.م

درباره کتبی بودن اعتراض صراحت داشته ضمن اینکه رویه جاری و عرف و عقل و منطق جز این را نمی‌تواند بپذیرد.

آیا اگر مؤدی به هنگام ابلاغ اوراق مالیاتی به وی، در ذیل اوراق و یا در محل امضاء خود با کلماتی مثل معترضم، اعتراض دارم، اعتراض خود را منعکس کند معترض شناخته می‌شود یا نه؟

در این رابطه بخشنامه وزارت امور اقتصادی و دارایی به شرح زیر صادر شده است.

«با توجه به مفاد تبصره ذیل ماده ۲۳۹ مبنی بر اینکه اعتراض مؤدی باید کتباً و در موعد مقرر به عمل آید لزوماً متذکر می‌گردد که گرچه مستتبط از اعتراض کتبی این است که مؤدی اعتراض خود را باید طی لایحه‌ای و ظرف مهلت مقرر تسلیم حوزه مالیاتی مربوطه نماید و لیکن چون بعضاً مشاهده شده که مؤدی به جای اقدام به شرح مذکور، اعتراض خود را ذیل اوراق مالیاتی ابلاغی و در همان موقع رویت منعکس می‌کند لذا در اینگونه موارد نیز لازم است که به منظور تسجیل مبدأ مهلت قانونی مزبور و جلوگیری از هرگونه مشکل احتمالی بعدی، مراتب اعتراض در دفتر حوزه مالیاتی ثبت و تاریخ آن مشخص گردد. بدیهی است چنانچه من بعد مشاهده شود حوزه مالیاتی اینگونه اعتراضات را در موعد مقرر ثبت ننموده است علیرغم قابل طرح بودن پرونده مربوطه در هیأت حل اختلاف مالیاتی، مسئول امر تحت تعقیب انتظامی قرار خواهد گرفت.

۴-۳- واقعی بودن اعتراض:

نکته بعدی این است که اعتراض مؤدی باید واقعی باشد.

بطوریکه ملاحظه می‌شود برخی از حوزه‌های مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، اعتراضاتی را که مطابق مقررات و در مواعد قانونی تسلیم یا واصل شده است صرفاً به لحاظ فقد یا کسر امضاء یا امضاء آن توسط غیرمؤدی که فی‌الواقع از طرف مؤدی مجاز بوده است، قابل اعتنای قانونی ندانسته و در این رابطه یا از صدور و ابلاغ دعوت‌نامه جهت حضور مؤدی در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی امتناع گردیده و یا در مواردی که حوزه مالیاتی مبادرت به صدور و ابلاغ دعوت‌نامه کرده است هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرح پرونده و رسیدگی به اعتراض مؤدی به معاذیر فوق‌خودداری نموده و بدین ترتیب مالیات مورد اعتراض را در مرحله قبل از رسیدگی به اعتراض قطعی محسوب و در نتیجه موجب شکایت مؤدیان مالیاتی به مراجع دیگر ... می‌گردند. علیهذا به منظور ایجاد وحدت رویه و اجتناب از چنین مواردی، اجرای این دستورالعمل را که مفاد آن به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است مقرر می‌دارد:

«هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در مواجهه با اعتراضات تسلیمی یا واصله به صور فوق‌الاشاره مکلف به رسیدگی به اعتراض و صدور رأی می‌باشند مگر آنکه به طرق مقتضی از واقعی نبودن اعتراض مؤدی اطمینان حاصل نموده و مستنداً آن را در

پرونده امر ضبط نمایند که در این صورت باید پرونده را بدون اقدام جهت سایر اقدامات قانونی به حوزه مالیاتی ذیربط اعاده دهند».

۵-۳- اعتراض بوسیله پست:

در خصوص اعتراض بوسیله پست بخشنامه شماره ۱۳۱۶۷/۵۸۷۷۲-۳۰/۴-مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۲۴ مقرر می‌دارد: «نظر به اینکه برخی از مؤدیان مالیاتی اعتراض خود را نسبت به برگ تشخیص یا آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را با پست ارسال می‌دارند، لذا بدینوسیله یادآور می‌شود تاریخ تسلیم اعتراضیه به پست، تاریخ تسلیم به مرجع مالیاتی ذیربط محسوب و در صورتی که احراز شود اعتراضیه در مهلت قانونی به پست تسلیم شده است. اعتراض واصله با رعایت سایر مقررات قابل رسیدگی خواهد بود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

۶-۳- مرجع تسلیم اعتراض کتبی:

در خصوص برگ تشخیص مالیاتی، مستنبط از مفاد ماده ۲۳۹ ق.م.م و تبصره ذیل آن با توجه به اینکه صادرکننده برگ تشخیص اداره امور مالیاتی (در قانون قبلی حوزه مالیاتی صلاحیت‌دار) می‌باشد لذا اعتراض مؤدی به صورت کتبی می‌بایست به اداره امور مالیاتی صادرکننده برگ تشخیص تسلیم و رسید اخذ گردد.

راجع به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، که به استناد اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی شده باشد مرجع صالح جهت تسلیم اعتراض کتبی به استناد فراز اول ماده ۲۵۶ ق.م.م شورای عالی مالیاتی خواهد بود. البته رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۱۴۱۱۰-به تاریخ ۶۸/۹/۱۴ صادره گردیده و متضمن این معنی است که بطور کلی اعتراض کتبی نسبت به برگ تشخیص مالیات و رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی باید حسب مورد به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم گردد و در موارد اشتباه مؤدی یا مأمور پست، مسئولیتی متوجه واحدهای مالیاتی مزبور نخواهد بود با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به نظر می‌رسد مرجع تسلیم اعتراض اداره امور مالیاتی است.

۷-۳- مؤدیانی که بدون تسلیم اعتراض کتبی معترض شناخته می‌شوند

در این خصوص باید متذکر شد ابلاغ اوراق مالیاتی به دو نحو انجام می‌گیرد: ابلاغ واقعی و ابلاغ قانونی. در مواردی که ابلاغ واقعی صورت می‌گیرد و یا در حکم ابلاغ واقعی محسوب می‌شود مؤدی الزاماً باید اعتراض کتبی خود را در مهلت مقرر تسلیم اداره امور مالیاتی نماید و در مواردی که برگ تشخیص مالیاتی به صورت قانونی به مؤدی ابلاغ شده باشد اگر مؤدی به اداره امور مالیاتی مراجعه و با مسئول مربوطه

توافق ننماید و یا قبولی خود را اعلام نکند حتی اگر کتباً به اوراق مالیاتی اعتراض نکرده باشد وی را معترض به برگ تشخیص باید شناخت.

بنابراین در مورد برگ تشخیص تبصره ذیل ماده ۲۳۹ بطور واضح تعیین تکلیف نموده یعنی ابلاغ برگ تشخیص اگر وفق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ ق.م.م ابلاغ قانونی به دلیل عدم حضور مؤدی و بستگان یا استتکاف از دریافت و یا طبق ماده ۲۰۸ ق.م.م ابلاغ از طریق انتشار آگهی در روزنامه انجام شده باشد، حتی اگر مؤدی در موعد مقرر کتباً اعتراض هم نکرده باشد معترض به برگ تشخیص تلقی می‌گردد. در مورد نحوه اجرای قسمت اخیر ماده ۲۳۹ ق.م.م و چگونگی ارتباط آن با تبصره ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قبل از تصویب قانون ۱۳۸۰ معاونت مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه‌ای جهت روشن شدن قضیه صادر نموده که بند دوم آن به دلیل ارتباط یا این بحث ذیلاً درج می‌گردد.

چنانچه برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ذیل ماده ۲۰۳ و ۲۰۸ ق.م.م به صورت قانونی و یا درج در روزنامه، ابلاغ گردد و مؤدی ظرف ۳۰ روز مقرر، کتباً اعتراض نکرده و یا به ممیزکل مربوط مراجعه ننماید. در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود، که در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف ۳۰ روز به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد.

۸-۳- نحوه تشکیل جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مراحل رسیدگی در این

هیأت‌ها

وفق تبصره ۲ ماده ۲۴۴ ق.م.م اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و جلسات هیأت‌ها در محل اداره امور مالیاتی تشکیل می‌شود.

وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و یا اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط. (ماده ۲۴۶ ق.م.م)

و مطابق ماده ۲۴۰ همین قانون در موقع طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی ممیز یا سرممیزی که برگ تشخیص را امضاء نموده است باید در جلسات مقرر هیأت شرکت کند و برای توجیه مندرجات برگ تشخیص و نظریات خود دلایل کافی اقامه کند و توضیحات لازم را بدهد.

نظر به اینکه در قانون اصلاحی سال ۱۳۸۰ اداره امور مالیاتی جایگزین ممیز مالیاتی و سرممیز مالیاتی شده است. اما مشخص نیست چرا مقنن در ماده ۲۴۰ از واژه‌های ممیز یا سرممیز استفاده نموده و نیز در بند ۲ ماده ۲۲۰ به ماده ۲۴۰ اشاره نگردیده به نظر می‌رسد با توجه به مواد دیگر قانون بایستی به جای ممیز مالیاتی و سرممیز مسئول مربوطه که برگ تشخیص را امضاء نموده است در جلسات مقرر

هیأت شرکت نماید و تبصره ذیل ماده ۲۴۰ در خصوص شرکت کارشناسان یا حسابرسان مالیاتی زمانی که آنان برگ تشخیص را صادر نموده‌اند از حسب مورد بجای ممیز یا سرممیز برای اداری توضیحات لازم حذف گردیده است.

به استناد تبصره ماده ۲۴۶ ق.م.م عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

آئین‌نامه سازمان تشخیص موضوع ماده ۲۲۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در ماده ۲۶ مقرر می‌دارد: «مأمورانی که برای حضور در جلسه هیأت دعوت شده‌اند و یا مأمورانی که حضور آنها در هیأت برای ادای توضیح لازم باشد چنانچه بدون عذر موجه در هیأت حاضر نشوند تحت تعقیب انتظامی مالیاتی واقع خواهند شد». و در خصوص تکلیف حضور مأموران در هیأت‌ها بخشنامه شماره ۳۸۰۰۶ مورخ ۱۳۷۵/۸/۱۷ می‌گوید: «حسب اطلاع واصله برخی از مأمورین تشخیص با آنکه به موجب ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم و اصول و قواعد کلی دادرسی مکلف به حضور در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی و توجیه قانونی و تشریح دلایل اقدامات خود هستند، این وظیفه مهم و اساسی را نادیده گرفته و در جلسات مزبور حاضر نمی‌شوند و عدم حضور آنها در اغلب موارد موجب صدور قرار و بالمال کندی جریان امور و تعویق قطعیت مالیات و مختومه شدن پرونده‌های مالیاتی می‌گردد، لذا مؤکداً متذکر می‌شود مأمورین تشخیص صادرکننده برگ تشخیص وفق مقررات جاری ملزم به حضور در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی و پاسخ به سؤالات هیأت

در مورد دلایل اقدامات خود می‌باشند و در غیراین صورت تحت پیگرد انتظامی قرار خواهند گرفت...»

هیأت حل اختلاف مالیاتی در صورتیکه عدم حضور مأمورین تشخیص زیربط موجب عدم امکان صدور رأی شود ضمن صدور دستور تجدیدوقت رسیدگی با قید این مطلب (به علت عدم حضور مأمور تشخیص مربوط تجدید دعوت به عمل آید) در صورت جلسه، موظفند مراتب را سریعاً از طریق اداره کل به دفتر معاونت درآمدهای مالیاتی و دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام تا متخلفین تحت پیگرد واقع و مجازات شوند.

جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراست، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

از اصلاحات مهم تبصره یک ماده ۲۴۴ می‌باشد این تبصره قبل از اصلاح مقرر می‌داشت: «در صورتی که عضو موضوع بند ۳ (ماده ۲۴۴) معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه هیأت غیبت نماید هیأت با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد در صورت اختلاف رأی بین دو عضو نامبرده پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع می‌شود و در هر حال رأی صادره قطعی است.»

یعنی امکان داشت موضوع بدون حضور نماینده مؤدی و تنها به وسیله نمایندگان

دولت حل و فصل شود. لازم به یادآوری است که نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت از بین کارمندان سازمان امور مالیاتی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهند شد. (ماده ۲۴۵ قانون اصلاحی سال ۱۳۸۰) البته این ماده جایگزین ماده ۲۴۵ و تبصره آن گردیده است.

اعضاء هیأت پس از استماع اعتراضات مؤدی و مطالعه لایحه دفاعیه و ملاحظه دلایل و مستندات مؤدی و توجیهات و دفاعیات مأمور تشخیص مربوطه و مطالعه مندرجات پرونده مطروحه و رسیدگی‌های معموله براساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین موضوعه، ممکن است حسب مورد، یکی از تصمیمات و یا ترکیبی از تصمیمات به شرح زیر را اتخاذ نماید.

۱- تأیید مندرجات برگ تشخیص- چنانچه اعتراض مؤدی متکی به دلایل و مستندات کافی نبوده و یا اصولاً به نظر هیأت، اعتراض مؤدی وارد نباشد و همچنین در مواردی که، برگ تشخیص مالیات براساس مآخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد، هیأت رأی به تأیید برگ تشخیص و صحت مندرجات آن خواهد داد.

۲- رد برگ تشخیص- در مواردی که مالیات از غیرمؤدی مطالبه شده باشد یا به استناد دلایل و مدارک مؤدی بتواند عدم فعالیت و یا عدم تحقق درآمد خود را اثبات نماید و به طور کلی هنگامی که با توجه به استدلال مؤدی یا نماینده او و حکایت

پرونده مطروحه، محرز و مسلم شود که برگ تشخیص مالیات، اصولاً نباید صادر شده و یا به طرفیت مؤدی واقعی صادر نشده است، هیأت رأی به رد برگ تشخیص خواهد داد.

توضیحات - چنانچه مالیات از غیرمؤدی مطالبه شده باشد و این مسئله مورد تأیید هیأت حل اختلاف قرار گیرد ممیز مالیاتی موظف است ظرف یکسال از تاریخ صدور رأی هیأت، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید. تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م. در این باره می‌گوید:

«تبصره ماده ۱۵۷ - در مواردی که مالیات به هر علت از غیرمؤدی مطالبه شده باشد، پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیرمؤدی در هر مرحله‌ای که باشد، کان لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت، ممیز مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یکسال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.»

۳- تعدیل درآمد مشمول مالیات - چنانچه اعتراض مؤدی به میزان درآمد برآوردی توسط مأمور تشخیص مالیات باشد و دلایل و مستندات مؤثر در تعدیل درآمد مشمول تشخیص داده‌شود و موجبات صدور رأی نیز بر این اساس فراهم‌باشد، هیأت رأی به تعدیل درآمد مشمول مالیات و تعیین درآمد مبنای مطالبه مالیات، خواهد داد.

۴- قرار اعاده پرونده - در مواردی ممکن است هیأت قرار اعاده پرونده به حوزه

مالیاتی را صادر نماید. از جمله این موارد، شرایطی است که موضوع مورد اختلاف مطروحه از جمله ابهامات در قانون مالیات‌ها و یا ترتیبات رسیدگی بوده و به طور کلی جهت ایجاد وحدت رویه از هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی درخواست اظهارنظر و رأی شده ولی تا تاریخ طرح پرونده در هیأت حل اختلاف، نظریه شورا صادر و یا واصل نشده و لذا هیأت به منظور دوری جستن از صدور آراء متعارض قرار اعاده پرونده به حوزه مالیاتی تا وصول نظریه شورای عالی مالیاتی را صادر خواهد نمود.

همچنین ممکن است در خصوص فعالیت مؤدی از مراجع دولتی و یا بانک‌ها استعلام شده باشد و اطلاعاتی در خصوص موضوع درخواست شده باشد که تا تاریخ طرح پرونده در هیأت پاسخ واصل نشده باشد و لذا هیأت می‌تواند قرار اعاده پرونده تا وصول پاسخ صادر نماید.

توضیح اینکه: موارد قرار اعاده پرونده، منحصر به موارد یادشده نمی‌باشد و دو مورد مذکور از باب تمثیل آورده شد.

ه- قرار رفع نقص- در مواردی که پرونده مطروحه در هیأت دارای نقص باشد هیأت می‌تواند قرار رفع نقص توسط حوزه مالیاتی را صادر نماید.

از جمله نقایصی که منجر به قرار رفع نقص می‌گردد: نقص در ابلاغ صحیح اوراق مالیاتی و بخصوص دعوتنامه حضور در جلسه هیأت، ضمیمه نبودن اوراق تشخیص مالیات در پرونده، مضبوط نمودن گزارش رسیدگی حوزه مالیاتی و مضبوط نبودن

اوراق دعوتنامه و امثال آن است.

لازم به یادآوری است، نقص در ابلاغ دعوتنامه در صورتی منجر به صدور قرار رفع نقص می‌گردد که مؤدی یا نماینده او در جلسه هیأت حضور نیافته باشد و ابلاغ دعوتنامه نیز به طور صحیح انجام نگرفته باشد.

۶- قرار تحقیق و رسیدگی - در مواردی که صدور رأی هیأت حل اختلاف، مستلزم رسیدگی بیشتر، تحقیق، معاینه محلی، تحقیقات محلی، برآورد ارزش اموال، رسیدگی به دفاتر و صورت‌های مالی، تعیین مدت زمان فعالیت یا توقف فعالیت، تعیین درآمد مشمول مالیات، میزان فروش، میزان خرید، استهلاک، میزان مصرف مواد اولیه، قیمت تمام شده کالا، خدمات فروخته شده، هزینه‌های حقوق و مزایا، تعداد مستخدمین، کرایه محل، اجاره ماشین‌آلات، ضایعات و امثالهم... باشد، هیأت قرار تحقیق و رسیدگی توسط کارشناسان مالیاتی یا مأمورین تشخیص که در امر رسیدگی اولیه دخالتی نداشته‌اند، صادر می‌نماید.^۱

در مواردی که هیأت برگ تشخیص مالیات را عیناً تایید و یا رد و یا میزان درآمد مشمول مالیات را تعدیل می‌نماید به این نوع تصمیمات رأی گفته می‌شود. آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی واجد تمامی ارکان و شرایط اعمال قضایی بود و لذا آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی از اعتبار امر قضاوت شده برخوردار می‌باشد.

رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی به اکثریت قطعی است و نظر اقلیت باید در متن رأی

^۱ غلامی، علی، بررسی نظام هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، رساله کارشناسی ارشد دانشکده مرکز مدیریت دولتی، ۱۳۸۲، ص ۸۰.

قید گردد..(تبصره ۱ ماده ۲۴۴)

و وفق ماده ۲۴۸ ق.م.م.رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر
موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل
درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود. همچنین
هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مآخذ مورد محاسبه مالیات را در متن رأی قید و
در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا اداره امور
مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند و اگر رأی به استرداد
مالیات اضافی بدهند اداره مربوط ملزم به پرداخت وجه قابل استرداد از محل
وصولی جاری ظرف یکماه به مؤدی خواهد بود(مستنبط از مواد ۲۴۳ و ۲۴۲)

چهار-مراجع و شیوه تجدیدنظر:

مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت
حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص
رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و
تجدیدرسیدگی را درخواست کنند و یا مؤدی بدلالی که ذکر خواهیم کرد می‌تواند به
هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که در اصلاحیه مورخ ۲/۷/
۱۳۷۱ قانون مذکور پیش‌بینی گردیده مراجعه نماید و یا به استناد ماده ۱۱ قانون
دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰ به دیوان مزبور مراجعه نماید.

یکی از تغییرات مهم در قانون جدید (قانون ۱۳۸۰) حذف مرحله تجدیدنظر می‌باشد در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ کمیسیون‌های تشخیص به کمیسیون تشخیص بدوی و کمیسیون تشخیص تجدیدنظر تقسیم شده بود و در قانون سال ۱۳۶۶ عنوان کمیسیون تشخیص به هیأت حل اختلاف مالیاتی تغییر یافت اما رسیدگی دو مرحله‌ای در این هیأت‌ها همچنان تا اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ ادامه داشت تا اینکه در اصلاحیه قانون سال ۱۳۸۰ این مرحله حذف شد به نظر می‌رسد حذف این مرحله به دلیل اعتراضات خلاف قانون و غیرموجه که ثمری جز اتلاف وقت، بطلان جریان امور، اطاله دادرسی، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده و قطعیت مالیات و تأخیر وصول مالیات باشد و حذف مرحله تجدیدنظر موجب گردیده است که از اطاله دادرسی جلوگیری به عمل آید و حقوق دولت زودتر به حیطة وصول درآید.

در واقع زمینه حذف این مرحله را نیز می‌توان در بخشنامه‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی ملاحظه نمود. هرگاه به نظر مأمورین تشخیص اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف بدوی به لحاظ عدم رعایت قوانین موضوعه و عدم توجه به موضوع اختلاف و عدم احراز واقعیت امر از طرف هیأت حل اختلاف مالیات بدوی ضروری و قانوناً اجتناب‌ناپذیر باشد الزاماً اعتراض باید کاملاً به نحو مستدل و موجه و مستند به قوانین موضوعه و دلایل و مدارک کافی و اطلاعات متقن و غیرقابل تردید و انکار تهیه و ممیزکل مالیاتی زیربط نیز حسب قسمت اخیر ماده ۲۲۳

مسئولیت حسن اجرای قانون را به عهده دارد باید مفاد آن را با دلایل موجه و قانونی تأیید نماید.

به هر حال ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ و ۱۳۷۱ مقرر می‌دارند: «رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراست مگر در موارد ذیل که پرونده امر ظرف ده روز از تاریخ تسلیم اعتراض به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد.

۱- در مورد مؤدیان به شرط آنکه ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی حداقل ده درصد مالیات مبلغ مورد رأی را با احتساب پرداخت‌های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز و ظرف همان مدت اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نماید.

۲- در مورد مأموران تشخیص چنانچه مبلغ مورد رأی که مآخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ۲۰ درصد اختلاف داشته باشد و مأمور تشخیص مربوط ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

رأی صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا است. به هر حال به موجب ماده ۱۱۰ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ متن ماده فوق‌الذکر و تبصره‌های آن حذف شده است.

ج- هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶

(ماده ۲۱۶ ق.م.م- مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی به مطالبات دولت از اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها، قابل مطالبه و وصول می‌باشد. 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 لازم‌الاجرا است.

تبصره 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 اجرائیه، حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر، یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.

تبصره ۲- در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست، مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجرا است.

مفاد این تبصره شامل جرائم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیرمستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

ماده مذکور سه موضوع را در خصوص اقدامات اجرایی مدنظر قرار داده که هریک حکم خاص خود را داشته و هریک در عمل تفاوت‌های دارند:

۱- شکایات ناشی از اقدامات اجرایی:

چنانچه مؤدی فقط از عملیات و اقدامات اجرایی شکایت نموده باشد، هیأت حل اختلاف به شکایت رسیدگی و رأی خواهد داد: رأی هیأت قطعی است و قابل شکایت در شورای عالی مالیاتی (قابل طرح در تجدیدنظر نمی‌باشد).

۲- شکایت مبنی بر اینکه وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجراء گذاشته شده: این مسئله فقط در مورد مالیات‌های مستقیم مصداق دارد. به طور خلاصه می‌توان گفت اگر مالیات مؤدی قبل از قطعیت به مرحله اجرا گذاشته شده باشد و هیأت حل اختلاف نیز شکایت را وارد بداند:

الف- ضمن صدور رأی بر بطلان اجرائیه، حسب مراحل طی که پرونده طی نموده اگر قبلاً در هیأت حل اختلاف ماده ۲۴۴ بدوی مطرح نشده، در مقام هیأت ماهیتاً رسیدگی و رأی لازم در مورد درآمد مشمول مالیات صادر خواهد کرد. این رأی قطعی و قابل اجرا است. این رأی قابل شکایت در شورای عالی مالیاتی در موعد مقرر نیز خواهد بود.

ب- ضمن صدور رأی بر بطلان اجرائیه، اگر قبلاً در هیأت بدوی مطرح شده باشد، در مقام هیأت تجدیدنظر ماهیتاً رسیدگی و درخصوص درآمد مشمول مالیات مؤدی اظهارنظر خواهد کرد.

این رأی قابل شکایت در شورای عالی مالیاتی در موعد مقرر نیز خواهد بود.

ج- اگر شکایت مؤدی مبنی بر صدور اجرائیه قبل از قطعیت مالیات، توسط هیأت حل اختلاف مردود شناخته شود، این رأی قطعی و غیرقابل تجدیدنظر بوده ولی در موعد مقرر قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

۳- در مورد مالیات‌های غیرمستقیم و شکایت مبنی بر اینکه مطالبه مالیات قانونی نیست.

د- شورای عالی مالیاتی

۱- سازمان شورا

مطابق ماده ۲۵۲ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ شورای عالی مالیاتی مرکب است از ۲۵ نفر عضو که از بین اشخاص صاحب‌نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل در رشته‌های مذکور می‌باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شوند.

حداقل پانزده نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی باید از کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان‌ها و واحدهای تابعه آن که دارای حداقل شش سال سابقه کار در مشاغل مالیاتی باشند انتخاب شوند.

معاونت امور مالیاتی
معاونت امور مالیاتی

دوره عضویت اعضای شورای عالی مالیاتی سه سال از تاریخ انتصاب است و در این مدت قابل تغییر نیستند مگر به تقاضای خودشان یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی اداری موضوع ماده ۲۶۷ ق.م.م.

رئیس شورای عالی مالیاتی از بین اعضاء شورا که کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شود.

شورای عالی مالیاتی دارای هشت شعبه و هر شعبه مرکب از سه نفر عضو خواهد بود رئیس و اعضاء شعب از طرف رئیس شورای عالی مالیاتی منصوب می‌شوند.

۲-وظایف و اختیارات شورا

مطابق ماده ۲۵۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

۲-۱-تهیه آئین‌نامه 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.

۲-۲-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 وزیران امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور.

۲-۲- اظهارنظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضاء برای مشورت و اظهارنظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.

۲-۴- رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد.

۳- آئین و مراحل رسیدگی به شکایت در شورا

مطابق ماده ۲۵۱ ق.م.م مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

بنابراین آراء قطعی قابل شکایت به شورا عبارتند از:

آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف

موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م

مهلت مقرر جهت شکایت به شورا یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی به مؤدی خواهد بود (مبدأ مهلت مذکور هم برای مؤدی و هم اداره امور مالیاتی، از تاریخ ابلاغ رأی قطعی به مؤدی خواهد بود).

طرح شکایت در شورای عالی مالیاتی مستفاد از مواد ۲۵۱ و بند ۴ ماده ۲۵۵ و ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم، چه از طرف مؤدی و چه از طرف اداره امور مالیاتی به استناد نقض قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی، امکان‌پذیر است.

چنین شکایاتی توسط رئیس شورا به یکی از شعب شورا جهت رسیدگی ارجاع خواهد شد. شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه، به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی صادر نماید.

جلسات شورای عالی مالیاتی با حضور حداقل دو سوم اعضاء رسمی است و تصمیمات آن با رأی حداقل نصف به علاوه یک حاضرین معتبر خواهد بود.

همانطور که ملاحظه می‌شود رسیدگی شعب شورای عالی مالیاتی برخلاف رسیدگی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شکلی است و لذا در خصوص تعدیل درآمد مشمول مالیات، اظهارنظر نخواهد کرد هرچند که ممکن است نقض رأی هیأت حل اختلاف به دلیل عدم رعایت قوانین موضوعه و تشریفات رسیدگی، نهایتاً منجر به

تعدیل درآمد مشمول مالیات گردد.

شعبه شورا پس از رسیدگی‌های قانونی و مطابقت موضوع با قوانین و مقررات موضوعه، ممکن است یکی از آراء ذیل را صادر نماید.

۱-۳ رد شکایت - ممکن است شکایت مؤدی از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی، از سوی شعبه شورای عالی مالیاتی رد شود که قبلاً طبق ماده ۲۶۰ مبلغی به عنوان هزینه رسیدگی از مؤدی وصول می‌شد که با اصلاحیه قانون ۱۳۸۰ این قسمت حذف گردیده است.

۲-۳- نقض رأی هیأت حل اختلاف - در مواردی که شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی مبنی بر نقص رسیدگی یا نقض قوانین وارد باشد، شعبه شورا مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی هیأت حل اختلاف را نقض و پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد.

۲-۳- هیأت حل اختلاف همعرض

به استناد مفاد ماده ۲۵۷ ق.م.م در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه شورا، نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف دیگر ارجاع می‌گردد.

هیأت مذکور از جهت اصطلاحی و مقام رسیدگی همعرض نامیده می‌شود. هیأت همعرض همانند هیأت‌های ماده ۲۴۴ ق.م.م تفاوتی از لحاظ تشکیلاتی و ترکیب اعضا ندارد و عنوان مذکور اعتباری و از باب مقام رسیدگی است.

هیأت همعرض، مجدداً به موضوع اختلاف با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی صادر می‌نماید رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجرا است.

سؤالی که در این قسمت قابل طرح است این است که اگر هیأت حل اختلاف همعرض طبق نظر شورا عمل ننماید چه ضمانت اجرایی وجود دارد؟

عبارات قانون در رابطه با این نکته چنین است:

«... مرجع مزبور (هیأت همعرض) مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد...»

فصل سومی که در اینجا به آن اشاره شده عیناً همان فصلی است که نحوه تشکیل و شیوه عمل هیأت حل اختلاف معمولی را معین می‌کند بنابراین ظاهراً می‌توان نتیجه گرفت که همه صلاحیت‌هایی را که هیأت حل اختلاف معمولی دارا می‌باشد هیأت همعرض نیز داراست با دو قید معین: یکی اینکه موظف به رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی است و دیگر اینکه کار او رسیدگی به «موضوع اختلاف مالیاتی» است.

اگر بپذیریم که قانون مالیاتی در این زمینه تا حد بالنسبه زیادی مجمل است دست کم دو بخشنامه مذکور در این زمینه در دست است ضمن بخشنامه نخست (شماره ۳۰/۴/۴۷۴۱/۱۳۰۹۲ مورخ ۶۹/۳/۳۰) آمده است: «... در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعب شورای عالی مالیاتی نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد

به هیأت حل اختلاف دیگری ارجاع خواهد شد و مرجع مزبور مجدداً موضوع اختلاف مالیاتی را برطبق فصل سوم قانون مذکور و یا رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد و رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود لازم‌الاجرا است.

متأسفانه در بعضی موارد مشاهده گردید که هیأت‌های مذکور علیرغم الزام قانونی به تبعیت از نظر شعب شورای عالی مالیاتی آرای برخلاف آن صادر نموده و علاوه بر نقض صریح و آشکار قوانین مالیاتی اسباب سلب اعتماد عمومی را نسبت به وزارت امور اقتصادی و دارایی علی‌الخصوص مراجع دادخواهی پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم فراهم نموده‌اند که صدور چنین آرای تخلف انتظامی محسوب می‌گردد علیهذا موکداً و برای آخرین بار یادآوری می‌گردد که هیأت‌های مذکور قانوناً مکلف و موظف به رعایت نظرات شورای عالی مالیاتی در آراء صادره خود می‌باشند...»

و بخشنامه دوم (شماره ۴/۱۳۱۰۳/۵۸۵۳۶ مورخ ۷۲/۱۱/۱۶) که حدود سه سال پس از بخشنامه نخست صادر شده مجدداً همین موضوع را مورد تأکید قرار می‌دهد.

۴- هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

هرگاه در شعب شورای عالی مالیاتی نسبت به موارد مشابه رویه‌های مختلف اتخاذ شده باشد حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان

امور مالیاتی کشور یا رئیس شورای عالی مالیاتی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رئیس شورا و رؤسای شعب و در غیاب رئیس شعبه یک نفر از اعضای آن شورا به انتخاب رئیس شورا تشکیل خواهد شد و موضوع مورد اختلاف را بررسی کرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رأی می نماید در این صورت رأی هیأت عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضاء قطعی است و برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیأت های حل اختلاف مالیاتی در موارد مشابه لازم الاتباع است (ماده ۲۵۸).

هـ- هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم در اصلاحیه مورخ ۲/۷/۱۳۷۱ قانون پیش بینی گردید و نسبت به مالیات های عملکرد ۱۳۶۸ به بعد نیز حاکم خواهد بود.

«ماده ۲۵۱ مکرر- در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون 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 می تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.

رأی هیأت به اتفاق آراء قطعی و لازم الاجراء می باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.

تبصره- در مورد مالیات‌های قطعی شده بیش از پانصد هزار ریال، در صورتی که شکایت مؤدی مردود تشخیص داده شود، علاوه بر مالیات مقرر و جرائم متعلقه، جریمه دیگری تا ۲۵٪ مالیات متعلقه به تشخیص هیأت مزبور وصول خواهد شد.»

از ماده مذکور مستفاد می‌گردد، شرط طرح شکایت در هیأت ماده ۲۵۱ مکرر این است که:

اولاً- مالیات مورد شکایت یا به دلیل طی مراحل قانونی یعنی هیأت بدوی، هیأت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی قطعی و قابل طرح در مرجع دیگری نباشد و یا به دلیل انقضای مهلت‌های مقرر به منظور طرح در مراجع مذکور به قطعیت رسیده باشد و قابل طرح در مرجع دیگری نباشد.

ثانیاً- مدارک و مستندات و دلایل کافی در خصوص ادعای غیرعادلانه بودن مالیات، ارائه و اقامه گردد.

نحوه شکایت- در حال حاضر محل استقرار هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر، در محل شورای عالی مالیاتی و اعضاء آن سه نفر از اعضاء شورای مذکور به انتخاب وزیر دارایی می‌باشند.

مؤدی شکایت خود را می‌بایست به مقام وزارت تقدیم و توضیحات و دلایل و مستندات مورد ادعای خود را ضمیمه نماید.

متعاقب دستور رسیدگی و طرح پرونده در هیأت مذکور از سوی وزیر دارایی،
ادارات کل مالیاتی، موظفند پرونده امر را همراه با توضیحات لازم و اظهارنظر صریح
مسئولین ذیربط مستقیماً جهت طرح در هیأت مذکور ارسال نمایند.
رای هیأت مذکور به اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا است.

مبحث دوم - مراجع قضایی دادرسی مالیاتی

الف- دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری مرجع قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی است به عبارت دیگر دیوان عدالت اداری آخرین مرجع و در واقع فصل الخطاب رسیدگی های مراجع مختلف است لکن در خصوص این رسیدگی دو نکته قابل ذکر است.

نکته اول عدم تعیین مهلت برای شکایت به دیوان عدالت اداری از آراء مراجع حل اختلاف مالیاتی است.

نکته دیگری که در رسیدگی دیوان وجود دارد عدم رعایت برابری بین طرفین دعوی (مؤدی و اداره مالیاتی) در مراجعه به دیوان مزبور است. در حالی که مؤدی می تواند برای رسیدگی شکلی به آراء هیأتها به این دیوان مراجعه کند چنین حالتی برای اداره امور مالیاتی پیش بینی نشده است این عقیده را دیوان در آراء متعدد خود از جمله آراء وحدت رویه شماره ۳۷، ۳۸ و ۳۹ مورخ ۱۳۶۸/۷/۱۰ مورد تأیید قرار داده است.

یک- رسیدگی دیوان به آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی

پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی مؤدی مخیر است که به شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری مراجعه کند صلاحیت دیوان عدالت اداری در رسیدگی شکلی به آراء صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی به دلایل زیر محرز است:

۱- مطابق بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۴ یکی از وظایف این دیوان رسیدگی شکلی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری، هیأت‌های بازرسی و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی و... است.

با توجه به اینکه در تاریخ تصویب این قانون (سال ۱۳۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مجری بود در ماده ۲۴۴ آن قانون از کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی نام برده شده بود که در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تغییر نام یافتند و بدون شک رسیدگی شکلی به آراء هیأت‌های مزبور در صلاحیت دیوان است.

۲- هرچند در قانون مالیات‌های مستقیم به صراحت از حق مؤدی برای رجوع به دیوان سخن نرفته است اما ماده ۲۵۷ در میان تکلیف شورای عالی مالیاتی به ارجاع پرونده‌ای که رأی صادره در آن بوسیله شورا نقض شده به هیأت حل اختلاف همعرض، بطور ضمنی به صلاحیت دیوان عدالت اداری و رسیدگی به آراء هیأت‌های مزبور اشاره و مقرر داشته است:

«حکم این ماده در مواردی که آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیز جاری خواهد بود.»

لازم به یادآوری است که در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۲۴۷ حذف گردیده است لذا هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر دیگر وجود ندارد و

از استعمال کلمه هیأت به صورت جمع (هیأت‌ها) در ماده ۲۵۷ نباید تعدد مراحل دادرسی هیأت‌ها و وجود مرحله تجدیدنظر را برداشت کرد.

۳- در دادنامه شماره ۱۰۱۶۰/ش/۴۱ و ۲ دیوان عدالت اداری به تاریخ ۱۰/۲/۱۳۶۱ در پاسخ به مرقومه ۱۰۳۰۳/۲۳۵۴/۲۰-۱۳۶۱/۹/۴ وزیر امور اقتصادی و دارایی آمده است:

«آراء و تصمیمات قطعی مذکور در بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری مصوب بهمن‌ماه ۱۳۶۰ به قرینه مصرحات این تبصره در موارد مشابه (دادگاه‌های اداری، هیأت‌های حل اختلاف کارگر و کارفرما، کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری‌ها و کمیسیون ماده ۵۶ قانون حفاظت و بهره‌برداری از جنگل‌ها و منابع طبیعی) ناظر به آراء و تصمیماتی است که بعد از طی مراحل رسیدگی در مراجع اداری مربوط به مرحله نهایی رسیده و یا بر اثر انقضاء موعد اعتراض اعتبار نهایی پیدا نماید و ماده ۲۴ قانون دیوان هم دلالتی بر نسخ مقررات راجع به شورای عالی مالیاتی ندارد.

بنابراین مقررات راجع به تشکیل و رسیدگی شورای عالی مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض نسبت به آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به قوت و اعتبار خود باقی است و پس از آخرین سیر قانونی اداری مشمول ماده ۱۱ قانون مصوب بهمن‌ماه ۱۳۶۰ می‌باشد و قابل شکایت در دیوان عدالت اداری خواهد بود.»

در مواردی که رأی مورد شکایت هیأت حل اختلاف مالیاتی در دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد، پرونده امر جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد در صورتی که در آن محل یک هیأت باشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیکترین شهری که به محل مزبور در محدوده یک استان باشد، ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی برطبق مقررات قانونی و با رعایت نظر دیوان عدالت اداری رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجرا است. (مستنبط از ماده ۲۵۷)

با توجه به حکم قسمت اخیر ماده ۲۵۷ ق.م.م آراء دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی مبنی بر نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، در واقع در عرض یکدیگر قرار گرفته و در خصوص نقض آراء مذکور توسط دیوان عدالت نیز، می‌باید پرونده امر در هیأت حل اختلاف همعرض مطرح و رسیدگی مجدد گردد.

دو- رسیدگی دیوان به آراء شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی بالاترین مرجعی است که هم مؤدی و هم اداره امور مالیاتی می‌توانند به آن مراجعه و تقاضای دادخواهی کنند و جایگاه آن نسبت به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تقریباً همانند تفوق دیوان عالی کشور نسبت به دادگاه‌ها می‌باشد. به ویژه آنکه ذیل ماده ۲۵۸ سابق قانون مالیات‌های مستقیم آمده بود: رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی «جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود...» و در واقع رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در حکم قانون و

همردیف رأی وحدت رویه دیوان عالی کشور و یا رأی وحدت رویه دیوان عدالت اداری تلقی می‌شد.

از سوی دیگر این شورا ابواب جمع وزارت امور اقتصادی دارایی و زیرمجموعه قوه مجریه است و به نظر می‌رسد مشمول دستور کلی اصل یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی در نظارت دیوان عدالت اداری و رسیدگی آن به شکایات از قوه مجریه باشد. در این راستا رویه جاری دیوان عدالت اداری هم در ابطال آراء شورای عالی مالیاتی مزید بر علت شد تا این سؤال مطرح شود که آیا اساساً دیوان عدالت اداری حق رسیدگی و احیاناً نقض آراء شورای عالی مالیاتی را دارد یا خیر؟ برای پاسخ دادن به سؤال مزبور نظریات موافق و مخالفی ارائه شده است، اما صرفنظر از این نظرات، قانونگذار در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (۸۰/۱۱/۲۷) قسمت اخیر ماده ۲۵۸ قانون مزبور را که مقرر می‌داشت رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی «جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود...» حذف کرده است و این اقدام اتفاقی و تصادفی نیست و رویه دیوان عدالت اداری به کرات آراء شورای عالی مالیاتی را نقض کرده است اما برخلاف انتظار، استدلال‌های خیلی قاطع و محکمی را برای صلاحیت خود در نقض آراء شورا ارائه نکرده است.

ب- دادگاه‌های دادگستری^۱

همانطور که در مبحث پیشین اشاره کردیم، به موجب اصل ۱۷۳ قانون اساسی و همچنین با عنایت به قانون دیوان عدالت اداری، معطوفاً به ماده ۱۱ آن، رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (کمیسیون‌های مالیاتی سابق)، از جمله وظایف اختصاصی دیوان شمرده شده، اما به طور قطع، دادگاه‌های دادگستری، و رویه عملی آنها، فاقد چنین خصیصه‌ای بوده و در قوانین مربوطه از جمله قانون آئین دادرسی مدنی، قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب و... به چنین وظیفه اختصاصی‌ای اشاره نشده است و لذا وظایف دیوان عدالت، از جهات مربوط به دعاوی مالیاتی، بیشتر از دادگاه‌های دادگستری جنبه حل اختلاف مالیاتی را دارد.

محاكم دادگستری را هرگز نمی‌توان به عنوان مراجع حل اختلاف مالیاتی، به معنی اصطلاحی آن پذیرفت. اما حقیقت این است که گاهی احکام صادره از محاکم دادگستری و آثار مترتب بر آن، می‌تواند مسیر حرکت یک امر مالیاتی را به نفع مؤدی یا وزارت دارایی تغییر بدهد.

از نظر دور نباید داشت که، آراء محاکم دادگستری، با هدف حل و فصل امور مالیاتی صادر نمی‌شود. اما آثار آن امر مالیاتی مرتبط را متأثر می‌نماید.

بنابراین بهتر است ضمن طرح سؤالاتی، سعی کنیم پاسخ مناسبی برای آنها بیابیم:

^۱ غلامی، علی، همان منبع، ص ۹۰.

- آیا حکم دادگاه (کیفری یا حقوقی) موجب اعاده دادرسی مالیاتی می‌شود؟

به نظر می‌رسد پاسخ این سؤال مثبت باشد، منتها مشروط به شرایطی.

چون معمولاً وقتی آراء دیوان عدالت یا محاکم دادگستری صادر و به قطعیت می‌رسد، لازمه اثربخش بودن چنین آرایبی در امر مالیاتی این است که، پرونده امر در یکی از مراجع حل اختلاف مالیاتی، تجدید رسیدگی شود (وحدت ملاک از ماده ۲۵۷ ق.م.م) چرا که، چنین آرائی هیچ وقت در خصوص ماهیت امر مالیاتی صادر نمی‌شود و لذا مرجع تجدید رسیدگی به استناد رأی صادره از محاکم دادگستری یا دیوان عدالت می‌بایست به صورت ماهوی رسیدگی مجدد نماید.

لذا شرط اثربخش بودن حکم محاکم دادگستری در امر مالیاتی این است که پرونده مالیاتی هنوز امکان طرح در یکی از مراجع حل اختلاف مالیاتی را داشته باشد.

اعتراض به آراء هیأت‌ها، همانطور که قبلاً بحث کردیم، مقید به مهلت‌های مقرر قانونی هستند. اما طرح شکایت در هیأت ماده ۲۱۶ و ماده ۲۵۱ مکرر مقید به چنین مهلتی نبوده و این مسئله تسهیلات لازم جهت استفاده از مزایای مربوط به آراء محاکم دادگستری را فراهم می‌نماید.

در خصوص جعلیت اسناد و صورت‌های مالی، موردی در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی طرح و منجر به صدور رأی گردیده است: (موضوع گزارش اجمالاً عبارت از این است که، حوزه مالیاتی، ارزش سهامی متوفی در شرکتی را از اداره امور اقتصادی و دارایی شهرستان مربوط، استعلام نموده، اما مؤدی یا نماینده او

بدون مراجعه به اداره مزبور، با تهیه ترازنامه جعلی، ارزش سهام را به بهای نازلی تعیین و با جعل امضاء رئیس آن اداره، پاسخ استعلام را شخصاً تهیه و به حوزه مالیاتی ارائه داده و بر همان اساس، برگ تشخیص مالیات صادر و مالیات غیرواقعی وصول گردیده است. سپس با کشف این جعل، مجدداً ارزش واقعی سهام استعلام و الزمیه مبادرت به صدور برگ تشخیص مالیات متمم شده است، حال از این جهت که آیا این امر به منزله اقدام نسبت به پرونده مالیاتی مختوم شناخته می‌شود یا خیر مورد سؤال هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد.

رأی اکثریت - صرف‌نظر از اینکه ارتکاب به جعل و تزویر از نوع مورد بحث قطعیت پرونده مالیاتی را به لحاظ فقد اصالت قانونی مخدوش می‌نماید، چون با اثبات جعلیت مستندات حوزه مالیاتی در تعیین مالیات در حقیقت سند و مدرک تازه‌ای که مربوط به دارایی و موثر در میزان مالیات می‌باشد بدست آمده است، بالنتیجه موضوع از مصادیق قسمت اخیر ماده ۱۹۷ ق.م.م مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه بعدی آن بوده، در صورت احراز جعلیت مابه التفاوت مالیات متعلق قابل مطالبه خواهد بود.»

لازم به یادآوری است در سال‌های اخیر، آراء دادگاه‌های انقلاب اسلامی در خصوص مصادره اموال اشخاص، از مصادیق بارز موضوع مطروحه بوده.

با این توضیح که، حوزه مالیاتی حسب مقررات و وظیفه قانونی خود، مثلاً در خصوص مالیات بر درآمد املاک، اقدام به مطالبه مالیات از مالک نموده و سپس با صدور حکم دادگاه انقلاب مبنی بر مصادره اموال و با توجه به سرپرستی ملک توسط

دادستانی انقلاب در مدت زمان قبل از صدور حکم، آثار مترتب بر چنین حکمی در مراجع حل اختلاف مالیاتی، موجبات حل و فصل دعوی مالیاتی گردیده.

- آیا امکان اعاده دادرسی در هیأت حل اختلاف مالیاتی صادرکننده رأی وجود

دارد؟

با این توضیح که حسب مقررات آئین دادرسی مدنی، بخصوص ماده ۵۹۲ ق.آ.د.م و سایر مقررات مربوط به اعاده دادرسی، در صورت وجود یکی از جهات اعاده دادرسی، دادگاه باید درخواست اعاده دادرسی را بپذیرد.

حال در خصوص هیأت حل اختلاف مالیاتی، به فرض وجود سبب قانونی مبنی بر اعاده دادرسی مالیاتی آیا همان هیأت می‌تواند به موضوع رسیدگی مجدد نموده و احیاناً با توجه به مستندات جدیدی که موجب اعاده دادرسی شده، رأی قبلی خود را تغییر دهد؟

در مورد اشتباه محاسبه به استناد ماده ۲۴۹ ق.م.م هیأت می‌تواند به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کند.

«ماده ۲۴۹- هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا مأمور تشخیص مربوط، به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.»

اما در مورد موضوع مطروحه، یعنی اعاده دادرسی مالیاتی به سبک و سیاق مقررات قانون آئین دادرسی مدنی، در قانون مالیات‌های مستقیم، نص صریح قانونی

نداریم و تا به امروز بخشنامه وزارتی و یا رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیات
نیز در این باره صادر نگردیده و رویه عملی و جاری هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی
نیز مخالف چنین روشی است.

ولی به دلیل اهمیت موضوع، به نظر می‌رسد لزوم توجه مسئولین امر در فراهم
نمودن چنین امکاناتی، به تبعیت از قانون آئین دادرسی مدنی، کاملاً احساس می‌شود.

مبحث سوم : مقایسه و ارزیابی

نظر به مطالبی که در مباحث قبلی به تفصیل بیان گردید قبل از انقلاب نوعاً مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی کمیسیون‌های تشخیص و شورای عالی مالیاتی است. رسیدگی در دو مرحله: مرحله اول-رسیدگی اداری بوسیله مأموران تشخیص و مرحله دوم-رسیدگی به اختلافات به وسیله مراجع حل اختلاف انجام می‌گرفت و مراجع حل اختلاف نیز عبارت بودند از:

۱- کمیسیون تشخیص مالیاتی

۲- شورای عالی مالیاتی

با بررسی قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۴۵ ملاحظه می‌شود که هیچ مرجع قضایی جهت حل اختلاف مالیاتی پیش‌بینی نگردیده است بلکه هر دو مرجع پیش‌بینی شده اداری است.

در خصوص رسیدگی اداری بوسیله مأموران تشخیص (که به ۴ درجه تقسیم می‌شدند) ممیز کل مالیاتی علاوه بر نظارت بر امور واحدهای مالیاتی تحت نظر خود، یک وظیفه اساسی دیگری نیز به عهده داشت و آن عبارت بود از حل و فصل اختلافات مالیاتی مؤدیان در مواردی که ظرف یک ماه از تاریخ وصول «برگ تشخیص مالیات» به آنها مراجعه نمایند. وظیفه ممیز کل، بعنوان یک مرجع حل اختلاف مالیاتی، از جمله وظایفی است که قانون اختصاصاً به عهده وی محول نموده

است. و با اختیار حاصل از مقررات ماده ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ امکان‌پذیر می‌باشد.

علاوه بر رسیدگی اداری به وسیله مأموران تشخیص (ممیز کل)، رسیدگی به اختلافات به وسیله مراجع حل اختلاف انجام می‌شد که یکی از این مراجع کمیسیون‌های تشخیص مالیات است.

کمیسیون‌های تشخیص یک نوع محاکم اختصاصی هستند که برای رسیدگی به شکایات مؤدیان از اجرای قانون مالیات بر درآمد یا قوانین مالیاتی دیگر در نقاطی که اداره دارایی باشد به تشخیص رئیس دارایی محل و اجازه وزارت دارایی تشکیل می‌شدند و رسیدگی در این کمیسیون‌ها در دو مرحله کمیسیون بدوی و کمیسیون تجدیدنظر انجام می‌گرفت و یکی دیگر از مراجع اداری حل اختلاف قبل از انقلاب شورای عالی مالیاتی است.

بعد از انقلاب اولین قانون جامع، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد. در این قانون نیز مراجع حل اختلاف مالیاتی همان است که در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ پیش‌بینی گردیده بود اما دو نکته لازم به یادآوری است: اول اینکه کمیسیون‌های تشخیص به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تغییر نام یافت و نکته بعدی ایجاد یک مرجع قضایی جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی به نام دیوان عدالت اداری در سال ۱۳۶۰ است. با توجه به اینکه در تاریخ تصویب قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مجری بود، در

ماده ۲۴۴ آن قانون از کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی نام برده شده است که در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تغییر نام یافتند و بدون شک رسیدگی شکلی به آراء هیأت‌های مزبور در صلاحیت دیوان است و این هیأت‌ها به هیأت‌های بدوی و هیأت‌های تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی تقسیم می‌شوند. مقررات مربوط به هیأت حل اختلاف مالیاتی در مواد ۲۳۸ الی ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ بیان گردیده است.

به موجب مقررات موصوف، رسیدگی و حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی که بین مؤدیان و سازمان‌های تشخیص و وصول مالیات بروز می‌نماید به عهده هیأت حل اختلاف مالیاتی است.

در واقع دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی به طور عمده بر عهده هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مقرر است که تا مرحله صدور رأی قطعی ادامه می‌یابد، سپس مرحله رسیدگی شکلی آغاز می‌شود که به حکم بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در صلاحیت شورای عالی مالیاتی قرار دارد.

در اصلاحیه ۱۳۷۱ مراجع دادرسی مالیاتی همان است که در قانون سال ۱۳۶۶ پیش‌بینی گردیده بود، اما علاوه بر دو مرجع تجدیدنظر موصوف در قانون سال ۱۳۶۶ (هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی) در قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۷۱ مرجع دیگری نیز پیش‌بینی شده است و آن هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر است.

در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه 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 آراء قطعی و لازم‌الاجرا است.

در انتها لازم به یادآوری است که کلیه آراء قطعی صادره از سوی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قابل تجدیدنظر شکلی در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

به طور خلاصه می‌توان گفت تغییرات و اصلاحات انجام گرفته در خصوص مراجع دادرسی مالیاتی از سال ۱۳۴۵ تا ۱۳۸۰ به شرح ذیل می‌باشد:

۱- تغییر کمسیون‌های تشخیص مالیاتی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با

قانون سال ۱۳۶۶

۲- ایجاد دیوان عدالت اداری به عنوان تنها مرجع قضایی رسیدگی به اختلافات

مالیاتی

۳- تشکیل هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم با قانون سال

۱۳۷۱

۴- حذف مرحله تجدیدنظر در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب ۱۳۸۰

۵- تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مرجع شناسایی و تشخیص

درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون و جایگزینی اداره امور

مالیاتی به جای مأموران تشخیص

۶- تغییر عنوان مأموران تشخیص مالیاتی به عنوان مثال، مدیر امور مالیاتی به

جای ممیز کل مالیاتی (با تصویب آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی)

با توضیحات فوق می‌توان دریافت که مهمترین تغییرات و تحولات، تحولات

سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی بوده است.

آنچه که بیان شد تغییرات انجام گرفته در خصوص مراجع دادرسی مالیاتی بود.

در مورد روش‌های رسیدگی نیز تغییرات مهمی قابل بیان می‌باشد. به خصوص با

اصلاحات قانون سال ۱۳۸۰ می‌توان روش‌های رسیدگی به شکایات مالیاتی در

مراجع مختلف مالیاتی را با دو عنوان ذیل تشریح نمود:

الف- شیوه رسیدگی به شکایات مالیاتی مؤدیان، در مراجع مختلف در ارتباط با

پرونده‌های مالیاتی که قبل از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مورد رسیدگی مالیاتی قرار گیرند.

به طور خلاصه به شرح ذیل می‌باشد:

۱- ابلاغ برگ تشخیص مالیات به مؤدی

۲- در صورت اعتراض مؤدی ظرف مهلت مقرر قانونی (۳۰ روز) به برگ

تشخیص مالیات، احاله پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی.

۳- ابلاغ برگ دعوت به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با تعیین تاریخ تشکیل هیأت به مؤدی مالیاتی (فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی هیأت نباید کمتر از ۱۰ روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط).

توجه: عدم حضور مؤدی یا نماینده او، مانع رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

۴- حضور مؤدی در تاریخ معین شده در هیأت و دفاع او نسبت به اعتراض به برگ تشخیص ابلاغ شده، مستند به مدارک مثبت به صورت شفاهی و یا با تقدیم لایحه اعتراضیه کتبی به هیأت.

توجه: تبصره یک ماده ۲۴۴ قبل از اصلاح «... در صورتی که عضو موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه هیأت غیبت نماید هیأت با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد...»

۵- ابلاغ رأی هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی به مؤدی.

۶- در صورت اعتراض مؤدی به رأی هیأت بدوی ظرف یک ماه مهلت قانونی، مؤدی مکلف است حداقل ۱۰٪ مالیات مبلغ مورد رأی را با احتساب پرداخت‌های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز و ظرف همان مدت اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

۷- ابلاغ برگ دعوت به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به مؤدی.

۸- حضور مؤدی در تاریخ معین در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و دفاع کتبی و شفاهی نسبت به رأی هیأت بدوی با استناد مدارک و مستندات قابل قبول و قانونی.

۹- ابلاغ رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به مؤدی (این رأی قطعی می باشد)

۱۰- مؤدی می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کند و نقض رأی و تجدید رسیدگی را تقاضا کند.

توجه: عطف به ماده ۲۵۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با الحاقات و اصلاحات انجام شده در آن تا قبل از تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ هرگاه شکایت از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول ممیز کل مالیاتی باشد، معرفی نماید، رأی هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجراء می ماند.

۱۱- امکان شکایت مؤدی در مورد مالیات های قطعی شده به هیأت ۳ نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی (هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم) به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی.

۱۲- امکان شکایت مؤدی به دیوان عدالت اداری در ارتباط با تقاضای ابطال آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی یا هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها (مستند به بند ۲ از ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری).

توجه: عطف به ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم:

«مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد 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 لازم‌الاجراء است.

ب- شیوه رسیدگی به شکایات مالیاتی کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ به بعد باشد و یا سایر مؤدیان مالیاتی که از ابتدای سال ۱۳۸۱ به بعد برای آنها برگ تشخیص مالیات صادر و ابلاغ گردیده است.

۱- ابلاغ برگ تشخیص مالیات به مؤدی

۲- در صورت اعتراض مؤدی ظرف مهلت مقرر قانونی (۳۰ روز) به برگ تشخیص

مالیات، احاله پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی.

۳- ابلاغ برگ دعوت به هیأت حل اختلاف مالیاتی با تعیین تاریخ تشکیل هیأت به مؤدی مالیاتی (فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی هیأت نباید کمتر از ۱۰ روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط)

توجه: عدم حضور مؤدی یا نماینده او، مانع رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

۴- حضور مؤدی در تاریخ معین شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی و دفاع او نسبت به اعتراض به برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده، مستند به مدارک قابل قبول، به صورت شفاهی و یا وسیله تقدیم لایحه اعتراضیه کتبی به هیأت.

توجه: تبصره یک ماده ۲۴۴ بعد از اصلاح: «... جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفره رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء است...»

۵- ابلاغ رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از رسیدگی به مؤدی (این رأی طبق تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد).

۶- مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کند.

۷-هرگاه مؤدی از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به شورای عالی مالیاتی شکایت نماید، بایستی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد، یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند، یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید، در این صورت رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجراء می‌ماند.

۸-امکان شکایت مؤدی در مورد مالیات‌های قطعی شده که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات، مستنداً به مدارک و دلایل کافی و تقاضای تجدیدرسیدگی به هیأت ۳ نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی (هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم).

۹-امکان شکایت مؤدی به دیوان عدالت اداری در ارتباط با تقاضای ابطال آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها(مستند به بند ۲ از ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری).

توجه: عطف به ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم:

«مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد 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 الاجراء است.

مبحث چهارم: بررسی مقررات آئین دادرسی مالیاتی از منظر عدالت رویه ای و اصول

رویه ای حقوق بشر

عدالت طبیعی (natural justice) و با عدالت رویه ای (procedural justice)

عدالت طبیعی را می‌توان قواعد «بازی منصفانه»^۱ در فرایند رسیدگی به دعاوی و اتهامات دانست که در ابتدا بوسیله «دادگاه‌های انصاف»^۲ جهت کنترل تصمیمات دادگاه‌های پایین‌تر بوجود آمده‌اند و سپس به تدریج (بویژه قرن بیستم) بصورت برابری برای اجرای تصمیمات دادگاه‌های اداری و داخلی و هر مرجعی که اختیارات اداری آن بر وضعیت، حقوق و تعهدات اشخاص تأثیر دارد را اجرا می‌کند، توسعه یافته است. هر تصمیمی که مخالف عدالت طبیعی گرفته شود همانند «تصمیمات خارج از حدود اختیارات قانونی»^۳ باطل و بی‌اعتبار است.

مفهوم عدالت طبیعی بویژه در نظام حقوقی کامن لا (Common law) مفهومی شناخته شده است، لیکن باید توجه داشت که اصول بنیادین این مفهوم ریشه در آموزه‌هایی بسیار قدیمی‌تر از نظام حقوقی کامن لا دارد.

اصول عدالت طبیعی از حقوق رومی-ژرمنی که معتقد بود برخی اصول حقوقی طبیعی یا بدیهی هستند نشأت گرفته است و این اصول محتاج اساس قانون موضوعه نیست. قواعد عدالت طبیعی حمایت‌های بنیادین حقوقی است که حاکم بر تمام

^۱Fair-play

^۲court of Equity

^۳ultra vires

تصمیمات قضات یا مقامات حکومتی در هنگام تصمیم‌گیری قضایی یا شبه قضایی است.

قواعد عدالت طبیعی حداقل معیارهایی در فرایند رسیدگی و صدور حکم منصفانه در دادگاه انصاف هستند.

ایده عدالت طبیعی در فرایند رسیدگی به ترافعات، رسیدگی به دعاوی و حکمیت در حقوق کیفری و مدنی در هر مفهومی از انصاف لازم و ضروری است.

عدالت طبیعی با مفاهیمی نظیر «انصاف رویه‌ای»^۱ و «فرایند منصفانه و متناسب رسیدگی»^۲ پیوند دارد.

به طور خلاصه مفهوم عدالت طبیعی اولاً ناظر به حوزه رسیدگی‌های قضایی است و ثانیاً امروز در تمام حوزه‌هایی که به گونه‌ای با این موضوع در ارتباطند به عنوان چارچوب پذیرفته شده‌ای به کار گرفته می‌شوند.

عدالت طبیعی بر دو اصل مهم استوار است. اصل اول که از آن به قاعده بی‌طرفی (The Rule Against Bias) تعبیر می‌شود، ترجمان این آموزه قدیمی است که «هیچ کس نمی‌تواند در موردی که خود در آن ذینفع است قاضی باشد»^۳ این اصل اقتضا دارد که مقام رسیدگی‌کننده باید در مقام رسیدگی و صدور رأی بی‌طرف باشد و براساس ارزیابی اطلاعات و ادله متوازن و تحقیقی که در حضور وی بدون توجه به نفع یک

^۱procedural Fairness

^۲due process

^۳“Nemo iudex in causa sua”

طرف علیه طرف دیگر باشد، حکم صادر نماید. حتی اگر طرفداری واقعی وجود نداشته باشد مستنطقین و مقامات رسیدگی‌کننده باید مواظب باشند تا از تمایل به یک طرف اجتناب نمایند. یک جنبه مهم این اصل آن است که مقام رسیدگی‌کننده نباید نفع عالی در نتیجه رسیدگی به دعوا داشته باشد و نباید به طور معقول از این جهت مظنون واقع شود.

اصل بی‌طرفی همچنین اقتضا دارد که یک نفر نتواند همزمان به عنوان دادستان و قاضی عمل کند. طبعاً بازگرداندن لزوم تفکیک نهاد تعقیب (دادستانی) از نهاد قضاوت (دادگاه) به مفهوم عدالت پیامدهای عمیقی در حوزه تضمین حقوق و آزادی‌های شهروندان خواهد داشت.

اصل دوم در عدالت طبیعی عبارت است از «حق استماع منصفانه دلایل و مدافعات متهم یا مدعی علیه» (The Right to fair Hearing). این اصل بر پایه این آموزه قدیمی است که «هیچ کس را نباید محکوم کرد مگر آنکه فرصت معقولی به او داده شود تا دلایل و دعاوی خود را مطرح نماید».^۱ این اصل در حوزه مسائل قضایی پیامدها و ملزوماتی دارد.^۲

قاعده استماع منصفانه دلایل و مدافعات مدعی علیه مشتمل بر موارد زیر است:

الف- اخطار قبلی به متهم یا مدعی علیه

^۱ "Audi alteram partem"

^۲ قاری سیدفاطمی، سیدمحمد، حقوق بشر در جهان معاصر، دفتر اول، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۲، ص ۶۵ الی ۶۸.

بطور کلی عدالت طبیعی مقرر می‌دارد که باید به مدعی علیه اخطار مناسبی در برابر ادعاهایی که علیه او مطرح شده، داده شود و در تشریفات مربوط به صدور رأی و در مقابل تخلفات ادعایی از نقض قانون، نامبرده در موقعیتی باشد تا دلایل خود را به نفع خویش ارائه نماید. یعنی عملاً در دعوی خود حاضر شود و دفاع نماید. زمان و مکان جلسه دادرسی نیز باید به مدعی علیه بطور مناسبی اطلاع داده شود.

ب- اعطای فرصت منصفانه برای ارائه دلایل و دفاعیات

این قاعده مقرر می‌دارد که باید به مدعی علیه فرصت مناسبی برای ارائه دلایل در دعوی داده شود و شخص مشتکی عنه باید از جزئیات ادعاهای مطروحه علیه او تا جایی که امکان دارد مستحضر شود و به او فرصت مناسبی برای دفاع در خصوص ادعاها داده شود.

ج- شیوه رسیدگی به دلایل و دفاعیات متهم یا مدعی علیه

د- حق داشتن وکیل یا نماینده قانونی

ه- صدور حکم و ادله مبتنی بر آن

مورد اخیر از سوی برخی به عنوان یک اصل مطرح می‌شود.

اصل سوم در عدالت طبیعی: اصل صدور حکم مبتنی بر ادله (The Evidence rule)

یعنی حق داشتن این که حکم مبتنی بر ادله باشد، به عبارتی دیگر حکم صادره مستند و مستدل بر اصول و قواعدی باشد که حکم براساس آن صادر شده است. این قاعده

مقرر می‌دارد که تصمیم متخذه بایستی مبتنی بر دلیل منطقی و ادله ذیربط باشد. مستنطقین و مقامات رسیدگی‌کننده نباید براساس حدس و گمان تصمیم بگیرند، بلکه آنان باید قادر باشند که با صراحت به ادله و اسنادی که استنتاج یا تصمیم مبتنی بر آن است اشاره نمایند.

با در نظر گرفتن سه اصل در عدالت طبیعی یعنی اصل بی‌طرفی، اصل حق استماع منصفانه دلایل و مدافعات متهم یا مدعی علیه و نیز اصل صدور حکم مبتنی بر ادله بطور خلاصه می‌توان چنین گفت که:

الف- عدالت طبیعی اقتضا می‌کند که خواهان از دلایل و مدارک یا موضوعاتی که قاطع دعوا هستند مطلع شود.

بنابراین موارد زیر بی‌عدالتی محسوب می‌شوند:

- ۱- افشا نکردن اطلاعات مرتبط با جریان دعوا
- ۲- اطلاع ندادن برخی موضوعات خاص به مدعی مانند تغییر اوضاع و احوالی که مرتبط با جریان دعوا باشد.
- ۳- اطلاع ندادن موضوعات مهم به مدعی مانند تعارض و تباین آشکار، غیرموجه با دلایل طرف دیگر که از دلیل یا مدرک او ناشی می‌شود.
- ۴- اطلاع ندادن دلایل و اطلاعات تحصیل شده بعدی در دادرسی قبل از صدور

رأی به مدعی.

ب- عدالت طبیعی اقتضا دارد که باید به مدعی اجازه و فرصت ارائه دلایل و پاسخ

به دلایل یا مسائل مربوطه داده شود. بنابراین بی‌عدالتی است:

۱- قطع کردن یا رد نمودن استماع شهادت شهود در موضوعات مربوط به دعوا

۲- تهدید کردن یا مداخله در امر ارائه ادله و شهادت شهود مدعی به شیوه‌ای که

وارد شود از ارائه آنها خودداری نماید.

۳- عدم استماع شهادت شهود یا ادله مدعی

۴- رد کردن درخواست تأخیر و تعویق دادرسی در مواردی که شخص منطقاً نیاز

دارد.

۵- عدم توجه به دلایل جدید مربوط و لوايح قدیمی.

ج- عدالت طبیعی اقتضا دارد که مقام رسیدگی‌کننده بی‌طرف باشد. بنابراین

بی‌عدالتی است: رسیدگی یا شروع به رسیدگی به هر دعوایی که نظرات شخصی در

آن ممکن است دخالت داده شود یا به نظر می‌رسد با بررسی مناسب و بی‌طرف ادله

و قانون حکم دخالت داده شود. قانون اقتضا می‌کند که هیچ تصور معقولی از

طرفداری وجود نداشته باشد. اگر یک ناظر آگاه به طور معقولی بتواند طرفداری را

تصور نماید، جریان رسیدگی با طرفداری باطل و بی‌اعتبار می‌شود.

د- عدالت طبیعی اقتضا دارد که حکم توسط شخصی صادر شود که ادله را استماع

نموده است. بنابراین بی‌عدالتی است:

قبول نظرات و ادله دیگران که قاطع موضوع تصمیم گرفته شده است. واضح است که ایده عدالت طبیعی پیامدهای عمیقی در حوزه حقوق بشر خواهد داشت. توضیح آن که بخش قابل توجهی از حقوق بشر را حقوق رویه‌ای در برمی‌گیرد. از جمله حق رجوع مؤثر به محاکم صالحه قضایی و رسیدگی‌های منصفانه و عادلانه، لزوم مطلع شدن فرد دستگیر شده از اتهامات خود در اسرع وقت، اصل برائت و تأمین کلینه تضمین‌های لازم برای دفاع از جمله حق استفاده از وکیل مدافع و حتی تعیین وکیل تسخیری.

به موجب ماده ۱۰ اعلامیه جهانی حقوق بشر: هرکس با مساوات کامل حق دارد که دعوایش به وسیله دادگاه مستقل و بی‌طرفی، منصفانه و علناً رسیدگی شود و چنین دادگاهی درباره حقوق و الزامات او یا هر اتهام جزایی که به او توجه کرده باشد، اتخاذ تصمیم بنماید. تمهیدات فوق‌الذکر در میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی مصوب ۱۹۶۶ میلادی به تفصیل بیان گردیده است. ماده ۱۴ میثاق به موارد زیر اشاره دارد: تساوی در مقابل دادگاه‌ها، حق دادخواهی و رسیدگی منصفانه و علنی در یک دادگاه صالح، مستقل و بی‌طرف. اصل برائت و تضمین‌هایی مانند اطلاع متهم از نوع و علل اتهام، اعطای وقت و تسهیلات کافی برای تهیه دفاع و داشتن ارتباط با وکیل منتخب خود. رسیدگی بدون تأخیر غیرموجه، حضور در محاکمه و دفاع شخصاً یا بوسیله وکیل منتخب خود، حق داشتن وکیل و در صورت عدم توانایی تعیین وکیل تسخیری، اختیار داشتن سوال از شهودی که علیه او شهادت می‌دهند، احضار

شهودی که له او شهادت می‌دهند و امکان گرفتن مترجم در دادگاه اگر زبانی که در دادگاه تکلم می‌شود، نمی‌فهمد، مجبور نکردن او به شهادت علیه خود و قبول تجدیدنظر قضایی و جبران خسارت در موارد اشتباه قضایی، پذیرش اصل اعتبار مختوم بها.^۱

اگر بخواهیم تطبیقی بین اصول پذیرفته شده در اسناد بین المللی حقوق بشر و قوانین داخلی از جمله قانون اساسی، قانون آئین دادرسی مدنی و کیفری و دیگر قوانین و مقررات داشته باشیم. همه تمهیدات فوق الذکر از حقوق شناخته شده و مسلم قانونی است که در اصول قانون اساسی و مقررات و قوانین زیربط جمهوری اسلامی ایران مورد تصریح واقع شده اند. ملاحظه موارد ذیل به خوبی بیانگر این معنی است.

۱- تساوی در مقابل دادگاه‌ها (اصول ۲۰ و ۳۴ ق ۱۰)^۲

۲- حق دادخواهی و رسیدگی منصفانه و علنی در یک دادگاه صالح مستقل و بی

طرف (اصول ۳۴ و ۳۶ ق ۱۰ - ماده ۱۸۸ ق.آ.د.ک)^۳

۳- اصل برائت و تضمین هایی مانند اطلاع متهم از نوع و علل اتهام (اصول ۳۲ و

۳۷ ق ۱۰ - ماده ۱۲۹ ق.آ.د.ک)

^۱ مهرپور، حسین، حقوق بشر در اسناد بین‌المللی و موضع جمهوری اسلامی ایران، انتشارات

اطلاعات، ۱۳۷۴

^۲ قانون اساسی

^۳ قانون آئین دادرسی کیفری

۴-اعطای وقت و تسهیلات کافی برای تهیه دفاع و داشتن ارتباط با وکیل منتخب

(بند ج ماده ۱۷۷ ق.آ.د.ک - مواد ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷ ق.آ.د.ک)

۵-رسیدگی بدون تاخیر غیر موجه (ماده ۶۱ ق.آ.د.ک)

۶-حضور در محاکمه و دفاع شخصاً یا بوسیله وکیل منتخب خود (مواد ۱۲۸، ۱۹۳

ق.آ.د.ک)

۷-حق داشتن وکیل و در صورت عدم توانایی تعیین وکیل تسخیری (مواد ۱۸۵ و

۱۸۶ ق.آ.د.ک - ماده ۳۱ ق.آ.د.م)^۱

۸-اختیار داشتن سوال از شهودی که علیه او شهادت می دهند (مواد ۱۹۸ و ۱۹۹

ق.آ.د.ک - ماده ۲۳۸ ق.آ.د.م)

۹-احضار شهودی که له او شهادت می دهند. (ماده ۱۴۸ ق.آ.د.ک)

۱۰-امکان گرفتن مترجم در دادگاه (ماده ۸۳ ق.آ.د.ک و مواد ۲۰۲ و ۲۰۳ ق.آ.د.ک -

ماده ۵۸ ق.آ.د.م)

۱۱-مجبور نکردن متهم به شهادت علیه خود. (اصل ۳۸ ق.ا-ماده ۱۹۷ ق.آ.د.ک)

۱۲-قبول تجدید نظر خواهی. (ماده ۲۳۲ ق.آ.د.ک - ماده ۳۳۰ ق.آ.د.م)

۱۳-جبران خسارت در موارد اشتباه قاضی. (اصل ۱۷۱ ق.ا-ماده ۵۸ ق.م.ا)

۱۴-پذیرش اعتبار مختوم بها (بند ۵ ماده ۶ ق.آ.د.ک و بند ۶ ماده ۸۴ ق.آ.د.م)

^۱ قانون آیین دادرسی مدنی

ملاحظه قانون اساسی و سایر قوانین و مقررات نشان می‌دهد که همه اصول و تمهیدات پیش بینی شده در اسناد بین المللی حقوق بشر از جمله اعلامیه جهانی حقوق بشر و میثاق بین المللی حقوق مدنی و سیاسی در قوانین جمهوری اسلامی ایران پیش بینی گردیده است.

درست است که رسیدگی به دعاوی مالیاتی دارای آئین دادرسی مستقل و جداگانه‌ای نیست اما از حیث رسیدگی مستثنی از قواعد کلی آئین دادرسی مدنی نیست و همه اصولی که ذکر شد در دادرسی مالیاتی نیز لازم‌الرعایه است. با توجه به ماهیت دعاوی مالیاتی که یک طرف آن دولت بوده قانونگذار توجه ویژه‌ای به اینگونه دعاوی مبذول داشته است. فصل دوم باب پنجم ق.م.م به ترتیب رسیدگی اختصاص دارد و با ماده ۲۳۷ آغاز می‌شود این ماده دستوری بسیار مهم در زمینه آئین دادرسی مالیاتی است و در آن مبانی برگ تشخیص بدقت شمارش شده است:

۱- دارا بودن مآخذ صحیح ۲- متکی بودن به دلایل و اطلاعات کافی ۳- بیان صریح کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن ۴- روشن بودن کلیه محتویات برگ تشخیص برای مودی.

پس از صدور برگ تشخیص به کیفیت فوق‌الذکر و سپس ابلاغ آن به مودی، چنانچه مودی به آن معترض باشد می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ، شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید.

در صورت ارجاع پرونده امر جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف به کیفیت مقرر در مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و مواد بعدی، با توجه به ترکیب این هیات مودی می تواند شخصاً در این هیات‌ها حضور یافته و دلایل و مدارک خود را ارائه نماید و یا می تواند نماینده و وکیل معرفی نماید. و نیز مهلت مناسب جهت ارائه دفاع به مودی داده می‌شود.

در موقع طرح پرونده در هیات نماینده اداره مالیاتی که برگ تشخیص را امضا نموده است باید در جلسات مقرر هیات شرکت نماید و برای توجیه مندرجات برگ تشخیص و نظریات خود دلایل کافی اقامه نماید.

آرا، صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رای قید شود.

مطالب عنوان شده چیزی جز پذیرش اصل دوم عدالت طبیعی یعنی «حق مدعی علیه بر ارائه دلایل خود» و در حقیقت «حق شنیده شدن دعاوی و دلایل او» و نیز پذیرش ملزومات آن نظیر «اخطار قبلی به مدعی علیه»، «فرصت ارائه نظریات و دلایل»، «امکان داشتن نماینده و وکیل» نیست. و نیز پذیرش یک جنبه از عدالت طبیعی که به قاعده صدور حکم مبتنی بر ادله مشهور است.

علاوه بر تمهیدات فوق اشاره قائل شدن حق اعتراض مودی به مراجع بالاتر نظیر هیات ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری تضمین کننده حقوق مودی و به رسمیت شناختن اصول فوق الذکر است.

در مورد قاعده بی طرفی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی می توان گفت که در امور مدنی و اختلافاتی که بر سر اینگونه دعاوی بین مردم پیش می آید و حل و فصل آن به عهده دادگاه محول می شود، قاضی بر حسب اصول از تحصیل دلیل به نفع احد طرفین ممنوع است و تنها بر اساس دلایلی که اصحاب دعوا ابراز می دارند مبادرت به صدور حکم می نماید، این قاعده در امور مدنی مطلوب و لازمه برقراری عدالت است. اما در دعاوی مالیاتی مرجع مالیاتی یک عنصر بی طرف نیست. بلکه نماینده دولت و مسئول وصول مالیات است. بنابراین موظف است همه کوشش خود را برای تحصیل دلیل بکار برد. در اینجا این سوال مطرح می شود که چگونه یک نفر می تواند در آن واحد هم طرف دعوا باشد و هم بر مسند قضا بنشیند و علیه خود حکمی صادر نماید. اساساً قاعده اطاعت از مافوق بااصل بی طرفی قابل جمع نیست. به نظر می رسد این امر با قاعده بی طرفی که «هیچ کس نمی تواند در موردی که خود در آن ذینفع است، قاضی باشد» منافات دارد.

در مورد هیاتهای حل اختلاف مالیاتی نیز انتقاداتی وجود دارد. بدین شرح که اداره امور هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیاتها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و حق الزحمه اعضای هیاتهای حل اختلاف از محل

اعتبار پیش‌بینی شده در بودجه سازمان قابل پرداخت می‌باشد. در واقع این هیاتها تابع سازمان بوده و در درون سازمان شکل گرفته‌اند.

در پاسخ به انتقادات فوق الذکر می‌توان گفت: درست است که اداره امور مالیاتی یک عنصر بی‌طرف نیست، اما تشخیص مالیات نیز یک امر بدون مبنا و دلبخواهانه‌ای نیست بلکه بر اساس مآخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی است و این مرجع مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت بوده و همچنین حق اعتراض کتبی با ارائه دلایل و اسناد و مدارک از حقوق شناخته شده مودیان مالیاتی است.

در خصوص هیاتهای حل اختلاف مالیاتی می‌توان گفت: درست است که این هیاتها تابع سازمان بوده و درون سازمان شکل گرفته‌اند اما اولاً با عنایت به ترکیب این هیاتها که یک نفر قاضی بی‌طرف و خود مودی یا نماینده وی در آن حضور دارد حاکی از بی‌طرفی این هیاتهاست. ثانیاً تجویز اعتراض و تجدید رسیدگی از آرا قطعی این هیاتها از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و نقص رسیدگی در شورای عالی مالیاتی و نیز تقاضای تجدید و رسیدگی صرفاً از طرف مودی به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات قطعی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر تضمین کننده حقوق مودیان مالیاتی است.

آنچه گفته شد در خصوص مرجع اداری رسیدگی به اختلافات مالیاتی بود. در خصوص مراجع قضائی رسیدگی به اختلافات مالیاتی می‌توان گفت: دیوان عدالت

اداری مرجع قضائی رسیدگی به دعاوی مالیاتی است. از لحاظ قضائی دیوان عدالت اداری نه تنها استقلال و بی طرفی خود را به ثبوت رسانیده، بلکه از جهت جلوگیری از تخطی مراجع مالیاتی از قانون و تجاوز از حدود اختیار همواره با قاطعیت عمل کرده است.

بنابراین چنانچه قواعد آمره و اصول مسلم و بدیهی دادرسی از جمله مقررات مربوط به ابلاغ اوراق و مواعد مقرر برای بیان ادعا و یا دفاع از آن و یا امکان تدارک و ارائه اسناد و مدارک موثر در دعوا رعایت نشود و موجبات تضییع و تفویت حقوق معترض به رای فراهم گردد، رای معترض عنه نقض می گردد.

عدم رعایت اصول و مقررات وقتی سبب نقض رای خواهد بود که در انجام یک دادرسی مطلوب، تاثیر ناهنجار داشته باشد، به نحوی که کشف حقیقت و مآلاً وصول به حق و عدالت و اجرای صحیح قانون را مختل سازد.

عدم رسیدگی به دلایل و مدارک ابرازی و یا نقص تحقیقات سبب نقض رای مورد اعتراض خواهد بود.

ترتیب اثر ندادن به دلایل و مستندات معتبر و موثر در دعوا و یا استنتاج خلاف معمول و متعارف از مدلول آنها موجب نقض است.

در صورتیکه تصمیم یا رای مورد اعتراض موجه و مدلل نباشد نقض خواهد شد. به عبارت دیگر رای باید مستدل باشد. رای بدون استدلال یا مبتنی بر قرائن و فرض و گمان موجب نقض خواهد بود.

امروزه اصول عدالت طبیعی در سر تا سر دنیا پذیرفته شده است و دادگاه‌های
سراسر دنیا این دو اصل عدالت طبیعی یعنی «حرف طرف را بشنو» و «هیچ کس
نمی‌تواند در دعوای خود قاضی باشد» را رعایت می‌کنند. اکنون کلیه کشورها این دو
اصل را صریحاً مبانی حقوق عمومی تلقی می‌کنند.

نتیجه‌گیری

نظام مالیاتی کشور در چند سال اخیر با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم شاهد تغییرات وسیعی بوده است که برخی از ناظران از آن به عنوان "انقلاب مالیاتی" در کشور نام می‌برند. یکی از تغییرات، تغییر در سازمان تشخیص و وصول مالیات و ایجاد سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تمرکز کلیه امور مالیاتی در یک تشکیلات واحد و اجرای هرچه بهتر مقررات و برنامه‌های مالیاتی کشور بوده است. نظام مالیاتی از نظر ساختاری و سازمان مالیاتی تا تأسیس این سازمان چه تحولات پیموده است بطور خلاصه می‌توان گفت: قبل از مشروطیت مالیه مملکت مستقیماً تحت نظر شاه و نظارت او بود و بودجه مملکت بوسیله مستوفیان و محررین آنها تحت نظر و زیر دفتر تنظیم می‌شد. وزیر دفتر یا وزیر مالیه مسئول هزینه‌های تمام قسمت‌های حکومتی به استثنای قشون بود زیرا بودجه قشون را لشکرنویسان تهیه می‌کردند. علاوه بر وزیر دفتر، دو مقام مالی دیگر در قسمت تنظیم بودجه و تحصیل درآمد دخالت داشتند: که یکی وزیر بقایا و دیگری وزیر خزانة بود.

پس از برقراری رژیم مشروطیت در سال ۱۲۸۵ ه.ش، نخستین وزیر مالیه به مجلس معرفی گردید. پس از انتخاب وزیر مالیه چون تشکیلات تازه‌ای برای مالیه وجود نداشت، همان مستوفیان مانند سابق کارها را زیر نظر وزیر مالیه انجام می‌دادند. تا اینکه در اوایل خرداد ۱۲۸۹ ه.ش ادارات سبعة تشکیل شد و این اولین سازمان رسمی وزارت مالیه بود. می‌توان گفت اساس این تشکیلات مانند قبل از

مشروطیت بود که هر ایالت و ولایتی بوسیله یک نفر مستوفی در مرکز اداره می‌شد ولی پس از این، وظایف بوسیله هفت مستوفی با عهده‌دار بودن ریاست هفت اداره انجام می‌گردید.

با استقرار مشروطیت دستگاه مالی کشور با نظارت قوه قانونگذاری (بموجب اصل ۹۴ متمم قانون اساسی) تغییر قابل ملاحظه‌ای پیدا کرد و با لغو قانون ۲۳ خرداد ماه ۱۲۹۰ شمسی و تصویب قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۵ خرداد ۱۲۹۴ شمسی برابر با ۲۱ رجب ۱۳۲۳ قمری اصلاحات مهمی در زمینه دارایی ایران انجام گرفت. تشکیلات و وظایف این سازمان به موجب لوایح قانونی جهت حصول هدف دولت‌های وقت تنظیم و تدوین گردید.

در فصل سوم کوشش نمودیم تا تحولات ساختاری و سازمانی مالیاتی را به منظور افزایش درآمد کشور از طریق وصول مالیات‌های قانونی روشن سازیم.

در سال ۱۳۵۳ قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی در مجلس شورای ملی سابق به تصویب رسید و تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی براساس این قانون تأسیس گردید. از بین معاونت‌های این وزارتخانه، معاونت درآمدهای مالیاتی با هدف تنظیم خط‌مشی و نظارت کامل در اداره امور اجرایی درآمدهای مالیاتی و بررسی‌های لازم به منظور شناسایی منابع درآمد دولت و پیشنهاد اصلاح قانون و مقررات مالیاتی مربوطه متولی امر مالیات گردید. با گذشت بیش از دو دهه و نیم از انقلاب اسلامی تأسیس یک مؤسسه مستقل دولتی تحت عنوان سازمان امور مالیاتی

کشور مدنظر قرار گرفت. این سازمان براساس مفاد بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم به منظور افزایش کارآیی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد گردید در حال حاضر این سازمان متولی طرح جامع مالیاتی کشور می باشد

بنابراین یکی از عناصر مهم نظام مالیاتی، سازمان مالیاتی است و مناسبترین وسیله برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشور جلب همکاری و همفکری مؤدیان و رسیدن به آن مرحله ای است که اصطلاح تمکین داوطلبانه مؤدیان در مورد آن جاری شده است. دو وسیله عمده برای نیل به چنین هدفی عبارتند از: انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط از یک سو و رفتار معقول و انسانی با مؤدیان از سوی دیگر که منظور از تدوین و به اجرا نهادن دستورات و مصوبات یادشده دقیقاً همین بوده است.

یکی دیگر از عناصر نظام مالیاتی نظام قضایی مالیاتی و مراجع رسیدگی به دعاوی مالیاتی اعم از مراجع اداری و قضایی و اصول و آیین حاکم بر نحوه دادرسی است. به طوری که قبل از انقلاب اختلافات مالیاتی در دو دستگاه اداری و قضایی رسیدگی می شد. مراجع اداری که برای رسیدگی و حل اختلاف وجود داشت به سه قسمت تقسیم می شد:

الف- مأموران تشخیص که حق دارند به اظهارنامه مؤدیان رسیدگی و با ملاحظه اسناد و مدارک مؤدی اختلاف را حل و فصل نمایند.

ب- کمیسیون‌های تشخیص مالیاتی مرکب از یک نماینده دارایی و یک قاضی دادگستری و یک نماینده از صنف مؤدی و رأی این هیأت در صورت اعتراض مؤدی یا مأمور تشخیص طبق شرایط مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ قابل اعتراض در کمیسیون‌های تجدیدنظر بود.

ج- شورای عالی مالیاتی که وظیفه‌ای رسیدگی به آراء قطعی کمیسیون‌های تشخیص است که از لحاظ عدم مطابقت با قوانین مورد شکایت دارایی یا مؤدی واقع می‌شود، در این صورت شورای عالی مالیاتی بدون اینکه وارد ماهیت شود، صرفاً از لحاظ مطابقت مورد با قوانین رسیدگی و حکم بر قبول یا رد شکایت صادر می‌نماید. مراجع قضایی که قبل از انقلاب برای حل اختلافات مالیاتی وجود داشت به دو قسمت تقسیم می‌گردد:

الف- دادگاه اختصاصی که عبارت بود از دیوان دادرسی دارایی. صلاحیت این مرجع شامل رسیدگی به دعاوی و اختلافات بین افراد و وزارت مالیه بود. دیوان مزبور قبلاً دیوان محاکمات مالیه نامیده می‌شد که بعداً به دیوان دادرسی دارایی تغییر نام یافت. دیوان محاکمات مالیه در قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۵ جوزای (خرداد) ۱۲۹۴ برای حل اختلاف بین مردم و دولت و به صورت مشخص‌تر برای حل اختلاف بین مؤدیان مالیاتی و مأمورین مالیاتی پیش‌بینی شده بود. بنابراین دیوان دادرسی دارایی مهم‌ترین مرجع قضایی اختصاصی بود که به موجب لایحه

قانونی حذف محاکم اختصاصی مصوب ۲۹ شهریور ۱۳۳۱ منحل شد و وظایف و اختیارات آن به مراجع قضایی عمومی انتقال یافت.

ب- دادگاه‌های دادگستری: در دعاوی مالیاتی که مربوط به قاچاق اموال مورد عایدی دولت بود محاکم جنحه صلاحیت رسیدگی داشت.

بعد از انقلاب اسلامی نیز اختلافات مالیاتی در دو مرجع اداری و قضایی رسیدگی می‌شود. مراجع اداری رسیدگی به اختلافات مالیاتی عبارتند از:

الف- اداره امور مالیاتی

ب- هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.م و ماده ۲۱۶ ق.م.م

ج- شورای عالی مالیاتی

د- هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

مراجع قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی عبارتند از:

الف- دیوان عدالت اداری و ب- گاهی احکام صادره از محاکم دادگستری و آثار مترتب بر آن، می‌تواند مسیر حرکت یک امر مالیاتی را به نفع مؤدی یا وزارت دارایی تغییر بدهد. بطور خلاصه می‌توان گفت که نظام دادرسی مالیاتی ایران یک سیستم مختلط اداری-قضایی است که در عین حال نماینده غیرمستقیم مؤدی نیز در آن مشارکت دارد. توجه به موازین عدالت و قضا بیش از همه بر عهده قاضی عضو هیأت است که او را دستگاه عدالت مستقیماً برمی‌گزیند. نماینده مؤدی نیز در هیأت حضور و مشارکت دارد و می‌تواند از تضییع حق قانونی مؤدی جلوگیری کند. ضمناً

نظام دادرسی مالیاتی ایران همانند دادرسی قضایی از کلیه امکانات پژوهش‌خواهی و فرجام‌خواهی که از لوازم تأمین عدالت است برخوردار می‌باشد. تشخیص اداره امور مالیاتی قابل شکایت در هیأت حل اختلاف مالیاتی است. شورای عالی مالیاتی نیز عهده‌دار رسیدگی شکلی به این اختلافات می‌باشد. علاوه بر همه اینها صلاحیت خاص دیوان عدالت اداری نیز مطرح است که در قانون مالیاتی ایران تصریح گردیده است.

پس می‌توان نتیجه گرفت مراجع دادرسی مالیاتی (اعم از اداری و قضایی) واجد صلاحیت ترافعی هستند یعنی به اختلافات و شکایات مؤدیان و مراجع مالیاتی رسیدگی می‌نمایند و به موجب قوانین خاص تشکیل شده‌اند و به دعاوی خاص رسیدگی می‌کنند بدین معنی که نوع دعاوی آنها امور جزایی و مدنی نیست و اختلافاتی است که جنبه مالی دارند.

در چند سال اخیر سازمان مالیاتی کشور دست‌آوردهای بسیاری داشته که بخشی از آن را می‌توان با پیدایش و تطور و تکامل تکنیک رسیدگی مالیاتی مرتبط دانست. متأسفانه تاکنون هیچ‌گاه اندیشه بررسی و شناسایی کم و کیف آن به طور جدی دنبال نشده و به طور خاص کسی به فکر نیفتاده، شیوه یا شیوه‌های رایج در رسیدگی و تشخیص مالیات را مورد پژوهش و مطالعه قرار دهد. گرچه بررسی عام و همه‌جانبه‌ای در مورد روش رسیدگی صورت نگرفته اما مسائل و مشکلات مربوط به این مقوله گاه و بی‌گاه مورد توجه مراجع مالیاتی بویژه شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری قرار گرفته است.

دادگاه‌های دادگستری از قواعد و آیین دادرسی خاصی که برابر قوانین مربوط معین و مقرر شده است در رسیدگی به دعاوی مطروحه نزد آنها تبعیت می‌نمایند، تأثیر برخی از اصول عام و کلی آیین دادرسی قضایی را در آیین رسیدگی مراجع دادرسی مالیاتی می‌توان مشاهده نمود لکن بطور خلاصه می‌توان گفت که مراجع مالیاتی موصوف دارای آیین رسیدگی اختصاصی می‌باشند و این مراجع به موجب قانونی که آن را تأسیس کرده است دارای آیین رسیدگی خاص به خود می‌باشند و البته می‌توان مشترکاتی نیز از نظر آیین رسیدگی میان آنها پیدا نمود.

در پایان به دو نکته اساسی تأکید می‌گردد، نکته اول: تدوین آیین دادرسی مالیاتی به نحوی که تمامی شرایط دادرسی مالیاتی را قانون یا آیین‌نامه تعیین کند که انتظام دستگاه مالیاتی کشور و حکومت و ضوابط قانونی روشن و فارغ از اعمال سلیقه‌ها یکی از مؤثرترین راه‌های جلب همکاری مؤدیان و تمکین مالیاتی است. نکته دوم: تحول خاصی است که در برخی از کشورهای پیشرفته در زمینه حقوق مؤدیان حاصل شده آن است که مجموعه‌ای از این حقوق را در سند قانونی جداگانه و مستقلی قرار می‌دهند تا به این ترتیب تمایز و تشخیص معینی پیدا کند و توجه بیشتری به آن جلب شود. هرچند که حقوق مؤدیان در برابر سازمان مالیاتی در قوانین اساسی و عادی برخی از کشورها قبل از اعلامیه حقوق مؤدیان تضمین می‌گردد. اما برخی از حقوق مؤدیان در قبال مراجع مالیاتی از جمله حق کسب اطلاع، احترام و رفتار مناسب، فرض صحیح‌العمل بودن مؤدی، حرمت مشاغل شخصی،

محرمانه ماندن اطلاعات، برخورداری از دادرسی بی طرفانه پیش از الزام به پرداخت مالیات و دیگر حقوق مؤدیان و در نتیجه آشنایی مؤدیان با حقوق خود موجب کاهش دعاوی مالیاتی و کارآیی نظام مالیاتی خواهد بود.

نقل از شماره ۱۳۳۰۴-۱۳۶۹/۸/۱۴ روزنامه رسمی

موضوع: لغو بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۰۷۴/۱۲۴۳۵

مورخ ۱۳۶۸/۴/۱۵

تاریخ: ۶۹/۷/۲

شماره دادنامه: ۱۵۴

کلاس پرونده: ۵۰/۶۸

شاکی: آقای مهدی مشیرافشار

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

مقدمه و گردش کار: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است: خواننده با تفسیر خلاف از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۶۶ بخشنامه‌ای در مورد اخذ مالیات مقطوع از تلفن را بصورت علی‌الحساب به شماره ۳۰/۵/۱۰۷۴/۱۲۴۳۵-۶۸/۴/۱۵ صادر نمود و دفاتر اسناد رسمی را مکلف به اخذ گواهی مبنی بر پرداخت نموده است در صورتی که با توجه به دلایل ذیل اخذ چنین مالیاتی برخلاف قانون فوق‌الذکر و برخلاف نص صریح اصل ۵۱ قانون اساسی است زیرا: ۱- اصولاً مالیات مقطوع بهیچوجه نمی‌تواند بصورت علی‌الحساب وصول گردد چون مالیات علی‌الحساب طبق نص صریح قانون ناظر به مشاغل بوده و در صورتی متصور است که مؤدی عایدی مستمر داشته و با گذشتن مدت بتوان قسمتی از مالیات را بصورت علی‌الحساب «نه قطعی» دریافت نموده و بقیه را به بعد موکول کرد. در مورد مالیات تلفن که قطعی بوده و بایستی یکباره پرداخت شود موردی برای مطالبه باقی نخواهد بود. ۲- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۶۶ که قانون قبلی را در مانحن‌فیه نقض نموده «طبق ماده ۱۷۳» و هیأت عمومی شورای عالی طبق رأی شماره ۳۰/۴/۲۲۰۶-۶۸/۲/۲۰ به اتفاق آراء لغو مالیات تلفن را تأیید نموده و این رأی طبق صریح ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم در حکم قانون بوده و قابل اجرا است. ۳- به استناد ماده ۱۷۳ قانون فوق‌الذکر دستور وصول مالیات تلفن به صورت علی‌الحساب طبق تبصره ۶ ماده ۱۰۰ و ماده ۱۶۳ به علت اینکه موضوع هر دو مالیات علی‌الحساب مربوط به مشاغل و کسبه می‌باشد «نه مالیات مقطوع که فقط یکبار وصول می‌شود» صحیح نبوده و برخلاف قانون است. علی‌هذا تقاضای اعلام لغو بخشنامه غیرقانونی صادر و صدور دستور استرداد مبلغ دویست هزار ریال که موجب مفاصای ۶۳۲-۶۸/۶/۲۹ مستند به بخشنامه مذکور از

اینجانب را دارم. با انجام تبادل لایحه نماینده قضایی وزارت امور اقتصادی و دارایی طی نامه شماره ۱۱۴۲-۹۱ مورخ ۶۹/۶/۱۳ در پاسخ اعلام داشته است: رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با استناد به بند ۳ ماده ۲۵۵ و ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ که از اول سال ۱۳۶۸ لازم‌الاجراست برای شعب شورا و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مأمورین تشخیص و وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع می‌باشد و جز به موجب نظر هیأت عمومی آن شورا با قانون قابل تغییر نخواهد بود.

هیأت عمومی دیوان اداری در تاریخ مذکور به ریاست آیت‌الله سید ابوالفضل موسوی تبریزی و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره آراء بشرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی

چون طبق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران وضع مالیات از وظایف و اختیارات اختصاصی قوه مقننه می‌باشد و قانونگذار به موجب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ در مقام تبیین و احصاء انواع درآمدهای مشمول مالیات ذکری از تعلق مالیات بر نقل و انتقال حق‌الامتیاز تلفن ننموده است لذا ماده ۴ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالا و خدمات مصوب ۶۶/۳/۲۶ موضوع مالیات مربوط به نقل و انتقال حق‌الامتیاز تلفن از مصادیق مقررات مغایر با قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ بوده که به حکم اخیر ماده ۱۷۳ این قانون نسخ گردیده است. بنابراین مقررات بخشنامه شماره ۱۲۴۳۵/۱۰۷۴/۵/۶۳۰ مورخ ۶۸/۴/۱۵ مبنی بر لزوم اخذ مالیات نقل و انتقال حق‌الامتیاز تلفن به استناد ماده ۱۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم که مفید و مفهم احراز وصول مالیات از نقل و انتقال حق‌الامتیاز تلفن نمی‌باشد مخالف قانون و خارج از حدود اختیار قوه مجریه در تدوین مقررات دولتی است و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۴ ابطال می‌شود.

نقل از شماره ۱۶۰۰۱-۱۳۷۸/۱۱/۱۰ روزنامه رسمی

شماره ۱۹۹/۷۷/۵-۱۳۷۸/۸/۲۰

تاریخ: ۱۳۷۸/۸/۹

شماره دادنامه: ۲۹۵

کلاس پرونده: ۱۹۹/۷۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت شباویز (سهامی خاص)

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۳۰/۵/۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و ۳۰/۴/۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند، به موجب مصوبه ۱۳۷۶/۱/۲۱ مجلس شورای اسلامی تبصره ۶ ماده ۳۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ ناشران را نیز در شمار فعالان بهره‌برگیرنده از امتیاز بخشودگی مالیاتی پنج ساله قرار داده است. متن تبصره ۶ با صراحت اعلام می‌دارد «مراکز فرهنگی که دارای پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می‌باشند از تاریخ شروع فعالیت برای مدت پنج سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند» پروانه فعالیت برای ناشران همان پروانه نشر است که اعطای آن بوسیله وزارتخانه از سال ۱۳۷۰ آغاز گردیده و تقریباً تمامی ناشران فعال و پرسابقه پروانه نشری با تاریخ ۱۳۷۰ دارند. وزارت امور اقتصادی و دارایی در بخشنامه‌ای به تاریخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ برای سهولت کار و نیز دریافت هر چه بیشتر مالیات با تفسیر قانون به سود آن وزارتخانه تمامی مراکز فرهنگی را که پروانه فعالیت آنها دارای تاریخی بیش از ۱/۱/۱۳۷۱ است از شمول معافیت خارج اعلام کرد و اکنون نیز این بخشنامه را برای ناشران اعمال می‌کند. از آنجا که متن قانونی چنین محدودیتی قایل نشده است، تفسیر درست‌تر و منصفانه‌تر آن خواهد بود که بنا بر نص صریح قانون همه ناشران از تاریخ صدور پروانه نشر خود از بخشودگی پنج ساله برخوردار شوند. بنا به اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی این قانون عطف به ماسبق نمی‌گردد، حتی اگر این ادعای وزارتخانه نیز پذیرفته شود باید معافیتی برای ماههای پیش از

آغاز سال ۱۳۷۱ منظور نگردد و به تعداد ماههای بین تاریخ صدور پروانه نشر و آغاز سال ۱۳۷۱ از پنج سال معافیت آنها کسر شود. تلاش ناشران برای بی اثر کردن بخشنامه مذکور به نتیجه نرسیده است و ناشران فعال و پرسابقه همچنان با خطر اخذ مالیاتهای نجومی محاسبه شده بر مبنای درآمدهای فرضی روبرو هستند. از هیأت عمومی درخواست ابطال بخشنامه مورد بحث و الزام وزارتخانه به اعمال بخشودگی را دارد. شاکی همچنین در لایحه تکمیلی مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۲ اعلام داشته‌اند، در تکمیل پرونده ۱۹۹/۷۷ به پیوست تصویر بخشنامه ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی در تصریح بخشنامه موضوع دادخواست تقدیم می‌شود. به سبب ابهامی که در جمله بند (۱) بخشنامه به شرح «مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی باشند» وجود دارد، میزان مالیاتی همچنان از اعمال بخشودگی برای ناشرانی که پروانه نشر آنها پیش از سال ۱۳۷۱ صادر شده است خودداری می‌ورزند. تقاضای ابطال جمله مندرج در بند (۱) بخشنامه فوق‌الذکر را علاوه بر بخشنامه تقاضا شده در دادخواست تقدیمی به سبب مغایرت با قانون دارد.

دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۸۹۲۰-۹۱ مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۱ و ۷۱۹۲-۹۱ مورخ ۱۳۷۸/۷/۵ اعلام داشته‌اند، الف - آنچه در ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم علی‌الخصوص تبصره ۶ آن و ماده ۶۰ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ تصریح گردیده شرط شمول معافیت مقرر، شروع فعالیت مؤسسات و مراکز مصرحه از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ تعیین گردیده است. ب - طبق قواعد مسلم حقوقی هنگامی که قانون نسبت به منطوق و موضوع خود صراحت کامل دارد تفسیر آن به نفع و یا ضرر از جانب شخص حقوقی و یا حقیقی غیر صالح خارج از منطوق قانون بوده غیر مسموع و فاقد پایگاه قانونی می‌باشد که برابر اصل ۷۳ قانون اساسی و ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مرجع تفسیر قانون عادی مجلس شورای اسلامی و در مقام اجرایی با توجه به شکایت شاکی شورای عالی مالیاتی می‌باشد. بر خلاف تفسیر شاکی قانونگذار در ماده ۱۳۲ قانون اخیرالذکر به صراحت ملاک اعتبار جهت شمول معافیت را تا تاریخ شروع فعالیت قید نموده نه تاریخ صدور پروانه نشر. ج - با توجه به مطالب بند الف و ب موضوع خواسته شاکی در واقع تسری مفاد قانون به قبل از تاریخ تصویب و اجرای آنها می‌باشد که برابر قاعده حقوقی «عدم عطف به ماسبق شدن قوانین» محکوم به رد و فاقد پایگاه قانونی می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام والمسلمین

دری نجف آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

سیاق عبارات تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ مبنی بر معافیت مراکز فرهنگی از پرداخت مالیات از تاریخ شروع فعالیت بر اساس پروانه فعالیت یا تأسیس به مدت پنج سال که به موجب مقررات اصلاحی قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۷۶ به مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه نیز تسری داشته است، دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۴۶۶۴۶/۳۶۳۵/۵/۳۰ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و همچنین بند یک بخشنامه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲/۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی که معافیت قانونی مزبور را مشروط به شروع فعالیت مراکز فرهنگی مندرج در قانون از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ و ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد کرده است مخالف عموم و اطلاق حکم قانونگذار به شرح تبصره فوق الذکر تشخیص داده می شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - قربانعلی دری نجف آبادی

نقل از شماره ۱۶۲۱۹-۱۳۷۹/۸/۸ روزنامه رسمی

شماره ۱۳۷۹/۶/۱۰-۱۳۲/۷۸/۵

تاریخ: ۱۳۷۹/۲/۱۱

شماره دادنامه: ۴۷

کلاس پرونده: ۱۳۲/۷۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض آراء صادره از شعب دوم و سوم هیأت

تجدیدنظر دیوان عدالت اداری

مقدمه: الف - ۱ - شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاس ۹۴۲/۷۲ موضوع شکایت آقای غلامحسین حسینی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی هیأت حل اختلاف به خواسته اعتراض به مالیات سالهای ۶۱ لغایت ۱۳۶۷ به شرح دادنامه شماره ۹۷۸ مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۱۴ چنین رأی صادر نموده است در مورد مالیات سالهای ۶۴ و ۶۵ و ۶۶ و ۶۷ نیز با توجه به اینکه طبق اعلام نماینده قضایی مشتکی عنه در جلسه ۱۳۷۴/۸/۱۵ به لحاظ توافق وزارت امور اقتصادی و دارایی با شورای مرکزی اصناف بدون صدور اوراق تشخیص مالیاتی مورد رسیدگی و رأی واقع شده است و نظر به اینکه توافق مذکور نمی تواند رافع تکلیف قانونی مشتکی عنه در اصدار اوراق تشخیص و همچنین مسقط حق اعتراض شاکی بوده باشد و از طرفی رأی مالیاتی سال ۱۳۶۴ بر مبنای گزارش مالیاتی شماره ۲۲۰۴ مورخ ۱۳۶۸/۶/۲۳ و برگ تشخیص مورخ ۱۳۶۸/۶/۲۳ و بدون توجه به مقررات ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و شمول مرور زمان صادر گردیده و برای همین سال ۶۴ نیز برگ قطعی مالیاتی بر مبنای توافق مارالذکر صادر گردیده است علیهذا مالیات مربوط به سال ۱۳۶۴ نیز مشمول مرور زمان بوده و اصدار رأی مبنی بر مطالبه مالیات سال مذکور فاقد مستند قانونی است و نظر به اینکه توافق فوق الاشعار نیز در سال ۱۳۶۸ صورت گرفته است علیهذا حکم به ورود شکایت شاکی و طرح موضوع را در هیأت عمومی همعرض و جانشین صادر و اعلام می دارد. ۲ - شعبه سوم هیأت تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاس ت ۲۰۴/۷۶/۳ موضوع تقاضای تجدیدنظر وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دادنامه شماره ۹۷۸ مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۱۴ صادره از شعبه ۱۶

دیوان عدالت اداری در پرونده کلاسه ۹۴۲/۷۲ به ظرفیت غلامحسین حسینی به شرح دادنامه شماره ۲۴۸ مورخ ۱۳۷۶/۵/۸ اعتراض وزارت امور اقتصادی و دارایی را وارد تشخیص و با فسخ دادنامه بدوی شکایت رد می شود. ب - ۲ - شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۶۵۵/۷۶ موضوع شکایت آقای رمضان صداقت به ظرفیت اداره امور اقتصادی و دارایی آمل به خواسته ابطال اوراق قطعی مالیاتی مورخ ۱۳۷۶/۲/۲۸ به شرح دادنامه شماره ۲۶۷۱ مورخ ۱۳۷۶/۱۲/۸ چنین رأی صادر نموده است. برابر مقررات قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (از جمله مواد ۱۷ و ۲۳۹ و ۱۵۶) برای مطالبه مالیات اصدار برگ تشخیص الزامی است و توافق با اتحادیه نیز بدون اصدار برگ تشخیص قانونی نمی باشد و از طرفی توافق مشتکی عنه با اتحادیه نمی تواند نافی حق اعتراض مؤدی بوده باشد علیهذا حکم به ورود شکایت شاکی و طرح موضوع در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مارالذکر صادر و اعلام می گردد. ۲ - شعبه سوم هیأت تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاسه ت ۱۴۴/۷۷/۳ موضوع تقاضای تجدیدنظر وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دادنامه ۲۶۷۱ مورخ ۱۳۷۶/۱۲/۸ صادره از شعبه شانزدهم دیوان عدالت اداری در پرونده کلاسه ۶۵۵/۷۶ به ظرفیت رمضان صداقت به شرح دادنامه شماره ۵۶۹ مورخ ۱۳۷۷/۵/۶ دادنامه بدوی را عیناً تأیید نموده است. ج - ۱ - شعبه ششم در رسیدگی به پرونده ۸۳۰/۷۵ موضوع شکایت آقای عباس ملک شاه به ظرفیت دارایی به خواسته اعتراض نسبت به محاسبه و تعیین مالیات عملکرد سال ۱۳۷۴ بشرح دادنامه شماره ۱۷۱۳ مورخ ۱۳۷۶/۱۲/۲۵ چنین رأی صادر نموده است، برگ تعیین مالیات بر اساس تبصره ۶ ماده صد قانون مالیات های مستقیم و با جلب نظریه اتحادیه مربوطه تنظیم و منجر به صدور برگ مالیات قطعی گردیده است با توجه به اینکه مالیات تعیین شده بر اساس نظریه اتحادیه مربوطه انجام گرفته و رئیس اتحادیه صنف نقاشان اتومبیل طی نامه مورخ ۱۳۷۵/۱۱/۲۰ اعلام داشته که با بررسی های به عمل آمده مالیات تعیین شده غیرعادلانه بوده است حتی مساحت مغازه شاکی چهل متر بوده که بیش از هشتاد متر نوشته شده است با عنایت به نقص تحقیقات در تشخیص و تعیین مالیات بر اساس ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم شکایت شاکی وارد تشخیص و حکم به نقض رأی مالیاتی مربوط به عملکرد سال ۱۳۷۵ شاکی و رسیدگی مجدد در مجمع همعرض با تحقیقات کافی صادر و اعلام می گردد. ۲ - شعبه دوم هیأت تجدیدنظر رسیدگی به پرونده کلاسه ت ۲۸۰/۷۷/۲ موضوع تقاضای تجدیدنظر وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دادنامه شماره ۱۷۱۳ مورخ ۱۳۷۶/۱۲/۲۵ صادره از شعبه ششم دیوان در پرونده کلاسه ۸۳۰/۷۵ به ظرفیت آقای عباس ملک شاه میران به شرح دادنامه شماره ۸۰۲ مورخ ۱۳۷۷/۶/۱۶ دادنامه بدوی

را عیناً تأیید نموده است. د - ۱ - شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۲۰۰۳/۷۶ موضوع شکایت آقای علی دهقانان به طرفیت اداره کل امور اقتصادی و دارایی تبریز به خواسته اعتراض به برگ مالیات قطعی مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۰ در مورد مالیات مشاغل سال ۱۳۷۵ چنین رأی صادر نموده است نظر به اینکه برگ قطعی مورد شکایت به استناد تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم (توافق مشتکی عنه با اتحادیه مربوط) صادر گردیده است. و توافقی اتحادیه نمی‌تواند نافی حقوق قانون مؤدی و مسقط حق اعتراض او بوده باشد. علیهذا حکم به ورود شکایت و ابطال برگ مالیات قطعی فوق‌الاشعار و طرح پرونده در هیأت حل اختلاف صادر و اعلام می‌دارد. ۲ - شعبه دوم هیأت تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاسه ت ۵۶۵/۷۷/۲ موضوع تقاضای تجدیدنظر وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دادنامه شماره ۴۹۶ مورخ ۱۳۷۷/۳/۲۸ صادره از شعبه شانزدهم دیون در پرونده کلاسه ۲۰۰۳/۷۶ به طرفیت آقای علی دهقانان به شرح دادنامه شماره ۹۶ مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۷ اعتراض وزارت امور اقتصادی و دارایی را به دادنامه شماره ۴۹۶ مورخ ۷۷/۳/۲۸ وارد تشخیص و با فسخ دادنامه بدوی شکایت رد نموده است. ۱ ه - شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۲۶۰۱/۷۶ موضوع شکایت آقای محمدتقی زمان اوغلی پلیسچی به طرفیت اداره امور اقتصادی و دارایی تبریز حوزه مالیاتی ۸۳۳ به خواسته ابطال برگ قطعی مالیاتی که بدون اصدار برگ تشخیص درباره عملکرد سال ۱۳۷۴ به شرح دادنامه شماره ۱۲۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۷ چنین رأی صادر نموده است. اولاً در تبصره ۶ ماده صد قانون مالیات‌های مستقیم اجازه اصدار برگ قطعی بدون اصدار برگ تشخیص داده نشده است به خصوص که در بندهای الف و ب ماده مرقوم نیز مقرر گردیده است که به هر صورت می‌بایستی برگ تشخیص صادر گردد. ثانیاً توافق با اتحادیه را نیز قبول ندارد و در هر صورت برای مطالبه مالیات اصدار برگ قطعی که متضمن نحوه تعیین مالیات و تشخیص درآمد مؤدی می‌باشد الزامی است و علیهذا حکم به ورود شکایت و ابطال برگ قطعی مالیاتی فوق‌الاشعار صادر و اعلام می‌دارد. ۲ - شعبه سوم هیأت تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاسه ت ۹۹۶/۷۷/۳ موضوع تقاضای تجدیدنظر وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دادنامه شماره ۱۳۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۷ صادره از شعبه شانزدهم دیوان در پرونده کلاسه ۲۶۰۱/۷۶ به طرفیت آقای محمدتقی زمان اوغلی پلیسچی به شرح دادنامه شماره ۱۴۵۸ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۲۰ اعتراض وزارت امور اقتصادی و دارایی را وارد تشخیص و دادنامه بدوی را فسخ نموده است هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام دری نجف‌آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء

به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

مفاد تبصره ۶ ماده صد قانون مالیات های مستقیم در خصوص تعیین میزان مالیات بر مبنای درآمدی که مورد توافق وزارت امور اقتصادی و دارایی و اتحادیه صنف مربوطه قرار گرفته و قطعی شده است نافی حق اعتراض قانونی مؤدی مالیاتی بر اساس مقررات مربوط نیست بنابراین دادنامه شماره ۵۶۹ مورخ ۱۳۷۷/۵/۶ شعبه سوم هیأت تجدیدنظر و ۸۰۲ مورخ ۱۳۷۷/۶/۱۶ شعبه دوم هیأت تجدیدنظر در حدی که متضمن این معنی است موافق اصول و موازین قانونی تشخیص می گردد این رأی مطابق قسمت اخیر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع مربوط در موارد مشابه لازم الاتباع است.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - قربانعلی دری نجف آبادی

نقل از شماره ۱۶۶۵۲-۱۳۸۱/۱/۱۴ روزنامه رسمی

شماره ۴۱/۸۰/۵-۱۳۸۱/۱/۱۴

تاریخ: ۱۳۸۰/۱۱/۲۸

شماره دادنامه: ۳۸۰

کلاس پرونده: ۴۱/۸۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای احمدعلی سیروس

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۷۸۸ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، به موجب تبصره ۲ ماده ۷ لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۵۹ و تبصره ۵ قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۳، صدور هر نوع سند (قطعی، شرطی، اجاره‌ای، رهنی، وثیقه‌ای، صلح وکالتی) و غیر اینها توسط دفاتر اسناد رسمی منوط به اخذ رسید پرداخت مالیات در خصوص اتومبیل و خودرو می‌باشد لذا ۱- صراحت قانون در خصوص شمول تعلق مالیات نقل و انتقال هنگام صدور سند در دفاتر اسناد رسمی است. ۲- چنانچه مرجع دیگری مسئول وصول مالیات نقل و انتقال خودرو باشد باید در قانون تصریح گردد. معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی طی بخشنامه شماره ۱۷۸۸ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۰ که تحت شماره ۱۰۱/۴۰۸۷ مورخ ۱۳۷۶/۲/۲۴ اداره کل ثبت استان تهران به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ گردیده وکالتنامه‌هایی را که توسط کنسولگری‌های ایران در خارج از کشور تنظیم می‌شوند را مشمول مالیات نقل و انتقال فوری دانسته و دفاتر اسناد رسمی مکلف شده‌اند وکالتنامه‌های مذکور را جهت اخذ نقل و انتقال به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم ارسال نمایند. با توجه به اینکه اولاً به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی وضع هرگونه مالیات باید به موجب قانون باشد و ثانیاً موکل جهت گواهی امضاء وکالتنامه در کنسولگری به دلار یا ارز آن کشور هزینه پرداخت نماید که بعضاً از میزان مالیات نقل و انتقال بیشتر است. لذا بخشنامه وزارت امور اقتصادی و دارایی به دفاتر اسناد رسمی فاقد وجاهت قانونی به نظر می‌رسد استدعای صدور حکم بر لغو بخشنامه مذکور را دارد. معاون قضایی

دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۹۱/۷۶۷۳ مورخ ۱۳۸۰/۵/۲۲ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ۳۰/۴/۳۹۸۳ مورخ ۱۳۸۰/۵/۱۷ شورای عالی مالیاتی نموده‌اند در این نامه آمده است، طبق تبصره ۴ ماده یک قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲ مجلس شورای اسلامی و تبصره یک ماده ۷ لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۴/۲۵ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران، انتقال دهنده و انتقال گیرنده متضامناً مسئول پرداخت مالیات نقل و انتقال خودرو قبل از انجام معامله می‌باشند، بنابراین به صرف اینکه سند انتقال خودرو (وکالتنامه) در دفتر اسناد رسمی تنظیم نشده تا دفترخانه طبق تبصره ۵ ماده یک قانون مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲ و یا تبصره ۲ ماده ۷ لایحه قانونی فوق‌الذکر رسید پرداخت مالیات را از انتقال دهنده دریافت نماید نمی‌توان انتقال دهنده را معاف از مالیات مذکور دانست و لذا تمهیدات به عمل آمده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی برای وصول مالیات مورد اشاره از جمله صدور بخشنامه شماره ۱۷۸۸ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی مغایر قانون نمی‌باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت‌الاسلام والمسلمین دری نجف‌آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

حکم مقرر در تبصره ۵ ماده یک قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه بعدی مصوب ۱۳۶۳ مصرح در ضرورت پرداخت مالیات قانونی در قبال صدور هر نوع سند اعم از قطعی، شرطی، اجاره‌ای، رهنی، وثیقه‌ای، صلح، وکالتی و نظایر آنها توسط دفاتر اسناد رسمی است و تسری و تعمیم آن به وکالتنامه‌هایی که در خارج از کشور تنظیم شده و به تأیید سفارت ایران رسیده و متضمن اعطای اختیار انجام معامله در مورد اتومبیل است، مجوز قانونی ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۱۷۸۸ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی که مفید وضع قاعده خاص مبنی بر لزوم پرداخت مالیات نقل و انتقال اتومبیل بر اساس وکالتنامه‌های تنظیم شده در خارج از کشور می‌باشد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قوه مجریه در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می‌شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - دری نجف‌آبادی

شماره ۵/۸۰/۴۸-۱۳۸۱/۲/۹

تاریخ: ۱۳۸۱/۲/۱

شماره دادنامه: ۳۵

کلاس پرونده: ۴۸۲/۸۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت سرمایه گذاری امید قدس

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۵۵۳۶۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست و لایحه تکمیلی اعلام داشته است، به استناد ماده ۱۵۹ و تبصره یک ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحی ۱۳۷۱/۲/۷ مالیات پرداختی بابت سود سرمایه گذاری بایستی در هنگام مطالبه مالیات شرکت سرمایه گذار کسر و اضافه پرداختی مسترد گردد. نظر به اینکه مالیات ۱۰٪ موضوع صدر بند (د) ماده ۱۰۵ و اجراء یک و ۲ بند مزبور از محل سود حاصل از فعالیت شرکت سرمایه پذیری پرداخت و موجب کاهش خالص دریافتی شرکت سرمایه گذار می گردد، بنابراین معاونت مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی به استناد ماده ۱۵۹ و تبصره یک ماده ۱۰۵ و پس از اخذ تأییدیه از هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (در اجرای قسمت اخیر بند یک ماده ۲۵۵ قانون مزبور) اقدام به صدور بخشنامه شماره ۳۰/۴-۷۹۹۴/۴۲۵۲۰ مورخ ۱۳۷۷/۹/۴ نمود که به موجب آن مالیات ۱۰٪ موضوع صدر بند (د) ماده ۱۰۵ نیز به عنوان مالیات پرداختی شرکت سرمایه گذار از بدهی قطعی وی کسر گردد. لیکن به فاصله کمی طی بخشنامه شماره ۵۵۳۶۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۲۱ دستور توقف بخشنامه قبلی را تا بررسی مجدد در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی داده است. نظر به اینکه به استناد ماده ۲۵۸ قانون یاد شده رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی برای کلیه مأمورین مالیاتی لازم الاتباع است و جز به موجب قانون یا نظر مجدد هیأت مزبور قابل تغییر نخواهد بود. صدور حکم به ابطال بخشنامه غیرقانونی ۵۵۳۶۴ مورخ ۱۳۷۷/۱/۲۱ را مورد تقاضا است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

به موجب ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ اظهارنظر در باب شیوه‌های اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط و یا اعلام نظر در خصوص آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مصوب سایر مراجع ذیربط در امور مالیاتی به عهده شورای عالی مالیاتی محول شده است. بنا به جهات فوق‌الذکر و اینکه وضع مقررات خاص مبنی بر خودداری از اجرای بخشنامه مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی خارج از حدود اختیارات قانونی معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد لذا بخشنامه مورد اعتراض به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون عدالت اداری ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - دری نجف‌آبادی

شماره ۵/۲۹۴/۷۹-۱۳۸۱/۴/۱۱

تاریخ: ۱۳۸۱/۴/۲

شماره دادنامه: ۱۱۶

کلاس پرونده: ۲۹۴/۷۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمد محمدی حسینی

موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض آراء صادره از شعبه ۲ و ۵ تجدیدنظر دیوان عدالت اداری.

مقدمه: الف - ۱ - شعبه ششم در رسیدگی به پرونده کلاس ۱۲۶/۷۸ موضوع شکایت شرکت تعاونی مرزنشینان سرباز به طرفیت اداره امور اقتصادی و دارایی استان سیستان و بلوچستان به خواسته اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی به شرح دادنامه شماره ۷۵۳ مورخ ۱۳۷۸/۵/۱۷ چنین رأی صادر نموده است، نظر به اینکه رسیدگی بر اساس مدارک و مستندات و موازین قانونی بعمل آمده و تخلفی از مقررات صورت نگرفته و اعتراضات شرکت در مراحل رسیدگی مورد توجه هیأت رسیدگی کننده قرار گرفته و تخلفی از مقررات مشهود نیست فلذا حکم بر بطلان شکایت شاکی صادر می گردد. ۲ - شعبه دوم تجدیدنظر دیوان عدالت اداری در رسیدگی به پرونده کلاس ت ۱۰۷۲/۷۸/۲ موضوع تقاضای تجدیدنظر مدیر تعاونی سرباز ۲ به خواسته تجدیدنظر در دادنامه شماره ۷۵۳ مورخ ۱۳۷۸/۵/۱۲ صادره از شعبه ششم به شرح دادنامه شماره ۱۱۹۲ مورخ ۱۳۷۸/۹/۲۷ چنین رأی صادر نموده است، نظر به اینکه حسب حکایت استفسار مجلس شورای اسلامی در مورد رسیدگی به اختلافات مالیاتی شرکتهای تعاونی نماینده وزارت تعاون باید در هیأت حل اختلاف مالیاتی شرکت نمایند که در خصوص مورد از نماینده وزارت تعاون برای شرکت در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی دعوت بعمل نیامده است. ثانیاً به موجب نامه ۱۳۷۵/۵/۱۱ پروانه مشروحه در نامه مذکور متعلق به شرکت شاکی بدوی نمی باشد که امر مذکور نیز مورد توجه هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار نگرفته است. بنا به مراتب دادنامه بدوی که بدون توجه به کلیه مراتب فوق صادر شده است مخدوش تشخیص و ضمن نقض دادنامه بدوی حکم به ورود شکایت بدوی و در نتیجه نقض رأی صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی و لزوم طرح و رسیدگی مجدد به موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی همعرض صادر می گردد. ب - ۱ - شعبه ششم در رسیدگی به پرونده کلاس

۸۳۳/۷۸ موضوع شکایت شرکت تعاونی اعتبار کارمندان مجتمع فولاد اهواز به طرفیت وزارت دارایی به خواسته اعتراض به مالیات ۷۴-۷۳ به شرح دادنامه شماره ۱۶۴۸ مورخ ۱۳۷۸/۹/۸ چنین رأی صادر نموده است، ایراد وکیل شرکت مبنی بر عدم حضور نماینده وزارت تعاون که مستند به بخشنامه مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۳ وزارت دارایی است و بخشنامه مذکور نمی تواند متن و محتوای تبصره ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم را تغییر داده و هیأتها را مکلف به دعوت از نماینده مرقوم نماید و با توجه به اینکه رسیدگی در هیأت های بدوی و تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی مطابق موازین قانونی صورت گرفته و ایراد و اشکالی متوجه آن نیست و ایرادات مطروحه از ناحیه شرکت موجه به نظر نمی رسد علیهذا حکم بر بطلان شکایت شاکی صادر می گردد. ۲- شعبه پنجم تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاسه ۱۵۶۹/۷۸ موضوع تقاضای تجدیدنظر اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان خوزستان نسبت به دادنامه شماره ۱۳۷۸/۱۶۴۸ شعبه ششم بدوی طی نامه ۲۶۳ مورخ ۱۳۷۹/۳/۱۶ رأی شعبه بدوی را عیناً تأیید نموده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه عضو تشکیل می شود که عبارتند از یک نفر نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی و یک نفر از قضات شاغل یا بازنشسته دادگستری و نماینده نظام پزشکی در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی، نماینده کانون وکلاء در مورد درآمد حاصل از وکالت و مشاور حقوقی، نماینده شورای مرکزی اصناف محل در مورد اصناف نماینده کانون سردفتران در مورد صاحبان دفاتر اسناد رسمی، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران برای انواع درآمدهای دیگر. نظر به اینکه هیأت حل اختلاف مالیاتی در خصوص مورد با عضویت اشخاص مقرر در ماده فوق الذکر تشکیل شده و بر کیفیت تشکیل آن از این حیث ایراد و اشکالی وارد نبوده است. بنابراین دادنامه شماره ۲۶۳ مورخ ۱۳۷۹/۳/۱۶ شعبه پنجم تجدیدنظر دیوان در پرونده کلاسه ۱۵۶۹/۷۸ از جهتی که متضمن این معنی است صحیح و موافق قانون تشخیص داده می شود. این رأی برای سایر شعب دیوان الزامی خواهد بود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - دری نجف آبادی

۱۳۷۲/۹/۲۸

شماره ۱۹۱/۷۱/۵

کلاس پرونده ۱۹۱/۷۱

شماره دادنامه ۱۲۴

تاریخ ۷۲/۷/۱۰

مرجع رسیدگی: هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: معاونت بازرگانی کمیته امداد امام خمینی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال آراء شماره ۳۰/۴/۴۳۵۵ - ۶۷/۴/۳۰ و

۶۸/۷/۲۳ - ۳۰/۴/۱۱۳۴۱ هیئت عمومی شورای مالیاتی و بخشنامه های

۶۷/۵/۸ - ۳۰/۵/۱۴۳۵ و ۶۸/۸/۸ - ۳۰/۵/۲۶۲۴

دفتر فنی مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی

مقدمه: شاکی به شرح نامه تقدیمی اعلام داشته اند: وزارت امور اقتصاد و دارایی طی بخشنامه ای که به شماره ۲۶۲۴ - ۳۰/۵ مورخ ۶۸/۸/۸ و به استناد آراء شماره ۳۰/۴/۴۳۵۵ مورخ ۳۰/۴/۳۰ و ۶۷/۴/۳۰ و ۶۸/۷/۲۳ مورخ ۳۰/۴/۱۱۳۴۱ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی در ارتباط با تأخیر تاریخ انحلال شخص حقوقی و در نحوه محاسبه مالیات نقل و انتقال شرکت منحل صادر کرده و مقرر داشته است که شرکتهای منحل علاوه بر پرداخت مالیات مقرر در ماده ۱۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات دوره انحلال) چنانچه مالی اعم از سرقفلی و ملک را واگذار نماید میبایستی مالیات مقرر در ماده ۱۹ قانون مذکور را نیز پرداخت نماید. نظر به اینکه مالیات دوره انحلال حسب مواد خاص ۱۱۵ و ۱۱۸ قانون یاد شده و تبصره های آن مشخص و روشن بوده و جدا از حکم عام موضوع ماده ۵۲ قانون فوق الاشعار می باشد، علیهذا بابت دارایی اشخاص حقوقی منحل شده و منجمله مالیات سرقفلی مجوز قانونی برای وصول مالیات ندارد و این امر نیز خلاف اصل عدالت مالیاتی است بنابراین با توجه به نص صریح اصل ۵۶ قانون اساسی و با عنایت به اینکه با اجرای بخشنامه مذکور از یک موضوع دو بار مالیات اخذ گردد تقاضای ابطال و فسخ بخشنامه مذکور دوره عملیات و رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی را دارد. نماینده قضایی وزارت امور اقتصاد و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۴۱۴۰ - ۹۱ مورخ ۷۲/۶/۲۱ اعلام داشته اند نظر به اینکه طبق قسمت اخیر ماده ۲۵۸ - قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ که از ۶۸/۱/۱ لازم الاتباع است رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی جز به موجب نظر هیئت عمومی مذکور یا قانون قابل تغییر نخواهد بود بناء علیهذا تقاضای رد شکوائیه شاکی مورد استدعاست. هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در

تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام والمسلمین محمدرضا عباسی فرد و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی

قانونگذار در مورد مالیات دارایی و آخرین دوره عملیات شخص حقوقی منحل مبادرت به وضع حکم خاص نموده و به شرح ماده ۱۱۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مقرر داشته است که «مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و ذخیره هایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است».

و در تبصره ماده مزبور نیز چنین آمده است که «ارزش دارایی شخص حقوقی نسبت به آنچه قبلاً فروش رفته و براساس بهای فروش و نسبت به بقیه براساس بهای روز انحلال تعیین می شود. بنابراین کسری ماده ۵۲ قانون مذکور که متضمن حکم عام مراجع به مالیات بر درآمد املاک اشخاص می باشد در مورد شخص حقوقی منحل شده مغایر قاعده خاص حاکم بر خصوص مورد است و بدین جهت مصوبات مورد اعتراض در این باب مخالف ماده ۱۱۵ و تبصره آن از قانون مالیات های مستقیم تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۴ ابطال می گردد.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

بسم الله

تاریخ ۷۴/۹/۱۱ شماره دادنامه ۱۶۶ کلاس پرونده ۹۹/۲۴

مرجع رسیدگی : هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی : وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته : اعلام تعارض آراء صادره از شعب ۱۶۰۶ دیوان عدالت اداری

مقدمه : الف - شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاس ۳۸۶/۷۳ موضوع شکایت آقای احمد فرححاجیان بطرفیت اداره کل مالیات تعاون ملی برای بازسازی بلغواسته اعتراض به اصدار برگه مالیات قطعی و تقاضای ابطال آن بشرح دادنامه شماره ۳۳۶ - ۷۴/۵/۲۶ چنین رای صادر نموده است ، نظر باینکه ابلاغ برگه مطالبه مالیات برابر اعلام مشتکی عنه و طبق ماده ۲۰۳ قانون فوق الاشعار صورت گرفته است و نظر باینکه برابر تبصره ماده ۲۲۹ قانون یادشده چنانچه برگه تشخیص (برگ مطالبه مالیات) طبق ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم صورت گرفته باشد پرونده امر جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف ارسال میگردد و اوراق پرونده مالیاتی نیز حکایت از ارجاع پرونده به هیات مذکور ندارد ، علیهذا حکم به ورود شکایت شاکی از نظر نحوه ابلاغ ارسال پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی را صادر و اعلام می نماید .

ب - شعبه ششم در رسیدگی به پرونده کلاس ۵۱۴/۷۳ موضوع شکایت آقای علی فردحاجیان بطرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی - تعاون ملی بلغواسته رد برگه قطعی مالیات به شرح دادنامه شماره ۳۳۶ - ۷۴/۴/۲۵ چنین رای صادر نموده است ، با توجه به محتویات پرونده و پاسخ واصله اولاً " اعتراض شاکی به نحوه ابلاغ برگه تشخیص وارد نمی باشد زیرا بعلت عدم حضور مودی برگه تشخیص بر اساس مفاد تبصره ماده ۲۱۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۶۶ به محل سکونت مودی ابلاغ قانونی گردیده است . ثانیاً " در خصوص اعتراض شاکی به برگه تشخیص نظر باینکه شاکی دلیل و مدرکی که حاکمی از عدم تحول قانون تعاون ملی بدوی باشد ارائه نکرده و ایراد اعتراض موثر و موجهی بعمل نیاورده ، بنابراین شکایت در این خصوص نیز غیر وارد تشخیص و رای به رد شکایت مطروحه صادر و اعلام میگردد .

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجه الاسلام والمسلمین اسماعیل فردوسی پور و با حضور روسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء بشرح آتی مبادرت بصدور رای می نماید .

رای هیات عمومی

بصراحت ماده ۸ قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی و تبصره ذیل آن ارسال و طرح پرونده در هیات حل اختلاف مقرر در قانون مذکور بخوبی به اعتراض کتبی مودی مالیاتی است . بنابراین الزام وزارت امور اقتصادی و دارایی بر ارسال پرونده مودی به هیات مذکور بدون وجود اعتراض کتبی محمل قانونی ندارد . لذا دادنامه شماره ۳۳۶ - ۷۴/۴/۲۵ شعبه ششم در خدی که متضمن این رای معنی می باشد موافق قانون تشخیص داده میشود . این رای مطابق قسمت اخیر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع مربوطه لازم الاتباع می باشد .

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

اسماعیل فردوسی پور

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

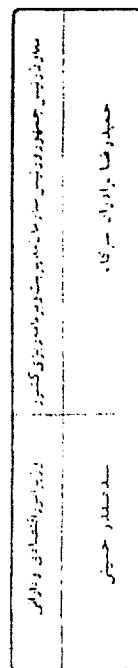
تاریخ

شماره

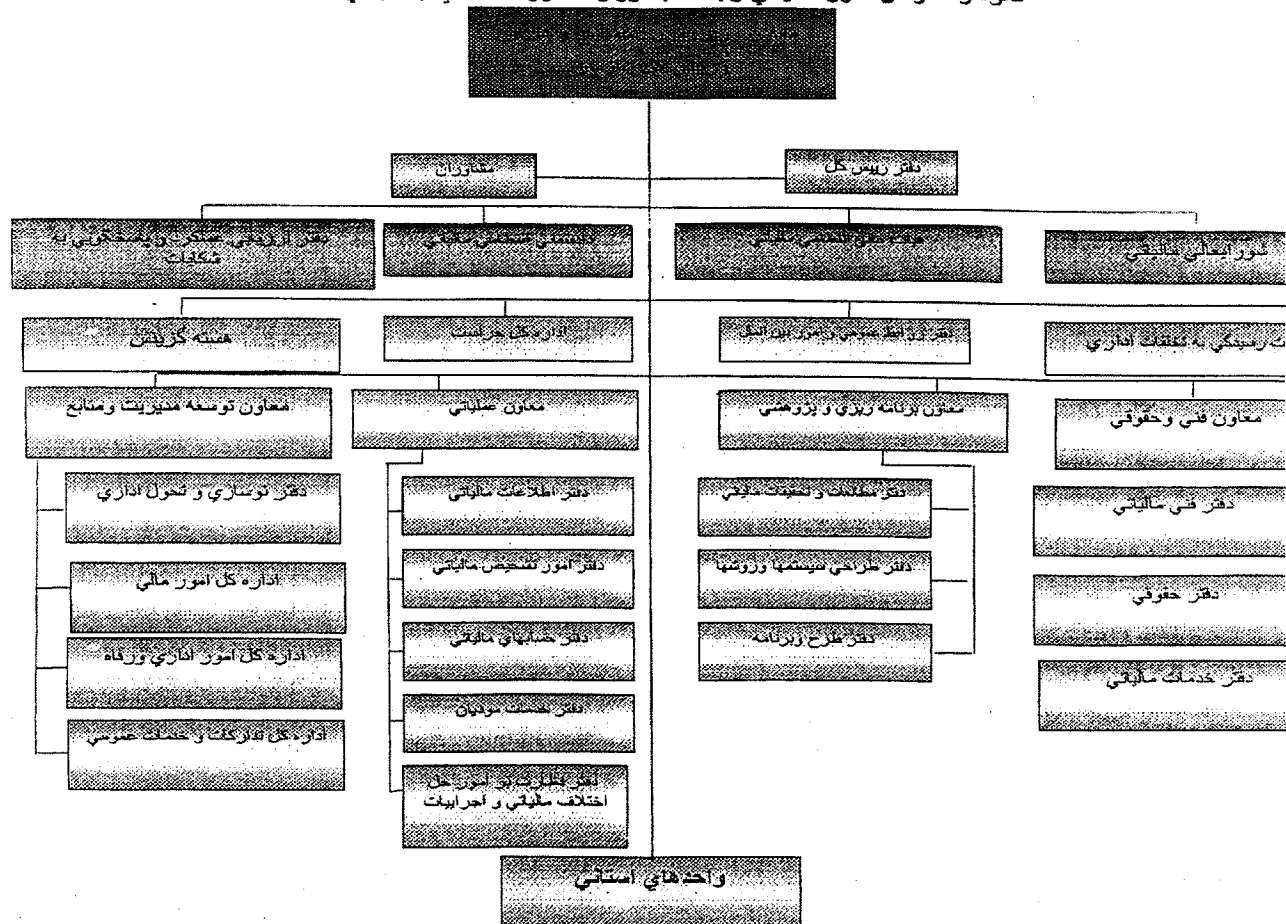
پیوست

بسمه تعالی	شماره دادنامه: ۲۵۰	تاریخ: ۱۳۸۱/۱۲/۴
مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری.		
شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی		
موضوع شکایت و خواسته: ابطال نظریه شماره ۳۵۵-۳۰/۵ مورخ ۸۰/۸/۸ دفتر فنی مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی		
مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است نظریه شماره ۳۵۵-۳۰/۵ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸ دفتر فنی مالیاتی حاکی از مجاز نبودن تهیه تصویر از گزارشات امضاء کنندگان برگ تشخیص و مجری قرار برخلاف ماده ۹۲ قانون مدنی میباشد در هیچ یک از قوانین و نظامات جمهوری اسلامی ایران تهیه تصویر بجای رونوشت با هزینه متقاضی منع نشده است و طبق ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ در امضاء کنندگان برگ تشخیص مالیات ... در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص مالیات مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مودی اعلام نمایند ...)		
بذیر نیست بنابه دلائل مذکور تقاضای ابطال نظریه ... مورد شکایت را دارد نماینده قضائی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۹۱/۷۳۳۲ مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۲ اعلام داشتند ایند با عنایت به مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ حوزه مربوطه صرفاً میتواند در صورت درخواست مودی جزئیاتی از گزارش که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته اعلام نماید و هرگونه توضیحی را در این خصوص بدهد لیکن تهیه تصویر گزارش و مستندات و در اختیار گذاردن آن به مودی هیچ گونه مجوز قانونی ندارد هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف آبادی و با حضور روسای شعب بدوی و روسا مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای مینماید		
رای هیات عمومی		
نظریه اینکه مفاد نامه شماره ۳۵۵-۳۰/۵ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸ دفتر فنی مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی متضمن وضع قاعده آمره ای عام و کلی نیست و در نتیجه از مصادیق مقررات دولتی نمیشد موردی برای رسیدگی و اتخاذ تصمیم به اعتراض نسبت به آن در قلمرو ماده ۲۵۰ قانون دیوان عدالت اداری در هیات عمومی دیوان وجود ندارد ۲/۰		
رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری		
دری نجف آبادی		

۱۰۱



نمودار سازمان امور مالیاتی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی



منابع و مآخذ

منابع فارسی

الف: فهرست کتب:

- ۱- پژویان، جمشید، اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)، موسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۷۳.
- ۲- پور مقیم، سید جواد، اقتصاد بخش عمومی، نشر نی، ۱۳۷۵.
- ۳- پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، مالیاتها و بودجه، انتشارات امیر کبیر، ۱۳۵۵.
- ۴- توکل، محمد، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی، انتشارات مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۹.
- ۵- جعفری صمیمی، احمد، اقتصاد بخش عمومی (۲)، انتشارات سمت، ۱۳۷۱.
- ۶- جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق، انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۰.
- ۷- جیروند، عبدالله، برداشتی از مالیه عمومی جدید، انتشارات مولوی.
- ۸- حسینی، سید مرتضی، اصول علم مالیه و قوانین مالیه ایران، انتشارات رنگین، ۱۳۳۴.
- ۹- حوزه معاونت درآمدهای مالیاتی، وزارت امورات اقتصادی و دارائی، از مالیات چه میدانیم؟ دفتر روابط عمومی و ارشاد، ۱۳۶۵.
- ۱۰- دونجالی احمد، ساختار مالیاتی ایران، انتشارات سازمان برنامه و بودجه استان مازندران، معاونت هماهنگی و برنامه ریزی، ۱۳۷۶.
- ۱۱- رنجبری ابوالفضل، بادامچی علی، حقوق مالی و مالیه عمومی، انتشارات مجد، ۱۳۸۲.

۱۲- زرنگ، محمد، تحول نظام قضائی ایران از مشروطه تا سقوط رضا شاه، جلد ۱ و

۲، انتشارات مرکز اسناد انقلاب اسلامی، ۱۳۸۱.

۱۳- سازمان برنامه و بودجه، تاریخچه، اهداف، وظایف و عملکرد وزارت امور

اقتصادی و دارائی و مؤسسه وابسته، ۱۳۶۵.

۱۴- ثاپوریان، عنایت الله، بیست و پنج سده مالیات، انتشارات وزارت، ۱۳۵۰.

۱۵- صدرا زاده افشار، سید محسن، آئین دادرسی و بازرگانی دادگاههای عمومی و

انقلاب، انتشارات جهاد دانشگاهی، ۱۳۸۲.

۱۶- قاری سیدفاطمی، سیدمحمد، حقوق بشر در جهان معاصر، دفتر اول، انتشارات

دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۲.

۱۷- ماسگریو، ریچارد ۱۰، ماسگریو پکی.ب، مالیه عمومی در تئوری و عمل،

مترجمان: مسعود محمدی، یدالله ابراهیمی فر، انتشارات سازمان برنامه و بودجه،

۱۳۷۲.

۱۸- مصدق، محمد، اصول قواعد و قوانین مالیه در ممالک خارجه و ایران قبل از

مشروطیت و در دوره مشروطیت، جلد اول، بودجه ۱۳۰۴.

۱۹- مهرپور، حسین، حقوق بشر در اسناد بین المللی و موضع جمهوری اسلامی ایران،

انتشارات اطلاعات، ۱۳۷۴.

۲۰- مهندس ابوطالب، تقوی مهدی، مالیه عمومی، سازمان چاپ احمدی، ۱۳۷۴.

۲۱- وحیدی، حسین، اصول سیاست مالی برای رشد اقتصادی ایران، جلد یک،

انتشارات مدرسه عالی بازرگانی، تهران ۱۳۵۰.

۲۲- یکتایی، مجید، تاریخ دارائی ایران و گمرکات و انحصارات، انتشارات دهخدا،

۱۳۵۲.

ب : فهرست مقالات:

۲۳- اکباتان. م، کاپیتولاسیون مالیاتی، فصلنامه مالیات شماره ۳۰، زمستان ۱۳۷۹.

۲۴- توکل، محمد، حقوق ایران و اصول مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره ۱۲، تابستان

۱۳۷۹.

۲۵- عرب مازار، علی اکبر، مروری کوتاه بر پاره‌ای مفاهیم و نظرات مالیاتی، فصلنامه

مالیات، شماره مسلسل ۱۶، تابستان ۱۳۷۶.

۲۶- همدانی، م.ت، قاعده ماهیت فوق شکل، فصلنامه مالیات دوره دوم، شماره چهارم،

شماره مسلسل ۱۹، بهار ۱۳۷۷.

ج: فهرست رساله ها و منابع متفرقه:

۲۷- سوری اصغر، قاعده عطف بما سبق نشدن قوانین کیفری در حقوق تطبیقی رساله

کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۲.

۲۸- غلامی علی، بررسی نظام هیاتهای حل اختلاف مالیاتی، رساله کارشناسی ارشد،

مرکز مدیریت دولتی، ۱۳۸۲.

۲۹- معتمدی، مهدی، رفع اختلافات مالیاتی در قوانین مالی ایران، رساله کارشناسی

ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۴۹.

۳۰- هداوند، مهدی، دادگاه‌های اختصاصی در حقوق ایران، رساله کارشناسی ارشد،

دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۸.

۳۱- قانون تجارت الکترونیکی.

۳۲- مجلس و پژوهش، شماره ۲۴، سال پنجم، فروردین و اردیبهشت ۱۳۷۷.

۳۳- مجله مالیات: فصلنامه تخصصی مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

۳۴- مجموعه قوانین مالیاتی.

منابع خارجی و اینترنتی

35-A dictionary of law edited by Elizabeth A Martin.-4 thed.-Tehran: Didar, 1377=1998. 514p. -(oxford paperback reference) Reprint of 1997 ed. Oxford university press.

36-lane J.E.(1996), "constitution and political Theory" Manchester university press.

37-Steiner H.(1974), "The Concept of Justice", Ratio 16.206-25.

38-<http://www.Maliyat.homestead.com>

39-<http://www.Mefa.gov.ir>

40-<http://www.Statetaxorganization.ir>