

## نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن\*

محمد جواد رضایی زاده

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

ابوالفضل درویش وند

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۱/۲۸ - تاریخ تصویب: ۱۳۸۷/۵/۱۶)

### چکیده:

در امر تعیین و وصول مالیات ایجاد اختلاف میان مؤدی و سازمان مالیاتی امری محتمل است و به همین دلیل در سازمان مالیاتی مراجعی برای رسیدگی به اختلافات فوق تشکیل شده است که در نظام مالیاتی کشور ما در راس آنها شورای عالی مالیاتی قرار دارد. مبتنی بودن تمامی اعمال دولت بر قانون و اینکه باید مرجعی مستقل جهت نظارت بر این امر وجود داشته باشد از ویژگی نظام‌های مردم سالار و مبتنی بر حاکمیت قانون است. با توجه به این امر در نظام حقوقی کشور، دیوان عدالت اداری برای نظارت قضائی بر عملکرد دولت تاسیس گردیده است و طبق قانون دیوان عدالت اداری این دیوان نسبت به آراء مراجع حل اختلاف مالیاتی رسیدگی شکلی می‌نماید. در این مقاله سعی شده ابتدا نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی تبیین شود و سپس نظارت دیوان عدالت اداری بر این مرجع اداری مورد بررسی قرار گیرد. به نظر می‌رسد با وجود امکان مراجعه مؤدیان به دیوان عدالت اداری جهت شکایت از آراء مراجع حل اختلاف مالیاتی وجود چنین صلاحیتی برای شورای عالی مالیاتی فاقد توجه باشد.

### واژگان کلیدی:

مالیات - شورای عالی مالیاتی - دیوان عدالت اداری - مؤدی - دادرسی مالیاتی.

## مقدمه

اهمیت مالیات و نقش آن در تامین درآمد دولت امری انکار ناپذیر است. مالیات در اغلب کشورهای پیشرفته و صنعتی منبع اصلی درآمد دولت را تشکیل می‌دهد. با توجه به اهمیت مالیات به عنوان منبع درآمدی دولت، همواره سعی شده است برای قانونمند کردن وصول آن و جلوگیری از اجحاف نسبت به مؤدیان قوانین مالیاتی دقیق وضع شوند. با توجه به پیچیدگی و تخصصی بودن امر تعیین و وصول مالیات، وقوع اختلاف میان مؤدیان و سازمان مالیاتی اجتناب ناپذیر است. به همین دلیل، مراجعی برای حل اختلافات احتمالی میان مؤدیان و سازمان مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. نظام مالیاتی کشور ما نیز از این امر مستثنی نیست و در نظام مالیاتی کشور برای حل اختلافات احتمالی مؤدیان و سازمان مالیاتی مراجعی در نظر گرفته شده است که عالی‌ترین مرجع شورای عالی مالیاتی است. از سوی دیگر، با توجه به احتمال تخطی دولت از اصول حقوقی و اختیارات خود و اجحاف به حقوق مؤدیان در ارتباط با وضع مالیات، نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر تصمیمات این مراجع به رسمیت شناخته شده است. سوالی که در این ارتباط مطرح می‌شود، این است که آیا وجود صلاحیت موازی برای دو مرجع عالی اداری و قضایی (شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری) با فلسفه ایجاد مراجع اختصاصی اداری و اصول دادرسی منصفانه سازگار است یا نه؟ پاسخ به این سؤال هدف اصلی این نوشتار است.

## ۱. مفاهیم و مبانی

### ۱-۱. تعریف مالیات

در قرن نوزدهم عقیده بر این بود که مالیات یک کمک داوطلبانه است که اشخاص به میل و رغبت خود و در مقابل استفاده‌ای که از دستگاه حکومت می‌برند به دولت می‌پردازند. طبق این تعریف شرط اساسی در مالیات موافقت مؤدیان و رضایت و رغبت آنان در پرداخت است. دیوید هیوم (Daivid Hume) مالیات را بهاء و جبران خدماتی می‌داند که از دستگاه دولت عاید افراد می‌شود (پیرنیا، ۱۳۴۸، ۵۸).

منتسکیو (Montesquieu) مالیات را قسمتی از دارائی اشخاص می‌داند که افراد برای اینکه بتوانند از دارائی خود همراه با آسایش استفاده نمایند به دولت می‌پردازند (پیرنیا، ۱۳۴۸، ۵۸). در گذشته اصل در مالیات عدم مشروط بودن آن بود به وظایفی که بر عهده دولت قرار دارد، بود. دولت باید مخارجی را متحمل می‌گردید و این مخارج نیز باید میان مردم سرشکن و تقسیم می‌شد در نتیجه هر یک از افراد جامعه اعم از اینکه اصولاً از دستگاه دولت متمتع و بر

خوردار بود یا نه مکلف می‌شد سهمی را که به این نحو به او تعلق می‌گرفت بپردازد (پیرنیا، ۱۳۴۸، ص ۵۸).

برخی معتقدند مالیات تقسیم مخارج عمومی بین افراد کشور و تعیین سهم مشارکت هریک از آنها در این مخارج است و مبلغی است که به موجب قانون جهت تامین مخارج عمومی بطور بلا عوض توسط اشخاص حقیقی و حقوقی پرداخته می‌شود (امامی، ۱۳۸۴، ص ۱۹).

تعریف مختصر و مفیدی که برای مالیات می‌توان ارائه داد این است که: «مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارائی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تامین مخارج عمومی» (پیرنیا، ۱۳۴۸، ص ۹۲).

### ۱-۲. مبانی دریافت مالیات

در جوامع ابتدایی احتیاجی به وجود مؤسساتی که انجام دهنده خدمات عمومی مانند پلیس، ارتش و دادگستری نبود چرا که در آن جوامع و در زندگی قبیله‌ای اگر خانواده یا جامعه مورد تعرض بیگانگان قرار می‌گرفت هریک از افراد خانواده یا جامعه خود به دفاع از خویش می‌پرداخت و یا وسایل امنیت و دفاع را تامین می‌کرد و رسیدگی به شکایات و قضاوت میان افراد قبیله نیز بر عهده رئیس قبیله بود که بدون هیچ‌گونه هزینه‌ای و یا با هزینه طرفین دعوا صورت می‌گرفت (شهبازیان، ۱۳۷۳، ص ۸).

طبق این سیستم، جماعات و اقوام کهن برای صیانت و امنیت افراد تحت حمایت خود تعدادی از افراد جامعه را به انجام خدمات عمومی می‌گماشتند و اگر فردی خود نمی‌توانست خدمت عمومی انجام دهد مکلف می‌شد بهره‌ای از دسترنج خود را برای انجام گرفتن خدمات عمومی پرداخت کند و به وسیله این مبالغ پرداختی کسانی را برای این کار اجیر می‌نمودند.

به مرور و با توجه به نیازهای جدید که با روی آوردن به زندگی مدرن برای جوامع بوجود آمد افراد جامعه ناچار به تقسیم کار شدند و این امر موجب تفکیک و تمایز تکالیف شخصی و خانوادگی از وظایف اجتماعی شد و وظایف اجتماعی از قبیل قضاوت و حفظ انتظامات و امنیت به دولت‌ها محول شد. در نتیجه تحول جوامع و توسعه شهرنشینی افراد جامعه همان‌گونه که از مواهب و نعمات زندگی جدید بهره‌مند شدند، مکلف گردیدند سهمی کوچک از درآمد و دارائی خود را برای نگهداری و اداره اجتماع پرداخت نمایند (یکتایی، ۱۳۳۵، ص ۱۷).

فلسفه دریافت و پرداخت مالیات، مدیریت درآمدهای عمومی و تامین هزینه‌های کشور است و تامین هزینه‌های همگانی در زمینه انجام خدمات عمومی ایجاب کرده که از درآمد مستمر و اتفاقی و از درآمدهای ارضی و بازرگانی حصه‌ای به منظور اداره امور عمومی

اختصاص یابد که گاه به صورت جنسی و گاه به صورت نقدی و گاه به صورت نیروی انسانی مانند بیگاری و سرباز گیری در اختیار حکومت‌ها گذاشته می‌شده است (یکتایی، ۱۳۳۵، ص ۱۸).

در دوره جدید و با توجه به ویژگی‌های زندگی مدرن مردم مکلف شدند مخارج مربوط به انجام امور عمومی را تامین کنند و سهمی در تامین هزینه اجرای امر عمومی داشته باشند. بدین ترتیب سهمی که هر فرد برای اداره و اجرای این امور می‌پردازد مالیات نام گرفت. (شهبازیان، ۱۳۷۳، ص ۸). در صورتی که افراد جامعه مالیاتی را که برای آنها تعیین شده است نپردازند هزینه‌های جاری و ضروری کشور در جهت انجام امور عمومی تامین نمی‌شود.

در گذشته با توجه به اینکه وضع قوانین و مقررات و اجرای دقیق آنها میسر نبوده است و منافع فردی و نفوذ زورمندان همیشه تساوی حقوق و اصل عدالت را تحت الشعاع قرار می‌داد، مالیات نیز مانند دیگر موضوعات به طور غیر عادلانه‌ای دریافت می‌شد و وسیله سوء استفاده و تجاوز به حقوق مردم و یا طبقه ضعیف قرار می‌گرفت.

البته در این رابطه استثنائاتی نیز وجود دارد. به عنوان نمونه از جمله در دوره پیامبر اسلام (ص) و خلفای راشدین که به دوران پیامبر (ص) متصل بود وصول مالیات همراه با عدالت نسبی بوده است و در این دوره‌ها پرداخت مالیات از تکالیف مذهبی بود و عموم مردم با توجه به اینکه پرداخت مالیات از جمله تکالیف مذهبی به شمار می‌آمد با رضا و رغبت به پرداخت مالیات اقدام می‌کردند.

«با انقلاب کبیر فرانسه مالیات تعمیم یافت و اصول مساوات و عدالت در خصوص وضع و وصول مالیات نیز عملی شد و از این تاریخ ابتدا در فرانسه و به تدریج در سایر کشورهای جهان تمام افراد کشور اعم از غنی و فقیر موظف بودند مالیات بپردازند تا اینکه قبل از جنگ جهانی اول (۱۹۱۴-۱۹۱۹) در زمینه وضع و وصول مالیات، قدرت و استطاعت مالی مؤدی مورد توجه قرار گرفت و در رابطه با فعالیت‌های تولیدی و اراضی و امور کارگری اخذ مالیات تصاعدی و اعمال معافیت‌های مالیاتی مورد توجه قرار گرفت.

با توسعه تجارت و اختراع وسائل نقلیه سریع‌السیر و افزایش اعتبارات و همچنین کاربرد اصول جدید در تولید در اغلب کشورها مالیات نقدی جایگزین مالیات‌های جنسی گردیده و به مرور با بوجود آمدن برخی نیازهای جدید مالیات در تمام مراحل تولید و توزیع به اشکال مختلف مانند مالیات بر شرکت‌ها، مالیات نقل و انتقال و... از مؤدیان وصول می‌شود» (شهبازیان، ۱۳۷۳، ص ۸).

وصول مالیات از جمله مهم‌ترین راهکارهایی است که بوسیله آن دولت در تمامی شئون اقتصادی، اجتماعی افراد جامعه دخالت می‌نماید و دیدگاه‌های خود را از این راه در جهت رفاه اقتصادی و اجتماعی جامعه اعمال می‌نماید.

«امروزه دولت‌ها از اخذ مالیات اهداف زیر را دنبال می‌کنند:

- کسب درآمد لازم به منظور تامین مالی هزینه‌های مربوط به خدمات دولتی و نیز هزینه‌های مربوط به حفظ و حراست از مرزها و امنیت داخلی کشور.  
- ابزار تحقق عدالت اجتماعی و اقتصادی. در این ارتباط باید توجه داشت که در اکثر کشورها مشارکت قابل توجه دولت‌ها در زمینه فراهم آوردن خدمات لازم در جهت تامین اجتماعی و نیز وظیفه خطیر آنها در زمینه بسط و گسترش خدمات بهداشتی و درمانی و آموزشی از جمله خط مشی‌های اجرایی موثر در بنیان‌گذاری عدالت اقتصادی و اجتماعی شناخته شده است.

این‌گونه امور به گونه‌ای نیست که به خودی خود مورد توجه مردم قرار بگیرد بلکه دولت مسئولیت انجام امور عمومی و خدمات عام المنفعه را بر عهده گرفته است و برای انجام این قبیل امور قسمتی از درآمد افراد جامعه را از آنها به عنوان مالیات دریافت می‌کند.

- مالیات‌ها می‌توانند به عنوان ابزار موثر در جهت سیاست‌گذاری کنترل و هدایت اقتصاد در جامعه در جهت مطلوب و مورد نظر به کار روند.

همچنین اهرم مزبور می‌تواند در جهت رسیدن به بعضی اهداف عمده اقتصادی دولت من جمله حفظ و تداوم رشد اقتصادی و نیز مهار بحران‌های مختلف و تعدیل ثروت و توزیع عادلانه‌تر درآمد و ایجاد اشتغال و غیره نقش قابل توجهی داشته باشد» (شهبازیان، ۱۳۷۳، ص ۴)

### ۱-۳. دادرسی (حل اختلاف) مالیاتی و اهمیت آن

دادرسی و حل اختلاف مالیاتی از لوازم هر نظام مالیاتی است. در هر اختلاف مالیاتی دو طرف حضور دارند: ۱- مؤدی، ۲- سازمان مالیاتی (نماینده دولت). مراجع حل اختلاف مالیاتی جهت رسیدگی به اختلافاتی که در جریان تشخیص و وصول مالیات بین دو طرف مذکور بوجود می‌آید تشکیل می‌شوند.

«امروزه یکی از حقوق شناخته شده مؤدیان شناسایی حق اعتراض آنها نسبت به تشخیص مراجع مالیاتی است که از تحولات حقوق مالیاتی مدرن است» (شکور پور، ۱۳۸۳، ص ۲). در سیستم مالیاتی مدرن در کشورهای پیشرفته اظهارنامه مؤدیان اساس تعیین مالیات قرار می‌گیرد. بر مبنای این روش مؤدیان مکلفند ضمن اظهارنامه‌ای درآمد خود را به سازمان مالیاتی اعلام دارند و مالیات متعلقه را بپردازند و سازمان مالیه موظف است اعتماد و اطمینان به مؤدی را مبنای کار خود قرار دهد و مالیات مؤدی را طبق اظهارنامه وی تشخیص داده و وصول نماید (شکور

پور، ۱۳۸۳، ص ۲). البته سازمان مالیاتی این اظهارنامه را مورد بررسی قرار می‌دهد و در صورتی که اعتراضی داشته باشد به مؤدی اعلام نماید در صورت پذیرفتن نظر سازمان مالیاتی توسط مؤدی مشکلی پیش نمی‌آید. در صورتی که مؤدی نظر سازمان تشخیص مالیات را نپذیرد اختلاف مالیاتی پدید می‌آید.

«اختلاف مالیاتی به هرگونه عدم توافق میان مؤدیان اعم از حقیقی یا حقوقی از یک طرف و عوامل و مراجع مالیاتی از طرف دیگر در خصوص مسائل مالیاتی گفته می‌شود که به نوعی در امر مالیات و یا چگونگی وصول آن دخالت داشته باشد و برای رسیدگی به آن نیز مراجع خاصی پیش بینی شده است» (عبدالحسینی، ۱۳۷۶، ص ۱۶).

قوانین مالیاتی قوانینی تخصصی و پیچیده هستند. در همین راستا با توجه به تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی مامورین وصول و مؤدیان در اجرای قوانین با هم اختلاف نظرهای زیادی پیدا می‌کنند و باید مراجعی برای حل این اختلافات وجود داشته باشند (عبدالحسینی، ۱۳۷۶، ص ۱۶). مراجعی که فارغ از الزامات اداره و مصالح اداری صرفاً بر اساس قوانین و مقررات و بدون هیچ‌گونه جانبداری به رفع اختلاف میان سازمان مالیاتی و مردم بپردازند.

قبل از مشروطیت طلب دولت را مستوفی صلاحیت‌دار تشخیص می‌داد و پس از امضاء وزیر مالیه برای وصول به وزیر بقایا احاله می‌گردید. در صدر مشروطیت دعاوی در کمیسیون مستخدمین دارائی مطرح می‌گردید و اجرای نظر کمیسیون یا طرح مجدد در کمیسیون موکول به نظر وزیر مالیه بود (شاپوریان، بی تا، ص ۳۷۱).

در برخی از دوره‌ها قوانین مالیاتی از روش‌هایی بسیار ساده برای رفع اختلافات مالیاتی میان مؤدیان و سازمان مالیاتی استفاده می‌کردند، به عنوان نمونه روش حل اختلاف میان مؤدی و ماموران مالیات مذکور در قانون مالیات دخانیات مصوب ۶ میزان مطابق ۱۸ ذیقعد ۱۳۳۳ قمری این‌گونه بود که میزان مالیات متعلقه دخانیات از قرار صدی سی از قیمت دخانیات بود و در صورتی که در تعیین قیمت تنباکو و توتون ما بین مؤدی و مامورین مالیه اختلافی حاصل می‌شد صدی سی از عین جنس به عنوان مالیات دریافت می‌گردید.<sup>۱</sup>

۱. ماده ۲- مالیات دخانیات مذکوره در ماده اول که از عوارض غیرمستقیم است از قرار صدی سی از قیمت دریافت خواهد شد در صورتی که در تعیین قیمت تنباکو و توتون مابین مالیات بده و مامورین مالیه اختلافی حاصل شود صدی سی از عین جنس دریافت خواهد شد مالیات مقرر به نسبت به توتون سیگار از قرار صدی بیست است

نخستین سازمانی که شبیه محاکم اداری بود در قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۵ جوزا ۱۲۹۴ ه.ش مطابق با ۲۱ رجب ۱۳۳۳ ه.ق بوجود آمد<sup>۱</sup> و موسوم به اداره محاکمات مالیه شد که به انواع اختلافات افراد با دولت رسیدگی می‌کرد (شکورپور، ۱۳۸۳، ص ۱۰۶). در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ ه.ش مراجعی برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی بین دولت و مؤدیان ایجاد شد که عبارت بودند از: کمیسیون‌های تشخیص و شورای عالی مالیاتی. کمیسیون‌های تشخیص طبق ماده ۱۶۴<sup>۲</sup> مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف بودند که در تشخیص مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم بین مامورین تشخیص و مؤدیان بوجود می‌آمد. به موجب ماده ۲۴۹<sup>۳</sup> این قانون مرجع رسیدگی به درخواست تجدیدنظر نسبت به آراء غیر قطعی کمیسیون تشخیص، شعبه دیگری از کمیسیون تشخیص بود. شورای عالی مالیاتی نیز طبق ماده ۲۵۳<sup>۴</sup> این قانون مرجع رسیدگی به شکایات مؤدیان از آراء کمیسیون‌های تشخیص بود. مؤدی ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای قطعی کمیسیون تشخیص حق اعلام اعتراض نسبت به آن به دلیل عدم رعایت قانون به شورای عالی مالیاتی را داشت.

در قانون مالیات‌های ۱۳۶۶ عنوان کمیسیون‌های مالیاتی به هیات‌های حل اختلاف تغییر پیدا کرد<sup>۵</sup> اما شورای عالی مالیاتی به همان صورت سابق ابقاء گردید.<sup>۶</sup> به موجب اصلاحاتی که

۱. ماده ۱۲- اصول وظایف اداره تشخیص عایدات به قرار ذیل است:

(۱) تشخیص و تهیه جز و جمع‌های نقدی و جنسی کل مالیات‌هایی که تا کنون معمول بوده و یا بعدها وضع خواهد شد - ترتیب جز و جمع‌های مذکوره به طوری خواهد بود که میزان کل مالیات و فروعات و تقسیم آن بر ایالات و ولایات و بلوکات و قرا و حتی‌الامکان بر افراد مالیات بده معین باشد.

۲. ماده ۱۶۴- مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که در تشخیص مالیات‌های موضوع این قانون بین هر یک از ماموران تشخیص و مؤدی ایجاد شود کمیسیون تشخیص می باشد مگر در مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد.

۳. ماده ۲۴۹- آراء غیر قطعی کمیسیون‌های تشخیص قابل تجدید رسیدگی در شعبه دیگر کمیسیون تشخیص مالیات خواهد بود که دو نفر عضو کمیسیون تشخیص نماینده دارایی و دادگستری قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی نداده باشند آراء صادره در مرحله تجدید رسیدگی قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

۴. ماده ۲۵۳- مؤدی یا مامور تشخیص مربوط می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی کمیسیون‌های تشخیص مالیاتی (در غیر از مواردی که رای به علت عدم اعتراض از طرف مؤدی یا دارایی 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.

۵. ماده ۲۴۴- مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده هیات حل اختلاف مالیاتی است.

۶. ماده ۲۵۶- هر گاه از طرف مؤدی یا ممیز کل شکایتی در موعد مقرر از رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقض رسیدگی شده باشد رییس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه

در سال ۱۳۸۰ نسبت به قانون مالیات‌های مستقیم صورت گرفت با حذف ماده ۲۴۷ مرحله تجدید نظر ماهوی از نظام دادرسی مالیاتی حذف گردید.

## ۲. شورای عالی مالیاتی

### ۱-۲. ساختار و تشکیلات شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی مرجع عالی حل اختلاف مالیاتی در سیستم مالیاتی کشور است و رسیدگی به شکایت از آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی را بر عهده دارد. شورای مذکور همچنین مرجع اظهار نظر در رابطه با شیوه‌های اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و تهیه آیین نامه‌ها و بخش‌نامه‌های مربوط به اجرای قوانین مالیاتی و اظهار نظر درباره مسائل و موضوعات مالیاتی است.

این شورا دارای بیست و پنج نفر عضو است که باید از بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل در رشته‌های مذکور باشند انتخاب شوند و انتصاب آنها به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و با حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت می‌گیرد. حداقل پانزده نفر از اعضاء شورای عالی مالیاتی باید از کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمان‌ها و واحدهای تابعه آن که دارای حداقل شش سابقه کار در مشاغل مالیاتی باشند انتخاب شوند (ماده ۲۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره یک آن).

دوره عضویت اعضاء 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 قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup>، انتصاب مجدد اعضاء پس از انقضای سه سال مذکور بلامانع است. رئیس شورای عالی مالیاتی از بین اعضاء شورا که کارمند وزارت امور

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 مستندا به جهات و اسباب و دلایل قانونی رای مقتضی بر نقض آراء هیات‌های حل رسیدگی و مستندا به جهات و اسباب و دلایل قانونی رای مقتضی بر نقض آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رای شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رای قید گردد.

۱. ماده ۲۶۷: تخلفات انتظامی اعضاء شورای عالی مالیاتی و اعضاء هیات عالی انتظامی به دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی در دادگاه اختصاصی اداری مرکب از یکی از روسای شعب دیوان عالی کشور به معرفی رئیس دیوان عالی کشور، رئیس کل دیوان محاسبات و رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد رسیدگی قرار می‌گیرد که بر طبق قانون رسیدگی به تخلفات اداری و سایر مقررات مربوط رسیدگی و رای بر براءت یا محکومیت صادر خواهد نمود. این رای قطعی و لازم‌الاجرا است.



اقتصادی و دارایی باشد، با پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شود (ماده ۲۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم). شورای عالی مالیاتی دارای هشت شعبه است که هر شعبه مرکب از سه نفر عضو است. رئیس و اعضای شعب از طرف رئیس شورای عالی مالیاتی منصوب می‌شوند (ماده ۲۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم).

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 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رئیس شورا و روسای 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 تصمیم نموده و اقدام به صدور رای می‌نماید. در این صورت رای هیات عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضا قطعی است برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است (ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم).

## ۲-۲. وظایف شورای عالی مالیاتی و جایگاه آن در نظام مالیاتی کشور

وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

- ۱- تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مالیات‌های مستقیم 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 و پس از تهیه به رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد کند.
- ۲- بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها به وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۳- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.
- ۴- رسیدگی به آرای قطعی هیات‌های 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 (ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم).

۵- تعیین میزان خسارت، در موارد مقرر در بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم ناشی از تخلفات مامورین تشخیص. مطابق با بند ۱ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم هرگاه بعد از تشخیص مالیات و غیر قابل اعتراض بودن آن معلوم شود که ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیات حل اختلاف مالیاتی، از روی تعمد یا مسامحه، بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند باید خسارت وارده را به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می‌نماید جبران نمایند. همچنین طبق بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت ماموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸)<sup>۱</sup> قانون مالیات‌های مستقیم رسیدگی به آن الزامی نیست متخلف نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد مسئولیت مدنی دارد.

شورای عالی مالیاتی بازوی مشورتی وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور است. با توجه به تخصصی شدن امور وجود مرجعی متشکل از افراد خبره برای مشاوره دادن به مقامات دولتی برای تصمیم‌گیری بهتر امری معقول و ممدوح است و موجب مستدل شدن تصمیمات مقامات اداری مسئول می‌گردد.

وظیفه دیگری که برای شورای عالی مالیاتی در نظر گرفته شده است صلاحیت رسیدگی شکلی نسبت به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و صدور رای وحدت رویه توسط هیات عمومی این شورا است که این آراء برای مراجع تالی و شعب شورای عالی مالیاتی لازم‌الاتباع است. این وظیفه شورا با تفصیل بیشتر بررسی می‌شود.

شورای عالی مالیاتی مرجع اختصاصی اداری است و همان طور که بیان گردید صلاحیت رسیدگی شکلی نسبت به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی را بر عهده دارد اما باید دید آیا این امر چه میزان با اصول دادرسی منصفانه سازگار است؟

قضاوت امری تخصصی و با اهمیت است و طبق نظریه تفکیک قوا رسیدگی به امر قضا باید به مرجعی مستقل از قوه مجریه سپرده شود در همین راستا کار دادرسی اصولاً باید متمایز از وظایف اجرایی و تقنینی باشد و دادگاه‌ها سلسله مراتبی جدا و مستقل از قوه مجریه داشته باشند تا استقلال مراجع قضایی حفظ شود.

۱. ماده ۱۵۸: سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه‌های مؤدی آن مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را بطور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد.

علی‌رغم مطلب فوق در نظام حقوقی کشور ما با تبعیت از کشورهای دارای نظام حقوقی رومی ژرمنی و بالاخص فرانسه در درون سازمانهای اداری و اجرایی، مراجع اختصاصی اداری تشکیل شده که تابعی از سازمان مربوطه بوده و وظیفه رسیدگی به دعاوی اداری را بر عهده دارند.

تاسیس دادگاههای اداری و منع محاکم دادگستری از رسیدگی به دعاوی اداری در فرانسه بیشتر ناشی از دلایل تاریخی است. پس از انقلاب کبیر فرانسه بی اعتمادی حقوقدانان انقلابی این کشور نسبت به دستگاه قضایی به یادگار مانده از نظام پیشین، باعث گردید که قوه قضائیه از ایجاد اختلال در عملکرد هیاتهای اداری و احضار مسئولین اداری نسبت به شغل آنها منع شود و اگر شخص خصوصی از عمل مقام دولتی متضرر گردیده و خسارت می‌دید می‌توانست تنها به مقام مافوق اداری وی مراجعه کند و در آخرین مرحله شخص وزیر - قاضی فصل دعوا می‌کرد (رنجبری، ۱۳۸۲، ص ۱۰۲).

به تدریج این رویه تغییر کرد و به جای وزیر، شورایی به نام شورای دولتی که البته آن هم وابسته به قوه مجریه است واگذار گردید.

این رویه و ایجاد دادگاههای اداری مستقل از محاکم قضایی به شدت از سوی حقوقدانان انگلیسی مورد اعتراض قرار گرفت. آنها تاسیس دادگاههای اداری را تجاوز آشکار به حیطه اقتدار قوه قضائیه می‌دانستند و تفکیک دادرسی اداری از دادرسی قضایی را رد می‌کردند چرا که آن را مخالف با تفکیک قوا، عدالت قضایی (موسی زاده، ۱۳۷۷، ص ۲۰) و مخالف با اصول عدالت رویه ای<sup>۱</sup> و دادرسی منصفانه و .... می‌دانستند.

رعایت عدالت واقعی مستلزم آن است که بعضی قواعد ساده و طبیعی عدالت مورد نظر قاضی قرار بگیرد از قبیل:

۱- هیچ‌کس نباید قاضی ادعای خود باشد.

۲- دادگاههایی که به دعاوی رسیدگی می‌کنند باید طرفین دعوا را از هر جهت مساوی و در عرض هم بدانند و به طور منصفانه به اظهارات و دلایل طرفین رسیدگی کند (خادم، ۱۳۴۵، ص ۱۶)

۱. اصول عدالت رویه‌ای (procedural justice) حداقل معیارها برای رسیدگی و صدور حکم منصفانه هستند که شامل دو اصل کلی می‌باشد:

- بی طرفی و استقلال مرجع رسیدگی کننده. (rule against bias)

- حق دفاع متهم یا مدعی علیه و اینکه هیچ کس را نباید محکوم کرد مگر زمانی که ادعایش شنیده شود. (audi aleram partem). ر.ک به: قاری سید فاطمی، ۱۳۸۲، صص ۶۸-۶۵.

مراجع اختصاصی اداری غالباً فاقد ویژگی‌های فوق هستند. با توجه به این امر در کشورهای دارای نظام آنگلو ساکسن مرجع رسیدگی به تجاوزات دولت و مؤسسات عمومی و ماموران آنها از حدود قوانین و آیین‌نامه‌ها و تصمیمات اداری اصولاً همان دادگاه‌های عمومی هستند که طبق سنن قضایی موجود در این کشور به طور مؤثر عمل می‌کنند (طباطبائی موتمنی، ۱۳۷۰، ص ۲۳۹).

البته لازم به ذکر است که در این نظام مراجعی اداری وجود دارند که وظیفه رسیدگی به دعاوی اداری را بر عهده دارند. تفاوت این مراجع با دادگاه‌های اداری در نظام فرانسه این است که بر اساس یک اصل کلی که تجدیدنظر قضایی (Judicial Review) نامیده می‌شود، تصمیمات آنها مورد نظارت مراجع قضایی قرار می‌گیرد و به این ترتیب نظام قضائی واحد مورد پذیرش قرار گرفته است و عملکرد دولت مانند اعمال شهروندان معمولی محسوب می‌شود و نهایتاً در دادگاه‌های عادی دادگستری قابل تجدیدنظر خواهی است (انصاری، ۱۳۸۳، ص ۷۳ و Abraham, 1998, p289). این نظارت دادگاه‌های عادی بر دادگاه‌های اداری با هدف تضمین حاکمیت قانون و تضمین حقوق بنیادین صورت می‌گیرد (زارعی، ۱۳۷۸، ص ۲۱ و Wade, 2004, p22).

شورای عالی مالیاتی در رسیدگی شکلی به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی به عنوان مرجعی اختصاصی شبه قضایی اقدام به رسیدگی و صدور رای می‌نماید. در مورد این وظیفه، شورا یک مرجع بی‌طرف نیست بلکه نماینده دولت است و موظف است تمامی کوشش خود را برای تحصیل دلیل به نفع دولت به کار برد.

سوالی که در ارتباط با این وظیفه شورا مطرح است اینکه چگونه یک مرجع می‌تواند قاضی عملکرد خود باشد در حالی که خود نیز طرف دعوی است؟

سپردن کارویژه دادرسی و حل اختلاف در دعاوی اداری به مراجع اختصاصی اداری شبه قضایی با اصل بی‌طرفی (هیچ‌کس نمی‌تواند در موردی که خود در آن ذینفع است قاضی باشد)<sup>۱</sup> قابل جمع نیست. شورای عالی مالیاتی تابعی از سازمان مالیاتی کشور است و حق الزحمه اعضاء آن توسط سازمان پرداخته می‌شود. اعضاء شورای عالی مالیاتی توسط سازمان مالیاتی تعیین می‌شوند هر چند که به طور معمول قابل عزل نیستند اما بی‌طرفی آنان محل تامل است.

در این ارتباط موضوع جالب توجه این است که صلاحیت شورا نسبت به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی تنها صلاحیت شکلی است و شورا حق رسیدگی ماهوی ندارد (ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم).

1. (nemo iudex in causa sua)

### ۲-۳. آیین رسیدگی شورای عالی مالیاتی

مؤدی یا اداره امور مالیاتی 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 کنند.<sup>۱</sup>

هر گاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی شده باشد رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد کرد. 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 بر نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رأی شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.<sup>۲</sup>

در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیک‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع مورد اختلاف با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی را صادر می‌نماید. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراست.

البته شکایت نسبت به رأیی که بدین صورت صادر می‌شود نیز طبق بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ در صلاحیت دیوان عدالت اداری است.

### ۳. نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر شورای عالی مالیاتی

حاکمیت قانون وقتی محقق می‌شود که مردم بتوانند آنجا که دستگاه اداری بر خلاف قانون عمل می‌کند به مراجع مستقل و بی‌طرفی جهت احقاق حق خود رجوع کنند. لازمه حاکمیت

۱. ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم.

۲. ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم.

قانون وجود مراجع و دادگاه‌هایی است که صلاحیت رسیدگی به شکایات اشخاص از سازمان‌های اداری و اجرایی را داشته باشند. بدون وجود چنین مراجعی حاکمیت قانون فاقد ضمانت اجرا بوده و مفهومی نخواهد داشت (طباطبائی مومنی، ۱۳۷۵، ۴۸).

اختصاص دادرسی و قضاوت در دعاوی مردم علیه دولت و ماموران دولتی به قوه قضائیه مبتنی بر اصول حاکم بر امر خطیر قضاء در اسلام است که تصدی آن ویژه انبیاء عظام و اوصیاء است. طبق احکام مؤکد اسلام قضاء وظیفه شرعی مجتهدین جامع الشرایط است و اشتغال این امر الهی توسط کسانی که واجد شرایط لازم نیستند خطا و گناه کبیره است، در نتیجه تفویض این مهم به قوه مجریه مخالف صریح احکام اسلام است (صدرالخطای، ۱۳۷۲، ۵۵). در قانون اساسی در رابطه با امر قضاء در جمهوری اسلامی ایجاد سیستم قضائی بر پایه عدل اسلامی و متشکل از قضات عادل و آشنا به ضوابط دقیق دینی پیش بینی شده است و بر استقلال سیستم قضایی تاکید گردیده است و بر مبنای اصول مختلف قانون اساسی امر قضاء در صلاحیت اختصاصی قوه قضائیه و دادگاه‌های دادگستری است<sup>۱</sup>. طبق اصل ۱۵۶ قانون اساسی رسیدگی و صدور حکم در مورد تظلمات، تعدیات، شکایات، حل و فصل دعاوی و رفع خصومات بر عهده قوه قضائیه است، با توجه به اینکه مراجع اختصاصی اداری من جمله شورای عالی مالیاتی خارج از قوه قضائیه قرار دارند و فاقد صلاحیت قضائی می‌باشند باید مرجعی قضایی برای رسیدگی به شکایات مردم از آراء این مراجع وجود داشته باشد (رنجیری، ۱۳۸۲، ۱۲۱).

از منظر حقوق تطبیقی نیز باید به این نکته توجه داشت که در کشور فرانسه شورای دولتی مرجع فرجام خواهی از آراء دادگاه‌های اداری است که حل و فصل اختلافات مالیاتی از اختیارات این دادگاه‌ها است و مؤدیان مالیاتی حق فرجام خواهی نسبت به تصمیمات دادگاه‌های اداری را نزد شورای دولتی دارند (رضائی زاده، ۱۳۸۴، ۸۴ و ۱۳۷).

۱. مقدمه: قضا در قانون اساسی: مساله قضا در رابطه با پاسداری از حقوق مردم در خط حرکت اسلامی، به منظور پیشگیری از انحرافات موضعی در درون امت اسلامی امری است حیاتی، از این رو ایجاد سیستم قضائی بر پایه عدل اسلامی و متشکل از قضات عادل و آشنا به ضوابط دقیق دینی پیش بینی شده است، این نظام به دلیل حساسیت بنیادی و دقت در مکتبی بودن آن لازم است به دور از هر نوع رابطه و مناسبات ناسالم باشد (و اذا حکمتم بین الناس ان تحکمو بالعدل). اصل ۵۷: قوای حاکم در جمهور اسلامی ایران عبارتند از: قوه مقننه، قوه مجریه و قوه قضائیه که زیر نظر ولایت مطلقه امر و امامت امت بر طبق اصول آینده این قانون اعمال می‌گردند. این قوا مستقل از یکدیگرند. اصل ۱۵۶: قوه قضائیه قوه ای است مستقل که پشتیبان حقوق فردی و اجتماعی و مسئول تحقق بخشیدن به عدالت و عهده دار وظایف زیر است: ۱- رسیدگی و صدور حکم در مورد تظلمات، تعدیات، شکایات، حل و فصل دعاوی و رفع خصومات و اخذ تصمیم و اقدام لازم در آن قسمت از امور حسبه، که قانون معین می‌کند. اصل ۱۵۹: مرجع رسمی تظلمات و شکایات، دادگستری است. تشکیل دادگاه‌ها و تعیین صلاحیت آنها منوط به حکم قانون است.

همچنین در انگلستان تصمیمات کمیسیون‌های مالیاتی با توجه به تاثیری که در اموال مردم دارد قابل رسیدگی استینافی در دادگاه‌های دادگستری است (خادم، ۱۳۴۵، ص ۵۳).

امروزه اصل حق تجدید نظر قضائی از آراء مراجع مالیاتی از اصول پذیرفته شده نظام‌های حقوقی مختلف است (شکور پور، ۱۳۸۳، ص ۲۵) چرا که در دادرسی‌های مالیاتی مرجع رسیدگی بی طرف نیست بلکه نماینده دولت است و مسئول وصول مالیات است بنابراین موظف است همه کوشش خود را در برای تحصیل دلیل به کار برد و حال آنکه چگونه یک نفر می‌تواند در آن واحد هم طرف دعوا باشد و هم بر مسند قضا بنشیند و علیه خود حکم صادر نماید؟

هدف از تاسیس دیوان عدالت اداری تضمین اجرای اصل حاکمیت قانون در مراجع و دستگاه‌های اداری و نظارت بر آراء صادره از مراجع اختصاصی اداری شبه قضایی است. بنابراین کار دیوان شامل رسیدگی به این امر است که آیا مرجع صادر کننده رای صریحاً یا ضمناً مخالف قوانین و مقررات و یا ترتیبات مقرر برای رسیدگی، اقدام و اتخاذ تصمیم ننموده باشد. همچنین استنباط مراجع مزبور از قواعد استنادی صحیح و منطبق با مقصود قانون‌گذار بوده است یا نه؟ (کلهر، ۱۳۷۸، ص ۱۱۷).

وظیفه دیوان نظارت قضایی بر قوه مجریه و مهار قدرت آن و جلوگیری از خروج واحدهای اجرایی از حدود قانون است و علی‌الاصول هر نهادی از قوه مجریه از جمله شورای عالی مالیاتی که اعضای آن را وزیر امور اقتصادی و دارائی تعیین می‌کند باید تحت نظارت قضایی دیوان عدالت اداری باشد.

با توجه به وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی صلاحیت دیوان عدالت اداری در رابطه با تصمیمات شورا به دو دسته تقسیم می‌شود:

### ۱ - صلاحیت رسیدگی ماهوی

به موجب بند ۱ ماده ۱۹ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵، هیات عمومی دیوان صلاحیت رسیدگی به شکایات و تظلمات اشخاص حقیقی و حقوقی از آیین نامه‌ها و نظامات دولتی را به استناد مغایرت آنها با قانون دارد. هیات عمومی دیوان عدالت اداری، آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را با این استدلال که آراء آن هیات برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و مامورین تشخیص و وصول مالیات لازم‌الاتباع است و همین امر نیز نشان دهنده ماهیت نظام نامه‌ای این آراء است، مشمول ماده ۱۹ قانون

دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵، تشخیص داده و به صورت ماهوی مورد رسیدگی قرار می‌دهد.<sup>۱</sup>

## ۲- صلاحیت رسیدگی شکلی

با توجه به اینکه شعب شورای عالی مالیاتی از جمله مراجع اختصاصی اداری شبه قضایی محسوب می‌شوند بر اساس بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری رسیدگی به اعتراضات نسبت به آراء این شعب بر عهده دیوان عدالت اداری است که این رسیدگی شکلی می‌باشد (قربانی، ۱۳۷۱، ۵۵۷).

رسیدگی دیوان عدالت اداری نسبت به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی همانند رسیدگی شورای عالی مالیاتی به این آراء شکلی است. در قانون هیچ منعی برای اقامه همزمان دعوی در هر دو مرجع فوق وجود ندارد (رنجیری، ۱۳۸۲، ص ۱۱۵) و از سوی دیگر با توجه به اینکه در قانون برای مراجعه به دیوان مهلتی در نظر گرفته نشده است معترض می‌تواند طبق ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم تا یک ماه پس از صدور رای قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نسبت به این آراء به شورای عالی مالیاتی شکایت نماید و صلاحیت شورا در این رابطه همان‌طور که ذکر گردید شکلی است. از سوی دیگر، معترض می‌تواند همزمان از آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی طبق بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵، به دیوان شکایت نماید که رسیدگی دیوان نیز در این رابطه شکلی است. برای معترض این امکان نیز وجود دارد که ابتدا به شورای عالی مالیاتی شکایت نماید و حتی اگر شورای عالی مالیاتی بر علیه او رای صادر نمود از رای شورا به دیوان عدالت اداری شکایت نماید.

در ارتباط با صلاحیت شورای عالی مالیاتی در رسیدگی شکلی به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی قبل از اصلاحات سال ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم طبق ماده ۲۵۸ این قانون آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی قطعی و لازم‌الاتباع شناخته شده بود و بیان شده بود که رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود.

۱. آراء شماره ۲۳۱ مورخه ۷۱/۱۱/۲۴ پرونده کلاسه ۱۹۰/۷۱، شماره ۱۲۴ مورخه ۷۲/۷/۱۰ پرونده کلاسه ۱۹۱/۷۱، شماره ۵۶ مورخه ۷۵/۴/۲ پرونده کلاسه ۷۷/۷۴، شماره ۵۱ مورخه ۷۶/۵/۱۱ پرونده کلاسه ۹۱/۷۵، شماره ۳۶۰ مورخه ۸۳/۷/۲۶ پرونده کلاسه ۶۹۷/۸۲.



دیوان عدالت اداری در همان زمان علی غم تصریح قانون، در آراء مختلفی<sup>۱</sup> اقدام به ابطال آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی می‌کرد.

بحث غیر قابل تغییر بودن آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون در اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ حذف گردید و در ماده ۲۵۸ ذکر شد رای هیات عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضا قطعی است برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

یکی از مهم‌ترین توجیحات تأسیس مراجع اختصاصی اداری شبه قضایی در درون قوه مجریه اقتضات اداری و سرعت عمل در امور اداری است. از سوی دیگر، یکی از معیارهای دادرسی منصفانه عدم طولانی بودن فرایند دادرسی است حال آنکه در نظر گرفتن صلاحیت شکلی به صورت موازی برای شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری موجب طولانی شدن بلا وجه رسیدگی و در نتیجه نقض اصول فوق شده است.

از معیارهای مبنایی عدالت رویه‌ای این امر است که هیچ‌کس نمی‌تواند قاضی عملکرد خود باشد. طبق این اصل استقلال و بی‌طرفی مرجع رسیدگی کننده از لوازم یک دادرسی منصفانه است با توجه به این امر به نظر می‌رسد وجود صلاحیت رسیدگی شکلی دیوان عدالت اداری به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی کفایت می‌کند و نیازی به انجام این کار توسط شورای عالی مالیاتی نیست و حذف این امر از حیطه صلاحیت شورا باعث تسریع در رسیدگی خواهد شد. هرچند که ممکن است گفته شود، با حذف مرحله تجدیدنظر از دادرسی مالیاتی وجود صلاحیت رسیدگی شکلی به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در راستای تضمین هر چه بیشتر حقوق مؤدیان و عاملی جهت رفع نقص فوق است، باید توجه کرد که شناسایی صلاحیت رسیدگی شکلی توسط دیوان عدالت اداری که در راستای تحقق نظارت قضایی بر اداره صورت می‌گیرد هدف فوق را تأمین می‌نماید. البته تک مرحله‌ای بودن رسیدگی در مراجع دادرسی مالیاتی (حتی با در نظر داشتن وجود صلاحیت رسیدگی شکلی توسط شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری) امری مغایر با اصل دو مرحله‌ای بودن رسیدگی (منصورآبادی، ۱۳۸۴، ۶۲) می‌باشد.

## نتیجه‌گیری

هدف از نوشتار فوق بررسی ساختار و تشکیلات شورای عالی مالیاتی بود همان‌گونه که تبیین گردید شورای عالی مالیاتی دارای صلاحیت‌ها و وظایف گوناگونی است: شورا از سویی

۱. آراء شماره ۲۳۱ مورخه ۷۱/۱۱/۲۴ پرونده کلاسه ۱۹۰/۷۱، شماره ۱۲۴ مورخه ۷۲/۷/۱۰ پرونده کلاسه ۱۹۱/۷۱، رای شماره ۵۶ مورخه ۷۵/۴/۲ پرونده کلاسه ۷۷/۷۴، شماره ۵۱ مورخه ۷۶/۵/۱۱ پرونده کلاسه ۹۱/۷۵.

بازوی مشورتی تخصصی سازمان مالیاتی کشور است و از سوی دیگر مرجع رسیدگی شکلی به آراء قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است.

در ارتباط با صلاحیت نخست شورا بیان نمودیم که با توجه به تخصصی شدن امور وجود چنین نهاد مشورتی در درون سازمان مالیاتی کشور امری مناسب است و باعث مستدل و مستند شدن تصمیمات سازمان مالیاتی کشور خواهد شد. در رابطه با صلاحیت شورا در رسیدگی شکلی به آراء قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نیز بیان گردید که این صلاحیت شورا موازی با صلاحیت دیوان عدالت اداری در رسیدگی به شکایات از آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است که این امر مغایر با اصل عدم اطاله دادرسی و اصل سرعت در امور اداری است و به نظر می‌رسد وجود چنین صلاحیتی برای شورای عالی مالیاتی با توجه به صلاحیت دیوان در این رابطه خالی از وجه باشد و باعث اطاله دادرسی و در نتیجه نقض غرض ایجاد مراجع اختصاصی اداری باشد و حذف این مورد از صلاحیت شورای عالی مالیاتی باعث تسریع در رسیدگی به اختلافات مالیاتی خواهد شد.

## منابع و مأخذ

### الف - فارسی

۱. امامی، محمد، (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، تهران، نشر میزان.
۲. انصاری، ولی‌الله، (۱۳۸۳)، کلیات حقوق اداری از لحاظ نظری، عملی و تطبیقی، تهران، نشر میزان، چاپ پنجم.
۳. پیرنیا، حسین، (۱۳۴۸)، مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، تهران، ابن سینا.
۴. خادم، علی، (۱۳۴۵)، عدالت در انگلستان، تهران، چاپخانه بانک ملی.
۵. رضائی زاده، محمدجواد، (۱۳۸۴)، محاکم اداری فرانسه و صلاحیت آنها در رسیدگی به دعاوی اداری، تهران، موسسه معین اداره.
۶. رنجبری، ابوالفضل، (۱۳۸۲)، حقوق مالی و مالیه عمومی، به ضمیمه قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن - ۸۰/۱۱/۲۷، مجد.
۷. زارعی، محمد حسین؛ حقوق اداری تطبیقی (مقایسه حقوق اداری انگلستان و فرانسه)، دانشگاه آزاد اسلامی تهران واحد مرکز، مرکز تحصیلات تکمیلی حقوق و علوم سیاسی، سال تحصیلی ۷۹ - ۷۸.
۸. شاپوریان، عنایت‌الله، بیست و پنج سده مالیات، بی نا، بی تا.
۹. شکور پور، حسین، (۱۳۸۳)، تحولات آیین دادرسی مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق.
۱۰. شهبازیان، حمدالله، (۱۳۷۳) تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
۱۱. صدرالحفاظی، نصرالله، (۱۳۷۲)، نظارت قضائی بر اعمال دولت در دیوان عدالت اداری، تهران، شهریار.
۱۲. طباطبائی موتمنی، منوچهر، (۱۳۷۰)، آزادی‌های عمومی و حقوق بشر، دانشگاه تهران.
۱۳. طباطبائی موتمنی، منوچهر، (۱۳۷۸)، حقوق اداری، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

۱۴. عبدالحسینی، ابوالقاسم، (۱۳۷۶)، آئین رسیدگی به اختلافات مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
۱۵. قاری سید فاطمی، محمد، (۱۳۸۲)، حقوق بشر در جهان معاصر، تهران، کرسی حقوق بشر، صلح و دموکراسی یونسکو، دانشگاه شهید بهشتی.
۱۶. قربانی، فرج اله، (۱۳۷۱)، مجموعه آراء وحدت دیوان عدالت اداری و قانون دیوان عدالت اداری، فردوسی.
۱۷. کلهر، جواد، (۱۳۷۸)، نظارت قضایی بر اعمال دولت، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق.
۱۸. منصور آبادی، عباس، (۱۳۸۴)، "حق تجدیدنظر در فرآیند دادرسی عادلانه"، (مجله اندیشه‌های حقوقی، شماره ۸، موسی‌زاده، رضا، (۱۳۷۷)، حقوق اداری ۱ و ۲، کلیات و ایران، نشر میزان.
۲۰. یکتایی، مجید، (۱۳۳۵)، تاریخ داری ایران، تهران، بی نا.

### ب- خارجی

1. Abraham, Henry Julian, (1998); **an introductory analysis of the courts of the United States, England, and France**, New York, Oxford University Press , seventh edition.
2. Wade (H. W. R.) Henry William Rawson, (2004); **Administrative law**, New York, Oxford University Press, ninth Ed.

از این نویسنده تاکنون مقالات زیر در همین مجله منتشر شده است:

- «ویژگی قراردادهای اداری»، سال ۱۳۸۷، شماره ۲. «نقد و بررسی شوراهاى حل اختلاف تخصصی دیوان عدالت اداری با تأکید بر مبانی نظارت قضایی بر اداره». سال ۱۳۸۷، شماره ۴.