

## حقوق مؤدیان مالیاتی

ولی رستمی\*

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۱/۱۸ - تاریخ تصویب: ۱۳۸۷/۱۰/۲۱)

### چکیده:

حقوق مؤدیان مالیاتی را با توجه به اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول مالیات، باید مهم‌ترین بخش حقوق مالیاتی به شمار آورد. این موضوع در دنیای معاصر در اثر عطف توجه به حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد اهتمام ویژه‌ی نظام‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته قرار گرفته و شیوه‌های مختلف را در تبیین و اجرای آن در حقوق مالیاتی خود به کار برده‌اند. در قوانین مالیاتی ایران بدون تصریح به این موضوع، موادی پراکنده و غیرمنسجم وجود دارد که در خور بحث و بررسی است. این حقوق که باید توسط مأمورین و مقامات و مراجع مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول مالیات در برخورد و رفتار با مؤدیان مالیاتی رعایت شود؛ ابعاد و جنبه‌های مختلف دارد. بررسی و تبیین مصادیق این موضوع مهم می‌تواند به شناسایی بهتر و کاربرد دقیق‌تر آن در حقوق مالیاتی ایران و پیشبرد حقوق شهروندی کمک نماید.

### واژگان کلیدی:

حقوق مؤدیان مالیاتی- منشور و اعلامیه حقوق مؤدیان مالیاتی- رفتار منصفانه و دادرسی منصفانه.

### مقدمه

به طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به عنوان مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی نقشی برجسته در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند. به نحوی که می‌توان گفت تداوم فعالیت‌های دولت و حتی استمرار و دوام آن به وصول مالیات بستگی دارد. بدین لحاظ در نزد دولت‌ها از اهمیت و جایگاهی بسزا برخوردار است و در این جهت در حقوق مالیاتی بیشتر کشورها برای تأمین و تضمین مالیات، اختیارات و اقتدارات گسترده و فوق‌العاده و منحصر به فردی در مراحل تشخیص و وصول مالیات به دستگاه مالیاتی اعطا می‌کنند تا با توسل به آنها بتواند مالیات را به خوبی و به موقع تشخیص و وصول نماید. این حقوق و اختیارات دستگاه مالیاتی که از حاکمیت دولت نشأت می‌گیرد در حقوق عمومی اصطلاحاً "امتيازات قدرت عمومی" نامیده می‌شود و در حقوق مالی و مالیاتی به آن "اعمال قدرت مالیاتی" نیز می‌گویند (پیرنیا، ۱۳۴۴، ۱۵۲).

در کنار این امتیازات و اقتدارات ویژه و گسترده که دستگاه مالیاتی را در مقام و مرتبه‌ی بالاتری از مؤدیان مالیاتی قرار می‌دهد، بحث و بررسی درباره‌ی حقوق مؤدیان مالیاتی اهمیت و حساسیت بیشتر می‌یابد. بویژه اینکه رعایت این حقوق می‌تواند به تعدیل این رابطه‌ی نابرابر کمک کند و موجبات اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی به دستگاه مزبور و بالتبع همکاری و مشارکت آنان در پرداخت مالیات را فراهم سازد و توسل به اختیارات و اقتدارات یاد شده را منتفی و یا حداقل کاهش دهد.

مع الوصف این موضوع مهم و بحث‌انگیز تاکنون در منابع و مباحث حقوق مالی و مالیاتی ایران مورد توجه قرار نگرفته است. لذا جا دارد که در موضوعات این رشته و مباحث حقوق شهروندی مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

البته موضوع مذکور در قوانین مالیاتی ایران بر خلاف برخی کشورهای توسعه یافته هنوز جایگاه مشخص و عنوان معین پیدا نکرده است. لیکن برخی مواد قانونی بویژه در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن بدون تصریح به این عنوان قابل توجه و ذکر هستند و لذا زمینه بحث و بررسی آن در حقوق مالی و مالیاتی ایران امکان‌پذیر است. حقوق مؤدیان مالیاتی در ارتباط با مأمورین، مقامات و مراجع مالیاتی و نحوه‌ی برخورد و رفتار آنها با مؤدیان مالیاتی مطرح می‌شود که در مراحل تشخیص و وصول مالیات و در فرآیند اجرای قانون تجلی و مصداق می‌یابد. در این نوشتار ابتدا در گفتار اول به بررسی مبانی و کلیات موضوع در ارتباط با جایگاه آن در حقوق مالیاتی کشورها و آشنایی با مفاهیم و اصول کلی آن می‌پردازیم و سپس در گفتار دوم، مصادیق و جلوه‌های حقوق مؤدیان مالیاتی با تکیه بر حقوق مالیاتی ایران را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

### گفتار اول - مبانی و کلیات

حقوق مؤدیان از زمان پیدایش اصل قانونی بودن مالیات‌ها و ظهور مالیه‌ی جدید در دنیای معاصر مطرح شده است. اما توجه ویژه و نظام‌مند به این موضوع و تبیین ابعاد و جایگاه آن در قوانین مالیاتی کشورها اخیراً نضج گرفته است در این گفتار ابتدا در بند "الف" نگاهی به جایگاه حقوق مؤدیان مالیاتی در حقوق مالیاتی برخی کشورها (مطالعه تطبیقی) می‌اندازیم و سپس در بند "ب" به بررسی مفهوم این موضوع و چند نکته‌ی کلی پیرامون آن می‌پردازیم.

#### الف. نگاهی به جایگاه حقوق مؤدیان مالیاتی در حقوق مالیاتی برخی کشورها (مطالعه تطبیقی)

امروزه در بیشتر کشورهای توسعه یافته با عطف توجه به موازین حقوق بشر و ابعاد مختلف حقوق شهروندی، گام‌های قانونی لازم در خصوص تبیین نظام مند و واجد ضمانت اجرای مؤثر و کافی حقوق مؤدیان مالیاتی و به رسمیت شناختن این حقوق در حقوق مالیاتی خود برداشته‌اند (ر.ک: ویکتور ثورونی، جلد اول، ۱۳۸۲، صص ۵۱-۵۴).

مهم‌ترین و پیشرفته‌ترین جنبه‌ی این رویکرد نسبتاً جدید، تهیه و تنظیم منشورها یا بیانیه‌های رسمی درباره حقوق مؤدیان مالیاتی است که حقوق آنها را تبیین و تشریح می‌کند. مرجع صادر کننده‌ی این‌گونه اسناد غالباً مقامات و مراجع مالیاتی هستند. اسناد مذکور معمولاً نشأت گرفته از قانون مالیاتی و مؤید آن می‌باشند و حقوق مؤدیان مالیاتی در قانون را تشریح می‌کنند و لذا ماهیت حقوقی مستقل نداشته و بدون پشتوانه و مبنای قانونی قابلیت اجرایی ندارند.

در کشور فرانسه، سازمان مالیاتی نوعی منشور مؤدیان مالیاتی را به نام "charte du contribuable" در سال ۱۹۸۶ تنظیم و صادر کرده که در این سند حقوق مؤدیان مالیاتی احصاء و تشریح شده است. نکته قابل توجه اینکه در سال ۱۹۸۷ در این کشور قوانین مالیاتی اصلاح گردید و به موجب آن سازمان مالیاتی موظف شد که قبل از انجام هر گونه ممیزی و تشخیص مالیات، رونوشتی از این منشور را در اختیار مؤدی مالیاتی قرار دهد و قبل از انجام هرگونه اقدامی در این خصوص به اهرم قانونی یا به عبارتی به ضمانت اجرای مندرج در آن استناد کند که به موجب آن چنانچه سازمان مالیاتی حقوق مؤدیان مالیاتی مندرج در این منشور را به مؤدی ابلاغ نکند، ممیزی انجام شده ملغی و بلااثر خواهد بود. بدینسان منشور مذکور از پشتوانه قانونی محکم برخوردار شده است. در کشور کانادا در سال ۱۹۸۴ منشور حقوق و آزادی‌ها تنظیم و صادر شده و حقوق مؤدیان مالیاتی در "بیانیه‌ی حقوق مؤدیان مالیاتی" آمده است. در نظام حقوقی این کشور مقامات مالیاتی باید مطابق مقررات قانون مالیاتی با مؤدیان

رفتار کنند و اگر عملی به موجب قانون مالیاتی مجاز نباشد به طور کلی فاقد اعتبار خواهد بود و حتی هرگاه عملی مطابق با قانون جایز باشد مؤدی مالیاتی می‌تواند آن را در برابر قانون اساسی به چالش بکشاند. این امر خود بیانگر وجود برخی حقوق مهم و اساسی مؤدیان مالیاتی در قانون اساسی کشور مذکور است. به علاوه برخی قوانین حمایتی عام شهروندی مثل قانون حفظ حریم خصوصی و حفظ حقوق افراد در برابر بازرسی و توقیف غیر قانونی نیز در این کشور وجود دارد که مؤدیان مالیاتی برای برخورداری از حمایت‌های قانونی لازم در برخی موارد به آنها متوسل شده‌اند.

در کشور بلژیک، منشور حقوق مؤدیان در سال ۱۹۸۶ به تصویب رسیده است و طبق آن اختیارات تحقیق و تفحص کیفری در پرونده‌های تقلب مالیاتی از سازمان مالیاتی به دادستان کل انتقال یافته و ارائه گزارش تقلب مالیاتی از سوی دستگاه مالیاتی به دفتر دادستان مستلزم کسب مجوز از یکی از مقامات سازمان مرکزی امور مالیاتی است.

در برخی کشورها مثل روسیه و قزاقستان ماده یا موادی را در قانون مالیاتی خود به حقوق مؤدیان مالیاتی اختصاص داده‌اند.

برجسته‌ترین رویه‌ی حمایتی از مؤدیان مالیاتی تصویب قانونی مستقل درباره‌ی حقوق مؤدیان مالیاتی است. کشور ایالات متحده آمریکا در این امر پیشتاز است. در این کشور "قانون حقوق مؤدیان مالیاتی" در سال ۱۹۸۸ به تصویب رسیده که در آن تمام حقوق مؤدیان مالیاتی احصاء و تشریح شده است. این قانون می‌تواند مبنایی برای شناخت حقوق مؤدیان مالیاتی و تطبیق آن در نظام‌های حقوق مالیاتی سایر کشورها قرار گیرد.

در نظام حقوق مالیاتی ایران، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن مهم‌ترین و جامع‌ترین قانون مالیاتی محسوب می‌شود. در این قانون ماده یا موادی مستقل تحت عنوان حقوق مؤدیان مالیاتی وجود ندارد. اما به صورت پراکنده و غیرمنسجم در برخی مواد آن اختیارات و حقوقی برای مؤدیان مالیاتی پیش بینی شده است که در این ارتباط قابل استناد و در خور بحث و بررسی می‌باشند.

در سایر قوانین مالیاتی و شبه مالیاتی (عوارض) مانند قانون وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه، از تولیدکنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ (مشهور به قانون تجمیع عوارض)، قانون و آئین نامه اجرایی امور گمرکی، قوانین مربوط به عوارض شهرداری و سایر عوارض به مراتب از حقوق مؤدیان مالیاتی یا عوارض کمتر سخن به میان آمده است.

قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ (که در واقع جدیدترین قانون مالیات غیر مستقیم ایران محسوب می‌شود و جایگزین قانون تجمیع عوارض شده است.) حکم خاصی در این زمینه ندارد و صرفاً مواد ۳۲ و ۳۳ آن با ارجاع به قانون مالیات‌های مستقیم، موارد اندکی از حقوق مؤدیان مالیاتی را به مؤدیان موضوع این قانون تسری داده است.

### ب. مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی و نکاتی کلی درباره آن

مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی بحث انگیز است. ریچارد گوردن مشاور اداره امور حقوقی صندوق بین‌المللی پول و استاد حقوق دانشگاه‌های لندن و هاروارد و صاحب‌نظر در حقوق مالیاتی در این باره می‌گوید:

" در معنای واقعی کلمه، حقوق مؤدی مالیاتی را می‌توان شامل "حقوق" (مثل حق رازداری، و حق اخذ توضیحات) دانست. اما همچنین شامل هر چیز دیگری نیز می‌شود که مشخصاً از وی انتظار نمی‌رود (مثل حق عدم نگهداری اسناد و مدارک غیر ضرور و حق عدم تحمل جریمه به خاطر مبالغی که قانوناً بر عهده‌ی وی نبوده است) (همان، ۱۷۳)

در این نوشتار نیز مفهوم مذکور در معنای کلمه‌ی واقعی حقوق مورد نظر است که در گفتار بعدی به بررسی مصادیق آن می‌پردازیم. لیکن تذکر چند نکته کلی در ارتباط با موضوع بحث ضروری به نظر می‌رسد.

اولاً منظور از واژه‌ی مالیات در اینجا همان مفهوم عام آن است که شامل مالیات به معنی اخص و عوارض یا شبه مالیات می‌باشد. زیرا هر دو جنبه‌ی اجباری دارند و به وسیله‌ی قانون برقرار می‌شوند. اگر چه عوارض بر خلاف مالیات با ارائه‌ی خدمات رابطه‌ای مستقیم دارد و از استفاده‌کنندگان ویژه‌ی خدمت خاص دریافت می‌شود. (پیرینا، پیشین، صص ۹۲-۹۳)

بنابراین منظور از مؤدی مالیاتی، پرداخت کننده مالیات و همچنین عوارض است و باید حقوق او را در تمام قوانین مربوط به مالیات‌ها و عوارض جستجو کرد. اما با توجه به جامعیت قانون مالیات‌های مستقیم در این نوشتار به بررسی این موضوع در قانون مذکور بسنده می‌کنیم. البته از دیدگاه صاحب‌نظران، راهکار مناسب در این خصوص، تجمع و تمرکز حقوق مؤدی در قانون واحدی تحت عنوان "قانون مدیریت و رویه مالیاتی" و عناوین مشابه است که ناظر بر همه‌ی انواع مالیات‌ها باشد (ویکتور ثورونی، پیشین، ص ۱۹۴).

ثانیاً لزوم آگاهی مؤدی از حقوق خود و ضرورت اطلاع رسانی و حتی آموزش وی در این زمینه بسیار مهم و مورد تأکید صاحب‌نظران است. در این راستا اداره مالیاتی باید قبل از انجام هر گونه ممیزی و تشخیص مالیات، مؤدی مالیاتی را از حقوق خود آگاه نماید و توصیفی جامع از حقوق مؤدی را برای وی فراهم کند. این امر می‌تواند به صورت تنظیم و ابلاغ منشور یا

بیانیه‌ی حقوق مؤدیان مالیاتی مستخرج از قوانین مالیاتی (مثل برخی کشورها) و یا حداقل در قالب تهیه کتابچه‌ی راهنمای حقوق مؤدیان مالیاتی انجام شود. البته تدوین و اجرای دوره‌های آموزش حقوق شهروندی، اطلاع رسانی و آموزش رسانه‌های گروهی بویژه صدا و سیما و توسعه‌ی دانش حقوق عمومی از جمله حقوق مالی و مالیاتی نیز در این زمینه مؤثر است.

این موضوع مهم در نظام حقوق مالیاتی ایران مورد توجه قرار نگرفته است. لیکن ماده ۲۶ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۲۹ دستگاه‌های اجرایی را مکلف کرده است که مردم را با حقوق و تکالیف خود در تعامل با دستگاه‌های اجرایی آشنا کرده و از طریق وسایل ارتباط جمعی بویژه صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران سطح آگاهی عمومی در این زمینه را ارتقاء داده و اطلاعات لازم را به نحو مطلوب و مناسب در اختیار مردم قرار دهند. ناگفته پیداست که در اجرای این ماده دستگاه مالیاتی می‌تواند زمینه‌ی آگاهی و آشنایی مؤدیان مالیاتی با حقوق خود را فراهم نماید.

ثالثاً رعایت حقوق ارباب رجوع اداره از جمله مؤدیان مالیاتی به عنوان یکی از نظریه‌های مهم مربوط به مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی در دیدگاه‌های نوین مدیریت دولتی مطرح شده است (آن لاتن، ۱۳۸۴، ۷۱). این امر می‌تواند موجبات اعتماد و بالتبع همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را فراهم آورد.

اخیراً با تصویب و ابلاغ قانون آزمایشی مدیریت خدمات کشوری برای نخستین بار در قوانین اداری و استخدامی کشور از حقوق مردم نام برده شده است. فصل سوم قانون مذکور به این عنوان مهم اختصاص یافته است. در ماده ۲۵ ذیل فصل مزبور از منشور اخلاقی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی نام می‌برد و تصریح می‌کند: "مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی خدمتگزاران مردم هستند و باید با رعایت موازین اخلاق اسلامی و اداری و طبق سوگندی که در بدو ورود اداء کرده و منشور اخلاقی و اداری که امضاء می‌کنند وظایف خود را به نحو احسن در راه خدمت به مردم و با در نظر گرفتن حقوق و خواسته‌های قانونی آنها انجام دهند. طبق تبصره یک این ماده: "اصول و مفاد منشور فوق الذکر و متن سوگند نامه و تعهدات کارمندان دستگاه‌های اجرایی با پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی ریاست جمهوری) به تصویب هیأت وزیران می‌رسد." تبصره دو این ماده به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده است که متناسب با وظیفه و شرایط خاص دستگاه مربوط، علاوه بر موارد فوق مواردی را با رعایت منشور اخلاقی مصوب هیأت وزیران به آن اضافه نمایند. این تجویز قانونی می‌تواند در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی مورد توجه و اقدام سازمان امور مالیاتی قرار گیرد.

به علاوه در مواد ۲۸ و ۹۰ قانون یاد شده بر رعایت حقوق مردم و مراجعان و پاسخگویی در مقابل آنها تأکید شده و این موضوع به عنوان یکی از عوامل مهم در ارتقاء و انتصاب کارمندان و اعمال تشویقات و تنبیهات اداری لحاظ شده است.

عوامل مذکور در مجموع می‌تواند موجبات رعایت حقوق مردم و مراجعان اداره از جمله مؤدیان مالیاتی را فراهم کند. اما در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی کافی نیست.

رابعاً حقوق مؤدیان مالیاتی باید از ضمانت اجرای قانونی کافی و مؤثر برخوردار باشد. در برخی کشورها از جمله فرانسه در قانون مالیاتی مربوط تصریح شده که عدم ابلاغ و تفهیم این حقوق موجب لغو ممیزی انجام شده می‌شود.

به علاوه راهکارهای مؤثر برای نظارت بر رعایت این حقوق پیش بینی کرده‌اند که یکی از آنها ایجاد بازرسی ویژه مؤدیان مالیاتی در برخی کشورها است که نقش اصلی آن کمک به مؤدیان مالیاتی برای رسیدگی به شکایات آنها از دستگاه مالیاتی است و می‌تواند گزارش‌های خود را مستقیماً به رئیس کل سازمان مالیاتی تسلیم نمایند (ویکتور ثورونی، پیشین، ۱۹۳).

در قوانین مالیاتی ایران با توجه به اینکه حقوق مؤدیان مالیاتی به صورت منسجم و یکپارچه قید نشده، ضمانت اجرای آن نیز دقیقاً بیان نشده است، لذا باید به ضمانت اجرای کلی قانون در این زمینه اشاره کنیم.

قانون مالیات‌های مستقیم به منظور نظارت بر اجرای این قانون توسط مقامات و مأموران مالیاتی مراجع خاص را پیش بینی کرده است که شامل دادستان انتظامی مالیاتی به عنوان مرجع کشف، تحقیق و تعقیب تخلفات اداری مأموران مذکور در امور مالیاتی و هیأت عالی انتظامی به عنوان مرجع اصلی رسیدگی به تخلفات مذکور می‌باشند. نظارت کلی این مراجع می‌تواند شامل نظارت بر رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی نیز باشد. بویژه آنکه به موجب بند "الف" ماده ۲۶۵ قانون فوق، شکایت ذی نفع به عدم رعایت مقررات این قانون یکی از جهات موجب شروع رسیدگی و تحقیق (توسط دادستان انتظامی مالیاتی) خواهد بود. بدون شک ذی نفع اصلی در این قانون همان مؤدی مالیاتی است که می‌تواند نسبت به عدم رعایت مقررات قانون مالیاتی و از جمله عدم رعایت حقوق قانونی خود توسط مأموران مالیاتی به مرجع مذکور شکایت نمایند. به علاوه به موجب بند "ب" ماده ۲۶۴ قانون موصوف تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار مأموران مالیاتی یکی از وظایف و اختیارات دادستان انتظامی مالیاتی به شمار می‌رود. در این راستا نفی صلاحیت شاغلین مذکور در ادامه خدمات مالیاتی به جهات مسائل اخلاقی و یا رفتار منافی با حیثیت و شؤون مأموران مالیاتی و سوء شهرت و اهمال و مسامحه در انجام وظایف خود به در خواست دادستان انتظامی مالیاتی طبق بند "ب" ماده ۲۶۲

قانون یاد شده از جمله وظایف و اختیارات هیأت عالی انتظامی است. این موضوع می تواند شامل رفتار و اخلاق مأموران مذکور با مؤدیان مالیاتی و چگونگی رعایت حقوق آنان باشد. از سوی دیگر ماده ۲۷۰ قانون صدرالذکر در بیان حکم مجازات تخلفات اداری مأموران مالیاتی در امور مالیاتی، مواردی را ذکر می کند که در جهت حمایت از مؤدیان مالیاتی و حقوق آنها قابل بحث و بررسی است. طبق بند "یک" این ماده، تشخیص درآمد مؤدی بیشتر از میزان واقعی از روی عمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی تخلف محسوب و مستوجب مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی است.

همچنین به موجب قسمت اخیر بند ۲ ماده مذکور، مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت عالی انتظامی به انفصال از خدمات دولتی از یک الی چهار سال محکوم می شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیات تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی تقصیرند، فراهم سازند به موجب حکم دادگاه های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می شوند. در ادامه تصریح دارد که همین حکم شامل مأموران مالیاتی نیز خواهد بود که به طور کلی بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله ای باشد بابت فعالیت دیگر مؤدی اعم از اینکه از همان نوع باشد یا نوع دیگر بدون به دست آوردن مدارک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی مطالبه مالیات نمایند.

شایان ذکر است با توجه به اینکه مطابق ماده ۳۲ قانون مالیات برارزش افزوده، رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی تابع احکام مربوط به قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهد بود می توان گفت که مطالب مذکور به مالیات برارزش افزوده تسری یافته است و در این مورد نیز صدق می کند.

این موارد در واقع ضمانت اجرای تعدی به مؤدیان مالیاتی است. اما قانون فوق درباره ی ضمانت اجرای رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی ساکت است و مجازات کیفری و اداری خاص در این زمینه پیش بینی نکرده و حتی به لغو ممیزی انجام شده و نحوه ی جبران خسارات وارده به مؤدی اشاره ای ندارد. انتظار می رود که در اصلاحیه های بعدی قانون این موضوع مهم مورد توجه و اهتمام قانون گذار قرار گیرد.

### گفتار دوم - مصادیق مهم حقوق مؤدیان مالیاتی

با توجه به قوانین مالیاتی برخی کشورها درباره ی حقوق مؤدیان مالیاتی و از جمله قانون حقوق مؤدیان مالیاتی آمریکا و مطالعات و بررسی های انجام شده، مهم ترین مصادیق حقوق



مؤدیان مالیاتی را به شرح زیر مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم و ضمن آن به بررسی و تبیین این حقوق در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز می‌پردازیم. باعنایت به اینکه این حقوق از یک سوبه اداره مالیاتی و ماموران و مقامات آن و از سوی دیگر به مراجع حل اختلاف مالیاتی مربوط می‌شوند و بایستی توسط این دو مرجع رعایت گردند لذا می‌توان آنها را بر همین اساس به دو دسته کلی تقسیم‌بندی کرد و مورد بحث و بررسی قرارداد.

### الف - حقوق مؤدیان مالیاتی در ارتباط با اداره مالیاتی

این حقوق که بایستی توسط ماموران و مقامات اداره مالیاتی به هنگام برخورد با مؤدیان مالیاتی رعایت شوند را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

#### ۱- حق رفتار منصفانه بامؤدی

اصل رفتار منصفانه یا عدالت رویه‌ای در اداره که معادل دادرسی منصفانه در مراجع دادرسی است در حقوق اداری کشورهای دارای نظام حقوق عرفی و در رأس آنها کشور انگلستان از جایگاه برجسته برخوردار است (Buncan Bentley; 2007; p.307). اصل رفتار منصفانه با مؤدی بدین معنا است که مراجع تشخیص و وصول مالیات و مقامات و مأموران مالیاتی در مراودت و رفتار با مؤدی مالیاتی برخوردی منصفانه داشته باشند و با رعایت انصاف و عدالت با وی رفتار نمایند.

درباره‌ی چگونگی اعمال این حق، صاحب‌نظران می‌گویند:

"اولاً مرجع مالیاتی باید هرگونه اقدام قابل اتخاذ از سوی خود در قبال مؤدی را به وی ابلاغ کند.

ثانیاً در دوران تصفیه مالیاتی مؤدی را از تمام حقوق خویش در روند تصفیه بهره‌مند سازد. ثالثاً باید ملزم به اجرای تفسیر خود از قانون در مورد وضعیت خاص مؤدی باشد" (ویکتور ثورونی، پیشین، ص ۳۷).

در برخی کشورها این مقررات و ضوابط رفتار منصفانه با مؤدی بخشی از قانون عام امور اداری یا قانون مدیریت مالیاتی آنها به شمار می‌رود. در بعضی کشورها مثل آفریقای جنوبی این اصل ریشه در قانون اساسی دارد (Buncan Bentley; OP.CIT;P.308).

البته اصل مذکور استثنائاتی هم دارد مشروط بر آنکه به خود اصل خدشه‌ای وارد نکند مثلاً هرگاه مقام مالیاتی به گونه‌ای معقول تشخیص دهد که احتمال از بین بردن شواهد و مدارک از

سوی مؤدی یا خروج وی از حوزه قضایی مربوط وجود دارد می‌تواند بدون هرگونه ابلاغی علیه او اقدام نماید.

درباره‌ی ویژگی سوم این اصل که می‌توان گفت؛ مهم‌ترین ویژگی عدالت رویه‌ای است لازم به ذکر است که مؤدی مالیاتی می‌تواند تفسیر قانون از سوی سازمان مالیاتی را مورد استناد قرار دهد حتی اگر این تفسیر اشتباه باشد مگر آنکه دستگاه مذکور به اشتباه خود پی ببرد. مع الوصف هرگاه مؤدی با حسن نیت از تفسیر سازمان مالیاتی پیروی کند نباید مشمول مجازات و جریمه‌ای بشود.

این قاعده در قانون مالیاتی برخی کشورها پیش بینی شده است. در کشور آمریکا هرگاه مؤدی مالیاتی براساس توصیه‌ی مکتوب و اشتباه یکی از کارکنان اداره درآمدهای فدرال عمل کرده باشد، مشمول جریمه‌ای نخواهد بود. در کشور فرانسه مؤدیان مالیاتی می‌توانند در موارد اعتراض نسبت به تشخیص اشتباه مالیات خود به تفسیر مربوط سازمان مالیاتی از قانون و مقررات مالیاتی استناد کنند حتی اگر این تفسیر با قانون منافات داشته باشد (ویکتور ثورونی، پیشین، ۹۴).

در کشور ما اصل یادشده در قوانین مالیاتی و اداری پیش بینی نشده است. لیکن اخیراً در ماده ۹۰ قانون مدیریت خدمات کشوری این موضوع به صورت کلی و بدون هیچگونه ضابطه‌ای مورد اشاره قرار گرفته است. طبق این ماده: "کارمندان دستگاه‌های اجرایی موظف می‌باشند که وظایف خود را با دقت، سرعت، صداقت، امانت، گشاده رویی، انصاف و تبعیت از قوانین و مقررات عمومی و اختصاصی دستگاه مربوط انجام دهند." قید واژه‌ی انصاف در این ماده می‌تواند مبنایی برای طرح رفتار منصفانه در اداره باشد که در اجرای قانون مذکور روشن خواهد شد.

## ۲- حق رازداری یا عدم افشای اطلاعات مالیاتی

دستگاه مالیاتی در روند تشخیص و وصول مالیات به اطلاعاتی مهم از کسب و کار، درآمد و وضعیت مالی و اقتصادی مؤدی دسترسی پیدا می‌کند. بویژه آنکه از اقتدارات و اختیارات قانونی فوق العاده در این زمینه برخوردار است.

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران طبق ماده ۲۲۹ آن مؤدی مکلف است تمام اسناد و مدارک و دفاتر قانونی خود را برای تشخیص مالیات در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد. به علاوه به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مذکور تمام اشخاص حقوقی خصوصی و حقوق عمومی مکلفند هرگونه اطلاعات، اسناد و مدارکی که درباره‌ی کسب و کار و درآمد

مؤدی در نزد خود دارند در صورت درخواست دستگاه مالیاتی در اختیار آن قرار دهند. در غیر این صورت با ضمانت اجراهای مذکور در این مواد مواجه خواهند شد. بدیهی است افشای اندکی از این اطلاعات مالیاتی در میدان رقابت اقتصادی می‌تواند آثار ناگوار برای مؤدی و فعالیت‌های اقتصادی وی به همراه داشته باشد و حتی او را ورشکسته نماید.

بدین لحاظ لازم است که مؤدیان مالیاتی از حق محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و رازداری و عدم افشای آنها تا حداکثر ممکن برخوردار باشند (امامی، ۱۳۸۴، ۳۰ - مالکی مقدم و عباسی، ۱۳۸۲، ۳۱). این اصل در قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود دارد و موارد استثنای آن نیز اندک و محدود به تحقیقات کیفری و رسیدگی حقوقی مراجع قضایی و شبه قضایی و تبادل اطلاعات مالیاتی بین کشورها به موجب موافقت نامه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی است.

ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم این اصل را پیش بینی کرده و تصریح می‌کند: " اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص در آمد و مالیات نزد مراجع ذی ربط در حد نیاز خود داری نمایند و در صورت افشاء طبق قانون مجازات اسلامی (ماده ۶۴۸ قانون مذکور) با آنها رفتار خواهد شد.

لازم به ذکر است که عبارت سایر مراجع مالیاتی در این ماده به درستی قید شده است و دامنه‌ی شمول این حق را گسترده می‌کند و به نفع مؤدیان مالیاتی است. به علاوه ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکم ماده مذکور را به مالیات‌های موضوع این قانون تسری داده و جاری کرده است.

### ۳- حق کسب اطلاع

امروزه حق دسترسی شهروندان به اطلاعات دولتی یکی از حقوق مهم شهروندی به شمار می‌رود. این حق در ارتباط با مؤدیان مالیاتی از اهمیتی بیشتر برخوردار است. براساس حق مذکور، مؤدیان مالیاتی باید حق داشته باشند که درباره‌ی نحوه‌ی تشخیص درآمد مشمول مالیات، هرگونه اقدام و تصمیم‌گیری در مورد حل و فصل اختلاف مالیاتی و هرگونه اقدام در جهت وصول قهری مالیات از اموال و دارایی خود کسب اطلاع کند و دستگاه مالیاتی نیز مکلف باشد که اطلاعات لازم در این موارد را در اختیار وی بگذارد.

تنها استثنایی که در این خصوص مطرح شده عبارتست از: احراز خطر قریب الوقوع مبنی بر انتقال در آمد و دارایی از سوی مؤدی به قصد فرار از مالیات که آن هم باید مستند و معقول باشد (ویکتور ثورونی، پیشین، ۱۹۵).

قانون مالیات‌های مستقیم در این زمینه چندان رسا و دقیق نیست. صرفاً ماده (۲۳۷) این قانون در مورد کسب اطلاع مؤدی از نحوه‌ی تشخیص مالیات پس از صدور برگ تشخیص قطعی مالیات حکمی دارد و مقرر می‌دارد که برگ تشخیص باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که تمام فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاء کنندگان آن در صورت استعلام مؤدی از نحوه‌ی تشخیص مالیات مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی در این خصوص بخواهند به او بدهند.

معهداً اگر چه کسب اطلاع از برگ تشخیص مالیات از سایر موارد پیش گفته مهم‌تر است، اما قانون در خصوص امکان اطلاع مؤدی از سایر موارد مذکور تصریحی ندارد و صرفاً به لزوم ابلاغ این موارد از جمله ابلاغ آرای مراجع حل اختلاف مالیاتی و اخطار اجرایی وصول قهری مالیات اکتفا کرده است.

لازم به ذکر است که قانون مالیات برارزش افزوده در این زمینه ساکت است و حتی ارجاعی به ماده مذکور قانون مالیات‌های مستقیم ندارد.

#### ۴- حق ممیزی‌های معقول

در قوانین مالیاتی برخی کشورها از جمله آمریکا تصریح شده است که مؤدیان مالیاتی باید از این حق برخوردار باشند که ممیزی مالیات در فرصتی معقول، در مکانی معقول و در محدوده‌ای مناسب صورت گیرد (همان، ۱۹۵).

از این حق به عنوان "اصول زمان و اخطار معقول" نام برده شده است (Duncan Bently, op. cit, p. 306). در این ارتباط ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مدتی معقول برای رسیدگی به اظهار نامه تسلیمی مؤدیان مالیاتی و صدور برگ تشخیص مالیات پیش بینی کرده است که در واقع همان مدت ممیزی و تشخیص مالیات محسوب می‌گردد. طبق این ماده، "اداره امور مالیاتی مکلف است اظهار نامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در خصوص هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است، حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهار نامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهار نامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود."

قانون مالیات بر ارزش افزوده علی‌رغم تصریح به تکلیف تسلیم اظهارنامه توسط مودیان مالیاتی در ماده ۲۱، فاقد چنین حکمی در مورد رسیدگی دستگاه مالیاتی به اظهارنامه مودیان می‌باشد.

درباره‌ی محدوده‌ی ممیزی مالیات، قانون فوق در خصوص هر نوع مالیات در فصل مربوط مقرراتی را بیان کرده است که تا اندازه‌ای معقول به نظر می‌رسد. مثلاً در فصل چهارم از باب دوم درباره‌ی مالیات بر درآمد مشاغل ابتدا در ماده ۹۴ درآمد مشمول مالیات این نوع مؤدیان را بیان کرده و سپس در ماده ۹۵ انواع اسناد و مدارک مثبت‌ه کافی برای تشخیص درآمد آنها را احصاء نموده است.

قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواد ۱۸-۲۱ تا اندازه‌ای تعیین محدوده ممیزی را به سازمان امور مالیاتی کشور سپرده است. این امر در ماده ۱۸ برجسته‌تر است زیرا مودیان را مکلف به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور به ترتیبی که تعیین و اعلام می‌نماید نموده است. البته این حکم به منظور تعیین آستانه یا به عبارتی دامنه شمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و لذا قابل توجیه است.

در خصوص مکان ممیزی مالیات اگر چه قانون یادشده حکمی صریح ندارد اما از مجموع مواد آن از جمله مواد فوق استنباط می‌گردد که محل اداره امور مالیاتی و محل کارمؤدی به عنوان این محل مورد نظر قانون است. این موضوع از مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز برداشت می‌شود.

#### ۵- حق اخذ توضیحات لازم

مطابق این حق، مؤدیان باید حق داشته باشند که توضیحات لازم در مورد نحوه‌ی ارزیابی و تشخیص مالیات از مأموران مالیاتی و در مورد آراء حل اختلافات مالیاتی از مراجع مربوط دریافت کنند.

در این باره همان‌طوری که قبلاً بیان شد قسمت اخیر ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، امضاء کنندگان برگ تشخیص را مکلف کرده که در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات متعلقه، جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند. همان‌طوری که قبلاً بیان شد قانون مالیات بر ارزش افزوده در این زمینه ساکت است.

اما قانون فوق درباره‌ی تکلیف مراجع حل اختلاف مالیاتی به دادن توضیحات لازم به مؤدی در خصوص رأی متخذه ساکت است. صرفاً ماده ۲۴۸ قانون یاد شده مقرر می‌دارد که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض

مؤدی باشد. البته این حکم مثبت بوده و به نفع مؤدی است. این موضوع در مورد مالیات بر ارزش افزوده نیز حکم فرماست زیرا ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم که مربوط به مرجع حل اختلاف مالیاتی است را به مالیات‌های موضوع این قانون جاری کرده است.

لازم به ذکر است که رعایت این حق، مشترک بین مراجع اداری و مراجع شبه قضایی حل اختلاف مالیاتی است و لذا به بررسی آن در اینجا بسنده می‌کنیم و از طرح مجدد آن در بند بعدی راجع به مراجع حل اختلاف مالیاتی خودداری می‌نمائیم.

#### ۶- حق داشتن مشاور مالیاتی

اصولاً مالیات موضوعی فنی و تخصصی است. قوانین مالیاتی نیز از پیچیدگی‌ها و مقرراتی خاص برخوردارند که تسلط بر آنها تخصص و تجربه مخصوص را ایجاب می‌کند. بدین لحاظ در قوانین مالیاتی برخی کشورها از جمله آمریکا پیش بینی شده است که مؤدیان مالیاتی باید در فرآیند هرگونه مذاکره و رویایی با سازمان مالیاتی حق استفاده از مشاوره و نمایندگی متخصصان ذی صلاح را داشته باشند (ویکتور ثورونی، پیشین، ۱۹۶). لازم به ذکر است که مشاور مالیاتی با وکیل دادگستری و مشاور حقوقی تفاوت دارد و در برخی کشورها، حرفه‌ای رسمی محسوب می‌شود و دارای قوانین و مقررات خاص برای تأسیس و فعالیت است.

در ایران جایگاه قانونی مشاوران مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم وضع نشده است. از قرار اطلاع سازمان امور مالیاتی کشور این موضوع را در دستور کار داشته و مجلس شورای اسلامی طرحی قانونی در این زمینه را در مسیر تصویب گذاشته بود تا اینکه بالاخره این موضوع مهم در ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ به صورت قاعده‌ای کلی در مورد کلیه مالیات‌ها و در ارتباط با تمام ادارات و مراجع مالیاتی و حتی کلیه مراجع ذی ربط دولتی به تصویب رسید. این ماده مقرر می‌دارد: "به منظور ارتقاء فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و ارائه خدمات مشاوره‌ای صحیح در امور مالیاتی به مؤدیان مالیاتی بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی کشور و همچنین ارائه خدمات نمایندگی مورد نیاز آنان برای مراجعه به ادارات و مراجع مالیاتی، نهادی به نام "جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران" تأسیس می‌شود تا با پذیرش اعضای ذی صلاح در این باره فعالیت نماید.

کلیه مراجع ذی ربط دولتی مکلفند پس از ارائه نمایندگی معتبر از سوی مشاوران مالیاتی عضو جامعه، در حوزه وظایف قانونی خود و در حدود مقررات مالیاتی با آنان همکاری نمایند.

اساسنامه جامعه ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران خواهد رسید." امید است با تصویب اساسنامه مذکور و راهاندازی این نهاد جدید، زمینه برخورداری مؤدیان مالیاتی از این حق مهم فراهم گردد.

#### ۷- حق ثبت مذاکرات و ملاقات‌ها

طبق قوانین مالیاتی برخی کشورها از جمله آمریکا، مؤدیان مالیاتی از حق ثبت مذاکرات و ملاقات‌های خود با مقامات و مأموران سازمان مالیاتی برخوردارند و تمامی مذاکرات، استدلال‌ها و قضاوت‌های صورت گرفته بین آنها ثبت می‌شود (همان، ص، ۱۹۶). در قوانین مالیاتی ایران اعم از قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون امورگمرکی چنین حقی برای مؤدیان مالیاتی پیش بینی نشده است.

#### ۸- حق مرور زمان مالیاتی

اصولاً مرور زمان مبتنی بر نظم عمومی است. مرور زمان مالیاتی برای مؤدی و بویژه تنظیم فعالیت اقتصادی او حائز اهمیت فراوان است. بدین لحاظ در بیشتر کشورها در مراحل تشخیص و وصول مالیات این نوع مرور زمان به نفع مؤدیان پیش بینی شده است و می‌توان آن را حقی برای مؤدی به شمار آورد. البته قوانین مالیاتی کشورها استثنائاتی برای این حق در صورت تخلف مؤدی قائل شده‌اند. (ویکتور ثوروتی، پیشین، ۱۹۷) در کشور فرانسه مرور زمان مالیاتی در هر دو مرحله‌ی تشخیص و وصول مالیات وجود دارد، (پیرنیا، پیشین، ص ۱۴۸) اما در قانون مالیات‌های مستقیم ایران این نوع مرور زمان فقط در مرحله‌ی تشخیص مالیات پیش بینی شده است. طبق ماده ۱۵۷ قانون مذکور: "نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهار نامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهار نامه در سر رسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود. مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ شود."

اگر چه عبارت مرور زمان مالیاتی در این ماده اطلاق دارد. لیکن با توجه به قسمت اخیر ماده مذکور که شرط آن را عدم صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعلام کرده است تردیدی باقی نمی‌ماند که منظور از آن مرور زمان تشخیص مالیات است.

### ب- حقوق مودیان مالیاتی در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی

با توجه به اینکه در بیشتر کشورها از جمله ایران رسیدگی به اختلافات مالیاتی در صلاحیت مراجع اختصاصی اداری یا به عبارتی شبه قضایی قرار گرفته است که معمولاً وابسته به قوه مجریه هستند و از آئین رسیدگی خاصی برخوردارند لذا رعایت حقوق مودیان مالیاتی در این مراجع به نحوی که منجر به یک دادرسی عادلانه گردد لازم و ضروری است. بدین لحاظ در این بند به انواع حقوق مودیان مالیاتی در این ارتباط می‌پردازیم.

#### ۱- حق اعتراض و شکایت

این حق را می‌توان مهم‌ترین حق مؤدی برشمرد. طبق آن مؤدی باید حق داشته باشد که نسبت به اقدام دستگاه مالیاتی در مورد تشخیص و وصول مالیات به مرجع مستقل قضایی یا اداری مراجعه و اعتراض و شکایت نماید.

در برخی کشورها مثل آمریکا مرجع مذکور مرجعی قضایی است و دادگاه مالیاتی نام دارد و در بعضی کشورهای دیگر مثل فرانسه مرجعی اختصاصی برای این موضوع پیش بینی شده است (لویی تروتابا و ژان ماری کوتره، ۱۳۶۷، ۱۷۵).

طبق ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مرجع اصلی رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی هیأت حل اختلاف مالیاتی است (که قبلاً کمیسیون مالیاتی نام داشت). هر هیأت حل اختلاف از سه نفر تشکیل می‌شود. یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی شاغل یا بازنشسته با معرفی رئیس قوه قضائیه و یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معاون یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی. حق مذکور را می‌توان همان حق دادخواهی یا حق دسترسی به مراجع دادرسی دانست که امروزه در زمره اصول دادرسی منصفانه قرار می‌گیرد و بر این اساس باید مستقل و بی طرف باشد.

طبق تبصره ۲ ماده مذکور: "اداره امور هیات حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیات‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق الزحمه اعضاء هیات‌های حل اختلاف براساس آئین نامه‌ای که بنابه پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان



مذکور پیش بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود. "لذا می‌توان گفت که هیات‌های مذکور از لحاظ ساختاری و بودجه‌ای وابسته به دستگاه مالیاتی می‌باشد. این وابستگی مرجع حل اختلاف مالیاتی به دستگاه مالیاتی این ویژگی مورد نیاز آن را زیر سؤال می‌برد اما حضور یک نفر نماینده منتخب مؤدی و یک نفر نماینده قوه قضائیه در ترکیب آن تا اندازه‌ای این ایراد را مرتفع می‌کند. در واقع این مرجع از لحاظ ترکیب اعضاء تا اندازه‌ای مستقل می‌باشد و می‌تواند بیطرفانه به اختلافات مالیاتی رسیدگی کند. در ضمن باتوجه به ماده ۳۳ قانون مالیات برارزش افزوده، احکام قانون مالیات‌های مستقیم در مورد اعتراض به تشخیص و وصول مالیات، شامل این نوع مالیات نیز می‌گردد.

## ۲- حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده مالیاتی

این حق در ارتباط با دادرسی مالیاتی و رسیدگی به دعاوی و حل و فصل اختلافات مالیاتی مطرح می‌شود. طبق حق مذکور مؤدیان مالیاتی باید قبل از شروع رسیدگی مراجع یاد شده برای تدارک دفاع از حقوق خود از حق دسترسی به اسناد و مدارک پرونده مالیاتی برخوردار باشند تا بتوانند به خوبی از حق خود دفاع نمایند.

قانون مالیات‌های مستقیم در فصل سوم باب پنجم راجع به مراجع حل اختلاف در این باره ساکت است. اما قسمت اخیر ماده ۲۳۷ که قبلاً بیان شد با تصریح شفافیت برگ تشخیص مالیات و لزوم اعلام جزئیات گزارش مبنای صدور آن و توضیحات لازم به مؤدی در صورت استعلام وی تا اندازه‌ای می‌تواند این امکان را برای مؤدی فراهم کند. لیکن کافی به نظر نمی‌رسد و تصریح آن در فصل مربوط به حل و فصل اختلافات مالیاتی ضروری است. با توجه به ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده که احکام فصل مذکور را به این نوع مالیات جاری کرده است می‌توان گفت که این موضوع در مورد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده نیز صدق می‌کند.

## ۳- حق استماع توضیحات یا حق دفاع

بر اساس این حق که بهتر است از آن به عنوان حق دفاع نام ببریم مؤدیان مالیاتی باید قبل از اتخاذ تصمیم مراجع حل اختلاف مالیاتی در دعوی مالیاتی، فرصت کافی برای ارائه توضیحات خود را داشته و این توضیحات یا به عبارتی مدافعات باید توسط مرجع مذکور استماع شود. امروزه در پرتو اصل دادرسی منصفانه گفته می‌شود مؤدی در دادرسی مالیاتی نه تنها باید از حق دفاع برخوردار باشد بلکه باید از حقوق دفاعی مساوی و متناظر با دستگاه مالیاتی بهره‌مند باشد که از آن به اصل تناظر نام می‌برند. (تاریکی نژاد و شفیعی سردشت، ۱۳۸۵، ۲۶۷)

حق ارائه دلایل و رد دلایل طرف مقابل، حق برخورداری از مساعدت وکیل را می‌توان از جمله حقوق دفاعی مؤدی برشمرد. در حقوق مالیاتی ایران با توجه به اینکه اساساً آئین دادرسی مالیاتی بسیار مختصر و اندک است و صرفاً در سه ماده‌ی ۲۴۶ الی ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم پیش بینی شده، ذکری از این حقوق صراحتاً به میان نیامده است.

طبق ماده ۲۴۶ وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی درباره هر پرونده جهت حضور مؤدی یا نماینده‌ی مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد. حکم این ماده می‌تواند زمینه‌ی استماع توضیحات و مدافعات مؤدی و معرفی نماینده از طرف وی (که می‌تواند وکیل دادگستری باشد) را فراهم کند.

اما تبصره این ماده که عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط را مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی اعلام کرده است این حق را تضعیف می‌کند. شایان ذکر است که برخورداری از حق انتخاب وکیل در مراجع شبه قضائی مورد تأیید شورای نگهبان قرار گرفته است. شورای مذکور طی نامه شماره ۶۶۱۷ مورخ ۱۳۷۳/۲/۲۹ در پاسخ به استفساریه رئیس کمیسیون اصل ۹۰ قانون اساسی مجلس شورای اسلامی راجع به دایره شمول اصل ۳۵ قانون اساسی نسبت به دادگاه‌های انتظامی سردفتران و سایر مراجع شبه قضایی چنین پاسخ داده است: "موضوع در جلسه رسمی شورای نگهبان مطرح شد و نظر شورا به این شرح اعلام می‌گردد:

به لحاظ اینکه اصل سی و پنجم قانون اساسی حق انتخاب وکیل را در غیر دادگاه‌ها نفی نمی‌کند از این رو اصل مذکور نیاز به تفسیر ندارد" (هاشمی، ۱۳۸۹، ۳۰۶).

براساس نظریه فوق، حق انتخاب وکیل مصرح در اصل سی و پنجم قانون اساسی از اطلاق برخوردار بوده و شامل تمامی مراجع قضایی و شبه قضایی می‌شود. لذا اصل فوق در این زمینه از چنان صراحتی برخوردار است که نیازمند تفسیر نیست.

طبق اصل یاد شده: "در همه دادگاه‌ها طرفین دعوی حق دارند برای خود وکیل انتخاب نمایند و اگر توانایی انتخاب وکیل نداشته باشند باید برای آنها امکانات تعیین وکیل فراهم گردد."

#### ۴- حق پژوهش یا تجدید نظر خواهی

این حق نیز در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی و دعاوی مالیاتی مطرح می‌شود. طبق آن مؤدیان مالیاتی باید از حق پژوهش یا تجدید نظر خواهی از تصمیمات مراجع مذکور در مرجع تجدیدنظر اداری مستقل و مرجع قضایی نهایی برخوردار باشند.

امروزه در پرتو اصل دادرسی منصفانه گفته می‌شود. که این تجدید نظر خواهی باید جنبه‌ی ماهوی داشته باشد (یاوری، ۱۳۸۳، ۲۷۴).

در قانون مالیات‌های مستقیم طبق اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰ تجدید نظر ماهوی در مرجع اداری در دعاوی مالیاتی حذف شده است و این تجدید نظر جنبه‌ی شکلی دارد. طبق ماده ۲۵۱ قانون مذکور "مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی با ارائه دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقص رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کند.

ماده ۳۳ قانون مالیات برارزش افزوده ضمن تصریح بر جاری بودن احکام مربوط به مرجع حل اختلاف مالیاتی موضوع فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مالیات برارزش افزوده، با کمال تعجب در انتها تصریح می‌کند که حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود. بنابراین حق تجدید نظر اداری شکلی مورد بحث را درباره حل و فصل اختلافات مالیات بر ارزش افزوده نپذیرفته است که بلا دلیل و محل ایراد و انتقاد است.

به علاوه طبق بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ و قسمت اخیر ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدی می‌تواند از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات (جنبه‌ی شکلی) به دیوان مذکور شکایت و اعتراض نماید. طریق اعتراض مذکور طبق رأی وحدت رویه هیأت عمومی ایران عدالت اداری مستند به اصل ۱۷۳ قانون اساسی مختص مؤدی است (رضایی زاده، ۱۳۸۵، ۲۵۵ و امامی و استوار سنگری، ۱۳۸۶، ۱۵۵ و بادامچی، ۱۳۸۴، ۱۱۴).

اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۸۰ با توجه به حذف تجدید نظر ماهوی اداری از آراء هیأت حل اختلافات مالیاتی، در ماده ۲۵۱ مکرر نوعی تجدید رسیدگی فوق العاده پیش بینی کرده است که تا اندازه‌ای می‌تواند اشکال عدم پیش بینی تجدید نظر ماهوی اداری را بر طرف کند.

طبق این ماده: "در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم 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 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 لازم الاجرا می‌باشد." این موضوع با توجه به ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده شامل این نوع مالیات نیز می‌گردد.

البته رأی این هیأت نیز به استناد بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری از طرف مؤدی قابل شکایت و اعتراض در دیوان مذکور است. لازم به ذکر است که حقوق مذکور در بندهای ۱ تا ۴ مهم‌ترین تضمینات مربوط به حق برخورداری از دادرسی منصفانه است که در دادرسی‌های مالیاتی نیز باید رعایت شود (رک، آشوری، ۱۳۸۳، صص ۳۵۹-۳۲۵ و یآوری، پیشین، صص ۲۸۵-۲۷۲).

### نتیجه‌گیری

حقوق مؤدیان مالیاتی را می‌توان جدیدترین بحث حقوق مالیاتی بر شمرد که اخیراً در اثر عطف توجه به مقولات حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد توجه و اهتمام ویژه‌ی نظام‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته قرار گرفته و به انحاء مختلف وارد قوانین و حقوق مالیاتی آنها شده است. از سوی دیگر با توجه به اختیارات و امتیازات فوق العاده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات مانند تشخیص علی‌الراس و وصول قهری یا اجباری مالیات، این موضوع بویژه برای مؤدیان مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است.

نخستین و مهم‌ترین جنبه‌ی گرایش به این مقوله‌ی مهم و سرنوشت ساز به صدور منشور و اعلامیه و یا بیانیه‌ی حقوق مؤدیان مالیاتی در نظام مالیاتی برخی کشورها مثل فرانسه و کانادا برمی‌گردد که کم کم با ورود به قوانین مالیاتی این کشورها از پشتوانه و ضمانت اجراهای قانونی لازم برخوردار شده است.

فراتر از آن باید از تصویب قانونی خاص تحت همین عنوان در کشور آمریکا نام برد که به عنوان مهم‌ترین سند قانونی برای شناخت و بررسی مصادیق حقوق مؤدیان مالیاتی قابل ملاحظه و استفاده است. در برخی کشورهای دیگر نیز فصل یا ماده و موادی را به این موضوع اختصاص داده‌اند. در قانون مالیات‌های مستقیم ایران به عنوان مهم‌ترین قانون مالیاتی بدون تصریح به این عنوان، موادی پراکنده و غیرمنسجم وجود دارد که شایسته‌ی بحث و بررسی است و استخراج و بازشناسایی آنها می‌تواند به شناسایی رسمی و مؤثر این موضوع در حقوق مالیاتی ایران کمک کند.

امروزه در پرتو تحول حقوق مؤدیان مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کشورهای مذکور علاوه بر شناسایی رسمی این حقوق، نه تنها برای رعایت آنها ضمانت اجراهای قانونی لازم مانند لغو ممیزی‌های انجام شده یا آراء صادره، پیش‌بینی شده بلکه آموزش و آگاهی مؤدیان مالیاتی از این حقوق خود نیز مورد توجه و تأکید قرار گرفته است و سازوکارهای لازم در این جهت در قوانین مالیاتی آنها وجود دارد.

این حقوق که باید توسط مأمورین و مقامات و مراجع مالیاتی از جمله مراجع حل و فصل اختلافات مالیاتی در برخورد و رفتار با مؤدیان مالیاتی رعایت شوند، ابعاد و جلوه‌های مختلف دارد و از مصادیقی متنوع و بحث‌انگیز برخوردار است. مهم‌ترین جلوه و مصداق آن را می‌توان حق رفتار منصفانه با مؤدی و تضمین‌های مربوط به حق برخورداری از دادرسی منصفانه در دعاوی مالیاتی مانند حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده، حق شکایت و اعتراض، حق پژوهش خواهی نام برد. ضمن اینکه حقوق دیگری مثل حق ارائه و اخذ توضیحات، حق کسب اطلاعات، حق رازداری، حق ممیزی‌های معقول، حق داشتن مشاور مالیاتی و حق مرور زمان مالیاتی در این راستا قابل توجه و ذکر هستند.

تبیین و تحلیل مصادیق مزبور در حقوق مالیاتی ایران با توجه به عدم تصریح این موضوع در قوانین مالیاتی بسیار مهم و ضروری و در عین حال بغرنج و بحث‌انگیز است. اما می‌تواند زمینه‌ی شناسایی رسمی و کاربرد دقیق و مؤثر آن را در نظام مالیاتی و پیشبرد یکی از جلوه‌های مهم حقوق شهروندی فراهم نماید.

قانون مالیات بر ارزش افزوده اگرچه باشناسایی حق برخورداری از مشاور مالیاتی و پیش‌بینی تشکیل نهاد "جامع مشاوران رسمی مالیاتی ایران"، در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی گامی به جلو نهاده است. اما در مورد سایر حقوق مؤدیان مالیاتی مشمول این نوع مالیات ضعیف‌تر از قانون مالیات‌های مستقیم است. زیرا صرفاً موارد اندکی از حقوق مؤدیان مذکور در قانون اخیرالذکر مثل حق رازداری را به مالیات بر ارزش افزوده جاری کرده است.

بدیهی است رعایت این حقوق می‌تواند موجبات مشارکت و همکاری مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را در مراحل تشخیص و وصول مالیات فراهم کند و باعث بهبود و ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش بازدهی مالیات بشود و از توسل دستگاه مالیاتی به اقتدارات و اختیارات بعضاً قهر‌آمیز خود بکاهد.

## منابع و مأخذ

### الف- فارسی

۱. آشوری، محمد، (۱۳۸۳)، " مفاهیم عدالت و انصاف از دیدگاه کنوانسیون اروپایی حقوق بشر"، حقوق بشر مفاهیم مساوات، انصاف و عدالت، چاپ اول، تهران: نشر گرایش.
۲. اداره کل تدوین و تنقیح قوانین و مقررات ریاست جمهوری، (۱۳۸۵)، مجموعه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم، چاپ چهارم.
۳. امامی، محمد، (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
۴. امامی، محمد و استوار سنگری، کوروش، (۱۳۸۶)، حقوق اداری، جلد اول، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
۵. پروتایا، لویی، و ماری کوتره، (۱۳۶۷)، ژان، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان بخش، چاپ اول، تهران: شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
۶. پیرنیا، حسین، (۱۳۴۴)، مالی‌های عمومی (مالیات‌ها و بودجه)، چاپ سوم، تهران: کتابخانه ابن سینا.

۷. تاریکی، علی و شفیعی سردشت، جعفر، (۱۳۸۵)، " آئین دادرسی مالیاتی در ایران ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع"، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۰.
۸. ثورونی، ویکتور (گردآورنده)، (۱۳۸۲)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
۹. رضایی‌زاده، محمد جواد، (۱۳۸۵)، حقوق اداری (۱)، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
۱۰. رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی، (۱۳۸۴)، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ دوم، تهران، انتشارات مجد.
۱۱. لاوتن، آلن، (۱۳۸۴)، مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی، ترجمه محمد رضا ربیعی مند جین و حسن گیوریان، چاپ دوم، تهران، نشر یکان.
۱۲. مالکی مقدم، هوشنگ و عباسی، عبدالله، (۱۳۸۲)، حقوق مالیاتی و آئین دادرسی آن، چاپ اول، قم، خانه‌ی خرد.
۱۳. هاشمی، سیدمحمد، (۱۳۸۴)، "حقوق بشر و آزادی‌های اساسی"، تهران، نشر میزان، چاپ اول.
۱۴. یآوری، اسدالله، (۱۳۸۳)، "حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آئین دادرسی نوین"، نشریه حقوق اساسی، شماره ۳.

## ب- خارجی

1-Bently,Duncan,Taxpayers Rights,Theory, Orgin and Implementation, The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.

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

- «مشارکت مردم در فرآیند کیفی (بررسی سیاست جنایی کشورهای غربی)» سال ۱۳۸۶، شماره ۲. «مشارکت مردم در قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران»، سال ۱۳۸۷، شماره ۱. «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، پاییز ۱۳۸۷، شماره ۳.