

# مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان

داود کاظمی<sup>۱</sup>، ولی رستمی<sup>۲\*</sup>

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران

۲. دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران

پذیرش: ۹۵/۱۰/۰۷

دریافت: ۹۵/۰۵/۲۱

## چکیده

حق دادخواهی مالیاتی از ابعاد مهم حق دادخواهی عام شهروندان است. در حقوق ایران و انگلستان این حق مورد شناسایی قرار گرفته و مبانی خود را از اصول و مفاهیم قانون اساسی اخذ می‌کند. علاوه بر این در حقوق انگلستان حق دادخواهی مالیاتی از اصول سنتی و بنیادین نظام کامن‌لا و دکترین عدالت طبیعی و انصاف رویه‌ای نیز منتج می‌شود. در این کشور پیشرفت‌های حاصل در نظریه حاکمیت قانون و شناسایی اصولی مانند انتظارات مشروع، تناسب، الزام به ارائه دلایل و مبانی تصمیم و دکترین خروج از صلاحیت به نحو مطلوبی تضمین‌کننده حق دادخواهی مؤدیان مالیاتی است. در حقوق ایران اصل ۳۴ قانون اساسی مهم‌ترین مبانی حق دادخواهی مالیاتی است، اما در چارچوب نظریه حاکمیت قانون برخی مفاهیم موجود در حقوق انگلستان در حقوق ایران ناشناخته است و ضرورت دارد تا نظام حقوقی با شناسایی آن‌ها به نحو احسن تضمینگر حقوق مؤدیان مالیاتی در مقابل دستگاه مالیاتی کشور باشد. در مجموع به نظر می‌رسد مبانی حق دادخواهی مالیاتی در حقوق انگلستان در کنار قواعد قانون اساسی، مفهوم باستانی عدالت طبیعی است که با دو شاخصه بنیادین بیطرفی و حق استماع تضمینگر حق دادخواهی مالیاتی شهروندان است. در

Email: vrostami@ut.ac.ir

\*نویسنده مسؤل مقاله:



حالی که این حق در حقوق ایران از نظریه بنیادین حاکمیت قانون و در قالب اصل ۳۴ قانون اساسی قابل استنتاج بوده، به نسبت حقوق انگلیس قدمت کمتری دارد.

واژگان کلیدی: حق دادخواهی، مالیات، عدالت، حاکمیت قانون، انصاف، بیطرفی، حق استماع.

## ۱. مقدمه

یکی از مهم‌ترین حق‌های شهروندی مؤدیان مالیاتی، حق دادخواهی مالیاتی شایسته است. با توجه به این‌که شهروندان در مقابل دستگاه مالیاتی در موقعیت ضعیف‌تری قرار دارند، در صورت بروز اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی، همواره احتمال رسیدگی جانبدارانه وجود دارد. لذا لازم است تا یک مرجع رسیدگی‌کننده «شایسته» به حل و فصل اختلافات بپردازد. وصف «شایسته» از اهمیت بسزایی برخوردار است و به ویژگی‌های کمی و کیفی نهاد رسیدگی‌کننده مربوط می‌شود که در قالب ابعاد یک حق قابل بررسی است.

این نوشتار به بررسی میان‌ی و ابعاد این حق با ارجاع به حقوق ایران و انگلستان می‌پردازد. بررسی موضوع با توجه به تفاوت‌های دو حقوق قابل توجه است. نظر به این‌که ایده حق‌ها و آزادی‌های شهروندان با گسترش نهضت دستورگرایی عموماً در قوانین اساسی کشورها به صورت مبسوط مطرح شده و در بسیاری موارد، حق‌ها ذیل فصلی مستقل تصریح شده‌اند؛ از یک سو، فقدان یک قانون اساسی مدون در انگلستان که در برگیرنده مجموع حقوق شهروندان باشد، موضوع چالش برانگیزی است و در بین نظام‌های حقوقی یک استثنا است و از دیگر سو، حقوق ایران مبتنی بر وجود یک قانون اساسی مدون است که در بردارنده فصلی مستقل برای حقوق شهروندان است. با وجود این، در انگلستان دسترسی به دادگاه‌ها یک حق قانون اساسی محسوب می‌شود و قوه قضاییه از حق دسترسی به دادگاه، حداقل مانند سایر حقوق بنیادین مثل «آزادی بیان» و «داشتن تجمع» حمایت می‌کند [۱، ص

۱۶۷ و ۱۷۷]. در حقوق ایران نیز حق دادخواهی به مثابه یکی از حق‌های بنیادین، ریشه در قانون اساسی دارد. اصل ۳۴ مقرر می‌کند: «دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می‌تواند به منظور دادخواهی به دادگاه‌های صالح رجوع نماید. همه افراد ملت حق دارند این‌گونه دادگاه‌ها را در دسترس داشته باشند و هیچ کس را نمی‌توان از دادگاهی که به موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد».

حق دادخواهی مالیاتی یکی از شاخه‌های حق دادخواهی عام شهروندان می‌باشد که ریشه حقوق بشری دارد. عمده نهادهای تأمین‌کننده این حق، مراجع اختصاصی مالیاتی هستند، اگرچه در سطحی دیگر، مراجع قضایی همانند دیوان عدالت اداری در ایران و دادگاه‌ها در کشور انگلستان بر فرایند رسیدگی این مراجع نظارت قضایی دارند. همین موضوع باعث طرح مسائل متعددی در این رابطه شده است؛ از جمله این‌که آیا اساساً حق دادخواهی می‌تواند به مثابه یک حق مربوط به رسیدگی‌های دادگاه‌ها و دیوان‌های اختصاصی اداری مورد شناسایی قرار گیرد؟ آیا رعایت الزامات مربوط به این حق در قالب معیارهای دادرسی منصفانه فقط در حوزه تصمیمات دادگاه‌ها به معنای خاص مد نظر است یا دادگاه‌ها و دیوان‌های اداری هم در قلمرو این قاعده قرار می‌گیرند؟ این نوشتار به بررسی ابعاد موضوع با توجه به مسائل گفته شده می‌پردازد و مسأله اصلی این است که مبنای حق دادخواهی مالیاتی در دو حقوق چیست و جایگاه آن به چه صورت است؟ این نوشتار از نوع توصیفی و تحلیلی است که ضمن ارجاع به متون بنیادین، قواعد حقوقی دو حقوق موضوع را تبیین خواهد کرد.

## ۲. درآمدی بر مفهوم حق دادخواهی مالیاتی

مهم‌ترین شاخصه امنیت قضایی شهروندان، شناسایی حق دادخواهی است. بر این اساس تمام افرادی که حقوق آن‌ها مورد تعرض قرار گرفته، باید بتوانند از طریق دادگاه صالح به احقاق حق بپردازند. حق دادخواهی در دو مفهوم مضیق و موسع



قابل تحلیل است. در معنای مضیق، پذیرش حق اعلام شکایت است و در معنای موسع آن صرف این پذیرش کافی نیست و ملزومات آن از قبیل حق امنیت بزه‌دیدگان، گواهان و کارشناسان، حق بهره‌مندی از رسیدگی فوری، حق دسترسی به وکیل، حق تجدیدنظرخواهی و ... را شامل می‌شود [۲، ص ۱۱۵]. آنچه در بادی امر به نظر می‌رسد مفهوم حق دادخواهی هم در دکتترین و هم در اسناد و مقررات داخلی و بین‌المللی، نخست به گستره حقوق کیفری و حقوق مدنی مربوط می‌شود و ثانیاً از نظر سازمانی نیز داخل در عملکرد دادگاه‌ها به معنای خاص است. همین مسأله چالش‌هایی را در ارتباط با شناسایی مفهوم حق دادخواهی در بسیاری از حوزه‌ها از جمله حوزه دادرسی غیر قضایی مالیاتی ایجاد کرده است؛ چرا که بدون در نظر گرفتن و شناسایی این حق در حوزه‌های اخیر، امنیت قضایی شهروندان به شدت در معرض خطر قرار خواهد گرفت. برای تبیین بحث لازم است تا ابتدا حق دادخواهی در مراجع قضایی مورد بررسی قرار گرفته، سپس به تبیین امکان شناسایی آن در مراجع غیر قضایی بپردازیم.

## ۱-۲. مفهوم حق دادخواهی در «مراجع قضایی»

مفهوم حق دادخواهی در مقررات بین‌المللی و داخلی به طور کلی به دو جنبه اصلی اشاره دارد: نخست تضمین این حق در «دادگاه‌های صالح، مستقل و بیطرف، و دوم رسیدگی‌های «کیفری و مدنی». ماده ۱۰ اعلامیه جهانی حقوق بشر ۱۹۴۸ بیان می‌کند: «هر کس با مساوات کامل حق دارد که دعوایش به وسیله دادگاه مستقل و بی‌طرف، منصفانه و علنی رسیدگی شود و چنین دادگاهی درباره حقوق و الزامات او یا هر اتهام جزایی که به او توجه پیدا کرده باشد اتخاذ تصمیم کند». همچنین بند اول از ماده ۱۴ میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی ۱۹۶۶ به طرز مشابه، اما مبسوط به «دادگاه‌ها و دیوان‌های دادگستری» و حقانیت «اتهامات جزایی و اختلافات راجع به الزامات و حقوق او در امور مدنی» اشاره کرده و در بندهای دیگر به طور مفصل

ویژگی‌های یک دادرسی عادلانه را بر شمرده است. در اسناد دیگر از جمله ماده ۱۹ اعلامیه اسلامی حقوق بشر ۱۹۹۰، کنوانسیون اروپایی حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی ۱۹۵۰ (ماده ۶)، کنوانسیون آمریکایی حقوق بشر ۱۹۷۸ (ماده ۸) و منشور آفریقایی حقوق بشر و ملت‌ها ۱۹۸۱ (ماده ۷) به طرز مشابهی این حق در دادگاه‌های مدنی و کیفری مورد شناسایی قرار گرفته است. با توجه به اسناد یاد شده، سنج‌های حق دادخواهی نیز به طور کلی به دوران قبل از محاکمه و دوران محاکمه قابل تقسیم‌بندی است [۳، ص ۷۵-۱۱۹]. بنابراین می‌توان به یک نتیجه اولیه رسید: دادخواهی به طور کلی حقی است که شهروندان در دعاوی کیفری و مدنی خود در مقابل دادگاه‌های دادگستری به معنای اخص آن مطالبه می‌کنند.

رویکرد فوق این نگرانی را به وجود می‌آورد که تکلیف حق دادخواهی در ارتباط با سایر دعاوی و موضوعاتی که در مراجعی غیر از دادگاه‌ها مطرح می‌شود چیست؟ آیا عدم اشاره به حق دادخواهی در مراجعی از قبیل مراجع غیر قضایی که تعداد آن‌ها در نظام‌های حقوقی قابل توجه است و عموماً به شکایات شهروندان علیه دستگاه‌های دولتی و عمومی می‌پردازند، به معنای عدم شناسایی این حق در این‌گونه مراجع است؟ آیا شناسایی حق دادخواهی با معیارهای کامل آن در دعاوی‌ای که مجموعاً با عنوان دعاوی اداری رو به فزونی هستند منتفی است؟

## ۲-۲. ضرورت شناسایی حق دادخواهی در مراجع شبه‌قضایی

تحول نقش دولت مدرن در دو‌یست سال اخیر موجب بروز اختلافات بسیاری بین شهروندان با دولت شده است. این اختلافات در تشکیل و افزایش مراجع خاص رسیدگی‌کننده با عناوین مختلف شورا، هیأت، کمیسیون، دیوان و مانند آن‌ها تأثیر بسزایی داشته و به‌ویژه در نظام‌های حقوقی مانند انگلستان و فرانسه به تجویز قانونگذار، مراجع شبه‌قضایی متعددی در حوزه‌های مختلف و از جمله مالیات تأسیس گردیده است [۴، ص ۲۷۴].



در حقوق انگلستان، مراجع اختصاصی اداری یکی از روش‌های جایگزین حل و فصل اختلافاتند. دیدگاه اولیه در مورد اختلافات یاد شده مبتنی بر این بود که چنین اختلافاتی در اصل باید به وسیله محاکم دادگستری حل و فصل شوند، اما در بسیاری از موارد، دیدگاه پارلمان انگلستان بر این است که محاکم قضایی و رعایت تشریفات کامل دادرسی برای رسیدگی به این دعاوی مناسب نیست. براساس گزارش گزارش کمیته فرانک<sup>۱</sup> در سال ۱۹۵۷ در حدود دو هزار دادگاه اختصاصی اداری در ۴۹ نوع مختلف با عنوان کلی دادگاه‌ها [دیوان] اداری فعالیت و به بیش از ۱۹۰ هزار پرونده در طول یک سال رسیدگی کرده‌اند [۵، ج ۲، ص ۶۱۰-۶۱۱]. در حقوق ایران، به‌ویژه از انقلاب مشروطه به این سو و تحول در نقش دولت مدرن، مراجع اختصاصی اداری متعددی در حوزه‌های حقوقی و کیفری<sup>۲</sup> و در قالب عناوین گوناگون در حال گسترشند [۶، ص ۱۰۶-۱۹۰].

با توجه به این‌که بخش اعظمی از رسیدگی‌های مراجع شبه‌قضایی به منافع شهروندان در ارتباط با سازمان مورد نظر (مثلاً سازمان امور مالیاتی) مربوط می‌شود، مسأله اصلی در این باره، رعایت حقوق شهروندان است و حق دادخواهی شهروندان در این مراجع مهم است. به‌ویژه با توجه به ساختار این نهادها به نظر می‌رسد که موضوع حق دادخواهی شهروندان با معیارهای کامل، جزئی از مفهوم امنیت قضایی است.

اگر حق دادخواهی به مثابه یکی از شاخصه‌های امنیت قضایی شهروندان محسوب می‌شود، پس چرا اسناد بین‌المللی تنها به جنبه‌های کیفری و مدنی آن اشاره داشته‌اند؟ آیا با توجه به حجم بسیار بالای رسیدگی‌های مراجع شبه‌قضایی در نظام‌های حقوقی، نیازی به شناسایی حق دادخواهی و رسمیت معیارهای آن در این مراجع نیست، اگر پاسخ مثبت باشد باید گفت که اسناد یاد شده ناقص هستند. اما به

۱. The Franks Committee 1957

۲. برای آگاهی از برخی از مراجع موجود در حقوق ایران رک: [۶، ص ۱۹۰-۱۰۶]

دلایل زیر نمی‌توان این حق را به مراجع قضایی و دادگاه‌های حقوقی و جزایی منحصر کرد.

## ۲-۲-۱. دلایل تاریخی در تصویب اسناد بین‌المللی

به دلایل تاریخی، اسناد بین‌المللی بیش‌تر به جنبه‌های کیفری و مدنی حق دادخواهی توجه داشته و واضعان مهم‌ترین اسناد از جمله اعلامیه جهانی حقوق بشر و میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی، آن را به مثابه یکی از حقوق مندرج در اعلامیه‌ها که اساساً بتواند حقوق انسانی را حمایت کرده، از حیثیت ذاتی کلیه انبای بشر و کرامت و ارزش فرد انسانی حمایت کند (مقدمه اعلامیه) در کنار سایر حقوق، از جمله حق حیات، برابری، منع بردگی، منع شکنجه و مانند آن‌ها شناسایی کرده‌اند. تجربه تلخ فجایع دو جنگ جهانی اصلی‌ترین انگیزه شکل‌گیری اسناد مذکور است و طبیعی است که در آن شرایط، جنبه‌های کیفری و مدنی اهمیت بیش‌تری داشته است.

به همین دلیل در زمان تصویب اسناد فوق، دغدغه اصلی واضعان در دو زمینه یاد شده بوده و زمینه‌ها و حوزه‌های دیگر دادرسی یا شکل نگرفته بودند و یا با توجه به کارکرد و وظایف آن‌ها از اهمیت لازم برخوردار نبوده‌اند. البته در اسناد متأخر، معیارهای دادرسی عادلانه به نوعی یا مشمول تمام حوزه‌های دادرسی می‌گردند یا در تفاسیر و رویه‌ها، آن‌ها را نسبت به مراجع دیگر قابل اجرا می‌دانند. برای مثال در اصل ۵ اصول بنیادین استقلال قضایی مصوب ۱۹۸۵ مجمع عمومی سازمان ملل درباره صلاحیت رسیدگی، بدون ذکر عنوان مدنی یا کیفری بیان گردیده: هر فردی حق دارد توسط محاکم و دادگاه‌های عادی ... محاکمه شود. همچنین ماده ۸ کنوانسیون آمریکایی حقوق بشر ۱۹۸۷ درباره اعمال تضمینات دادرسی پس از اشاره به دعاوی کیفری، مدنی، مالیاتی و دعاوی مربوط به کار، عبارت هر حوزه دیگر را اضافه کرده است [۷، ص ۴۴].



### ۲-۲-۲. عدم تحول نقش دولت مدرن در زمان تصویب اسناد بین‌المللی

گفته شد که ایجاد و افزایش مراجع شبه‌قضایی در نتیجه تحول دولت مدرن بوده است. هر چند تأسیس این مراجع بعد از انقلاب صنعتی و قرن ۱۸ به این سو بوده، اما رشد فزاینده آن‌ها در طول حدود ۷۰ سال بعد از تصویب اسناد نشانگر تحول بنیادین دولت مدرن بوده است. در زمان تصویب اسناد این تحول چندان چشمگیر نبوده و به تبع آن اهمیت دعاوی اداری در مراجع شبه‌قضایی چندان به نظر نمی‌آمده است. تنها در گزارش فرانک در سال ۱۹۵۷ حدود ۲۰۰۰ مرجع در انگلستان شناسایی شده است. در حقوق ایران نیز اگرچه آمار دقیقی از تعداد این مراجع وجود ندارد، اما از انقلاب مشروطه به این سو در حال ازدیاد بوده و از لحاظ عددی گسترش زیادی پیدا کرده‌اند [۸، ص ۱]. گسترش این مراجع به معنای ازدیاد تضاد منافع بین دولت و شهروندان است. بنابراین با در نظر گرفتن موضوع امنیت قضایی شهروندان، منتفی دانستن حق دادخواهی در این مراجع، نقض این امنیت است؛ موضوعی که از بدیهیات مفاد اسناد و مقررات بین‌المللی است.

### ۲-۲-۳. تبیین مفهوم دعاوی «مدنی» در حقوق انگلوساکسون

ذکر واژه «مدنی» در برخی اسناد حقوق بشری شاید به دلیل سابقه تقسیم‌بندی دعاوی در حقوق انگلوساکسون باشد که کلیه دعاوی به کیفری و مدنی تقسیم می‌شدند و هر آنچه کیفری نبود، مشمول دعاوی مدنی بود. در کشورهای تابع حقوق انگلوساکسون به دلیل عدم شناسایی حقوق اداری به‌عنوان یک رشته مستقل و عدم وجود تشکیلات قضایی اداری مستقل، بحث از آیین دادرسی اداری کمتر مورد توجه بوده است [۹، ص ۹۷]. بنابراین تقسیم‌بندی‌های رایج در رابطه با حقوق خصوصی، عمومی و اداری مطرح نبوده است [۱۰، ص ۱۶۸-۱۷۰]. به تدریج و با تفسیر موسعی که برخی نهادها از جمله دیوان اروپایی حقوق بشر از مفاد کنوانسیون‌ها و از جمله



ماده ۶ و از قلمرو دعاوی مدنی ارائه کردند دعاوی اداری و انضباطی نیز داخل در قلمرو قسمت مدنی ماده ۶ گردیدند، اگرچه ابتدائاً به تفسیر مضیقی از ماده ۶ اعتقاد داشته، دعاوی اداری و انضباطی و به طور کلی هرآنچه را که به طور سنتی خارج از محدوده مدنی و کیفری بود، مشمول ماده ۶ نمی‌دانستند [۱۱، ص ۲۶۳].

#### ۲-۲-۴. کرامت ذاتی شهروندان

یکی از شاخصه‌های مهم نظام مبتنی بر حاکمیت قانون، دفاع از حقوق شهروندان در دادگاه‌ها و مراجع قانونی است. به واقع بدون در نظر گرفتن این شاخصه نمی‌توان از حاکمیت قانون سخن گفت و نظامی که در آن حقوق شهروندان در دادگاه‌ها و مراجع شناسایی نشود، از اعتبار لازم برخوردار نیست. این حق به قدری اهمیت داشته است که برخی آن را در زمره قواعد آمره بین‌المللی محسوب کرده‌اند [۹، ص ۹۴].

تضمین حق‌ها اولین گام برای تضمین حقوق شهروندی است. مقتضای حق‌ها ابتدائاً بر پایه اصل کرامت ذاتی شهروندان موجه شدنی است و انسان از آن جهت که انسان است از آن چنان ارزش و موقعیتی برخوردار است که به هیچ وجه نباید به حریم او تجاوز کرد و حق‌ها برای پاسداری از این ارزش و موقعیت در کار هستند [۱۲، ص ۲۴۵]. یرینگ<sup>۱</sup> حق را عبارت از منافی می‌داند که زیر چتر «حمایت قضایی» قرار گرفته باشد [۱۳، ص ۴۵]. این رویکرد از مفهوم حق با عنصر «حمایت قضایی» مبین حقوق شهروندان در مراجع شبه‌قضایی است. در وضعیت نابرابر طرفین اختلاف، از آن‌جا که شهروندان در موقعیت ضعیف و دست پایین نسبت به سازمان دولتی قرار دارند، لازم است تا منافع ایشان مورد حمایت قرار گیرد و ابتدایی‌ترین جلوه این حمایت، شناسایی حق دادخواهی شهروندان در برابر این مراجع است.

۱. Jehring(1818-1892)



علاوه بر این، وجود عنصر «ضمانت اجرا» به عنوان یکی از عناصر مفهوم حق در نظریه هارت<sup>۱</sup> که در دکترین حقوقی به عنوان یک نظریه بدیع مورد پذیرش قرار گرفته [۱۳، ص ۵۱] به خوبی مبین شناسایی حق دادخواهی است. عنصر «ضمانت اجرا» و وجود «حقوق» ماهیت حق را به عنوان یک «ادعای تضمین شده و حاکم» معرفی و با پشتیبانی قدرت سیاسی الزام آور می‌شود [۱۲، ص ۲۴۴]. شناسایی حق دادخواهی شهروندان یکی از مقدمات تضمین سایر حقوق است و بدون در نظر گرفتن آن نمی‌توان از عنصر ضمانت اجرا سخن به میان آورد.

### ۲-۳. مفهوم حق دادخواهی مالیاتی

اختلاف مالیاتی مبین تضاد منافع دولت و شهروندان است. از یک سو دولت مالیات را تعیین کرده و از سوی دیگر شهروند به دلایلی نسبت به مالیات تعیین شده معترض است یا از پرداخت آن استنکاف می‌ورزد و همواره احتمال بروز اختلاف وجود دارد؛ چرا که دستگاه مالیاتی از اقتدار و اختیار گسترده و منحصر به فردی در زمینه تشخیص و وصول مالیات برخوردار است [۱۴، ص ۱۷۵]. طبیعی است که در اکثر موارد، مؤدیان نسبت به دستگاه مالیاتی معترض باشند. رعایت حقوق مؤدی ایجاب می‌کند که قانونگذار حق اعتراض وی را نسبت به اقدامات و تصمیمات دستگاه مالیاتی به رسمیت بشناسد. با توجه به مطالب گفته شده در بند پیشین این حق به عنوان حق دادخواهی مالیاتی قابل مطالعه است. دادخواهی مالیاتی را حق مراجعه مؤدی و یا اشخاص در حکم مؤدی به اداره امور مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی و یا مراجع قانونی و قضایی رسیدگی‌کننده به اعتراض، دعوا یا شکایت مالیاتی تعریف کرده‌اند [۱۵، ص ۸۵].

مراجع حل اختلاف مالیاتی که عموماً با عناوینی چون هیأت یا کمیسیون یا شورا در نظام‌های حقوقی تأسیس شده‌اند از جمله مراجع شبه‌قضایی در موضوع مالیات

۱. Hart (1907-1992)

هستند. در حقوق ایران سه مرجع شبه‌قضایی برای رسیدگی به دعاوی و شکایات مالیاتی پیش‌بینی شده است. فصول سوم و چهارم از باب پنجم قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) سه مرجع شبه‌قضایی مالیاتی را معرفی می‌کند. مهم‌ترین مرجع که مرجع اصلی محسوب می‌شود هیأت حل اختلاف مالیاتی است که در دو سطح بدوی و تجدید نظر رسیدگی می‌کند. علاوه بر آن، شورای عالی مالیاتی و هیأت فوق‌العاده مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده از جمله دیگر نهادهای رسیدگی‌کننده به اعتراضات و شکایات مالیاتی هستند. براساس ماده ۲۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم «مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد...». حق مذکور در این ماده برای مؤدیان را می‌توان همان حق دادخواهی دانست که امروزه در زمره اصول دادرسی منصفانه قرار می‌گیرد و بر این اساس باید مستقل و بیطرف باشد [۱۶، ص ۱۲۲].

در حقوق انگلستان نیز امروزه دیوان‌های ویژه تخصصی مالیاتی با توجه به نوع مالیات تأسیس شده‌اند که به شکایات مالیاتی به صورت تخصصی رسیدگی می‌کنند. از جمله این مراجع می‌توان به مرجع رسیدگی به حقوق و مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> اشاره کرد [۹، ص ۷۶]. همچنین دیوان‌های دیگری چون «داوران رسیدگی به معافیت‌های مالیاتی آموزش صنعتی»<sup>۲</sup>، «دیوان رسیدگی به شکایات مالیات بر شرط‌بندی»<sup>۳</sup>، «کمیسرین‌های ویژه مالیات بر درآمد»<sup>۴</sup> از جمله دیوان‌های تخصصی مالیاتی هستند. همه این دیوان‌ها به موجب قانون «دیوان‌ها، دادگاه‌ها و اجرای احکام»

۱. Value Added Tax(VAT) And Duties Tribunal

۲. Industrial Training Levy Exemption Referees

۳. Betting Levy Appeal Tribunal

۴. Special Commissioners Of Income Tax



مصوب ۱۲۰۰۷ تأسیس شده‌اند.<sup>۲</sup> در حال حاضر رسیدگی به دعاوی و شکایات مالیاتی توسط یک نهاد مستقل دادرسی رسیدگی می‌شود که مستقل از «اداره گمرکات و مالیات بریتانیا» است. اعتراضات و شکایات مؤدیان مالیاتی در ساختمانی که به «هیأت داوری بریتانیا» تعلق دارد، رسیدگی می‌شود. این هیأت داوری به دو دسته «هیأت داوری بدوی» و «هیأت داوری عالی» دسته‌بندی می‌شود [۱۵، ص ۳۴۰-۳۳۹].

### ۳. مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی

در حقوق انگلستان، حقوق مؤدیان مالیاتی ریشه در قانون اساسی این کشور دارد. اگرچه در این کشور قانون اساسی مدون وجود ندارد، اما این به معنای نبود قانون اساسی نیست. اصول و مفاهیم متعددی در حقوق انگلستان به منزله قواعد قانون اساسی محسوب می‌شوند. به طور کلی قواعد قانون اساسی در این کشور به دو دسته کلی قواعد حقوقی مشتمل بر منشورها (منشور کبیر، لایحه حقوق و ...)، اعلامیه‌ها، برخی قوانین بنیادین، قوانین و عرف‌های پارلمان و رویه قضایی است و قواعد غیرحقوقی مشتمل بر کنوانسیون‌ها، تفاهمنامه‌ها، عادات، رویه‌ها، اعلامیه‌های توصیفی قانون اساسی و سایر ادبیات مربوط به قانون اساسی است. به طور کلی قانون اساسی انگلستان یک قانون انعطاف‌پذیر است. البته نه بدین معنا که ناپایدار است، بلکه به این مفهوم که بسیاری از اصول و قواعد آن می‌تواند به وسیله قانون پارلمان یا با تأسیس قواعد حقوقی جدید تغییر یابد. شاید به خاطر همین انعطاف‌پذیری قانون اساسی انگلستان حداقل از سال ۱۶۸۸ از آشوب‌ها و تشنج‌های تحول‌آفرینی که ممکن است در کشورهای برخوردار از قانون اساسی انعطاف‌ناپذیرتر اما از لحاظ سیاسی کم‌ثبات‌تر اتفاق بیفتد، مصون مانده است [۱۷، ص ۳۵۱].

۱. Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007

2. [www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/contents)

منشور کبیر در زمره اولین قواعد قانون اساسی در انگلستان است. در سال ۱۲۱۵ به موجب منشور کبیر (ماگنا کارتا)<sup>۱</sup> درخصوص مالیات محدودیت‌هایی برای پادشاه ایجاد و بر اختیارات پارلمان (شورای مملکتی) افزوده شد. این اختیار در مورد مالیات‌های مستقیم بیشتر مصداق داشت و در مورد عوارض و مالیات‌های غیر مستقیم، اختیارات پارلمان در پس پرده ابهام قرار داشت [۱۸، ص ۷۲]. اصل حقوقی مشروعیت قانونی مالیات در حقوق انگلستان با تبیین این اصل که «هیچ‌گونه مالیاتی بدون باز نمودگری منافع مؤدی امکان ندارد» در منشور یاد شده مورد شناسایی قرار گرفت [۱۹، ص ۱۲۴].

برای اولین بار لایحه حقوق<sup>۲</sup> مصوب ۱۶۸۹ غیر قانونی بودن وضع مالیات را بدون رضایت پارلمان اعلام کرد: «هیچ فردی را نمی‌توان بدون مجوز رسمی تحت قانون مصوب مجلس، موظف به پرداخت مالیات یا عوارض دیگری بر هدایا، وام و اعمال خیرخواهانه کرد». البته وضعیت حقوق شهروندان در انگلستان تا زمان الحاق این کشور به کنوانسیون اروپایی حقوق بشر ۱۹۵۰ مبهم بود و به دلیل ویژگی غیر مدون قانون اساسی شرایط متفاوتی داشت و حقوق بنیادین شهروندان با ادغام کنوانسیون حقوق بشر به وسیله قانون حقوق بشر ۱۹۹۸<sup>۳</sup> متحول شد. قبل از آن، حقوق افراد در هیچ مجموعه قانون و یا لایحه حقوق ذکر نشده بود. هرچند برخی از حقوق مانند حقوق مربوط به تبعیض نژادی و جنسیتی از قبیل حقوق مربوط به پرداخت برابر<sup>۴</sup>، حقوق ضد تبعیض جنسیتی<sup>۵</sup>، حقوق مربوط به روابط نژادی<sup>۶</sup> و مانند آن‌ها در قوانین عادی یافت می‌شود، اما بسیاری از حقوق بنیادین که معمولاً در یک قانون اساسی قابل جستجو است هرگز به‌صراحت تا زمان تصویب قانون حقوق

1. Magna Carta (The Great Charter)
2. Bill of Rights 1689
3. Human Rights Act 1998
4. Equal Pay Act 1970
5. Anti Discrimination Act 1977
6. Race Relation Act 1976



بشر ۱۹۹۸ تضمین نشده بود و مردم صرفاً آزاد بودند تا اعمالی را که توسط قانون ممنوع یا محدود نشده (خواه قوانین موضوعه و خواه کامن‌لا) انجام دهند [۱، ص ۶۷]. این قانون به مثابه نقطه عطفی در تاریخ حقوق انگلستان بود و در موضوع حقوق مؤدیان مالیاتی منشأ آثار بنیادینی بوده است. در مجموع می‌توان میان‌ی حق دادخواهی در حقوق انگلستان را با توجه به مفاد ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و قانون حقوق بشر تبیین کرد.

به نظر می‌رسد که در نظام حقوق اساسی ایران به دلیل وجود قانون اساسی مدون و صراحت موجود در آن، اصل حق دادخواهی به نحو مطلوبی مورد شناسایی قرار گرفته است. با توجه به صراحت و شفافیتی که در اصل ۳۴ قانون اساسی وجود دارد، حق مراجعه شهروندان به محاکم دادگستری به صورت مطلق و بدون هیچ استثنایی رسمیت پیدا کرده است.

در قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) با اصلاحات بعدی در مواد متعددی از جمله ۱۷۵، ۲۱۶، ۲۳۸، ۲۳۹ و ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر (بند ۴)، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۶۲ تا ۲۶۶ و ۲۷۰ حق بشری دادخواهی مالیاتی برای مؤدیان معترض به برگ تشخیص مالیات ویا آرای مراجع تالی مالیاتی شناسایی شده است. هرچند که حق برخورداری از دادرسی منصفانه مالیاتی در چارچوب منطوق صریح قانونی در هیچ‌یک از مواد قانون مالیات‌های مستقیم نیامده است، اما برخی از اصول آن را می‌توان ملاحظه کرد [۱۵، ج ۱، ص ۸۹].

در کشور انگلستان علاوه بر شناسایی حق دادخواهی به شرح یاد شده، اصول و مفاهیمی در دکتترین و رویه قضایی و قانونگذاری شکل گرفته است که بدون تبیین آن‌ها مفهوم حق دادخواهی مالیاتی به‌روشنی قابل درک نیست. مهم‌ترین اصول و مفاهیم مرتبط با حق دادخواهی مالیاتی ذیلاً بررسی و به مقایسه نهاد موجود در حقوق ایران می‌پردازیم.

### ۱-۳. حاکمیت قانون<sup>۱</sup>

ایده حاکمیت قانون، مهم‌ترین سنجه مطلوبیت نظام‌های حقوقی و سیاسی است. حکومت قانون، حکومت بر مبنای دلایل قانونی است؛ به این معنا که اعمال و تصمیمات حکومت باید ریشه در گزاره‌های قانونی داشته باشد نه تصمیمات دلخواهانه، غیر قابل اتکا و ناپایدار اشخاص. اراده قانونگذار در یک نظام مردم سالار در اصل منبعث از اراده مردم است که مشروط بر ارزش‌های برتر حقوق اساسی مجال ظهور می‌یابد. این اصل، مفهومی بازدارنده دارد و بیانگر ساختار هنجاری و نهادی یک دولت مدرن است که در آن وظیفه تضمین حق‌های فردی به حقوق سپرده شده و تمایل طبیعی قدرت سیاسی به سرکشی و خودسری را مهار می‌کند. حقوق انگلستان بر پایه اصل حاکمیت قانون بنا شده است. بخش اعظمی از برداشت شکلی حاکمیت قانون مربوط به شاخصه‌های حق دادخواهی است. به تعبیر ژوزف راز<sup>۲</sup>، دسترسی آسان به دادگاه‌ها و صلاحیت کنترل و بازنگری اجرای قوانین در کنار رعایت اصول عدالت طبیعی در هنگام اجرای قوانین، از جمله شرایط حداقلی حاکمیت قانون است [۲۰، ص ۱۶۱ و ۱۶۷].

در حقوق مالیاتی، نمود این اصل با اصل قانونی بودن مالیات پیوند می‌خورد که براساس آن، وضع مالیات صرفاً به موجب قانون مصوب مجلس امکانپذیر است و قوه مجریه و سایر مقامات بدون اجازه قانون حق وضع مالیات و اجرای آن را ندارند [۱۴، ص ۱۰۷]. تضمین این اصل، در قالب ضمانت اجراهای حاکم بر آن متجلی می‌شود و در نظام‌های حقوقی برای تضمین آن، ضمانت اجراهای مختلف کیفری (مانند ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی) و اداری (از قبیل اعمال مجازات‌های اداری توسط مراجع اداری مربوط، مثل هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری) قابل ذکر است. همچنین امکان شکایت از اقدامات و اعمال خلاف قانون مأموران و مراجع

۱. Rule of Law

۲. Joseph Raz



مالیاتی و مقررات دولتی خلاف قانون به مراجع قضایی و ابطال آن‌ها وجود دارد [۱۴، ص ۱۰۷-۱۰۸]. مهم‌ترین ضمانت اجرا «نظارت قضایی» است که در سطحی عالی‌تر، تضمین‌گر حق دادخواهی مالیاتی است. از آن‌جا که تعیین مالیات، وصول آن و تصویب هرگونه مقررات مالیاتی که حقوق و منافع شهروندان را تحت تأثیر قرار می‌دهد باید بر مبنای قانون و معیارهای قانونی باشد، هرگونه اقدام غیر قانونی در این‌باره باید واکنش حقوقی و قضایی را در بر داشته باشد. مهم‌ترین ضمانت اجرای مربوط به مؤدیان نیز ضمانت اجرای کیفری است. برای نمونه در حقوق ایران در مورد فرار مالیاتی، هرگاه مؤدی مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان کند، سازمان امور مالیاتی می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام کرده، علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های قانونی<sup>۱</sup> او را از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌ها محروم کند (ماده ۲۰۱ و تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴). اما اگر مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات اموال خود را به افرادی غیر از همسر و فرزندان خود منتقل کند، می‌توان از حکم عام ماده ۲۱۸ قانون مدنی استفاده کرد که طبق آن «هرگاه معلوم شود که معامله به قصد فرار از دین به طور صوری انجام شده است، آن معامله باطل است». در حقوق انگلیس نیز هرگاه اسناد جعلی<sup>۲</sup> و خلاف واقع توسط مؤدی فراهم شود تا بدین وسیله قصد فریب دستگاه مالیاتی و یا اخلال در رسیدگی مدنی<sup>۳</sup> را داشته باشد، مأمور مالیاتی می‌تواند از ابزار رسیدگی کیفری<sup>۴</sup> بهره برد تا متخلف به سبب این رفتار مجازات گردد. همچنین رسیدگی کیفری مستلزم ابطال این‌گونه اسناد خواهد بود. البته چون این تخلف عمدی است، دستگاه مالیاتی نیز به

۱. مجازات درجه شش (ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۴).

2. False Document
3. Civil Investigation
4. Criminal Investigation



نوبه خود جریمه‌های سنگینی را بر مؤدی متخلف تحمیل خواهد کرد که معمولاً بین ۵۰ تا ۱۰۰ درصد مالیات مربوط است<sup>۱</sup> [۲۱، ص ۱۸۷].

در حقوق انگلستان، برداشت حداقلی از اصل قانونی بودن آن است که حکومت، اختیارات خود را با ارجاع به قوانین موضوعه یا امتیازات سلطنتی «موجه» کند. «برتری پارلمان» مانع از آن می‌شود که دادگاه‌ها، قوانین را نادیده بگیرند. این اصل در دو مفهوم مضیق و موسع قابل بررسی است. در مفهوم مضیق با دکترین خروج از حدود اختیارات<sup>۲</sup> به معنای فاصله گرفتن از محدوده‌های تعریف شده به وسیله قانون و در معنای موسع به معنای خروج از حدود اختیارات در جهت یک هدف پنهانی، عوامل غیر مرتبط، نقض تشریفات قانونی مهم، فقدان استماع منصفانه و قصور در ارائه دلایل یک تصمیم منصفانه است. علاوه بر این، اصل قانونی بودن در انگلستان مبتنی بر حمایت از حقوق فردی<sup>۳</sup> است. زمانی که حوزه یک قانون موضوعه (مثلاً قانون مالیاتی) مشخص نیست دادگاه‌ها بر فرضیه‌های تفسیری تکیه می‌کنند که از حقوق فردی حمایت کند. یکی از این فرضیه‌ها این است که یک شهروند، مشمول مالیات یا مسؤول پرداخت هزینه‌ای نخواهد بود، مگر این‌که منطوق صریح قانون چنین چیزی را مقرر داشته باشد [۲۲، ص ۳۲۷-۳۳۰].

همچنین حقوق انگلستان، اصول و مفاهیم دیگری را در رویه قضایی و قانونگذاری پرورانده که بدون درک آن‌ها تبیین مفهوم حاکمیت قانون دشوار است. برآیند شناسایی این اصول در فعالیت‌های اقتصادی شهروندان و تضمین ثبات اقتصادی آنان است. حق دادخواهی مالیاتی که مبنای خود را از برداشت‌های شکلی حاکمیت قانون اخذ می‌کند، در کنار رعایت این اصول در تصمیم‌گیری‌های مالیاتی، می‌تواند به بهترین نحو ممکن حقوق شهروندان را تضمین کند. شناسایی این اصول

1. Manual: Code of Practice 9 "July 2011"

2. Ultra Vires

3. The rights of the individual



در حقوق انگلستان متأثر از نظریه «اداره خوب»<sup>۱</sup> است که طی آن مجموعه‌ای از فرایندهایی نظیر نظارت بر تصمیمات اداری با تکیه بر اصول حاکم بر رسیدگی‌های قضایی و شبه‌قضایی، سرعت در رسیدگی‌ها، به‌ویژه تصمیماتی که در زمینه‌های مالی [و مالیاتی] گرفته می‌شود، توجه شایسته به منافع عمومی و توجه شایسته به منافع و انتظارات مشروع شهروندان و قطعیت احکام و تصمیمات مد نظر است [۲۳، ص ۶۷۲-۶۷۳].

در حقوق ایران اصل حاکمیت قانون با مراجعه به قانون اساسی قابل تبیین است، اما برخی از مفاهیم حقوق انگلیس در حقوق ایران شناخته شده نیست. مهم‌ترین اصل در این باره اصل ۵۱ است که مقرر می‌کند: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». پیامد حقوقی این اصل در بحث حق دادخواهی مالیاتی از حیث ادله اثبات دعوا و تکلیف طرفین دعوای مالیاتی در ارائه اسناد و مدارک دال بر مشمولیت مالیات مؤدی و یا عدم مشمولیت او است. با توجه به نگارش منفی و سلبی اصل ۵۱، اصل بر عدم پرداخت مالیات و یا گونه‌ای برائت مالیاتی<sup>۲</sup> است. بنابراین دلایل قانونی و حقوقی بار اثبات مشمول مالیات بودن اشخاص یا مؤدی مالیاتی با اداره امور مالیاتی است [۱۵، ص ۲۹۵]. اصول و مفاهیم یاد شده در حقوق انگلیس ذیلاً تبیین می‌شود.

### ۳-۱-۱. انتظارات مشروع<sup>۳</sup>

اصل انتظارات مشروع که از اواسط دهه پنجاه میلادی ظهور پیدا کرد و در انگلستان مشخصاً با رأی قاضی دنین و در قضیه اشمیت علیه اداره امنیت رسماً وارد رویه-

۱. Good Administration
۲. Tax Clearance/ Discharge
3. Legitimate Expectations
4. Schmidth v. Home secretary

های قضایی این کشور شد مقرر می‌کند: از آن‌جا که شهروندان با اعتماد به مقامات رسمی به تصمیمات آن‌ها اتکا کرده، با عنایت به قطیت قواعد حقوقی وضعیتی قابل پیش‌بینی را انتظار دارند و براساس آن برای خودبرنامه‌ریزی می‌کنند، مقامات تصمیم‌گیر نمی‌توانند از تصمیمات قانونی رویه‌های عملی و یا حتی اظهارات گذشته خویش جز در برخی از شرایط استثنایی عدول کنند [۲۲، ص ۳۳۲]. به‌ویژه فعالیت‌های اقتصادی شهروندان محل اعمال این اصل است و کارآیی اقتصادی را افزایش می‌دهد. بخشی از آن جنبه مالیاتی دارد و در برخی از موارد اعمال صلاحیت اختیاری در حوزه مالیات قابل اعمال است [۲۴، ص ۱۴۷].

از آن‌جا که تصویب، وضع نرخ‌ها و پرداخت مالیات در صورت غیر قانونی بودن فعالیت‌های اقتصادی شهروندان را تحت تأثیر قرار می‌دهد حق دادخواهی مالیاتی با تکیه بر اصل انتظارات مشروع، حقوق اقتصادی و مالکانه افراد را تضمین خواهد کرد. بخش اعظمی از مطلوبیت نظام مالیاتی مرهون اعتماد بین شهروندان و دستگاه مالیاتی است. اگر قانون و خط‌مشی جاری، اغلب و به‌سرعت دچار تغییر و تحول شود، تغییرهای پی در پی با ایجاد بی‌اعتمادی نسبت به مرزهای حقوق فردی ممکن است باعث تباه شدن حقوق افراد شود [۲۵، ص ۳۸].

مهم‌ترین مبنای اصل انتظارات مشروع، حاکمیت قانون است [۲۶، ص ۱۸۰]. تعیین مالیات و نرخ‌های مالیاتی باید براساس قانون باشد. دستگاه مالیاتی نمی‌تواند در رویه‌های خود تغییرات پی در پی دهد و نهایتاً باعث عدم امنیت اقتصادی شهروندان گردد. در این صورت مراجع رسیدگی‌کننده به اختلافات مالیاتی و دادگاه‌ها با تکیه بر اصل حاکمیت قانون از حقوق شهروندان دفاع خواهند کرد. علاوه بر این در حقوق انگلستان، مفاهیم دیگری نظیر نظریه اتکا و قاعده استاپل‌مبانی این اصل هستند. استاپل در حقوق انگلستان، تضمینگر قطعیت، ثبات و هماهنگی در تصمیمات اداری و مالیاتی است. براساس قاعده استاپل فرض بر این است که اگر دولت و سازمان‌های

---

1. Estoppel



اداری سیاستی را قبلاً اتخاذ کرده‌اند باید در حال حاضر نیز به آن پایبند باشند و اصل بر این است که نمی‌توانند آن را تغییر دهند [۲۲، ص ۳۳۲].

این اصل در نظام قانونگذاری ایران، مفهوم شناخته شده‌ای نیست. برخی معتقدند که مبنای آن اصل ۹ قانون اساسی است و مفهوم «آزادی‌های مشروع» مندرج در این اصل را با اصل انتظارات مشروع قابل مقایسه می‌دانند. برخی دیگر نیز مبنای آن را اصل ۴۰ قانون اساسی و مستتر در اصل «لاضرر» می‌دانند [۲۷، ص ۱۳۲-۱۳۳]. اما باید گفت که این اصل در حقوق ایران جایگاهی نداشته، دستگاه قانونگذاری با این مفهوم بیگانه است و هنوز کار شایسته‌ای در این باره صورت نگرفته است [۲۸، ص ۱۶۹]. البته به نظر می‌رسد از برخی مواد قانونی در حوزه مالیات، بتوان گونه‌ای انتظار مشروع برای مؤدیان مالیاتی را برداشت کرد. برای نمونه با توافقی که سازمان امور مالیاتی با اتحادیه‌های صنفی صورت می‌دهد انتظار مشروعی برای مؤدیان مالیاتی ایجاد می‌شود (تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۸/۱۱/۲۷). اگرچه این دست توافقات اختیاری هستند، اما از آنجا که سالانه این فرایند وصول مالیات از اصناف انجام می‌پذیرد، تغییر یکباره آن می‌تواند زمینه‌های استناد به اصل انتظارات مشروع را فراهم کند [۲۹، ص ۱۶۹].

در رویه قضایی ایران نیز گرچه این اصل تاکنون صراحتاً مبنای استدلال قضات اداری نبوده و اتفاقاً در برخی از موارد که محل اعمال این اصل بوده یا سهواً به حق

---

۱. تبصره ۵: سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منابع این فصل در هر سال و در نقاطی که مقتضی بداند درآمد مشمول مالیات تمام یا برخی از مودیان متعلقه را که قطعی خواهد بود وصول نماید و در مواردی که معلوم شود از اول یک سال مالیاتی یا در اثنای آن مؤدی ترک کسب نموده و یا به علی‌خارج از اختیار وی قادر به انجام کار نبوده است و این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد درآمد مشمول مالیات به نسبت مدت اشتغال محاسبه و مالیات متعلقه وصول خواهد شد. لازم به ذکر است این تبصره به موجب بند ۲۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ حذف شده است.

مکتسب استناد شده است و یا اصلاً دعوا مورد پذیرش قرار نگرفته است،<sup>۱</sup> اما با عنایت به دلایل تلویحی برخی از استدلال‌ات انجام شده در قضایای مربوط مبنی بر پذیرش انواع مختلف سازوکارهای تضمین حقوقی احترام به اصل انتظارات مشروع، به نظر می‌رسد بستر لازم برای پذیرش و اعمال صریح این اصل به مثابه ابزاری برای کنترل قضایی در رویه قضایی فراهم شود [۲۶، ص ۱۸۴-۱۸۳].

### ۳-۱-۲. تناسب<sup>۲</sup>

یکی از مسائل مهم در دعاوی مربوط به حقوق بشر، برقراری موازنه منصفانه میان یک حق با دیگر حق‌ها و منافع رقیب (متعارض) یا با منفعت عمومی است. اصل تناسب یکی از شیوه‌هایی است که به وسیله آن موازنه منصفانه تأمین می‌شود. دعاوی مالیاتی مصداق آشکار مواردی است که در آن حقوق و منافع فردی در تضاد با منافع عمومی قرار می‌گیرد. در این نوع از دعاوی دولت در صورتی که به این نتیجه برسد که باید در حق موصوف مداخله کند، مکلف است شیوه‌ای را برگزیند که متضمن حداقل مداخله متناسب با هدف مورد نظر باشد. دکترین تناسب حد مناسب بازنگری قضایی در دعاوی مستند به حقوق بشر است [۵، ص ۵۶۹-۵۷۱]. در حقوق انگلستان، دکترین موجود، اصل تناسب را به‌عنوان روشی برای تحقق ایده عدالت توزیعی، یعنی تخصیص و توزیع منصفانه منابع و مسئولیت‌ها (سودها و زیان‌ها) در نظر می‌گیرد. دغدغه اصلی این است که آیا هدف قانونگذار آن قدر اهمیت دارد که محدود کردن یک حق بنیادین (برای مثال حق مالکیت) را توجیه کند؟ در رویه قضایی این کشور اصل تناسب به قدری مفهوم مهمی است که در یک پرونده لرد دیپلاک با مثال جالبی اهمیت آن را این‌گونه تبیین می‌کند: اصل تناسب اجازه

۱. برای نمونه آرای شماره ۱۳۶ مورخ ۱۳۸۷/۳/۵ و ۶۴۲ مورخ ۱۳۸۷/۹/۲۴ دیوان عدالت اداری: رک. (زارعی، بهنیا، ۱۳۹۱، ص ۱۶۸-۱۶۵)

### 2. Proportionality



نمی‌دهد وقتی که فندق شکن است از پتک استفاده شود [۲۲، ص ۳۳۵]. شاید مهم‌ترین نمود سازش و موازنه بین منافع عمومی و خصوصی پرداخت مالیات باشد. همانند اصل انتظارات مشروع اصل تناسب نیز در نظام قانونگذاری ایران به صراحت مورد شناسایی قرار نگرفته است، اما شاید بتوان در رویه قضایی مفاهیم بسیار نزدیکی را در این باره یافت. برای مثال برخی از آرای دیوان عدالت اداری در مورد پرداخت عوارض و رعایت تناسب مورد نظر، به مفاهیم نزدیک به این اصل اشاره دارند. دو نمونه از آرای دیوان عدالت اداری درباره اخذ عوارض متناسب از شهروندان است که در آن‌ها، نادیده گرفتن اصل تناسب در اخذ عوارض توسط نهادهایی مانند شهرداری‌ها، غیر قانونی اعلام و مصوبه مورد نظر ابطال شده است.<sup>۱</sup>

### ۳-۱-۳. الزام به ارائه دلایل و مبانی تصمیم<sup>۲</sup>

یکی از ابعاد مهم حق دادخواهی در انگلستان الزام به ارائه دلایل و مبانی تصمیم است. از لوازم این اصل آن است که فرایند تصمیم‌گیری در نزد مراجع عمومی باز، علنی، شفاف و مشارکت‌پذیر باشد. مقامات عمومی مکلف هستند در جریان بازنگری قضایی تصمیمات خود را توجیه کنند. لرد دامانسون<sup>۳</sup> حقوقدان انگلستانی در این-باره سخن جالبی دارد: مقامات عمومی باید همه کارتهای خود را رو کنند [۲۲، ص ۳۳۵]. این اصل در حقوق ایران مفهوم شناخته شده‌ای است که البته بیش‌تر با عنوان اصل مستدل و مستند بودن مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است. اصل ۱۶۶ قانون

۱. رأی شماره ۳۶۳ مورخ ۸۶/۵/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال ماده ۳ آیین نامه وصول عوارض مصوب ۱۳۵۶ انجمن شهر یزد و رأی شماره ۳۳۸ مورخ ۱۳۸۶/۵/۱۴ درخصوص ابطال مصوبه مربوط به اخذ عوارض ایمنی و کنترل ساخت استخرهای خصوصی مصوب ۱۳۸۲/۱۱/۷

۲. Obligation to state reasons

۳. Lord Damanson

اساسی در این باره مقرر می‌کند: «احکام دادگاه‌ها باید مستدل و مستند به مواد قانون و اصولی باشد که براساس آن حکم صادر شده است».

در قانون مالیات‌های مستقیم این اصل به‌صراحت مورد شناسایی قرار گرفته است. براساس ماده ۲۴۸ این قانون «رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی باید 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». به نظر می‌رسد این ماده بر مبنای اصل ۱۶۶ و ۱۶۷ قانون اساسی تنظیم شده است. در واقع این ویژگی عمومی و ماهوی رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی است و گرنه رأیی که فاقد استدلال، بدون مستندات قانونی و بدون اشاره به دلایل و مدارک باشد، از استحکام و اعتبار حقوقی و قانونی کافی برخوردار نیست و قابل اعتراض توسط طرفین اختلاف مالیاتی و در خور نقض توسط مرجع تجدیدنظر و مراجع عالی اداری و قضایی است [۲۴، ص ۷۷-۷۶].

در رویه قضایی دیوان عدالت اداری نیز این اصل، مستند به همین ماده قانونی مبنای نقض رأی شعبه بدوی قرار گرفته و مقرر شده است که هیأت حل اختلاف مالیاتی موظف به بررسی مدارک و مستندات مؤدی و احراز درآمد واقعی مشمول پرداخت مالیات و اظهارنظر موجه و مدلل است.<sup>۱</sup> در برخی از آرا حتی مستدل و موجه بودن برگ تشخیص مالیات و ممنوعیت تشخیص علی‌الرأس مالیات بر مبنای حدس و گمان<sup>۲</sup> مورد اشاره قضات دیوان قرار گرفته است [۳۰، ص ۱۵۳ و ۱۳۱].

### ۲-۳. عدالت

۱. رأی شعبه تجدید نظر دیوان عدالت اداری درخصوص نقض رأی شماره ۴۰۱۶ مورخ ۱۳۷۹/۸/۳
۲. رأی شعبه بدوی دیوان عدالت اداری در خصوص رأی شماره ۱۰۶۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۴/۱۵ هیأت حل اختلاف مالیاتی (تجدید نظر)



دومین مبنای قابل مطالعه مفهوم عدالت است که در مرکز مطالعات مالیاتی قرار دارد. در گستره حقوق مؤدیان مالیاتی ابعاد وسیع‌تر عدالت نظیر عدالت توزیعی، عدالت اجتماعی، عدالت مالیاتی، عدالت فضایی و عدالت قضایی محور بسیاری از مباحث حقوق شهروندی است. مفهوم عدالت در بحث حاضر عدالت قضایی است که مفهوم حق دادخواهی را در دل خود دارد.

در حقوق انگلستان، جلوه اصلی عدالت در نظام قضایی بر گرفته از دکترین عدالت طبیعی<sup>۱</sup> و انصاف رویه‌ای است که بخش اجتناب ناپذیر حقوق است. سابقه عدالت در محاکم قضایی در این کشور ریشه‌های قدیمی‌تری از سایر مفاهیم دارد. عدالت مستلزم آن است که در تمامی تصمیمات و اقدامات اداری و آرای قضایی انصاف رویه‌ای<sup>۲</sup> رعایت شود. انصاف رویه‌ای خود مستلزم دو اصل بنیادین است؛ نخست این‌که هیچ کس نمی‌تواند در موضوعی که در آن ذینفع است، قضاوت کند (بیطرفی و ممنوعیت هر نوع جانبداری) و دوم این‌که باید به کسی که قرار است درباره وی تصمیمی گرفته شود، پیش از تصمیم‌گیری فرصت دفاع داده شود [۳۱، ص ۱۶]. بنابراین هر کس که حق‌هایش تحت تأثیر یک تصمیم دولتی قرار گرفته، حق برخورداری از یک استماع<sup>۳</sup> (فرصت دفاع) منصفانه در حضور یک قاضی بیطرف را دارد.

در حقوق ایران مفاهیم عدالت و انصاف کاملاً متفاوت است. دسترسی به عدالت قضایی در مقدمه قانون اساسی با ایجاد سیستم قضایی بر پایه «عدل اسلامی» و متشکل از «قضات عادل» مورد شناسایی قرار گرفته و در فصل یازدهم قانون اساسی قوه قضاییه مسؤول «تحقق بخشیدن به عدالت» و گسترش «عدل» و «آزادی‌های مشروع» شهروندان تعیین شده است. مفهوم انصاف به صورت رسمی

۱. Natural Justice

۲. Procedural Fairness

۳. Hearing



و به‌عنوان یکی از پایه‌ها و نظریه‌های حقوقی جایگاهی ندارد. قدیمی‌ترین قانون در این زمینه، قانون تشکیل خانه انصاف مصوب ۱۳۴۴/۲/۱۸ است که در ماده ۱ و ۲ آن شورایی به نام خانه انصاف مرکب از ۵ نفر از معتمدان محل به منظور رسیدگی و حل و فصل اختلافات میان ساکنان روستاها تشکیل شده بود. براساس ماده ۱۰ و ۲۳ این قانون در موقع صدور رأی، خانه انصاف باید مقتضیات عدالت و انصاف را مد نظر قرار دهد. اصل ۱۶۸ در رسیدگی‌های مربوط به جرائم سیاسی و مطبوعاتی، حضور هیأت منصفه را الزامی می‌داند. براساس ماده ۱۰ قانون هیأت منصفه مصوب ۱۳۸۲/۱۲/۲۴ انجام وظایف، باید بدون در نظر گرفتن گرایش‌های شخصی، گروهی و با رعایت صداقت، تقوا و امانتداری در راه احقاق حق و ابطال باطل انجام پذیرد.

در مجموع، می‌توان گفت برای انصاف مبانی مشترکی وجود دارد و آن اخلاق و وجدان اخلاقی است که با تکیه بر مفاهیمی چون بیطرفی، نفی جانبداری، نفی غرض‌ورزی، گوش دادن به حرف طرف مقابل، و انجام وظیفه بدون در نظر گرفتن گرایش‌های شخصی و گروهی در رویه قضایی نمود پیدا می‌کند [۳۲، ص ۸۷]. با توجه به مطالب گفته شده مبانی مفهوم دسترسی به عدالت در حوزه مالیات را می‌توان در اصول بنیادین بیطرفی، برابری و حق دفاع جستجو کرد که ذیلاً تبیین می‌گردد.

### ۳-۲-۱. بیطرفی و برابری

دو اصل بیطرفی و برابری، اگرچه در ظاهر بسیار مشابه هم هستند اما تفاوت‌های آشکاری با هم دارند، بیطرفی بیش‌تر ناظر به مرحله تصمیم‌گیری بوده در حالی که برابری مفهومی گسترده‌تر داشته و مرحله قانونگذاری را نیز در بر می‌گیرد؛ به طور کلی اداره باید در رسیدگی‌ها و تصمیمات خود تابع اصل بیطرفی باشد، در صورت



نقض اصل بیطرفی هر تصمیمی می‌تواند کان لم یکن یا باطل شود، اصل بیطرفی مشابه اصل انگلیسی دیگری بنام دوری از تعصب<sup>۱</sup> می‌باشد [۳۳، ص ۲۳۲-۲۳۱]. در رسیدگی مالیاتی همانند سایر رسیدگی‌ها در یک طرف اختلاف دستگاه مالیاتی، دولت است که از امکانات و اختیارات لازم برخوردار بوده و منافع خود را تأمین می‌کند و در طرف دیگر شهروندی عادی که از پشتوانه اجرایی و اقتداری برخوردار نیست. همواره توازن میان طرفین به سود دستگاه دولت سنگینی می‌کند این موضوع به نوبه خود نگرانی و بیم جانب داری و عدم استقلال مرجع رسیدگی‌کننده را به ذهن متبادر می‌کند، در چنین شرایطی امنیت حقوقی و قضایی شهروندان ایجاب می‌کند تا ایشان از بیطرفی و استقلال مقام رسیدگی‌کننده اطمینان حاصل نمایند در غیر این صورت نمی‌توان انتظار دادرسی عادلانه و منصفانه را داشت و یکی از مهم‌ترین شاخصه‌های شایستگی مرجع رسیدگی‌کننده مورد مناقشه قرار خواهد گرفت. برای تبیین اصل بیطرفی در دو حقوق باید ابتدائاً بیطرفی دستگاه قضا و سپس بیطرفی مراجع رسیدگی‌کننده به دادخواهی مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد.

ایده بیطرفی قوه قضائیه، اساساً مبتنی بر اصل تفکیک قوا است؛ در انگلستان، تفکیک روشنی در قوه قضائیه از منظر اصل تفکیک قوا وجود دارد، هیچ یک از قضات تمام وقت، اعم از قضات دادگاه‌های عالی، دادگاه‌های اداری و یا قضات دادگاه‌های بدوی نمی‌توانند همزمان عضو مجلس هم باشند [۱، ص ۵۴] البته این موضوع در ارتباط با موقعیت مجلس اعیان مورد انتقاد قرار گرفته و به‌ویژه در مورد نقش رئیس مجلس اعیان که هم سخنگوی مجلس اعیان است هم عضو کابینه و هم حق حضور در مجلس استیناف به‌عنوان قاضی را داراست، از منظر نقض اصل تفکیک قوا قابل توجه است. اگرچه استدلال شده، که مقام ظاهراً غیر عادی رئیس مجلس اعیان وقتی قابل درک بیشتری است که به‌عنوان میراث فهم سنتی از قانون

۱. Freedom from bias

اساسی رایج در قرون هفده و هجده به آن نگریسته شود. براساس نظریه دولت متوازن در حقوق انگلستان<sup>۱</sup> هر بخش از دولت که برآمده از یک طبقه خاص اجتماعی بود می‌توانست در چندین نقش و وظیفه مشارکت کند و صرفاً به منظور انجام تنها یکی از این وظایف به وجود نیامده بود [۱، ص ۵۴] همچنین دادگاه‌های اختصاصی اداری و دادگاه‌های اختصاصی مالیاتی، دادگاه‌های قضایی نیستند، اما بخشی از وزارتخانه و یا سازمان اداری دستگاه دولتی نیز بشمار نیامده و در واقع از نظر ساختاری مستقل و جدا هستند این استقلال بر کارایی و رعایت اصول عدالت و انصاف در دستگاه مالیاتی و مرجع ناظر بر آن می‌افزاید [۱۵، ص ۲۳۵].

این وضعیت در حقوق ایران متفاوت است؛ تفکیک قوا در حقوق ایران حالت دو گانه‌ای دارد؛ از یک سو نظام کشور مبتنی بر اصل تفکیک قوا است و قوای سه گانه از هم مستقل هستند (اصول ۵۷ تا ۶۱ قانون اساسی) و از سوی دیگر گرایش به وحدت دارد، تعدد بر اصل عدم تعدی قوا در امور یکدیگر و وحدت بر اصل رهبریت یا امامت امت استوار است [۳۴، ص ۱۲۵] براساس اصول ۱۵۶ تا ۱۵۸ قانون اساسی، «قوه قضائیه قوه‌ای است مستقل...» و رئیس قوه قضائیه براساس اصل ۱۵۷ مقامی انتصابی از سوی رهبری است. قانون اساسی با التفات خاص به اصل وحدت حقوق و اسلام محوری نهادها، شیوه خاصی را وضع کرده است، رئیس قوه قضائیه علاوه بر مسئولیت در امور قضایی یاد شده، موظف به امور اداری و اجرایی نیز می‌باشد. با وجود نظام دادرسی قضایی، دیوان عدالت اداری نیز جهت شکایت مردم از دولت و دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی شده است، اما تحت نظر قوه مجریه نمی‌باشد [۳۴، ص ۱۲۵] با توجه به این‌که دیوان عدالت اداری، مرجع نهایی نظارت قضایی بر مراجع اختصاصی اداری است به نظر می‌رسد مستقل بودن آن و تحت نظر قوه قضائیه بودن این نهاد از نکات مثبت و نقاط قوت نظام دادرسی ایران می‌باشد.

---

۱. Balanced Government



اما معیارهای بیطرفی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با چالش‌هایی مواجه است؛ این مراجع، بخشی از ساختار اداری سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی بشمار می‌آیند که این موضوع می‌تواند اصول بیطرفی و استقلال در دادرسی را در مراجع مالیاتی ایران خدشه دار کند [۲۴، ص ۱۰۴-۲۱۴] هیأت‌ها از نظر بودجه‌ای نیز وابسته به دستگاه مالیاتی هستند و این وابستگی به دستگاه مالیاتی ویژگی مورد نیاز آن را زیر سؤال می‌برد، هر چند حضور یک نفر نماینده منتخب مؤدی و یک نفر نماینده قوه قضائیه در ترکیب آن تا اندازه‌ای این ایراد را مرتفع می‌کند [۱۶، ص ۱۲۳]

در کنار اصل بیطرفی، اصل برابری نیز حائز اهمیت فراوان است؛ به طور کلی دو قسم از برابری در ارتباط با مالیات مطرح است؛ نخست برابری در مقابل قانون مالیاتی، به این معنا که قانون (و قانون مالیاتی) باید برای همه یکسان باشد، و همه شهروندان به دور از هر گونه تبعیض و بصورت برابر به نظام قضایی دسترسی داشته باشند تا بتوانند حقوق خود را اعمال کنند، از حمایت لازم برخوردار باشند و از منافع خود مراقبت نمایند [۳۱، ص ۱۴].

دوم برابری در پرداخت هزینه‌های عمومی و خدمات عمومی که مفهومی نسبتاً نوین است و مثال سنتی آن در مقوله برابری مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد. برخی از حقوقدانان این نوع برابری را نتیجه اصل برابری در مقابل قانون می‌دانند ولی با اندکی تعمق این تلقی صحیح به نظر نمی‌رسد، چرا که در تحقق برابری در پرداخت هزینه‌های عمومی می‌بایست معیارهای عینی و معقول در اخذ مالیات نیز لحاظ شود [۱۷، ص ۳۶۱] بر این اساس برابری مالیاتی یعنی این‌که افراد و اشخاصی که از دیدگاه مالیاتی در شرایط یکسان قرار دارند، مالیاتی برابر بپردازند [۳۵، ص ۲۷].

در انگلستان، برابری در برابر قانون به معنای برابری همه طبقات اجتماعی در برابر قوانین، دیوان‌ها و دادگاه‌هاست و هر گونه استثناء و معافیتی را در مورد مقامات یا سایر افراد رد می‌کند [۲۳، ص ۱۹۹] روز سیاه حاکمیت قانون زمانی است

که دادگاه‌ها [و دیوان‌ها] قانون را علیه مقامات رده بالای مملکت نظیر وزراء، مستخدمان دولت و ... غیر قابل اجرا بدانند [۳۶، ص ۲۳] دایسی<sup>۱</sup> حقوقدان مشهور انگلیسی برابری را از مبانی حاکمیت قانون در این کشور بر می‌شمارد؛ در استدلال وی نه تنها کسی برتر از قانون نیست بلکه هر فردی در هر مرتبه و شرایط تابع قوانین عادی و مراجع قضایی بریتانیاست، از نظر وی هر مأمور عمومی از نخست وزیر گرفته تا پایین‌ترین رده از نظر نقض قوانین عادی با شهروندان دیگر تفاوتی ندارند، رویه قضایی انگلستان سرشار از قضایایی است که مأمورین عمومی به سبب نقض قوانین عادی مسئول شناخته و محکوم به جبران خسارت‌های وارده ناشی از عمل خویش شده‌اند [۱۸، ص ۷۵].

در حقوق ایران پیشتر، اصل ۹۷ قانون اساسی مشروطه مقرر داشته بود: «در موارد مالیاتی هیچ تفاوت و امتیازی فی‌مابین افراد ملت گذارده نخواهد شد». این اصل در قانون اساسی فعلی پیش‌بینی نشده است و تنها در اصول ۱۹ و ۲۰ قانون اساسی و به طور کلی به مقوله برابری اشاره شده است.

در قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مواردی که می‌تواند اصل برابری و عدالت مالیاتی را به خطر انداخته و باعث اعمال تبعیض ناروای مالیاتی شود، تشخیص علی‌الرأس است که در ماده (۹۷) این قانون قبل از اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱ مقرر شده بود.<sup>۲</sup> در تشخیص علی‌الرأس رفتارهای سلیقه‌ای مأموران مالیاتی در هنگام تشخیص علی‌الرأس و نامشخص بودن چارچوب‌ها و معیارهای قانونی آن در عمل، برخی از شهروندان و مؤدیان مالیاتی را در معرض تبعیض ناروای مالیاتی قرار می‌دهد، اگرچه شاید بتوان گفت بخشی از این کاستی‌ها در قوانین عادی، با تصویب قانون

۱. Dicey

۲. به موجب متن جدید و جایگزین این ماده، طبق بند ۲۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، تهیه اظهارنامه برآوردی، جایگزین این روش شده است (رک: رستمی، ۱۳۹۵: ۱۵۳-۱۵۰).



مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ در مواد ۲۵ تا ۲۸ برطرف شده است [۱۹، ص ۷۸ و ۸۱].

### ۳-۲-۲. حق دفاع

حق دفاع یا استماع به مثابه روندی است که در آن ادعاهای طرف مقابل باید استماع شود، در صورتیکه به طرف متأثر از تصمیم متخذه فرصت کافی برای ارائه ادله خود و پاسخگویی به طرف مقابل داده نشود، آن تصمیم باطل است [۳۵، ص ۱۵۷] مؤدیان باید قبل از اتخاذ تصمیم مراجع حل اختلاف مالیاتی، فرصت کافی برای ارائه توضیحات خود را داشته و این مدافعات باید توسط مرجع مذکور استماع شود [۱۶، ص ۱۲۳]

در انگلستان در طول قرن نوزدهم، قضات مقرر داشتند که سازمان‌های اداری به هنگام اتخاذ تصمیماتی که بر «حقوق مالکانه» یک فرد تأثیر می‌گذارد، باید از اصول عدالت طبیعی تبعیت کنند، این اصول آن‌ها را مکلف می‌کند که فرصت اظهار نظر و استماع برای اشخاصی فراهم نمایند که تصمیم متخذه بر آن‌ها تأثیر می‌گذارد، حتی در صورتی که قوانین موضوعه به صراحت آن‌ها را مکلف به این کار نکرده باشد [۲۲، ص ۳۳۶] حل اختلاف مالیاتی مصداق بارز این تصمیمات است. مالیات در واقع استثنایی بر حقوق مالکیت افراد است و در جامعه‌ای که حقوق فردی مورد شناسایی قرار نگرفته است جمع آوری مالیات با مشکلاتی مواجه خواهد شد [۳۸، ص ۱۴] چنانچه در اعتراض‌های شهروندان به موضوعات مالیاتی، دستگاه مالیاتی ادعای متقابلی مطرح نماید و یا علیه شهروندان مؤدی ادعایی داشته باشد، رعایت حق استماع ایجاب می‌کند که به شهروندان فرصت استماع و دفاع داده شود. در حقوق ایران با توجه به این‌که اساساً آیین دادرسی مالیاتی بسیار اندک و مختصر است و صرفاً در سه ماده ۲۴۶ الی ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است، اصل حق دفاع به صراحت مورد اشاره قرار نگرفته است [۱۶، ص ۱۲۴].

براساس ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم «وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده 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. تبصره - عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود» حکم مقرر در این ماده می‌تواند زمینه استماع توضیحات و مدافعات مؤدی و معرفی نماینده از طرف وی را فراهم کند، اما مفاد تبصره آن این حق را تضعیف می‌کند [۱۶، ص ۱۲۴].

بعلاوه مؤدی می‌تواند از وکیل نیز استفاده نماید، در واقع استفاده از وکیل نیز جزو معیارهای مربوط به حق دفاع می‌باشد، در حقوق ایران اصولاً شرایط وکالت در هیأت حل اختلاف مالیاتی از شرایط وکالت در مراجع قضایی پیروی می‌کند، مگر در مواردی که در خود قانون مالیات‌های مستقیم و یا دیگر قوانین مرتبط مقررات ویژه‌ای پیش‌بینی شده باشد. در دستورالعمل دادرسی مالیاتی پیش‌تر موارد مربوط به شرایط وکالت در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مضموناً از مقررات وکالت در دعاوی مربوط به مواد ۳۱ تا ۴۷ قانون آیین دادرسی مدنی برگرفته شده است [۲۴، ص ۴۹] براساس بند ۸ دستورالعمل «مؤدی می‌تواند وکیل خود را از بین وکلای دادگستری و یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی تنظیمی انتخاب نماید، در این صورت می‌بایست حدود اختیارات وی صراحتاً در متن وکالت نامه احصاء شود»

#### ۴. نتیجه گیری

پرداخت مالیات از استثناهای وارد بر حقوق مالکانه افراد می‌باشد که با پشتوانه قدرت عمومی و اختیارات گسترده دولت اعمال می‌شود. در نظام مبتنی بر حاکمیت قانون شهروندان حق دارند تا در مقابل دستگاه دولتی طرح دعوا نمایند. بدون در نظر گرفتن این حق، نمی‌توان از تضمین حقوق شهروندی و استقرار و تحقق حاکمیت



قانون سخن گفت. حق دادخواهی مالیاتی یکی از گونه‌های اعمال حق دادخواهی عام شهروندان در مقابل دستگاه دولتی است که به طور خاص در مقابل دستگاه مالیاتی انجام می‌پذیرد. هر دو حقوق ایران و انگلستان دارای قانون اساسی بوده و بالتبع می‌بایست حقوق بنیادین شهروندان در آن تضمین شده باشد. با این تفاوت که در حقوق انگلستان قانون اساسی مدون وجود ندارد و حق‌ها در یک گذار تاریخی و پس از ادغام و ورود حق‌ها در قالب اسناد و معاهدات حقوق بشری، از جمله کنوانسیون اروپایی حقوق بشر در قانون حقوق بشر ۱۹۹۸ مورد شناسایی قرار گرفته اند، در حالی که در حقوق ایران بدلیل مدون بودن قانون اساسی، فصل مستقلی (فصل سوم) به حقوق بنیادین اشاره دارد که حق دادخواهی نیز از جمله آن‌ها می‌باشد.

در مجموع، حق دادخواهی مالیاتی در دو حقوق از مبانی مشابهی نشأت می‌گیرد و در هر دو نظام از شاخصه‌های حاکمیت قانون منتج می‌شود؛ در انگلستان، اصل برتری پارلمان در کنار اصول دیگری نظیر انتظارات مشروع، تناسب، الزام به ارائه دلایل و مبانی تصمیم و دکترین خروج از اختیارات (الترایورز) به شکل جدایی ناپذیری، تضمین‌گر حق دادخواهی مالیاتی شهروندان در مراجع اختصاصی اداری از جمله مراجع اختصاصی رسیدگی‌های مالیاتی می‌باشد. علاوه بر این دکترین انصاف رویه‌ای که متأثر از عدالت طبیعی است با دو شاخصه حق استماع و بیطرفی جزو لاینفک حق دادخواهی است که ویژگی منحصر بفرد نظام کامن‌لا بوده و ریشه‌های باستانی در این حقوق دارد. در حقوق ایران وضعیت به صورت دیگری است؛ مبانی اصل حق دادخواهی در مراجع رسیدگی مالیاتی بی تردید، اصل ۳۴ قانون اساسی است که بدون هیچ استثناء و قید و شرطی این حق را برای شهروندان مورد شناسایی قرار داده است، اگر چه برخی شاخصه‌های حاکمیت قانون آنگونه که در حقوق انگلستان وجود دارد، در حقوق ایران شناخته شده نیست و این موضوع خلأهای فراوانی در تضمین ابعاد حق دادخواهی مالیاتی محسوب می‌شود، حقوق ایران برای تضمین احسن این حق نیاز به شناسایی و پذیرش شاخصه‌ها و اصول



نوین حاکمیت قانون دارد تا بتواند تضمین‌گر ثبات، قطعیت و امنیت حقوقی شهروندان در بسیاری از حوزه‌های اجتماعی و اقتصادی از جمله مالیات باشد.

## ۵. منابع

- [۱] بارت، اریک، مقدمه‌ای بر حقوق اساسی، مترجم: عباسعلی کدخدایی، چ ۲، تهران، میزان، ۱۳۸۶.
- [۲] حبیب زاده، محمد جعفر، «ظرفیت‌ها و چالش‌های سیاست جنایی ایران در ایجاد امنیت قضایی» مجموعه مقالات پژوهشکده تحقیقات راهبردی مجمع تشخیص مصلحت نظام، امنیت قضایی، چ اول، تهران، پردیس دانش، ۱۳۹۰.
- [۳] ویسبرودت، دادرسی عادلانه، ترجمه طه، فریده و لیلا اشرافی، چ اول، تهران، میزان، ۱۳۸۶.
- [۴] صدرالحفاظی، نصراله، نظارت قضایی بر اعمال دولت در دیوان عدالت اداری، چ اول، تهران، نشر شهریار، ۱۳۷۲.
- [۵] هداوند، مهدی، حقوق اداری تطبیقی، چ اول، ج ۲، تهران، سمت، ۱۳۸۹.
- [۶] امامی، محمد و سید نصرالله موسوی، «مبانی نظری مراجع شبه‌قضایی و جایگاه آن‌ها در حقوق ایران»، *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، دوره ۲۱، ش ۲ (پیاپی ۴۱)، ویژه نامه حقوق، ۱۳۸۳.
- [۷] راهپیمان، مهدی، دادرسی مالیاتی در پرتو اصول دادرسی عادلانه، چ اول، تهران، جنگل، ۱۳۹۱.
- [۸] خسروی، احمد، آسیب شناسی مراجع اختصاصی اداری در ایران و ارائه آیین دادرسی واحد (مطالعه تطبیقی با حقوق انگلستان)، رساله دکتری حقوق عمومی دانشگاه تهران پردیس قم، ۱۳۹۲.



- [۹] نیکبخت، رسول، رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان با تکیه بر دادرسی منصفانه، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه امام صادق(ع)، ۱۳۹۲.
- [۱۰] داوید، رنه و کامی ژوفره اسپینوزی، درآمدی بر حقوق تطبیقی و دو نظام بزرگ حقوقی معاصر، ترجمه و تلخیص: سید حسین صفایی، چ نهم، تهران، میزان، ۱۳۹۱.
- [۱۱] یاور، اسداله، «حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آیین دادرسی نوین»، نشریه حقوق اساسی، سال دوم، شماره ۲، ۱۳۸۳.
- [۱۲] راسخ، محمد، حق و مصلحت، مقالاتی در فلسفه حق، فلسفه ارزش و فلسفه حقوق (۲)، چ اول، تهران، نشر نی، ۱۳۹۲.
- [۱۳] موحد، محمد علی، در هوای حق و عدالت، چ چهارم، تهران، نشر کارنامه، ۱۳۹۲.
- [۱۴] رستمی، ولی، مالیه عمومی، چ چهارم، تهران، میزان، ۱۳۹۵.
- [۱۵] طاهری تازی، میرمحسن، آیین دادرسی مالیاتی، چ اول، ج ۱، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهردانش، ۱۳۹۴.
- [۱۶] رستمی، ولی، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق دانشگاه تهران، دوره ۳۹ شماره ۱، ۱۳۸۸.
- [۱۷] برادلی و اوینگ، «منابع و ماهیت قانون اساسی انگلستان»، برگردان: توکل حبیب زاده، نشریه حقوق اساسی، شماره‌های ۶ و ۷، ۱۳۸۵.
- [۱۸] ویژده، محمد رضا، مبنای نظری و ساختار دولت حقوقی، چ اول، تهران، جنگل، ۱۳۹۰.
- [۱۹] طاهری تازی، میر محسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چ دوم، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهردانش، ۱۳۹۳.
- [۲۰] هداوند، مهدی، حقوق اداری تطبیقی، چ اول، ج ۱، تهران، سمت، ۱۳۸۹.

[۲۱] رستمی، ولی و احمد کتابی رودی، «بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۴، ۱۳۹۱.

[۲۲] هداوند، مهدی و علی مشهدی، اصول حقوق اداری در پرتو آرای دیوان عدالت اداری، چ اول، تهران، خرسندی، ۱۳۸۸.

[23] Allen Michel and Brian Thompson, Cases & Materials on Constitutional and Administrative Law, Eighth edition, oxford university press, 2005.

[۲۴] طاهری تازی، میرمحسن، آیین دادرسی مالیاتی، چ اول، ج ۲، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهردانش، ۱۳۹۴.

[۲۵] شونبرگ، سورن، انتظاراتی مشروع در حقوق اداری، ترجمه، احمد رنجبر، چ اول، تهران، میزان، ۱۳۸۷.

[۲۶] زارعی، محمد حسین و مسیح بهنیا، «تأملی بر امکان اعمال اصل انتظارات مشروع در دیوان عدالت اداری»، فصلنامه راهبردمجمع تشخیص مصلحت نظام، شماره ۶۱، سال ۲۰، ۱۳۹۱.

[۲۷] دولتی تپه رشت، مهدی، بررسی جایگاه انتظارات مشروع در حقوق ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی، ۱۳۸۹.

[۲۸] کاظمی، داود، بررسی اصول و مبانی حقوق اداری در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۰.

[۲۹] طاهری تازی، میر محسن، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شوندهای ابطال نظام نامه‌های دولتی مالیاتی، چ اول، تهران، جنگل، ۱۳۹۳.

[۳۰] کریمی، حسین علی، موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، چ اول، تهران، جنگل، ۱۳۹۱.



- [۳۱] هداوند، مهدی، «نظارت قضایی؛ تحلیل مفهومی تحولات اساسی»، نشریه حقوق اساسی، سال پنجم، ش ۹، ۱۳۸۷.
- [۳۲] هداوند، مهدی و داود کاظمی، «تأملی بر اصول مدرن حقوق اداری در قانون مدیریت خدمات کشوری- تحلیل ماده ۹۰»، فصلنامه راهبرد مجمع تشخیص مصلحت نظام، شماره ۶۷، سال ۲۲، ۱۳۹۲.
- [33] L.neville Brown and John s. Bell, French Administrative Law, clarendon press, fifth edition, oxford, 1998.
- [۳۴] سوادکوهی فر، سام، «بررسی تطبیقی اصل وحدت یا تفکیک قوا در دادرسی ایران و سه سیستم حقوقی خارجی- فرانسه، آلمان و انگلستان»، نشریه حقوق اساسی، شماره ۵، ۱۳۸۴.
- [۳۵] امامی، محمد، حقوق مالیه عمومی، چ چهارم، تهران، میزان، ۱۳۹۱.
- [36] H.W.R Wade & C.F Forsyth, Administrative Law, Oxford University press, 9 th pub.
- [۳۷] هیأت پژوهشگران کواندیش، حقوق انگلستان، ترجمه: نسرین مهرا، چ دوم تهران، میزان، ۱۳۸۹.
- [38] Bentley, Duncan, Taxpayers' Rights, Theory, Origin and Implementation, kluwer Law International, 2007.