

# جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران

مصطفی السان<sup>۱</sup>

داریوش ضرونی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۲۲، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۸

## چکیده

هیچ کس منکر اصل مالیات و لزوم پرداخت آن از سوی شهروندان نیست. در واقع، دریافت مالیات به صورت منظم و شفاف از شهروندان، یکی از ارکان توسعه پایدار هر کشوری به شمار می‌آید. در عین حال، ممکن است میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی در مورد اصل، میزان یا نحوه تشخیص، محاسبه و وصول مالیات اختلاف پیش آید. اصل حاکمیت قانون اقتضاء می‌کند که چنین اختلافاتی در یک نظام دادرسی بی‌طرف و با رعایت حداقل اصول و استانداردهای شکلی و ماهوی مورد رسیدگی قرار گرفته و در مورد آن‌ها تصمیم‌گیری شود. این مقاله به بررسی جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران می‌پردازد و درصدد پاسخ به این پرسش است که اصول مرتبط با تناظر و حق تجدیدنظر چگونه در دعاوی مالیاتی به اجرا درمی‌آیند و چه تضمینی برای فروزی وجود دارد که این اصول به طور کلی یا جزئی در فرآیند دادرسی مالیاتی نقض شده یا نادیده گرفته شوند. فرض مقاله این است که اصل تناظر (دادن فرصت اظهار و دفاع به اصحاب دعوا)، حق تجدیدنظرخواهی و سایر اصول دادرسی عادلانه در مورد رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی نیز اجرا می‌شوند و نقض هر کدام از این اصول، می‌تواند حسب مورد قابلیت نقض یا تصحیح یا اصلاح رأی صادره را در مرجع بالاتر یا دیوان عدالت اداری در پی داشته باشد.

**واژه‌های کلیدی:** دادرسی عادلانه، اختلاف مالیاتی، اصل تناظر، حق تجدیدنظرخواهی، ضمانت اجرا

۱. استادیار دانشکده حقوق دانشگاه شهیدبهشتی، mostafaelsan@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان، (نویسنده مسئول) zarouni15091@yahoo.com

## ۱- مقدمه

مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع مالی دولت‌ها برای تأمین هزینه خدمات عمومی و اجتماعی محسوب گردیده و میزان موفقیت هر کشور در دریافت و مدیریت مالیات، یکی از جلوه‌های توسعه به شمار می‌آید. دریافت مالیات از شهروندان ناشی از مجوز قانونی بوده و تحت شرایط و تشریفات می‌باشد که در قانون پیش‌بینی شده است. اهمیت این موضوع به حدی بوده که اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به این موضوع اختصاص یافته و تصریح دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». قانونی بودن مالیات اقتضاء می‌کند که اگر میان مؤدی و سازمان مالیاتی در مورد میزان و نحوه دریافت مالیات اختلافی پیش آید، بر اساس اصول و موازین عادلانه‌ای مورد رسیدگی قرار گرفته و نسبت به آن تعیین تکلیف شود.

در حقوق کشورمان مراجع مختلف مالیاتی اعم از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی، هیأت سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و شعب دیوان عدالت اداری، هر کدام در حدودی که قانوناً به آن‌ها صلاحیت رسیدگی به دعوی مالیاتی داده شده، دارای صلاحیت ترافیعی می‌باشند (طاهری تار، ۱۳۹۴: ۱۶۶). صلاحیت ترافیعی به معنای اختیار، توانایی و الزامی است که مرجع اداری یا قضایی به موجب قانونی برای رسیدگی به دعوی معین پیدا می‌کند. به نحوی که بر اساس قوانین و مقررات حاکم بر آن دعوا به طور خاص، به شکایت به عمل آمده رسیدگی کرده و نسبت به حل و فصل اختلاف و احقاق حقوق تضییع شده - در صورت احراز - اقدام نماید (هداوند و آقای طوق، ۱۳۸۹: ۳۹). لازمه رسیدگی ترافیعی، رعایت اصول بنیادینی است که بر این نوع از رسیدگی‌ها حکومت دارند. اصل تناظر و اصل دو مرحله‌ای بودن دادرسی ماهوی از جمله این اصول می‌باشند.

مقاله حاضر در دو گفتار: اصل تناظر در دادرسی مالیاتی (گفتار اول) و اصل حق اعتراض نسبت به آرای مراجع مالیاتی (گفتار دوم) به بررسی موضوع جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران می‌پردازد.

## ۲- اصل تناظر در دادرسی مالیاتی

وقتی که به عنوان لوازم دادرسی رقابتی، وسایل برابری برای طرح ادعا، دفاع، ارایه ادله، اطلاع از تحولات و مسایل مرتبط با پرونده فراهم شد، امکان اعمال حقوق راجع به دعوا در قالب «تناظر» فراهم می‌آید. مطابق با اصل تناظر، باید «طرفین نزاع و اختلاف» در موقعیتی قرار گیرند که فرصت و امکان طرح آزادانه ادعاها و استدلال‌های خود را داشته و از ادعاها، ادله و استدلال‌های رقیب مطلع شده، تا بتوانند آن‌ها را آزادانه مورد مناقشه

## 1. Principle of Contradiction

قرار دهند» (شمس، ۱۳۸۱: ۶۳).

در این گفتار ابتدا مفهوم و مبانی اصل تناظر و سپس جایگاه آن در دادرسی‌های مالیاتی بررسی می‌شود.

## ۲-۱- مفهوم و مبانی اصل تناظر

تناظر به معنای «دادن فرصت برابر اظهار و دفاع به تمامی اصحاب دعوا» می‌باشد (افتخارچهرمی و السان، ۱۳۹۶: ۱۰۴). بررسی‌های این گفتار نشان می‌دهد که دادرسی‌های مالیاتی نیز قاعده‌تاً مشمول این اصل می‌باشند. بدین معنا که برابری دولت (به عنوان مالیات گیرنده) و مؤدی در مقام رسیدگی به اعتراض مؤدی باید رعایت شود و منطقی برای سلب این حق بنیادین از شهروندان وجود ندارد.

بنابر اصل تناظر، دادرس نمی‌تواند هیچ چیزی را در رأی خویش دخیل نماید، مگر اینکه قبلاً آن را برای بررسی رقابتی میان طرفین عرضه نموده باشد (ژولوویچ، ۱۹۷۲: ۲۸۳). در حقوق عرفی<sup>۱</sup>، اطلاعاتی که مبنای رأی صادره را تشکیل می‌دهند، به طور شفاهی و در جلسه‌ای که طرفین حق حضور در آن را دارند، حاصل می‌شود. بنابراین، اگرچه در حقوق عرفی از کلمه «تناظر» استفاده نمی‌شود، اما رقابتی بودن دادرسی، تمام آثار اصل مذکور را به همراه دارد. برخی از حقوقدانان هم، «تناظر» را معادل «حق بر شنیده شدن»<sup>۲</sup> دانسته‌اند که به عنوان قاعده‌ای رومی در حقوق انگلیس به اجرا در می‌آید (ژاکوب، ۱۹۸۷: ۱۹).

مطابق با «حق بر شنیده شدن»، که از جمله اقسام حقوق تشریفاتی بشر به شمار می‌آید، هیچ‌گونه تمهیدی را نمی‌توان علیه شخصی اندیشید، مگر اینکه وی فرصت اظهار نظر داشته باشد (کانسکا، ۲۰۰۴: ۳۱۵). از این رو، حدود اصل تناظر و حق بر شنیده شدن از مسایل مربوط به دادرسی فراتر می‌رود و تمام تشریفات اداری را شامل می‌شود.

چنانچه گفته شد، اصل تساوی سلاح‌ها، به مفهوم فراهم ساختن زمینه‌ها و اصل تناظر به معنای فراهم آوردن فرصت‌ها در قالب زمینه‌ها است. برای اینکه فرصت دفاع در مفهوم عام آن که از جمله حقوق خواهان نیز به شمار می‌آید، میسر باشد، باید برای شخصی که دارای حق دفاع است، حقوقی را به عنوان پیش شرط دفاع قایل بود. این حقوق، از جمله شامل حق بر اطلاع از شروع دادرسی و موضوع آن، حق دسترسی به مشاوره و معاضدت قضایی، حق سکوت و حق دسترسی به پرونده امر می‌باشد.

احترام به حقوق دفاعی و استماع دعوای شهروندان را باید به عنوان یکی از نخستین تضمین‌های حقوقی آزادی فردی محسوب داشت (زولر، ۲۰۰۱: ۵۰۰-۶۱۰). فرصت اعمال حقوق دفاعی با ابلاغ صحیحی که در آن موضوعی که باید از آن دفاع شود، قید شده آغاز می‌شود. در هر حال، باید زمان متعارفی از حین ابلاغ برای اقدام

1. Common Law

2. The Right to be Heard (The Principle Audi Alteram Partem or Audiatur Altera pars).

در نظر گرفته شود و ساز و کار مناسبی برای دفاع و حفظ حقوق افراد در صورت عدم ابلاغ یا ابلاغ غیر صحیح مقرر گردد. آثار عدم ابلاغ نباید دامنگیر شخصی شود که می‌توانست با ابلاغ صحیح از فرصت دفاع برخوردار شود (هزارد، ۲۰۰۰-۲۰۰۱: ۷۸۶). زیرا از دست دادن فرصت‌ها به دلیل عواملی که به هیچ وجه به طرفین دعوا ارتباطی نداشته و ناشی از قصور یا تقصیر نظام دادرسی است، نباید منجر به محرومیت ایشان از حقوق دفاعی شود.

ماده (ب) (۳) ۱۴ میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی مقرر می‌دارد که هر کس حق دارد «از زمان مناسب و تسهیلات لازم برای تدارک دفاع خویش و نیز ارتباط با مشاوره که خودش انتخاب می‌کند برخوردار باشد». ماده (ج) (۲) ۸ عهدنامه آمریکایی حقوق بشر، ماده (ب) (۳) ۶ عهدنامه اروپایی حقوق بشر و ماده (۱) ۷ منشور آفریقایی بر حق دفاع - البته با مبنا قرار دادن دعاوی کیفری - تأکید کرده‌اند.

در جهت تحقق اصل تناظر، دادخواست و ضمایم آن و سایر اوراق پرونده از جمله لوایح مبادله شده باید به زبان رسمی کشور بوده یا به این زبان ترجمه شده باشد. نیز پس از شروع رسیدگی باید هرگونه تقاضا یا اقدامی از سوی یکی از طرفین در مهلتی که امکان دفاع وجود داشته باشد، به طرف مقابل اعلام گردد (اصل ۵ و قاعده ۷ از اصول دادرسی مدنی فرا ملی). البته در موارد استثنایی که اطلاع مقدم شخص، امکان اجرای قرار دادگاه را غیرممکن یا دشوار می‌سازد، یا اساساً امکان ابلاغ، در زمان اجرای مفاد قرار وجود ندارد، به تشخیص دادگاه، ابلاغ ممکن است پس از اقدام انجام گیرد.<sup>۱</sup>

در صورتی که وسایل و شیوه‌های بهتری برای اطلاع‌رسانی به طرفین دعوا یا انجام اقدامات راجع به پرونده ابداع شده باشد، دادگاه خود را به این ابزارها مسلح می‌نماید و در صورت تقاضای طرفین برای استفاده از چنین ابزارهایی، دادرس نباید منعی در پذیرش آن‌ها داشته باشد (اصول مؤسسه بین‌المللی هماهنگ سازی حقوق خصوصی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶: ۲۴). با توجه به امره بودن قواعد تشریفاتی و صلاحیت منحصر به فرد نظام دادرسی در تعیین آن‌ها، در صورتی که ابلاغ صرف حضور یا اوراق پرونده، از طریقی جز روش معمول، سریع‌تر و دقیق‌تر به نظر آید، نظام دادرسی در تغییر جزئی یا کلی روش ابلاغ، نیازی به اذن یا اجازه طرفین دعوا نخواهد داشت، مشروط بر اینکه به حقوق دفاعی لطمه‌ای وارد نشود.<sup>۳</sup>

۱. از جمله، نک: قسمت اخیر ماده ۱۱۷ ق.آ.د.م که مقرر می‌دارد: «در مواردی که ابلاغ فوری ممکن نباشد و تأخیر اجرا باعث تضییع یا تفریط خواسته گردد، ابتدا قرار تأمین اجرا و سپس ابلاغ می‌شود»، نیز، قسمت اخیر ماده ۱۵۲ ق.آ.د.م، که مطابق با آن، «در اموری که فوریت داشته باشد دادگاه بدون احضار طرف، اقدام به تأمین دلیل می‌نماید».

## 2. International Institute for the Unification of Private Law (Unidroit)

۳. در نظام رومی-ژرمنی، انجام ابلاغ و اخطار بر عهده دادگاه و در کامن‌لا، اصولاً از وظایف طرفین دعواست. از آن جهت که عموماً هر یک از طرفین دعوا از وضعیت طرف مقابل از حیث دسترسی به وسایل نوین اطلاع دارد، بنابراین به راحتی می‌توانند - مشروط به اثبات انجام ابلاغ - از شیوه‌های دیگری غیر از آنچه معمول است (از جمله نامه الکترونیکی، تبادل الکترونیکی داده، گپ الکترونیکی، پیام کوتاه تلفنی، دورنگار و...) استفاده نمایند.

به لحاظ مبنایی، علاوه بر اصول قانون اساسی و حقوق بشر، اصل تناظر را می‌توان با تحلیل قراردادی از دادرسی مدنی نیز توجیه کرد. طرفین، با این فرض که به قدرت چانه‌زنی آن‌ها در عقد مستمر «دادرسی توسط شخص ثالث» لطمه‌ای وارد نخواهد شد، تعیین تکلیف موضوع مختلف‌فیه را پس از سبک و سنگین کردن امکان پیروزی و شکست، به نظام دادرسی واگذار می‌کنند (بن، ۲۰۰۳: ۴۸۵-۵۵۲). پیش‌فرض طرفین بر آن است که هر اقدام، تحول یا حتی اتفاقی برای اظهار نظر و دفاع به ایشان اعلام شده و فرصت متعارفی برای این امر در اختیار ایشان قرار خواهد گرفت.

مطابق با قاعده (الف) ۵ ق.آ.د.م ایالات متحده، جز در موارد استثنایی که در قواعد مذکور مقرر شده، هر دستوری که مفاد آن نیاز به ابلاغ داشته باشد، هر لایحه یا دفاعیه‌ای پس از تشکیل پرونده، جز در مواردی که دادگاه به دلیل تعدد خواندگان به نحو دیگری مقرر دارد، هر برگه‌ای که با دعوا مرتبط باشد، هر اقدامی و هر اخطار مکتوبی در قالب حضور، تقاضا، اقدام، تجدیدنظر در سوابق و ... باید به هر دو طرف دعوا اعلام گردد. بر فرض فراهم شدن فرصت، دادگاه مکلف است به آنچه که دارنده فرصت در مقام ادعا یا دفاع، اظهار یا ارایه می‌نماید، توجه کند. لذا، دادگاه نمی‌تواند نسبت به سند دفاعی طرف که برای حصول موضوع تعهد ارایه شده، از رسیدگی خودداری نماید؛ حتی اگر آن سند، عادی بوده و برای دفاع در مقابل سند رسمی ابراز شده باشد (رای شماره ۱۴۳-۱۳۲۳/۲/۶ شعبه سوم دیوان عالی کشور، به نقل از: متین، ۱۳۸۱).

اصل تناظر، در مورد مهم‌ترین مبنای حقانیت در هر پرونده به طور خاص، یعنی ادله اثباتی نیز مراعات می‌شود (شمس، پیشین: ۷۹). بنابراین، «رسیدگی به دلایلی که صحت آن بین طرفین مورد اختلاف و مؤثر در تصمیم نهایی باشد، در جلسه دادرسی به عمل می‌آید» (ماده ۲۰۰ ق.آ.د.م)؛ تا بدین وسیله، دلایل اختلاف طرفین که ممکن است نتیجه آن اثبات بی‌اعتباری دلیل ارایه شده باشد، با حفظ حقوق دفاعی آن‌ها مورد رسیدگی قرار گیرد. سرانجام اینکه، اصل تناظر به معنای فراهم ساختن فرصت‌هاست. طبیعی است که استفاده نکردن هر یک از طرفین از فرصت، نباید به توقیف دادرسی و در نتیجه بن‌بست عدالت بیانجامد. به همین دلیل، قانون در مواردی که ابلاغ فرصت به طرف مقابل به هر دلیل امکان‌پذیر نبوده، یا طرف مقابل از فرصت خویش با وجود آگاهی استفاده نکرده، آن را مانع استمرار دادرسی ندانسته است (از جمله، نک: مواد ۱۱۷، ۲۰۱ و ۲۵۴ ق.آ.د.م؛ السان، ۱۳۸۶: ۳۲۳). در عین حال، استفاده نکردن از فرصت ممکن است با آگاهی از آن یا بدون اطلاع واقعی بوده یا اساساً به دلیل عروض عواملی، دفاع در آن فرصت امکان‌پذیر نباشد؛ در حالت اخیر، اغلب امکان اعاده فرصت - تنها برای یکبار، آن هم در مدت متعارف - اندیشیده شده است (از جمله، نک: مواد ۹۷، ۹۹، ۳۰۶ و تبصره ۱ آن و تبصره ماده ۴۲۷ ق.آ.د.م).

## ۲-۲- اصل تناظر در دادرسی مالیاتی

لزوم استماع اظهارات هر دو طرف یا حق بر استماع شدن پیش از تصمیم‌گیری مراجع اداری، در حقوق اداری فرانسه و انگلیس پذیرفته شده است. سابقه شناسایی حقوق دفاعی در آیین دادرسی اداری در قالب قوانین و مقررات، در آیین دادرسی فرانسه به سال ۱۹۴۴ برمی‌گردد. در این سال، شورای دولتی فرانسه که دیوان عدالت اداری این کشور محسوب می‌شود، تصمیم متخذه در یک مرجع اداری را به جهت عدم رعایت حقوق دفاعی نقض نمود (حیدری، ۱۳۹۶: ۹۱-۹۰).

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می‌توانند نزد مقاماتی تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را بنمایند. این مقامات عبارتند از: رؤسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی. مقامات مزبور رسماً دادرس محسوب نمی‌شوند، اما جزء مأموران تشخیص مالیات هستند که به لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات اصلی هستند و اختیار جرح و تعدیل نظر آنان را به موجب ماده ۲۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۲ آن دارند (منصوریان، ۱۳۹۲: ۱۰۹). در این مرحله، رسیدگی بر اساس اظهارنامه مؤدی و اسناد و مدارک مربوط (از جمله اطلاعات واصله به اداره مالیات) انجام می‌گیرد و اساساً رسیدگی جنبه مالی و حسابداری داشته و جنبه قضایی یا شبه‌قضایی ندارد. اما در مواردی که تصمیم مالیاتی به هر دلیل مورد اعتراض قرار گیرد، رسیدگی جنبه قضایی - اداری پیدا می‌کند. در روند این دادرسی اداری یکی از اصول مهمی که باید رعایت شود، حق دفاع به عنوان یکی از جلوه‌های اصل تناظر است. «حق دفاع یا استماع به مثابه روندی است که در آن ادعاهای طرف مقابل باید استماع شود، در صورتی که به طرف متأثر از تصمیم متخذه فرصت کافی برای ارایه ادله خود و پاسخگویی به طرف مقابل داده نشود، آن تصمیم باطل است. 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» (کاظمی و رستمی، ۱۳۹۵: ۱۹۳).

به موجب 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 اداره امور مالیاتی باید به آن‌ها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد، مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط». این ماده به‌طور مستقیم با اصل تناظر و نیز رعایت حقوق دفاعی شهروند (مؤدی مالیات) در ارتباط است. تصریح به حداقل فاصله ده روزه در فاصله بین ابلاغ و روز جلسه بدین منظور است که مؤدی فرصت کافی برای تدارک دفاعیات خود را داشته باشد. این حداقل مدت از فرصت ۵ روزه‌ای که در ماده ۶۴ قانون آیین دادرسی

مدنی تعیین شده، بیشتر بوده و قابل دفاع است. زیرا عرفاً تدارک دفاع در ۵ روز بسیار دشوار می‌باشد. ابلاغ به این دلیل در ماده فوق، الزامی دانسته شده که لازمه رعایت اصل تناظر می‌باشد. زیرا داشتن فرصت برابر، از جمله مستلزم آگاهی از این فرصت می‌باشد و ابزار قانونی این آگاهی، «ابلاغ» است. هر چند که ابلاغ می‌تواند به هر شیوه متعارفی اعم از کاغذی یا الکترونیکی انجام گیرد. قایل شدن به حداقل فاصله میان ابلاغ و روز جلسه نیز در راستای همین «فرصت» قابل توجیه است. زیرا اصحاب دعوا باید مهلت متعارفی برای تدارک اسناد و مدارک و دفاعیات خود داشته باشند.

با توجه به پیش‌بینی سامانه ثبت الکترونیکی اعتراضات و شکایات در تارنمای<sup>۱</sup> سازمان امور مالیاتی، مؤدیان حقیقی و حقوقی می‌توانند با استفاده از نام کاربری و کلمه عبور دریافتی از خدمات الکترونیک، به درگاه سازمان امور مالیاتی کشور وارد شوند. از طریق درگاه، امکان اعتراض به «ابلاغیه برگ ارزیابی حسابرسی متمم»، «برگ ارزیابی عمومی»، «برگ ارزیابی ارث»، «برگ ارزیابی درآمد اجاره مستغلات»، «برگ ارزیابی حق تمبر برای اشخاص حقوقی و حقیقی»، «برگ ارزیابی مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی»، «اصلاح جزییات مؤدی رد شده»، «ابلاغیه رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی» و «ابلاغیه شورای عالی مالیاتی» فراهم می‌شود. مؤدیان مالیاتی با اعلام شماره نامه برگه‌ای که به آن اعتراض دارند، می‌توانند مشخصات تراکنش‌های مالی مرتبط را دیده و اعتراض و شکایت خود را با جزییات اعلام کنند.

### ۳- اصل حق اعتراض نسبت به آرای مراجع مالیاتی

حق اعتراض پس از پایان مرحله بدوی به معنای حق به چالش کشاندن دوباره دادرسی انجام شده است. در نتیجه اعتراض، نه تنها رأی صادره، بلکه خود رسیدگی انجام یافته، از آن جهت که اصول دادرسی در آن مراعات گردیده، تشریفات صحیح اجرا شده و ادله به درستی مورد توجه قرار گرفته‌اند، تحت بررسی دوباره قرار می‌گیرد. در این گفتار ابتدا، مبانی قانونی و فلسفی حق تجدیدنظرخواهی و سپس تجدیدنظرخواهی در دعوی مالیاتی بررسی می‌شود.

#### ۳-۱- مبانی قانونی و فلسفی حق تجدیدنظرخواهی

بخشی از این حق در قالب تجدیدنظرخواهی، در بند ۵ ماده ۱۴ میثاق حقوق مدنی و سیاسی ذکر شده و در قانون آیین دادرسی تمام کشورها مورد پذیرش قرار گرفته است. تبصره ۳ ماده ۳۳۹ قانون آیین دادرسی مدنی نیز دلالت بر پذیرش مطلق این حق در حقوق کشورمان دارد. برای جلوگیری از صرف هزینه و وقت برای دعاوی کم‌اهمیت، اغلب منع تجدیدنظرخواهی آن‌ها پیش‌بینی می‌شود که خود از حیث ضرورت رعایت حقوق طرفین اختلاف قابل بحث است. اما باید توجه داشت که «حق اعتراض» به تجدیدنظرخواهی محدود نمی‌شود و رأی

۱. وب سایت سازمان مالیاتی به نشانی <http://e3.tax.gov.ir>

صادره به شیوه‌های مختلفی که در قانون پیش‌بینی می‌شود، ممکن است مورد اعتراض قرار گیرد. واخواهی، اعتراض شخص ثالث، اعاده دادرسی و فرجام، روش‌های معمول یا فوق‌العاده‌ای هستند که علاوه بر تجدیدنظر برای مراعات حق اعتراض در نظر گرفته شده‌اند.

«در غالب نظام‌های حقوقی مقنن با تمهید مرحله تجدید نظر و حتی طرق فوق‌العاده شکایت از احکام، درصدد جلوگیری از اجرای احکام ناصحیحی است که یا منبعث از دانش حقوقی قاضی صادر کننده حکم است، و یا ناشی از اعمال غرض و نظر وی می‌باشد. البته نهاد تجدیدنظر ماهوی است که توان اصلاح اشتباهات و نادرستی‌های رأی نخستین را به نحو مطلوب دارد، نه تجدیدنظر شکلی» (پروان، ۱۳۹۳: ۴۱).

در کامن‌لا، حق اعتراض پس از پایان دادرسی در قالب صیانت از حقوق طرفین دعوا یا اصول حقوقی، به نحو جداگانه‌ای مورد پذیرش قرار گرفته است. از این‌رو، گاه این امر ضرورت پیدا می‌کند که رأی صادره که نتیجه اعمال اصول و تشریفات مشکوک است، از آن حیث مورد بازبینی قرار گیرد که در آن احتمال تخلف از اصول قانون اساسی وجود دارد. بنابراین، حق فرجام‌خواهی برای صیانت از قانون - و در حقوق اسلامی، قانون و شرع - پیش‌بینی گردیده و در عین حال می‌تواند تضمینی دایمی برای مراعات انصاف در دادخواهی و دادرسی از طریق ایجاد رویه قضایی باشد.

در خصوص مبنای حق اعتراض نسبت به دادرسی انجام شده می‌توان استدلال کرد که ضرورت گریزناپذیر دخالت «انسان» در اجرای تشریفات و اعمال قانون، همواره این احتمال را به همراه دارد که اشتباهی روی داده یا به هر دلیل، آنچه که باید اعمال می‌شد، رعایت نگردد. در واقع، «پایه‌های این حق بر شناسایی ضعف و شکنندگی انسان (قاضی) استوار است و ... فرصت پژوهش‌خواهی به هر شخصی که حکمی به زیان او صادر می‌شود، باید داده شود» (کاشانی، ۱۳۸۳: ۹۸-۹۹).

در خصوص نحوه اعمال حق اعتراض، نسبت به «قرار» و «حکم»، باید دو بحث متفاوت را مطرح ساخت. «قرار»، از آن جهت که وضعیت جدیدی را در رابطه افرادی ایجاد نمی‌کند، با محدودیت اطراف اعتراضی روبه‌رو است؛ یعنی تنها طرفین دعوا و در مهلت مشخصی حق اعتراض بدان را دارند. به علاوه، از آن رو که در مقام صدور پاره‌ای از قرارها، دادرسی ماهوی اساساً انجام نمی‌شود - مانند قرار رد دادخواست - اعتراض به آن، در همان دادگاه صادر کننده قرار انجام می‌گیرد (از جمله، مواد ۵۵ و ۶۶ ق.آ.د.م). در حالی که «حکم» از آن جنبه که می‌تواند وضعیت حقوقی جدیدی را به طور جزئی در روابط افراد ترسیم نماید و صدور آن، اصولاً پس از طی دادرسی ماهوی، اعمال تشریفات، برگزاری جلسات و سایر اقدامات می‌باشد، از سوی طرفی از دعوا که ادعای زیان دیدن از آن را دارد یا ثالثی که به حقوق وی خللی وارد آمده (ماده ۴۱۷ ق.آ.د.م)، یا در راستای صیانت



از قانون اساسی و شرع بین (ماده ۳۸۸ ق.آ.د.م؛ ماده ۴۷۷ قانون آیین دادرسی کیفری (مصوب ۱۳۹۲))، قابل اعتراض بوده و فرصت اعتراضی بیشتری و گاه تا ابد نسبت بدان فراهم است.

پس از اعتراض به «حکم» و احراز اصل قابل پیش‌بینی بودن آن و طی تشریفات لازم برای تکمیل اعتراض، مرجع رسیدگی کننده - که ممکن است در مقام تجدیدنظر، اعاده دادرسی، اعتراض ثالث یا واخواهی باشد - اصولاً نسبت به پرونده، رسیدگی «ماهوی» می‌کند. هرچند، دادرسی از دادگاه نخستین شروع شده و خاتمه آن به «حکم» نیز در صورتی که به حکم ختم شود - در همان مرجع صورت می‌گیرد؛ اما رسیدگی ماهوی دوباره، بدون اینکه لزوماً بازمینی ادله و مراحل طی شده باشد، با این فرض انجام می‌گیرد که دادرسی صحیحی نسبت به پرونده انجام نشده، تشریفات به دقت طی نشده یا فرصت اعمال حقوق دفاعی در اختیار یکی از طرفین دعوا، قرار نگرفته یا در صدور رأی از «اصل شخصی بودن دادرسی مدنی» تخلف شده است.

در حقوق فرانسه، تصریح شده که یکی از جنبه‌های اصلی مأموریت قاضی، عموماً مراقبت از احترام به اصل تناظر است و احراز عدم تحقق شرایط اجرای این مأموریت، برای شخصی که از تناظر محروم گردیده، عموماً حق اعتراض را به همراه دارد (شمس، ۱۳۷۸-۷۹: ۱۰۳، شماره ۱۷۹).

در مورد تجدیدنظرخواهی، دادرسی ماهوی در مرجع تجدیدنظر، اصولاً تفسیر محدود می‌شود. از این‌رو، در صورتی که مقررات راجع به صلاحیت مراعات نشود، حتی اگر دادرسی ماهوی انجام شده و منتهی به صدور حکم شده باشد، دادگاه تجدیدنظر از انجام مجدد آن ممنوع می‌باشد. زیرا فرض بر آن است که عدم رعایت قواعد آمره راجع به صلاحیت، دادرسی انجام یافته را به کلی از اعتبار می‌اندازد و در حکم آن است که دادرسی ماهوی انجام نگرفته است. لذا، دادگاه تجدیدنظر در صورت مواجهه با چنین شرایطی، باید رأی صادره از دادگاه فاقد صلاحیت را نقض نموده و پرونده را به مرجع صالح ارسال دارد (ماده ۳۵۲ ق.آ.د.م). همچنین، دادرسی بدوی یا ماهوی «ناقص» را نمی‌توان واقعاً طی آن مرحله از رسیدگی محسوب داشت و لذا مرجع ثانویه رسیدگی کننده به اعتراض، در صورت نقض حکم به دلیل نقص تحقیقات، آن را برای تکمیل تحقیقات و رسیدگی مجدد به دادگاه صادرکننده حکم، دوباره ارجاع خواهد داد (بند الف ماده ۴۰۱ ق.آ.د.م).

در ایالات متحده، قواعد فدرال جداگانه‌ای برای رسیدگی پژوهشی به آرای صادره، تدوین گردیده است (قوانین فدرال در زمینه رویه پژوهش خواهی، ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۴). این قواعد، توسط مراجع مربوطه بدون تفکیک دعوی مدنی و کیفری از هم اعمال می‌گردد که همین امر به معنای ماهیت بازبینانه دادرسی پژوهشی به جای ژرف‌نگری و رسیدگی کاملاً جدید است. زیرا مرجع رسیدگی کننده به اعتراض، اصولاً تحقیقات، کارشناسی، صورت‌جلسه‌ها و ادله فراهم شده موجود در پرونده را مورد توجه قرار می‌دهد، مگر اینکه بی‌اعتباری آن‌ها آشکار

بوده یا اثبات گردد. هم در اصول فرا ملی دادرسی مدنی (اصل (۳) ۲۷ از اصول دادرسی مدنی فرا ملی) و هم در حقوق کشورمان (تبصره ماده ۳۴۸ ق.ا.دم؛ تبصره ماده ۲۵ قانون تشکیل دادگاههای عمومی و انقلاب) بر این امر تأکید شده که دادگاه تجدیدنظر می‌تواند جهات، حقایق و ادله موجود را مورد توجه قرار دهد. این اختیار بر مبنای عدالت دادرسی و ضرورت انطباق هرچه بیشتر رسیدگی انجام شده با واقعیت، تحلیل می‌گردد.

### ۳-۲- تجدیدنظرخواهی در دعاوی مالیاتی

حق اعتراض به مالیات را باید از حق تجدیدنظرخواهی نسبت به تصمیم مرجع مالیاتی تفکیک کرد. به موجب حق اعتراض، مؤدی مالیاتی حق دارد تا نسبت به اقدام دستگاه مالیاتی در مورد تشخیص وصول مالیات به مرجع مستقل قضایی یا اداری مراجعه و اعتراض نماید (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۲۲). در حالی که تجدیدنظر، به معنای دو مرحله‌ای شدن رسیدگی به اعتراض به عمل آمده نسبت به تصمیم مرجع مالیاتی است.

نهاد تجدیدنظر در نظام دادرسی مالیاتی کشورمان سابقه‌ای طولانی داشته، اما به پیشنهاد دولت در قالب لایحه در سال ۸۰ این نهاد با تصویب قانونگذار و بدون پیش‌بینی نهادی جایگزین و بدون مطالعه اثرات منفی این حذف در سیستم دادرسی مالیاتی حذف گردید (پروان، ۱۳۹۳: ۴۷). با توجه به مشکلات متعددی که از حذف مرحله تجدیدنظر ناشی می‌شد، به موجب «قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن» (مصوب ۱۳۸۸/۰۲/۲۰)، هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر دوباره استقرار قانونی پیدا کرده است (طاهری تازی، ۱۳۹۴: ۱۰۶).

مطابق با این ماده، «آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراء است. مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد».

همچنین، به موجب ماده ۲۵۱ قانون مالیات مستقیم، «مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند».

مطابق با ماده ۲۵۶ همین قانون، «هرگاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا

تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقض رسیدگی شده باشد، رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید».

در فرض نقض، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارسال می‌گردد و آن مرجع با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی نموده و اتخاذ تصمیم خواهد کرد (رضایی‌زاده و درویش‌وند، ۱۳۸۸: ۱۶۱).

همچنین در ماده ۲۵۱ مکرر همان قانون تصریح شده، «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 تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید». در این ماده و مواد بعدی قانون مالیات مستقیم، محدوده این رسیدگی و اینکه آیا می‌تواند وارد رسیدگی ماهوی گردد، مشخص نشده است. در عین حال، قراین متعددی وجود دارد که این نوع از رسیدگی نیز محدود به رسیدگی شکلی می‌باشد.

با بررسی تعدد شکایاتی که به شورای عالی مالیاتی رسیده به سادگی می‌توان به این نتیجه رسید که حذف مرحله تجدیدنظر سبب روانه شدن اعتراضات به شورای عالی مالیاتی گردیده بود (پروان، ۱۳۹۳: ۴۸). هرچند که امکان رسیدگی شکلی به آرای قطعی مراجع مالیاتی به موجب بند (۲) ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری پیش‌بینی گردیده و دیوان عدالت اداری به موجب قانون در این مورد «منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آن‌ها» صلاحیت رسیدگی دارد، اما رعایت دقیق اصل دومرحله‌ای بودن دادرسی در مورد رسیدگی‌های مالیاتی ضرورت داشته و این حد از رسیدگی صرفاً شکلی، در شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری کافی نمی‌باشد.

#### ۴- نتیجه و راهکارها

قوانین و مقررات مربوط به اعتراض به تصمیم مراجع مالیاتی، متضمن نص صریح در خصوص اصول بنیادین حاکم بر نحوه و تشریفات رسیدگی به اعتراض به عمل آمده نیستند. در این شرایط، ممکن است اصل تناظر نادیده گرفته شود. زیرا امکان تبادل لویح و دفاع شفاهی، جز در ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم در مواد دیگری از این قانون پیش‌بینی نشده است. به علاوه، قواعد راجع به اعتراض به تصمیم، در هیأت تجدیدنظر و

شورای عالی مالیاتی شفاف نبوده و صرفاً مواد محدودی از قانون مالیات‌های مستقیم به این موضوع اختصاص یافته است.

شناسایی حق تجدیدنظرخواهی به عنوان لازمه اصل دوم مرحله‌ای بودن رسیدگی ماهوی، هرچند بعد از مدتی خالصاً در نظام مالیاتی کشورمان مجدداً محقق شده است. اما فصل سوم از «باب پنجم، سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی» قانون مالیات‌های مستقیم با عنوان «مرجع حل اختلاف مالیاتی» در هشت ماده، عملاً به ترکیب نهادهای رسیدگی‌کننده به اختلافات مالیاتی پرداخته و مجالی برای پرداختن به اصول بنیادین رسیدگی نیافته است.

با این وصف، باید قبول کرد که در موارد سکوت یا ابهام قانون مالیات‌های مستقیم و سایر مقررات مالیاتی در زمینه اصول و تشریفات دادرسی مالیاتی، می‌توان به قوانین دیگر، از جمله قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و قانون آیین دادرسی مدنی (بنا بر مجوز کلی مقرر در ماده یک این قانون) مراجعه کرد. صلاحیت صدور رأی وحدت رویه و رأی ایجاد رویه که در مواد ۸۹ و ۹۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری پیش‌بینی شده و لازم‌الاتباع بودن این دسته از آراء برای شعب دیوان مذکور و کلیه مراجع اداری (از جمله مراجع مالیاتی) ظرفیت خوبی برای نهادینه کردن اصول بنیادین دادرسی در مراجع اداری اختصاصی به شمار می‌رود.

به عنوان نکته دیگر، باید قبول کرد که الکترونیکی شدن بخش‌هایی از دادرسی مالیاتی، همانند فرایند ابلاغ و حتی ارسال و مبادله مدارک مرتبط با دعوا می‌تواند به شفافیت این نوع دادرسی و نیز تسریع در آن بیانجامد. در این فرایند، می‌توان از توانمندی‌هایی که در سامانه عملیات الکترونیکی مالیاتی و سامانه ثبت الکترونیکی اعتراضات و شکایات در سازمان امور مالیاتی بهره گرفت. امری که با پیش‌بینی آن در تارنمای سازمان امور مالیاتی عملاً محقق شده، اما نیازمند پشتیبانی قانونی و نیز تدوین چهارچوب و خط‌مشی حقوقی مناسب می‌باشد.

## فهرست منابع

۱. افتخارچهرمی، گودرز، السان، مصطفی (۱۳۹۶). آیین دادرسی مدنی، جلد دوم، انتشارات میزان، تهران.
۲. السان، مصطفی (۱۳۸۶). اصول دادرسی منصفانه مدنی (مطالعه تطبیقی در حقوق ایران و کامن‌لا)، رساله دکتری حقوق خصوصی، به راهنمایی دکتر عبدالله شمس، دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، زمستان.
۳. پروان، عباسعلی (۱۳۹۳). جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و سوم (مسلسل ۷۱)، پاییز، ۳۷-۶۶.
۴. حیدری، سیروس (۱۳۹۶). اصل تناظر در دادرسی اداری با تأکید بر دادرسی دیوان عدالت اداری، فصلنامه مطالعات حقوقی، دوره ۹، شماره ۲ (شماره پیاپی ۲۴)، تابستان، ۸۳-۱۱۶.
۵. رستمی، ولی (۱۳۸۸). حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره ۱، بهار، ۱۰۷-۱۲۸.
۶. رضایی‌زاده، محمدجواد، درویش‌وند، ابوالفضل (۱۳۸۸). نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره ۲، تابستان، ۱۴۹-۱۶۷.
۷. شمس، عبدالله (۱۳۸۱). اصل تناظر، مجله تحقیقات حقوقی دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، دوره ۵، شماره ۱۳۰، پاییز، ۳۵-۳۶.
۸. شمس، عبدالله (نیمسال نخست سال تحصیلی ۱۳۷۸-۷۹). جزوه آیین دادرسی مدنی تطبیقی، درس آیین دادرسی مدنی تطبیقی دوره دکتری حقوق خصوصی، دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی.
۹. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم: دادرسی اداری مالیاتی، چاپ اول، انتشارات شهر دانش، تهران.
۱۰. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی، پاره نخست: مبانی حقوقی اختلاف، دادخواهی و دادرسی مالیاتی، چاپ اول، انتشارات شهر دانش، تهران.
۱۱. کاشانی، سید محمود (۱۳۸۳). استانداردهای جهانی دادگستری (نقد و بررسی قانون دادگاههای عمومی و انقلاب)، چاپ نخست، نشر میزان، تهران.
۱۲. کاظمی، داود، رستمی، ولی (۱۳۹۵). مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان، مجله پژوهش‌های حقوق تطبیقی دانشگاه تربیت مدرس، دوره ۲۰، شماره ۳ (شماره پیاپی ۹۳)، پاییز.
۱۳. متین، احمد (۱۳۸۱). مجموعه رویه قضایی، قسمت حقوقی، از سال ۱۳۱۱ تا سال ۱۳۳۰، انتشارات رهام،

تهران.

۱۴. منصوریان، ناصرعلی، چشم‌پیام، بهرام (۱۳۹۲). تحلیل حقوقی - تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۶۷، پاییز، ۱۰۷-۱۳۳.

۱۵. هداوند، مهدی، آقای طوق، مسلم (۱۳۸۹). دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی)، چاپ اول، انتشارات خرسندی، تهران.

16. International Institute for the Unification of Private Law (2006). Principles of Transnational Civil Procedure, Cambridge University Press.
17. Bone, Robert G. (2003). Agreeing to Fair Process: The Problem with Contractarian Theories of Procedural Fairness, Boston University Law Review, Vol. 83, June.
18. Federal Rules of Appellate Procedure, USA 2004.
19. Hazard, G. C. et al (2000-2001). Fundamental Principles of Transnational Civil Procedure, New York University Journal of International Law & Policy.
20. Jacob, I. H (1987). The Fabric of English Civil Justice, Stevens & Sons, London.
21. Jolowicz, H. F. and Nicholas, Barry (1972). Historical Introduction to the Study of Roman Law, Third edition, New York, Cambridge University Press.
22. Kanska, Klara (2004). Towards Administrative Human Rights in the EU, Impact of the Charter of Fundamental Rights, European Law Journal, Vol. 10, No. 3, May.