

تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های

مستقیم

ولی رستمی^۱

محمود پور رضائی فشخامی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۸/۱۵، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۳

چکیده

ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از یک سو، برای مؤدیان امکان دادخواهی از مالیات ناعادلانه را نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی، به عنوان مقام مافوق سازمان امور مالیاتی در سلسله مراتب اداری فراهم کرده و از سوی دیگر، به وزیر اجازه به جریان انداختن پرونده مالیاتی را در یک آیین دادرسی استثنایی و فوق‌العاده داده‌است. با این حال، ماده قانونی یاد شده در بیانی موجز و مشتمل بر کمتر از صد کلمه تدوین شده و قانونگذار حتی قوه مجریه را مکلف به تدوین آیین‌نامه‌ای اجرایی در این باره نکرده‌است. این اختصار، ضرورت تحلیل ماهیت حقوقی ساز و کار پیش‌بینی‌شده در ماده ۲۵۱ مکرر را آشکار می‌کند. در این میان، با توجه به ابهام مفهومی مالیات غیرعادلانه، تبیین ضابطه‌مند مصادیق احتمالی آن، اهمیتی دوچندان می‌یابد که در این مقاله شماری از مواردی که عمدتاً می‌تواند منجر به تعیین مالیات ناعادلانه اما به ظاهر قانونی شود، برشمرده شده‌است. همچنین تبیین نوع صلاحیتی که قانونگذار برای وزیر در پذیرش یا ردّ دادخواهی مؤدی در نظر گرفته‌است و نقد رویه قضایی در این باره، دیگر دستاورد پژوهشی این مقاله به شمار می‌رود.

واژه‌های کلیدی: دادخواهی مالیاتی، دادرسی مالیاتی، مالیات ناعادلانه، وزیر اقتصاد، ماده ۲۵۱ مکرر

۱. دانشیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)، vrostami@ut.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه تهران، pourrezai.mahmoud@ut.ac.ir

۱- مقدمه

مالیات‌ستانی همواره یکی از جنبه‌های اعمال اقتدار و حاکمیت دولت‌ها به شمار رفته است؛ به طوری که شاید در طول تاریخ تا به امروز نتوان دولتی را سراغ گرفت که برای تأمین هزینه‌هایش، از این منبع درآمدی، به کلی چشم‌پوشی کرده‌باشد. رابطه تنگاتنگ مالیات با اقتدارات و امتیازات قدرت عمومی، سبب شده‌است که همپای تحول تدریجی حقوق و آزادی‌های به رسمیت‌شناخته شده برای مردم، به حقوق مؤدیان نیز توجه شود. دولت‌های قانون‌مدار و مردم‌سالار عصر حاضر هریک به شیوه‌ای می‌کوشند از حقوق مؤدیان در برابر اعمال قدرت مالیاتی پشتیبانی کنند که نمونه برجسته آن را در نظام حقوقی آمریکا با تدوین قانون مستقلی به نام قانون حقوق مؤدیان مالیاتی می‌توان دید. قانونگذار ایران نیز با این که هنوز همه حقوق متصور برای مؤدیان را به رسمیت نشناخته، از این رویکرد کلی برکنار نمانده‌است و برخی از این حقوق را، هرچند به صورت پراکنده، در قوانین گنجانده است.

بی‌گمان، یکی از حقوق مهم مؤدیان برخورداری از حق اعتراض به مالیات تعیین شده و امکان استفاده از دادرسی مالیاتی است که در قوانین مالیاتی ایران نیز به رسمیت شناخته شده‌است. از ویژگی‌های دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران، تعدد مراحل آن، همچنین امکان دادرسی موازی در مرجع اداری و مرجع قضایی است. بر اساس قوانین کنونی، آخرین مرجع اداری و شبه‌قضایی دادرسی مالیاتی هیأت سه‌نفره منصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی است که به تجویز ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۷۱ و اصلاحی ۱۳۸۰ تشکیل می‌شود. در این ماده مقرر شده است:

«در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلائل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.»

همان‌طور که از متن ماده قانون مذکور برمی‌آید، مؤدیان مالیاتی می‌توانند نزد عضوی از هیأت وزیران که در سلسله مراتب اداری مافوق مستقیم سازمان امور مالیاتی محسوب می‌شود، از مالیات ناعادلانه دادخواهی کنند و وزیر نیز، چنانچه بر اساس اطلاعات، اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مؤدی، شکایت را از این حیث، وارد تشخیص دهد، اجازه دارد دستور رسیدگی به آن را در سازوکاری مستقل از دیگر مراجع دادرسی مالیاتی که منصوب خود اوست، صادر کند.

با این حال رویکرد کلی قانونگذار ایران درباره مراجع دادرسی مالیاتی و آیین رسیدگی در آنها، اختصار در تقنین بوده، به طوری که مواد قانونی چندانی به این موضوع اختصاص پیدا نکرده و از سوی دیگر، قوه مجریه مکلف به تدوین آیین‌نامه اجرایی در این باره نشده است. این اختصار درباره حکم ماده ۲۵۱ مکرر به اوج خود رسیده و تنها یک ماده قانونی به این ساز و کار دومرحله‌ای مشتمل بر دادخواهی نزد وزیر و دادرسی در هیأت سه‌نفره، اختصاص یافته است. در میان مقررات دولتی نیز سندی که به این موضوع اختصاص پیدا کرده است و با مسامحه می‌توان آن را نوعی آیین دادرسی دانست، دستورالعملی وزارتی در ۱۰ بند است که ۱۸ دی ۱۳۸۴ با شماره ۴۲۵۴۳ خطاب به دبیرخانه هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر صادر شده است.

این در حالی است که «مالیات غیرعادلانه» که شرط پذیرش دادخواهی از سوی وزیر است، در قوانین ایران تعریف نشده است و در عرف نیز از نظر مفهومی ابهام دارد. همچنین تعارض در آرای شعب دیوان عدالت اداری درباره نوع صلاحیت وزیر در پذیرش یا ردّ دادخواهی که سرانجام منجر به صدور رأی وحدت رویه هیأت عمومی دیوان شده است، بخش دیگری از ابهامات حقوقی این ماده قانونی را نشان می‌دهد. با وجود این نارسایی، نویسندگان به تحلیل ماهیت حقوقی این ماده قانونی که بیش از دو دهه از ورود آن به نظم حقوقی ایران در قالب ساز و کاری دائمی برای دادرسی مالیاتی می‌گذرد، توجه چندانی نکرده است و در ادبیات حقوقی مطالب جامعی در این باره به چشم نمی‌خورد، بلکه بیشتر در کنار بررسی سایر مراجع دادرسی مالیاتی، بخش به نسبت کوچکی هم به این موضوع اختصاص پیدا کرده است.

در این پژوهش، ابتدا با بررسی سیر پیدایش و تحول حکم ماده ۲۵۱ مکرر (دادخواهی نزد وزیر) در قوانین پیش و پس از انقلاب اسلامی، تلاش می‌شود رویکرد تحدیدی یا توسعه‌ای قانونگذار درباره بهره‌گیری مؤدیان از این ساز و کار تبیین شود. در مبحث دوم، به تحلیل حقوقی مفاد ماده ۲۵۱ مکرر، به استثنای مفهوم مالیات غیرعادلانه، پرداخته می‌شود. در ادامه با توجه به اهمیت یافتن ضابطه‌هایی که بتواند مالیات ناعادلانه را از ابهام مفهومی خارج کند، مبحثی جداگانه به این موضوع اختصاص می‌یابد و در نهایت، نوع صلاحیت وزیر در پذیرش یا ردّ دادخواهی مؤدی در کنار نقد رویه قضایی موجود، آخرین مبحث این نوشتار را تشکیل می‌دهد.

۲- سیر پیدایش و تحول حکم ماده ۲۵۱ مکرر در نظم حقوقی ایران

حکم مندرج در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در نخستین قانون جامعی که پس از استقرار نظام جمهوری اسلامی درباره مالیات‌های مستقیم در سوم اسفند ۱۳۶۶ به تصویب قانونگذار رسید و از اول

سال ۱۳۶۸ اجرایی شد، به چشم نمی‌خورد، بلکه در اصلاحات مصوب ۱۳۷۱ به قانون مالیات‌های مستقیم افزوده شد. اما این ساز و کار دادرسی مالیاتی در قوانین مالیات‌های مستقیم پیش از پیروزی انقلاب اسلامی ایران ریشه دارد.

۱-۲- نخستین تجویز قانونی امکان شکایت از مالیات ناعادلانه نزد وزیر در سال ۱۳۴۸

نخستین قانون جامع و مستقلی که در نظام حقوقی ایران به مالیات‌های مستقیم اختصاص یافت، قانونی به همین نام بود که ۲۸ اسفند ۱۳۴۵ به تصویب مجلس شورای ملی وقت رسید و از ۳۰ فروردین ۱۳۴۶ اجرایی شد. در این قانون صرفاً کمیسیون تشخیص مالیاتی و شورای عالی مالیاتی به عنوان مراجع حل و فصل اختلافات مالیاتی بر شمرده شده و حکمی درباره دادخواهی مالیاتی نزد وزیر نیامده بود. اما به موجب ماده ۷۸ «قانون اصلاح پاره‌ای مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۴۵/۱۲/۲۸) و الحاق موادی به قانون مذکور» مصوب ۲۴ اسفند ۱۳۴۸، برای نخستین بار امکان چنین دادخواهی‌ای با الحاق ماده ۳۲۱ به قانون مالیات‌های مستقیم، البته اختصاصاً درباره مالیات بر درآمد فراهم شد.

ماده الحاقی فوق‌الذکر به این شرح است: «در مورد مالیات بر درآمدهایی که تا تاریخ تصویب این اصلاحیه به مرحله قطعیت رسیده و در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و ظرف یکسال از تاریخ تصویب این اصلاحیه به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلائل کافی از طرف مؤدیان شکایت و یا از طرف ادارات دارایی تقاضای تجدید رسیدگی شود، پرونده امر با موافقت وزیر دارایی به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر دارایی ارجاع خواهد شد. در صورتی که غیر عادلانه بودن مالیات پس از تحقیقات کافی برای هیأت مزبور که ممکن است در تهران و مراکز استان و فرمانداری‌های کل تشکیل شود، محرز شود وارد رسیدگی ماهوی شده و باتوجه به مدارک و دلائل مالیات را حسب مورد کسر یا افزایش و جهات کسر یا افزایش را نیز در رأی ذکر خواهد نمود...».

۲-۲- الحاق مجدد ماده ۳۲۱ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در سال ۱۳۵۰

الحاق ماده ۳۲۱ به قانون مالیات‌های مستقیم که از طریق قانون اصلاحی مصوب ۱۳۴۸ انجام شد، گرچه به دلیل پیش‌بینی آیین دادرسی‌ای نوآورانه حائز اهمیت است، همان‌طور که در بند پیشین بیان شد، محدود به مالیات بر درآمد و آن هم در بازه زمانی محدود (از نظر قطعیت مالیات و امکان طرح تقاضای تجدیدنظر) بود. اما قانونگذار در ماده ۸۹ «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۷ اسفند ۱۳۵۱» که از اول سال ۱۳۵۲ اجرایی شد، ساز و کاری برای گسترش دایره مالیات‌های مشمول این شیوه دادرسی به همه انواع مالیات با الحاق ماده ۳۲۱ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفت، البته این بار نیز امکان

۱. متن قانون بر اساس رسم‌الخط زمان تصویب درج شده است.

دادخواهی از مالیات ناعادلانه برای بازه زمانی محدودی فراهم شد.

بند «الف» ماده الحاقی در این باره مقرر می‌داشت: «الف- در مورد مالیات‌هایی که بعد از ۱۳۴۸/۱۲/۲۴ به مرحله قطعیت رسیده و در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و تا تاریخ اجرای این ماده به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات از طرف مؤدی شکایت شده باشد، پرونده امر با موافقت وزیر دارایی برای تجدید رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر به انتخاب وزیر دارایی ارجاع خواهد شد. این حکم شامل مالیات بر درآمد مربوط به عملکرد سال ۱۳۴۶ به بعد ولو آنکه قبل از ۱۳۴۸/۱۲/۲۴ به مرحله قطعیت رسیده باشد نیز خواهد بود. وزیر دارایی می‌تواند برای تعیین هیأت‌های موضوع این ماده از قضات و کارمندان بازنشسته دولت نیز استفاده نماید. در صورتی که پس از تحقیقات کافی و دعوت از مؤدی برای هیأت مزبور محرز شود که به مؤدی اجحاف شده‌است وارد رسیدگی ماهوی شده و رأی مقتضی صادر خواهد کرد. آراء صادره از طرف هیأت قطعی بوده و در هیچ مرجعی قابل رسیدگی مجدد نخواهد بود...».

۲-۳- الحاق ماده ۲۵۱ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در سال ۱۳۷۱

حکم ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که ساز و کار دادخواهی نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی را به شیوه‌های دائمی دادرسی مالیاتی افزود، نخستین بار در «قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی»، مصوب ۷ اردیبهشت ۱۳۷۱، وارد حقوق مالیاتی ایران شد.

در ماده ۵۸ این قانون چنین مقرر شده‌است: «متن زیر به‌عنوان ماده ۲۵۱ مکرر با یک تبصره الحاق می‌گردد: در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلائل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اتفاق آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.

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

به‌موجب ماده ۶۰ همین قانون، تاریخ اجرایی شدن ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، اول ۱۳۷۱ تعیین شد.

۲-۴- اصلاح ماده ۲۵۱ مکرر در سال ۱۳۸۰

سازوکار حقوقی شکایت از مالیات ناعادلانه به وزیر امور اقتصادی و دارایی در ادامه روند قانونگذاری مالیاتی در کشور دستخوش اصلاحاتی شد که مسیر دادخواهی را برای مؤدیان هموارتر کرد. قانونگذار این اصلاحات را در قالب ماده ۱۱۳ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۲۷ بهمن ۱۳۸۰ گنجانده و در ماده ۱۳۳ همین قانون، با الحاق ماده ۲۷۳ به قانون مالیات‌های مستقیم، تاریخ اجرای آن را از اول سال ۱۳۸۱ تعیین کرد.

به این ترتیب، باتوجه به زمان تعیین شده برای اجرای قانون‌های اصلاحی مصوب ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰ که به ترتیب یکم فروردین ۱۳۷۱ و یکم فروردین ۱۳۸۱ بود، دقیقاً یک دهه پس از فراهم شدن امکان دادخواهی مالیاتی نزد وزیر، مؤدیان با سیاست تقنینی تازه‌ای روبه‌رو شدند که آنان را به بهره‌گیری از این امکان بیش از گذشته تشویق می‌کند؛ چراکه اصلاحات سه‌گانه ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مشتمل بر افزودن مالیات‌های غیرمستقیم به شمول دادخواهی مالیاتی نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی، کاهش نصاب رأی‌گیری در هیأت سه‌نفره منصوب وزیر از «اتفاق آراء» به «اکثریت آراء» و حذف جریمه سنگین ردّ شکایت مقرر در تبصره ماده (تا ۲۵ درصد مالیات متعلقه)، آشکارا از گرایش قانونگذار به دسترسی هرچه بیشتر مؤدیان به این شیوه فوق‌العاده دادرسی مالیاتی و همچنین آسان‌تر شدن اتخاذ تصمیم به نفع مؤدی حکایت می‌کند.

۳- دلالت‌های ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

در هر تحقیقی که ماهیت حقوقی یک قانون یا ماده قانونی بررسی می‌شود، از آنجا که محقق ناگزیر دست به تفسیر علمی قانون می‌زند، شایسته است «سهم عدالت در تفسیر قانون» را مدّ نظر قرار دهد چرا که «اگر هدف حقوقدان به اطاعت محض از قانون محدود شود، کار ساده‌ای است. اطاعت از قانون به وسیله ژاندارمری، نیروهای انتظامی و نظامیان خیلی بهتر از حقوقدانان انجام می‌شود ولی آنچه که به حقوق شرافت می‌بخشد، هنر حقوقدان در این زمینه است که از قواعد حقوق مرکب راهواری جهت رسیدن به عدالت بسازد.» (کاتوزیان، ۱۳۸۵)

از این‌رو، دلالت‌های ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در پرتو تبیین ذیل، واکاوی شده‌است که خاطر نشان می‌کند: «در حقوق دو ارزش والا داریم: (۱) ارزش نظم و امنیت در روابط اجتماعی (۲) ارزش عدالت. بزرگترین مشکل حقوقدانان این است که نمی‌خواهند از هیچ یک از این دو ارزش بگذرند؛ نه می‌خواهند نظم را از دست بدهند و نه می‌خواهند که نظم جابرانه را جانشین عدالت کنند.» (همان)

برای پایان بخشیدن به این کشمکش چاره‌ای نمی‌ماند جز یافتن راهکاری میانه که چیزی نیست جز

دستیابی به عدالت اما به نحوی روشمند که منجر به نقض قانون و از بین رفتن اصل بنیادین حاکمیت قانون نشود. افزون بر این، در بررسی ماهیت حقوقی قوانین مالیاتی، به طور خاص، باید به اصل تفسیر شک به نفع مؤدی توجه کرد. این اصل در کنار اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی و اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی از آثار و پیامدهای اصل اساسی قانونی بودن مالیات‌ها به شمار می‌رود و ضوابط حاکم بر تفسیر قوانین مالیاتی را تبیین می‌کند.

۳-۱- مالیات‌های مشمول ماده ۲۵۱ مکرر

باتوجه به بند یک اصلاحات سال ۱۳۸۰ و اضافه شدن مالیات‌های غیر مستقیم به حکم ماده ۲۵۱ مکرر، تردیدی باقی نمی‌ماند که این ماده بر مالیات به معنای اعم دلالت دارد و انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم از جمله عوارض دولتی را در بر می‌گیرد. رأی مشورتی شورای عالی مالیاتی مورخ ۷ بهمن ۱۳۸۸ نیز که در تاریخ ۱۲ بهمن ۱۳۸۸ در قالب بخشنامه ۲۰۱/۱۸۱۵۵ به اداره‌های امور مالیاتی و مراجع مالیاتی ابلاغ شده، مؤید این دیدگاه است.

در رأی مشورتی شورای عالی مالیاتی که درباره یک درصد عوارض صنایع آلاینده محیط زیست، موضوع بند ه ماده ۳ قانون موسوم به تجمیع عوارض، صادر شده است، نظر اکثریت این شورا در پاسخ به پرسش دبیر هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر درباره قابل رسیدگی بودن شکایت مؤدیان مشمول این عوارض در هیأت مزبور، به این شرح اعلام شد: «با عنایت به مدلول و مفاد ماده ۱ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی... و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی موسوم به قانون تجمیع عوارض و ماده ۳۲ آئین‌نامه اجرائی آن و اینکه طی ماده ۳۲ آئین‌نامه مذکور رسیدگی به شکایات راجع به مالیات و عوارض موضوع ماده ۳ از جمله عوارض یک درصد صنایع آلاینده محیط زیست به عهده هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم و برابر مقررات تبصره (۲) این ماده گذارده شده و لذا «عوارض» را عملاً در دایره تعریف مالیات‌های غیر مستقیم مذکور در تبصره ۲ ماده ۲۱۶ یاد شده قرار داده است و همچنین با عنایت به مقررات مواد ۳۳ و ۴۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ اختیار قانونی برای رسیدگی به شکایات ناشی از یک درصد عوارض صنایع آلاینده محیط زیست موضوع قسمت اخیر بند ه ماده ۳ قانون فوق‌الاشعار را باتوجه به سایر شرایط قانونی دارا می‌باشد.»

۳-۲- مصادیق مالیات قطعی

از آنجا که سازوکار مندرج در ماده ۲۵۱ مکرر به مالیات‌هایی که قطعی شده است، اختصاص دارد، باید موارد قطعی شدن مالیات را در قوانین مرتبط جست‌وجو کرد که در قانون مالیات‌های مستقیم به این شرح است:

الف- اعلام کتبی قبولی، پرداخت مالیات، دادن ترتیب پرداخت مالیات، مراجعه نکردن برای حل اختلاف به اداره مالیات یا اعتراض نکردن ظرف ۳۰ روز از ابلاغ واقعی برگ تشخیص به موجب ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم سبب قطعی شدن مالیات و مختومه شدن پرونده می‌شود.

ب- به استناد ماده ۲۴۷ الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم اعتراض نکردن مؤدی یا مأمور مالیاتی به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، ظرف ۲۰ روز پس از ابلاغ رأی به مؤدی، مالیات تعیین شده را قطعی می‌کند.

اما برشمردن مالیات‌های غیر مستقیم قطعی کار آسانی نیست، چراکه برخلاف مالیات‌های مستقیم، «قانون خاصی درباره مالیات‌های غیر مستقیم در ایران وجود ندارد و قانونگذار قبلاً در قوانین مختلفی از جمله قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴ و سپس در 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، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ (مشهور به قانون تجمیع عوارض) و همچنین در قوانین بودجه سالانه کل کشور، به این موضوع پرداخته بود. اکنون با تصویب «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ که قوانین قبلی مربوط به مالیات‌های مستقیم، غیر مستقیم و عوارض را فسخ کرده‌ست، می‌توان گفت که قانون مذکور، قانون اصلی و جامع مالیات‌های غیر مستقیم ایران محسوب می‌شود.» (رستمی، ۱۳۹۵، ۹۳-۹۴)

با این حال، قانون مالیات بر ارزش افزوده، از یک سو، همه موارد مالیات غیر مستقیم را در بر نمی‌گیرد، از جمله در مورد حقوق ورودی از قانون خاص و مصوبات هیأت وزیران پیروی می‌شود. گذشته از این، رویه قانونگذاری در ایران حاکی از وضع مالیات‌های غیر مستقیم و به‌ویژه عوارض دولتی در قالب قوانین سالیانه بودجه کل کشور و قوانین خاص است.

بر این اساس، مهم‌ترین موارد قطعی شدن مالیات‌های غیرمستقیم به این شرح است:

الف- از آنجا که به موجب ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مقررات فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم (مراجع حل اختلافات مالیاتی) به استثنای ماده ۲۵۱ این قانون (امکان رسیدگی در شورای عالی مالیاتی)، درباره مالیات‌های مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز جاری است. بخشی از بند «الف» موارد قطعی شدن مالیات مستقیم (اعتراض نکردن ظرف ۳۰ روز از ابلاغ مالیات) و بند «ب»

آن که در سطور پیشین بر شمرده شد، از موارد قطعی شدن مالیات‌های غیر مستقیم به شمار می‌رود. ب- به استناد تبصره ۴ ماده ۱۴۴ قانون امور گمرکی مصوب ۲۲ آبان ماه ۱۳۹۰، آرای کمیسیون رسیدگی به اختلافات گمرکی چنانچه مابه‌التفاوت مبلغ مد نظر گمرک و مورد قبول مؤدی یا ارزش گمرکی کالایی که اختلاف در خصوص شرایط ورود و صدور آن است، تا پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال باشد، قطعی محسوب می‌شود.

پ- اعتراض نکردن به آراء کمیسیون رسیدگی به اختلافات گمرکی چنانچه مابه‌التفاوت مبلغ مد نظر گمرک و مورد قبول مؤدی یا ارزش گمرکی کالایی که اختلاف در خصوص شرایط ورود و صدور آن است، بیش از پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال باشد، ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ نیز موجب قطعی شدن رأی می‌شود (تبصره ۴ ماده ۱۴۴ قانون امور گمرکی).

ت- آراء کمیسیون تجدیدنظر اختلافات گمرکی نیز به موجب ماده ۱۴۶ قانون امور گمرکی قطعی است. باتوجه به مواردی که سبب قطعیت مالیات می‌شود، نگارش پاراگراف دوم بند یک دستورالعمل وزارتی مورخ ۱۸ دی ۱۳۸۴ که مقرر کرده است: «مواردی به هیأت ۲۵۱ ارجاع گردد که کلیه مراحل قانونی مندرج در قانون مالیاتی را در همان مسیر قانونی طی کرده و قطعیت یافته باشند»، قابل انتقاد است. این نحوه نگارش به ذهن متبادر می‌کند که اگر مؤدی یکی از مراحل دادرسی مالیاتی را طی نکند، مشمول حکم ماده ۲۵۱ مکرر نمی‌شود، هرچند پاراگراف چهارم این بند می‌تواند از ایجاد این سوءتفاهم جلوگیری کند، زیرا تأکید کرده است: «دبیرخانه هیأت ماده ۲۵۱ در مواردی که مالیات مورد شکایت به قطعیت نرسیده و یا به سبب موضوع شکایت قابل طرح در مراجع مالیاتی دیگری است، مؤدی را راهنمایی و پرونده امر را در هر مرحله که باشد مختومه نماید.»

۳-۳- غیر قابل طرح بودن مالیات در مرجع دیگر

مقصود قانونگذار از شرط غیر قابل طرح بودن پرونده مالیاتی در مرجع دیگر برای شمول حکم ماده ۲۵۱ مکرر، مراجع اختصاصی دادرسی از حیث قطعیت یافتن رأی به شرح مندرج در بند ۲-۲ است و شامل مرجع عام دادرسی اداری، یعنی دیوان عدالت اداری نمی‌شود. در تأیید این برداشت از ماده قانونی یادشده، سه دلیل می‌توان اقامه کرد:

نخست- قانون مالیات‌های مستقیم به جز یک مورد از دیوان عدالت اداری نام نبرده است که آن هم با موضوع ماده ۲۵۱ مکرر غیر مرتبط است. اصولاً دیوان عدالت صلاحیت عام خود را در رسیدگی به اختلافات مؤدی و اداره مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌گیرد، بلکه این صلاحیت ناشی از بند ۲ ماده ۱۰

قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت است.

دوم- با توجه به قطعی و لازم‌الاجرا بودن رأی کمیسیون موضوع ماده ۲۵۱ مکرر که مرجعی شبه قضائی است، فرض اینکه قانونگذار امکان نقض رأی مرجع قضائی (دیوان عدالت اداری) را که در رأس سلسله مراتب دادرسی اداری قرار دارد و برخوردار از صلاحیت عام است، از سوی این مرجع فراهم کرده باشد، معقول به نظر نمی‌رسد.

سوم- رأی هیأت سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر به دلیل اینکه مرجع اختصاصی اداری و شبه قضائی به شمار می‌رود، قابل شکایت و به تبع آن، قابل نقض در دیوان عدالت اداری است کما این که دیوان نیز به همین استناد نسبت به شکایات از آراء هیأت یادشده رسیدگی و حکم صادر کرده است (رستمی، ۱۳۹۵: ۲۰۲). بنابراین اگر دیوان را داخل در مفهوم مراجع دیگر بدانیم، دور پیش می‌آید.

۳-۴- مدارک و دلایل کافی

مطابق آنچه در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم آمده است، مؤدی برای بهره‌مندی از امکان دادخواهی مالیاتی نزد وزیر باید مدارک و دلایل کافی برای اثبات ناعادلانه بودن مالیات تعیین شده را ارائه کند و مرجع تشخیص کافی بودن مستندات یادشده از حیث توانایی اثبات غیرعادلانه بودن، شخص وزیر امور اقتصادی و دارایی است. بر اساس اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی نباید اطلاق مدارک و دلایل را در مقررات اجرایی قانون یادشده یا تفسیرهایی که از آن ارائه می‌شود، مقید کرد. بنابراین تحدید دایره شمول ماده ۲۵۱ مکرر در بند ۲ دستورالعمل وزارتی از مصادیق وضع مقررات در خارج از حدود اختیارات قوه مجریه به شمار می‌رود. در این بند تأکید شده است: «در مواردی که شکوائیه‌های واصله مربوط به مؤدیان مالیاتی است که مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین نموده‌اند و یا در مواردی که پس از صدور رأی مراجع مالیاتی موضوع مواد ۳۷، ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ۲۵۱ آن قانون معترض می‌باشند، می‌بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند.»

این حکم در حالی در دستورالعمل وزارتی آمده است که ماده ۲۵۱ مکرر صرفاً اثبات ناعادلانه بودن مالیات را بر مؤدی تکلیف کرده است. بنابراین او می‌تواند از هر مدرک و دلیلی که در این باره وافی به مقصود باشد، بهره بگیرد، خواه آنکه در اداره مالیات یا دیگر مراجع مالیاتی ارائه شده یا در دسترس مؤدی بوده باشد، خواه از حیث ارائه یا دسترسی تازگی داشته باشد.

افزون بر این، باید در نظر داشت که هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم تنها مرجع

مالیاتی است که امکان رسیدگی به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات را دارد؛ در دیگر مراجع مالیاتی اعم از هیأت‌های حل اختلاف و شورای مالیاتی، رسیدگی و حل اختلاف صرفاً بر اساس مطابقت مالیات تعیین شده با قانون و مقررات لازم‌الاجرا انجام می‌شود و همان‌طور که پیشتر بیان شد راهکار قانونی لزوماً و همواره راهکاری عادلانه نخواهد بود. «هرگاه قانونی باشید به یک نحو عمل می‌کنید و اگر عادلانه فکر کنید به نحو دیگر.» (کاتوزیان، پیشین)

۳-۵- محدوده زمانی شکایت به وزیر

برخلاف سایر مراجع دادرسی مالیاتی که برای هریک از آنها موعد طرح شکایت در قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده‌است، درباره دادخواهی مالیاتی نزد وزیر امور اقتصادی دارایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم «هیچ‌گونه مهلتی برای شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی از سوی مؤدی در ماده قانونی مورد بحث پیش‌بینی نشده است و چنانچه مؤدی بعد از گذشت چندین سال پس از قطعی شدن مالیات، احساس بی‌عدالتی بنماید می‌تواند در اجرای مقررات این ماده قانونی به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات اعتراض کند.» (منصوریان، ۱۳۹۲)

با این حال، حکم بخش اخیر ماده ۲۵۱ مکرر مبنی بر اینکه «حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود»، حاکی از آن است که درباره مالیات‌های تعیین‌شده متعلق به عملکرد سال‌های پیش از ۱۳۶۸ نمی‌توان از دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر استفاده کرد.

۳-۶- هیأت یا هیأت‌های سه‌نفره

ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم پس از تشخیص ناعادلانه بودن مالیات تعیین‌شده از سوی وزیر امور اقتصادی و دارایی، صرفاً ارجاع پرونده را برای رسیدگی به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر مقرر کرده‌است و در آن حکمی درباره شرایط اعضای هیأت سه‌نفره و اینکه این هیأت واحد یا متعدد باشد به چشم نمی‌خورد. بنابراین باتوجه به اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی حکم این ماده درباره هیأت سه‌نفره را باید صرفاً ناظر به تعداد دادرسان مالیاتی هیأت مذکور محدود دانست و تصریح کرد که در متن ماده ۲۵۱ مکرر منعی درباره تشکیل چندین هیأت سه‌نفره وجود ندارد. در عمل نیز تاکنون در وزارتخانه مذکور شش هیأت در این خصوص تشکیل شده‌است.

۳-۷- رسیدگی شکلی یا ماهوی

نوع رسیدگی در مراجع شبه‌قضائی ایران تابع مراحل رسیدگی در این مراجع است، اگر رسیدگی در مرجع

قضائی مانند کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری و کمیسیون ماده واحده منابع طبیعی یک مرحله‌ای باشد، بدیهی است که رسیدگی در آن ماهوی است. حتی در مراجعی که رسیدگی دومرحله‌ای پیش‌بینی شده است از قبیل هیأت تشخیص رسیدگی به اختلافات میان کارگر و کارفرما و کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری نیز رسیدگی در هر دو مرحله ماهوی است. در این دو دسته از مراجع شبه‌قضائی، رسیدگی شکلی منوط به شکایت به دیوان عدالت اداری است که مرجعی قضائی به شمار می‌رود.

اما «در برخی از مراجع شبه‌قضائی سه مرحله رسیدگی و در مجموع سه مرجع شبه‌قضائی در سه رتبه، جهت رسیدگی به موضوع مورد نظر قانونگذار پیش‌بینی شده است. در این گونه مراجع معمولاً مراجع اول و دوم به صورت ماهوی رسیدگی می‌کنند و رسیدگی مرجع سوم شکلی است. از جمله مصادیق این گونه مراجع می‌توان به هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر مالیاتی اشاره کرده که رسیدگی به آنها ماهوی است و شورای عالی مالیاتی... به عنوان مرجع و مرحله سوم است که رسیدگی آن شکلی است. (امامی، استوار سنگری، ۱۳۹۳: ۱۰۸)

با وجود کم‌سابقه بودن پیش‌بینی دادرسی سه مرحله‌ای در مراجع شبه‌قضایی و اختلاف نظر درباره آن، این ویژگی مراجع مالیاتی را باید مربوط به پیش از الحاق ماده ۲۵۱ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم دانست و اکنون باتوجه به صلاحیت هیأت سه‌نفره موضوع این ماده قانونی، دادرسی مالیاتی را باید فرآیندی چهار مرحله‌ای دانست که در نظام حقوق ایران بی‌سابقه است.

در این میان نکته جالب توجه آن است که با وجود آنکه نویسندگان، هیأت سه‌نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر را مرجعی استثنائی و رسیدگی آن را طریقی فوق‌العاده دانسته‌اند (رستمی، پیشین، ۱۹۷؛ منصوریان، پیشین) و یکی از ویژگی‌هایی که برای مراجع استثنائی و فوق‌العاده برشمرده می‌شود، رسیدگی شکلی و ماهوی است. این برداشت از قطعی و لازم‌الاجرا دانسته‌شدن رأی هیأت در ماده ۲۵۱ مکرر به دست می‌آید چراکه اگر منظور قانونگذار رسیدگی شکلی بود مانند مواد مربوط به رسیدگی در شعب شورای عالی مالیاتی (۲۵۱، ۲۵۶ و ۲۵۷) نقض رأی و ارجاع پرونده به مرجع شبه‌قضایی صادرکننده رأی پیش‌بینی می‌شد.

۳-۸- امکان درخواست مجدد رسیدگی

از آنجا که ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، رأی هیأت سه‌نفره منصوب وزیر را «قطعی و لازم‌الاجرا» دانسته است، تردیدی باقی نمی‌ماند که پرونده بررسی‌شده در این هیأت جز در صورتی که دیوان عدالت اداری رأی را نقض کند و پرونده را به هیأت ارجاع دهد از اعتبار امر مختوم برخوردار است. اما درباره بخش نخست سازوکار مندرج در ماده ۲۵۱ مکرر، یعنی دادخواهی مؤدی از وزیر به استناد اصل

تفسیر مضیق قوانین مالیاتی، نمی‌توان قائل به چنین حکمی بود. ثمره این برداشت از قانون آن است که با توجه به نبود محدودیت زمانی برای مؤدی برای شکایت به وزیر، و اینکه تشخیص فراهم بودن موجبات دادخواهی به شخص وزیر سپرده شده است، مؤدی می‌تواند در صورت گردآوری اطلاعات، اسناد و مدارک جدید بار دیگر از وزیر دادخواهی کند.

۴- مفهوم مالیات ناعادلانه

از نوآوری‌های ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم فراهم کردن امکان شکایت «به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات» است. اما در قانون مالیات‌های مستقیم حکمی درباره ضوابط و شرایط مالیات عادلانه به چشم نمی‌خورد. از این رو، با اینکه بیان شده است موضوع مالیاتی در این هیأت باید به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مطرح شود، «مفهوم این ادعا چندان روشن و گویا نیست.» (رستمی، پیشین: ۱۹۷)

بخشی از این ابهام ناشی از نبود تعریفی روشن از مالیات عادلانه در قانون است و بخشی دیگر از این واقعیت سرچشمه می‌گیرد که عدل و عدالت یکی از پردامنه‌ترین مفاهیم است به طوری که در هر حوزه معنی ویژه‌ای پیدا می‌کند و گاهی در یک حوزه در دو معنی عام و خاص به کار می‌رود یا با افزودن صفتی به آن معانی گوناگونی مدلول قرار می‌گیرد. برای نمونه، عدالت در عرف به معنی «رعایت حقوق دیگران در برابر ظلم و تجاوز» به کار می‌رود از این رو عدل را به معنی «اعطاء کل ذی حقِّ حَقَّهُ» گرفته‌اند، و برخی در معنای عدل توسعه داده‌اند و آن را به معنای «هر چیزی را در جای خود نهادن یا هر کاری را به وجه شایسته انجام دادن» به کار برده‌اند. (فوادیان دامغانی، ۱۳۸۲: ۲۷).

در این میان، عدالت مالیاتی نیز معانی مخصوص به خود دارد و دو اصطلاح عدالت افقی و عدالت عمودی به کار می‌رود. «عدالت افقی به معنی آن است که با افراد مشابه به طور یکسان برخورد شود؛ یعنی نظام مالیاتی باید به نحوی طراحی شود که از افرادی که دارای ثروت و امکان کسب درآمد یکسان می‌باشند به یک اندازه مالیات دریافت شود.» (پژویان، ۱۳۹۱: ۳۰۰) اما «عدالت عمودی به معنی برخورد نابرابر اما متناسب با افراد در موقعیت‌های نابرابر است. وضع مالیات تصاعدی بر درآمد، نوعی عدالت عمودی است.» (کامران به نقل از ماسگریو، ۱۳۸۹)

اما از آنجا که عدالت مالیاتی در دو مفهوم عمودی و افقی به کار می‌رود، بیشتر در مرحله وضع مالیات از سوی قانونگذار کاربرد دارد نه رفع اختلاف مؤدی و اداره مالیاتی درباره تشخیص یا وصول مالیات. به نظر می‌رسد که در تبیین ماهیت حقوقی ادعای مالیات ناعادلانه موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم راهگشا نباشد و ناگزیر، باید عدالت را در مفهومی عام‌تر که در حقوق کاربرد و ریشه عرفی دارد،

مدّ نظر قرار داد.

پیش از ورود به این بحث، نکته شایسته توجه این است که با وجود اهمیتی که اصل اساسی قانونی بودن مالیات در نظام‌های مالیاتی دارد در این ماده آنچه در زمره دلیل رسیدگی دانسته شده است، صرفاً مالیات غیرقانونی نیست.

افزون بر این، فراهم شدن امکان دادخواهی از مالیات ناعادلانه را باید بارزترین ویژگی و به نوعی خصوصیت متمایزکننده ماده ۲۵۱ مکرر دانست چراکه بر اساس قانون، آنچه در دیگر مراجع مالیاتی، مبنای رسیدگی است صرف قانون، اعم از احکام ماهوی و شکلی آن است و هیأت سه نفره منصوب وزیر تنها مرجع مالیاتی است که قانوناً مؤظف به رسیدگی بر مبنای عدالت است.

بر این اساس، برخی از مهم‌ترین مواردی که موقعیت‌هایی را پدید می‌آورد که احتمالاً به تعیین مالیات ناعادلانه منجر می‌شود و موجبات طرح پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر را فراهم می‌کند، به این شرح می‌توان برشمرد:

۴-۱- نقض قوانین و مقررات

غیرعادلانه بودن مالیات را از یک سو، می‌توان به تعیین مالیات بدون توجه به حقایق و واقعیت‌های پرونده مالیاتی نسبت داد و از سوی دیگر، رعایت نکردن قوانین ماهوی و شکلی را مصداق خروج از عدالت دانست. (همدانی، ۱۳۸۴) این مصداق از مالیات ناعادلانه هنگامی که مقررات لازم‌الاجرا و آرای وحدت رویه نیز نقض می‌شود، وجود خواهد داشت.

نقض قوانین و مقررات از آن رو موجب بی‌عدالتی می‌شود که اصل حقوقی تساوی (عدم تبعیض) افراد در مقابل مالیات را نقض می‌کند. از این اصل به علت انعکاس در قوانین اساسی بیشتر کشورها به عنوان یکی از اصول اساسی مالیات‌ها نام می‌برند که اصل عدالت مالیاتی را به ذهن متبادر می‌کند. امروزه اصل یادشده به عنوان یکی از اجزاء و اقسام اصل برابری افراد در مقابل قانون و لوازم آن محسوب می‌شود که ریشه در حقوق بشر و آزادی‌های عمومی دارد (رستمی، پیشین: ۱۰۸).

به طور کلی، اصل برابری به معنی برابری حقوق میان همه شهروندان است و دارای ابعاد گوناگونی است که یکی از آنها برابری در مقابل هزینه‌های عمومی است (عباسی، ۱۳۹۵: ۲۸۴). همچنین با توجه به بند ۹ اصل سوم و اصل بیستم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران برابری یکی از مبانی مهم این قانون و غایت حمایت از حقوق شهروندان به شمار می‌رود (ویژه، ۱۳۸۳). در این میان، «برابری در قانون (در قانونگذاری) به نوعی برابری ماهوی را تداعی می‌نماید که مربوط به مفاد قانون است. در صورتی که برابری

در مقابل قانون مربوط به اعمال قانون است که برابری شکلی را تداعی می‌نماید» (همان).

۴-۲- از بین رفتن امکان حل اختلاف (توافق یا اعتراض) به دلیل سپری شدن مواعد

قانون، مواعدی را برای حل اختلاف مؤدی و اداره امور مالیاتی در نظر گرفته‌است که در صورت سپری شدن آنها امکان توافق با اداره مالیاتی یا اعتراض به مراجع مالیاتی، دیگر وجود نخواهد داشت. سپری شدن این مواعد که جنبه شکلی دارد، همیشه ناشی از تقصیر یا سوء نیت مؤدی نیست، بلکه گاهی از ناآگاهی و گاهی غفلت او سرچشمه می‌گیرد. چه بسا اگر این ناآگاهی یا غفلت وجود نداشت مؤدی می‌توانست مالیاتی را که به دلیل دسترسی نداشتن اداره مالیاتی به اطلاعات درست و کامل، همچنین بدون هرگونه تعمد و غرض‌ورزی ناعادلانه تعیین شده‌است، تعدیل کند.

بر این اساس می‌توان گفت «کاربرد عبارت غیرعادلانه بودن مالیات به جای عدم رعایت و تخلف از قانون امکان تعبیر وسیع‌تری از این حکم ماده ۲۵۱ مکرر را پدید می‌آورد. به عبارت دیگر ممکن است حالاتی پیش آید که تخلفی از قانون را نتوان یافت و با این حال وقوع بی‌عدالتی را بتوان احساس نمود. به عنوان مثال احتمال دارد که مؤدی از وضع پرونده مالیاتی خود غافل مانده و مهلت مدافعه در برابر برگ تشخیص را نیافته‌است و زمان گذشته و فرصت اعتراض منقضی گشته‌است. از طرفی مبالغ معتناهی جریمه نیز به وی تعلق گرفته‌است و اینکه راه شکایت هم بر وی مسدود شده‌است. در این مثال شاید نتوان انحراف از قانون را جستجو نمود اما وقوع بی‌عدالتی را می‌توان احساس کرد. حقیقت قابل توجه دیگر ناآگاهی برخی از مؤدیان از قوانین و جزئیات مربوط به فرایند ابلاغ و دادرسی مالیاتی و غیره است که ممکن است فرصت و امکان احقاق حق را از ایشان بگیرد و به بی‌عدالتی در حق آنان منجر شود، ضمن اینکه به ظاهر تخطی از قانون مربوط انجام نشده‌است. مجموعه این ملاحظات ایجاب می‌کند که عدالت را در این مقام وسیع‌تر از صرف انطباق مسائل و فرآیندها با مقررات بگیریم و به همان مفهوم عدالت کلی و طبیعی تلقی نماییم (همدانی، پیشین).

۴-۳- محرومیت از تسهیلات ناشی از غفلت یا ناآگاهی مؤدی

مشابه استدلالی که در بند پیشین مطرح شد می‌توان درباره وضعی که مؤدی به دلایل شکلی به‌ویژه سپری شدن مواعد و البته بدون سوء نیت از حق برخورداری از تسهیلات، تشویقات، معافیت، تخفیف، بخشودگی محروم شده است مطرح کرد. یکی از همین موارد در بند ۳ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۹۴۹۴ به تاریخ ۲۱ آبان ۱۳۹۰ رئیس سازمان امور مالیاتی گنجانده شده‌است: «چنانچه مؤدی بعد از رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات، درخواست استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۱۳۷ ق.م.م را داشته باشد، در این گونه موارد

کسر هزینه‌های مذکور از درآمد مشمول مالیات، با رعایت مقررات، پس از طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷ و ۲۵۱ مکرر ق.م.م. حسب مورد امکان‌پذیر خواهد بود».

۴-۴- شمول جریمه بدون سوء نیت مؤدی

از آنجا که جریمه، ناشی از تخلف مؤدی از وظیفه‌اش است و نوعی از مجازات محسوب می‌شود، قاعدتاً باید از دو اصل قانونی بودن جرم (تخلف) و قانونی بودن مجازات پیروی کند. بر این اساس روشن است که اداره امور مالیاتی جز در مواردی که قانون معین و بیش از میزانی که قانونگذار تعیین کرده است، نمی‌تواند از مؤدی مبلغی را به عنوان جریمه وصول کند. بنابراین هر رفتار خلاف آن در زمره نقض قوانین به شمار می‌رود. اما افزون بر این، مقتضای عدالت آن است که زمانی مؤدی مشمول جریمه شود که در اقدام غیرقانونی یا ترک وظیفه قانونی سوءنیت داشته باشد و به عبارت دیگر، به منظور فرار از مالیات خود یا دیگران، یا اینکه به طمع پرداخت مبلغی کمتر از آنچه قانون مقرر کرده است، فعلی را مرتکب شود یا ترک فعلی کرده باشد.

با این حال، از آنجا که مالیات بخش مهمی از درآمد دولت را تشکیل می‌دهد و اینکه یافتن نیت واقعی مؤدی کاری دشوار، زمان‌بر و گاه ناممکن است، قانونگذار در بسیاری از موارد مشمول جریمه، عنصر معنوی این تخلف (سوءنیت مؤدی) را محرز فرض کرده و سازمان امور مالیاتی را بی‌نیاز از اثبات دانسته است. اما این سخت‌گیری قانونگذار استثنائی نیز دارد و آن هنگامی است که مؤدی بتواند نداشتن سوء نیت را اثبات کند. به موجب ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم «تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و یا در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد».

با پیروی از اصل تفسیر شک به نفع مؤدی، از مصادیق خارج از «اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر» را می‌توان ناآگاهی مؤدی از قوانین مالیاتی درباره مالیات‌هایی دانست که جنبه استمراری ندارد و اشخاص به طور موردی به مؤدی تبدیل می‌شوند، مانند مالیات بر ارث و مالیات بر درآمد اتفاقی. از سوی دیگر، یکی از مصادیق «در نظر گرفتن سوابق مالیاتی» می‌تواند مؤدیانی باشد که برای نخستین سال مشمول پرداخت مالیات‌های خود یا دیگران می‌شوند و تاکنون تجربه‌ای در این زمینه نداشته‌اند مانند شخصی که تازه برای خود شغلی راه می‌اندازد یا به عنوان کارفرما، دستمزد پرداخت می‌کند.

۴-۵- محرومیت مؤدی از برخی حقوق مسکوت‌مانده یا فاقد ضمانت اجرا

امروزه در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته در کنار اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات، با عطف توجه به موازین حقوق بشر و ابعاد مختلف حقوق شهروندی، گام‌های قانونی لازم در خصوص تبیین نظام‌مند و واجد ضمانت اجرای مؤثر و کافی حقوق مؤدیان مالیاتی و به رسمیت شناختن این حقوق در حقوق مالیاتی خود برداشته‌اند (رستمی، ۱۳۸۸).

در نظام حقوق مالیاتی ایران، به صورت پراکنده، برخی از این حقوق تصریحاً و برخی تلویحاً به رسمیت شناخته شده‌است و در قوانین متعدد مانند قانون مالیات‌های مستقیم، قانون رسیدگی به تخلفات اداری و قانون مجازات اسلامی از ضمانت اجرا برخوردار شده‌اند. اما شماری از حقوق مؤدیان وجود دارد که یا قانون درباره آنها ساکت است یا اگر آنها را به رسمیت شناخته، ضمانت اجرا ندارد یا فاقد ضمانت اجرا به این معناست که در صورت رعایت نشدن، مؤدی بتواند به مالیات تعیین شده به دلیل نقض قوانین اعتراض کند، بلکه ضمانت اجرای آن برخورد با مأمور متخلف است. برای نمونه، درباره حق دسترسی به اطلاعات، اسناد و مدارک پیش از آغاز دادرسی مالیاتی که پیش‌نیاز حق دفاع محسوب می‌شود، قانون مالیات‌های مستقیم ساکت است.

بنابراین می‌توان تأکید کرد چنانچه یکی از حقوق مؤثر در تعیین عادلانه مالیات که در قانون به رسمیت شناخته نشده‌است یا فاقد ضمانت اجرای مالیاتی (بازنگری در تعیین مالیات) است، نقض شود، یکی دیگر از جهات رسیدگی به موجب ماده ۲۵۱ مکرر ایجاد می‌شود.

۴-۶- پیروی مؤدی از تفسیر اشتباه اداره یا مأمور مالیاتی از قانون

در بسیاری از موارد، مجری قانون اعم از اداره یا مأمور، ناگزیر دست به تفسیر می‌زند. اصل رفتار منصفانه که ماده ۹۰ مدیریت خدمات کشوری به آن اشاره کرده‌است، انتظار مشروعی را برای ارباب رجوع ایجاد می‌کند که اداره به تفسیر خود یا کارکنانش پایبند باشد. بر این اساس گفته شده‌است 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. مع‌الوصف هرگاه مؤدی با حسن نیت از تفسیر سازمان مالیاتی پیروی کند نباید مشمول مجازات و جریمه‌ای بشود» (همان).

۴-۷- سخت‌گیری بلاوجه درباره مؤدی

سازمان امور مالیاتی بر اساس برخی از مواد قانون از اختیاراتی برخوردار است که بر اساس آنها می‌تواند تصمیماتی را به نفع مؤدی بگیرد، یا اینکه مبلغ جریمه مؤدی را در بازه‌ای که حداقل و حداکثر آن را قانونگذار مشخص کرده‌است، تعیین کند.

از جمله سازمان امور مالیاتی، به استناد ماده ۱۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند خسارت مؤدیان خسارت‌دیده از حوادث غیرمترقبه را از مالیات کسر کند.

بخش اخیر تبصره ۱ ماده ۱۶۹ قانون مذکور نیز که مقرر کرده «متخلف از مفاد حکم این تبصره علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهدداشت، مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات پرداخت‌شده خواهدبود»، نمونه‌ای از جریمه قابل انعطاف است.

سختگیری در ارائه تسهیلاتی که منع قانونی یا اعمال جریمه ندارد، چنانچه فاقد توجیه منطقی و عرفی قابل قبول باشد، از آنجا که دیر یا زود شماری از مؤدیان مشمول وجه دیگر این اختیارات (سیاست و رفتار آسانگیرانه) خواهند شد، می‌تواند به نقض اصل بی‌طرفی اداره در برابر شهروندان که از توابع رفتار عادلانه و منصفانه محسوب می‌شود، منجر شود.

۵- صلاحیت وزیر

در تحلیل ماهیت حقوقی حکم ماده ۲۵۱ مکرر یکی دیگر از موضوعات شایسته طرح، نوع صلاحیتی است که وزیر امور اقتصادی و دارایی به حکم این ماده برای پذیرش دادخواهی مؤدی و به جریان انداختن روند دادرسی مالیاتی دارد. به این موضوع از دو حیث باید پرداخته شود: نخست اینکه صلاحیت وزیر در تشخیص ناعادلانه بودن مالیات انحصاری است یا آنکه می‌تواند آن را به مقام‌های زیردست یا گروهی از کارشناسان تفویض کند؟ دوم، صلاحیت وزیر در ارجاع پرونده به هیأت سه‌نفره تکلیفی است یا اختیاری؟

۵-۱- صلاحیت انحصاری یا قابل تفویض

در نظام اداری اصل بر انحصاری بودن صلاحیت‌هاست و تفویض اختیار نیازمند اجازه قانونی است. «مطابق اصلی که در حقوق عمومی پذیرفته شده‌است، مأموران دولت بر خلاف افرادی که حق توکیل دارند، نمی‌توانند در مورد مشاغل اداری خود به دیگران وکالت بدهند» (موتمنی طباطبایی، ۱۳۹۳: ۶۰). «با توجه به اصل «شخصی بودن اختیارات» هیچ کارمندی (مقام اداری) حق ندارد اختیارات خود را به شخص دیگری تفویض نماید و اختیارات انحصاری بوده و باید توسط خود مقام مجاز اعمال گردد» (رضایی‌زاده، ۱۳۹۰: ۱۲۸). «برای تفویض اختیار باید موارد تفویض و اشخاصی که به نفع آنان می‌توان تفویض اختیار کرد در قانون معین و پیش‌بینی شده‌است» (موتمنی طباطبایی، پیشین: ۶۱).

بنابر آنچه بیان شد، چاره‌ای نیست جز آنکه صلاحیت وزیر در پذیرش دادخواهی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر انحصاری دانسته شود. بند ۵ دستورالعمل وزارتی نیز در جایی که از ارجاع گزارش دبیرخانه هیأت ماده ۲۵۱ مکرر به دفتر وزیر برای تعیین تکلیف سخن گفته‌است، بر مبنای همین دیدگاه صادر شده است. در این بند

آمده است: «دبیرخانه، شکوائیه‌های واصله را مورد بررسی قرار داده و با استعلام از سازمان امور مالیاتی و اخذ اطلاعات اولیه از حوزه مالیاتی مربوط، نسبت به تهیه یک خلاصه‌گزارش از پرونده در قالب فرم پیوست اقدام و برای اتخاذ تصمیم در خصوص ارجاع یا عدم ارجاع پرونده به هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر به دفتر اینجانب منعکس می‌نماید» منظور از اینجانب، در دستورالعمل، وزیر امور اقتصادی و دارایی است. با این حال در اخباری که درباره هیأت سه‌نفره در رسانه‌ها منتشر شده است، به رویه‌ای اشاره می‌کند که گویا وزیران امور اقتصادی و دارایی تشخیص ناعادلانه بودن مالیات را به هیأت سه‌نفره یا گروهی از کارشناسان تفویض کرده‌اند. برای نمونه در سال ۱۳۸۵ در گزارش عملکردی از هیأت سه‌نفره آمده است: «هیأت ماده ۲۵۱ مکرر در راستای وظیفه قانونی خود، در ۶ ماهه اول سال جاری از یک هزار و ۲۵۵ برگه درخواست مراجعه، ۳۵۳ فقره را در خور بررسی دانسته است» (بررسی ۳۵۳ پرونده، ۱۳۸۵). این درحالی است که هیأت سه‌نفره بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر صرفاً پس از تشخیص اولیه وزیر مبنی بر ناعادلانه بودن مالیات حق رسیدگی به موضوع را دارد.

در ۱۳ اریبهشت ۱۳۹۴ نیز رئیس وقت شورای عالی مالیاتی، در گفت‌وگویی با وبسایت شبکه اخبار اقتصادی و دارایی ایران (شادا) سازوکار ماده ۲۵۱ مکرر را چنین توضیح داده است: «در صورتی که کارشناسان مورد تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قبول نمایند، حقی از مؤدی تضییع شده، وزیر امور اقتصادی و دارایی دستور طرح پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر را صادر می‌نماید» (محمدعلی ترابزاده، ۱۳۹۴). بی‌گمان، با توجه به تعداد پرونده‌های درخواست اعمال ماده ۲۵۱ مکرر و مسئولیت‌های وزیر، تهیه خلاصه‌گزارشی از پرونده از سوی دبیرخانه هیأت سه‌نفره یا گروهی از کارشناسان، مانند آنچه در دستورالعمل وزارتی آمده، پذیرفتنی است، اما با توجه به صلاحیت انحصاری وزیر، تفویض تشخیص ناعادلانه بودن مالیات و فراهم نمودن موجبات رسیدگی در هیأت سه‌نفره به آنها منطبق با قانون نیست.

۵-۲- صلاحیت تکلیفی یا اختیاری

بررسی نوع صلاحیت وزیر در موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از حیث تکلیفی یا اختیاری بودن، از آن‌رو حائز اهمیت است که در امکان شکایت از تصمیم وزیر مبنی بر ردّ دادخواهی مؤدی در دیوان عدالت اداری مؤثر است. شعب دیوان عدالت اداری همواره خود را درباره آرای که از هیأت سه‌نفره صادر می‌شود، صالح به رسیدگی دانسته‌اند، اما شعب یادشده درباره وارد دانستن یا ردّ شکایت مؤدی از نامه دبیر هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن عدم موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی با طرح شکایت در هیأت سه‌نفره است، آرای متعارضی صادر کرده‌اند. شعب ۱۳ و ۲۵ در سال ۱۳۸۹ با این استدلال که نحوه

محاسبه مالیات، اشتباه و غیر عادلانه بوده و مقتضای آن رسیدگی به پرونده در هیأت مزبور بوده است حکم به ابطال نامه‌های دبیر هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم صادر کردند. اما شعبه ۱۴ در سال ۱۳۸۸ با این استدلال که حسب ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، وزیر امور اقتصادی و دارایی الزامی به موافقت با درخواست مؤدی ندارد و این اختیاری است که قانونگذار به وزیر اعطاء کرده است، حکم به رد شکایت صادر کرد.

به دنبال این تعارض آراء، موضوع در هیأت عمومی دیوان مطرح و این هیأت در رأی شماره ۳۱۰ دیوان عدالت اداری به تاریخ ۲۵ مهر ۱۳۹۰ اعلام کرد: «نظر به این که حکم مقرر در ماده قانونی مذکور، بیانگر اختیار وزیر امور اقتصادی و دارایی در ارجاع شکایت مؤدی به هیأت مربوطه است و الزام و تکلیف وزیر به ارجاع شکایت به هیأت مصرح در ماده قانونی صدرالذکر به منظور تجدید رسیدگی از آن استفاده نمی‌شود». در واقع هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این رأی وحدت رویه با استناد به ذکر کلمه «می‌تواند» در متن ماده ۲۵۱ مکرر، صلاحیت اختیاری محض وزیر را استنباط کرده است که این رأی از دو جنبه قابل انتقاد است: نخست، از باب تلقی‌ای که از صلاحیت شده است؛ و دوم از حیث ادبیاتی که قانونگذار ایران در قوانین گوناگون به کار گرفته و مفهومی که از واژه «می‌تواند» اراده کرده است.

اما درباره نقد نخست نکته شایسته توجه آن است که «برخی تعاریف و برداشت‌های ارائه شده به این سمت رفته‌اند که وجود صلاحیت اختیاری یا صلاحیت تکلیفی، پدیده‌ای سیاه یا سفید نیست، یعنی صلاحیت اختیاری کامل وجود ندارد. این امر در مورد صلاحیت تکلیفی نیز صادق است» (مشهدی به نقل از سعد، ۱۳۹۱). برای نمونه در حقوق اداری فرانسه، «در یک تصمیم خاص، همواره میزانی از صلاحیت اختیاری و میزانی از صلاحیت تکلیفی وجود دارد» (هداوند، ۱۳۹۳: ۱۱۵). «در این نگاه منظور از این قسم از صلاحیت‌ها این است که برای اداره، صلاحیت‌های گزینشی پیش‌بینی می‌شود؛ لیکن قانونگذار برای این قسم از صلاحیت‌ها اهداف قبلی می‌گذارد. به همین دلیل اداره در اجرای صلاحیت‌های گزینشی نیز مواجه با نوعی الزام است و حتی در اعمال «اختیارات» خود آزادی کامل ندارد. بنابراین، جنبه‌ای از صلاحیت را می‌توان تصور نمود که نه جنبه تکلیفی محض و نه جنبه گزینشی محض دارند. به این قسم از صلاحیت‌ها «صلاحیت شبه‌گزینشی» یا «شبه‌تکلیفی» گفته می‌شود» (مشهدی، پیشین).

به نظر می‌رسد صلاحیت مد نظر قانونگذار برای وزیر در پذیرش دادخواهی مؤدی از این دست است. به بیان دیگر، وزیر در صورت احراز ناعادلانه بودن مالیات تعیین شده که برخی از مصادیق آن در مبحث پیشین برشمرده شد، مکلف به ارجاع پرونده به هیأت سه‌نفره است چرا که اعطای صلاحیت اختیاری به

معنای «اتخاذ اقدامات و تصمیمات خودسرانه و دلبخواهانه نیست» (هداوند، پیشین: ۱۱۴).

گذشته از این، صلاحیت اختیاری لزوماً تصمیم اداری را از شمول نظارت قضایی خارج نمی‌کند، بلکه این تصمیمات بر اساس معیاری به نام «اشتباه فاحش در ارزیابی» قابل بازنگری است. بر اساس این معیار، «اگر نشان داده شود که یک تصمیم بر مبنای یک اشتباه فاحش در ارزیابی واقعیت‌ها شکل گرفته است، آن تصمیم غیرقانونی اعلام می‌گردد.» (همان: ۱۱۶) در اعمال معیار یادشده که در رویه قضائی فرانسه بر آن تأکید شده است منظور از اشتباه فاحش در ارزیابی، «اشتباهی است که هر فرد معقولی با ارزیابی ساده و غیرفنی می‌تواند آن را درک نماید.» (مشهدی، پیشین)

بر اساس این معیار، اگر مدارک و اسنادی که مؤدی ارائه می‌دهد، چنان واضح باشد که بدون نیاز به بررسی تخصصی و فنی، بی‌عدالتی در تعیین مالیات احساس شود، حتی در صورت قائل شدن به صلاحیت اختیاری محض برای وزیر، نمی‌توان تشخیص او را مبنی بر ردّ دادخواهی مؤدی، غیرقابل شکایت در مرجع قضائی دانست. بنابراین استدلال شعب ۱۳ و ۲۵ دیوان عدالت اداری به عدالت نزدیکتر به نظر می‌رسد. نقد دیگری که بر رأی وحدت رویه دیوان می‌توان وارد کرد این است که قانونگذار ایران در موارد فراوانی، کلمه «می‌تواند» را به کار برده در حالی که واضح است از کاربرد خود صلاحیت اختیاری را اراده نکرده است. برای نمونه، در ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده است: «وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها از... بیشتر است از کشور جلوگیری نماید...» در تبصره این ماده هم آمده است: «در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان نمایند، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید». حال پرسش این است که آیا مأمور مالیاتی پرونده‌های مشمول این ماده و تبصره آن، به استناد واژه «می‌تواند» مذکور در آنها، مختار است درباره ممنوع‌الخروج کردن اشخاص یا درخواست ابطال اسناد، اقدام نکند؟ و اگر نکرد آیا از سوی دادستان انتظامی مالیاتی تحت تعقیب قرار نخواهد گرفت؟

در این میان تفسیر شورای نگهبان از قسمت اخیر اصل ۱۳۵ قانون اساسی که تصریح کرده «رئیس‌جمهور می‌تواند برای وزارتخانه‌هایی که وزیر ندارند، حداکثر برای مدت سه ماه سرپرست تعیین نماید» نیز جالب توجه است. در حالی که تفسیر برخی حقوقدانان از کلمه «می‌تواند» در اصل یادشده این است که رئیس‌جمهوری مجاز است سرپرست معرفی نکند و خود مسئولیت این وزارتخانه‌ها را برعهده بگیرد، شورای نگهبان در نظریه تفسیری مورخ ۲۰ اردیبهشت ۱۳۹۰ اعلام کرد: «باتوجه به اصول متعدد قانون اساسی

و ظهور ذیل اصل ۱۳۵ و سابقه تاریخی وضع آن، رییس جمهور نمی تواند شخصاً سرپرستی وزارتخانه‌هایی که وزیر ندارند را برعهده بگیرد».

در واقع، کلمه «می‌تواند» در همه مثال‌های بیان شده، همچنین ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به معنای «اجازه دارد» باید معنی و تفسیر شود چراکه در همه موارد احکام مندرج در اصل یا ماده قانونی بدون اجازه قانون امکان‌پذیر نیست. واضح است که اداره مالیاتی بدون تجویز قانون و صرفاً به استناد اختیارات و اقتدارات قدرت عمومی نمی‌تواند شخصی را ممنوع‌الخروج کند، خواستار ابطال سندی رسمی شود یا اینکه ملک دیگر را به مالکیت خود درآورد.

درباره حکم ماده ۲۵۱ مکرر نیز تفسیر درست آن است که منظور از واژه «می‌تواند» آن است که وزیر اجازه دارد پرونده‌ای را که از نظر قانونی در مراجع شبه‌قضائی دیگر قطعیت پیدا کرده‌است، در مسیر دادرسی استثنایی و فوق‌العادی به جریان بیندازد که صلاحیت رسیدگی ماهوی و صدور رأی لازم‌الاجرا را دارد. بدیهی است بدون حکم ماده ۲۵۱، وزیر نمی‌توانست بر اساس اختیارات وزارتی خود و اینکه در سلسله‌مراتب اداری مافوق اداره مالیاتی به شمار می‌رود، آرای قطعی مراجع مالیاتی را نقض کند.

۶- نتیجه‌گیری

ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم امکان دادخواهی مالیاتی مؤدی را نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی از مالیات ناعادلانه در مرحله‌ای استثنایی و فوق‌العاده از دادرسی مالیاتی فراهم می‌کند. اصلاحاتی که قانونگذار در حکم این ماده قانونی از بدو پیدایش چنین امکانی در سال ۱۳۴۸ تا به امروز به‌وجود آورده، دسترسی مؤدیان به این سازوکار هر بار آسان‌تر و گسترده‌تر از پیش شده‌است. بر اساس سازوکار کنونی، امکان دادخواهی نزد وزیر از مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم قطعیت یافته در اداره‌های تشخیص‌دهنده (سازمان امور مالیاتی، گمرک، و...) یا مراجع دادرسی اختصاصی مالیاتی وجود دارد. این حق از نظر مواعید شکایت، محدودیت ندارد و چنانچه غیرعادلانه بودن مالیات با ارائه اطلاعات، مدارک و اسناد کافی از سوی مؤدی برای وزیر احراز شود، او پرونده را به هیأت‌های سه‌نفره‌ای منصوب خود برای رسیدگی ماهوی ارجاع می‌دهد و رأی این هیأت قطعی و لازم‌الاجراست؛ هرچند مانند هر تصمیم شبه‌قضائی دیگر در مرجع عام و عالی دادرسی اداری در نظام حقوق ایران، یعنی دیوان عدالت اداری قابل شکایت است. از آن گذشته صرفاً رأی هیأت سه‌نفره از وصف قطعیت برخوردار است نه تصمیم وزیر درباره پذیرش یا ردّ دادخواهی. در این میان، مهم‌ترین مصادیقی که می‌تواند به تعیین مالیات ناعادلانه منجر شود و موجبات دادخواهی نزد وزیر را فراهم کند، به این شرح است: نقض قوانین و مقررات در تشخیص مالیات، سپری شدن مواعید

حل اختلاف و برخورداری از تسهیلات مالیاتی، شمول جرمه بدون سوءنیت مؤدی، محرومیت مؤدی از حقوقش، پیروی مؤدی از تفسیر اشتباه اداره یا مأمور مالیات از قانون، سختگیری بلاوجه درباره مؤدی. همچنین صلاحیت وزیر امور اقتصادی در پذیرش یا ردّ دادخواهی مؤدی، انحصاری و غیرقابل واگذاری است و از سوی دیگر، شبه‌تکلیفی است؛ به این معنا که هرچند قانونگذار تشخیص اولیه ناعادلانه بودن مالیات را بر عهده این مقام گذاشته، او مکلف است در این باره ضابطه‌مند اقدام کند و هرگاه غیرعادلانه بودن مالیات عرفاً محرز بود، وزیر مکلف به ارجاع پرونده به هیأت سه‌نفره است. بر این اساس، رأی وحدت رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که شکایت از ردّ دادخواهی نزد وزیر را قابل طرح در دیوان ندانسته‌است، از دو زاویه قابل انتقاد است: نخست آنکه، صلاحیت وزیر را در تشخیص ناعادلانه بودن مالیات و پذیرش دادخواهی صلاحیت اختیاری محض دانسته است و حتی برخلاف رویه قضایی برخی از نظام‌های حقوق توسعه‌یافته در زمینه دادرسی اداری، به صلاحیت بازنگری قضایی در تصمیمات اتخاذشده بر اساس صلاحیت تخییری در صورت اشتباه فاحش در ارزیابی توجه نکرده‌است. دوم آنکه هیأت عمومی به ادبیات قانونگذار ایران در کاربرد واژه «می‌تواند» در قوانین که گاهی به معنی «اجازه دارد» و حاکی از صلاحیت تکلیفی یا شبه‌تکلیفی است، توجهی نشان نداده‌است.

فهرست منابع

۱. امامی، محمد و کوروش استوار سنگری (۱۳۹۳). حقوق اداری. ویرایش دوم، جلد دوم، تهران: نشر میزان.
۲. پژوهان، جمشید، فرهاد خداداد کاشی، یگانه موسوی جهرمی (۱۳۹۱). کلیات علم اقتصاد، تهران: دانشگاه پیام نور.
۳. ترابزاده، محمدعلی (۱۳۹۴). «جنبه‌های قانونی و فرا قانونی دادرسی مالیاتی در ایران»، دسترسی به نشانی: <http://sahebkhbar.ir/news/4887149>، مراجعه در ۳۰ آبان ۱۳۹۵.
۴. رستمی، ولی (۱۳۹۵). مالیه عمومی. تهران: نشر میزان.
۵. (۱۳۸۸). «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره ۱: ۱۰۷ تا ۱۲۸.
۶. رضایی‌زاده، محمدجواد (۱۳۹۰). حقوق اداری (۱). تهران: نشر میزان، چاپ دوم.
۷. عباسی، بیژن (۱۳۹۵). حقوق بشر و آزادی‌های عمومی. تهران: نشر دادگستر، چاپ دوم.
۸. فؤادیان دامغانی، رمضان (۱۳۸۲). سیمای عدالت در قرآن و حدیث. تهران: لوح محفوظ.
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۵). «سه‌م عدالت در تفسیر قانون»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۷۲: ۳۶۱ تا ۳۸۳.
۱۰. کامران، حسن، طاهر پریزادی، حسن حسینی امینی (۱۳۸۹). «سطح‌بندی خدمات شهری در مناطق کلانشهر تهران»، دوفصلنامه جغرافیا و برنامه‌ریزی منطقه‌ای، سال اول، شماره اول: ۱۴۷ تا ۱۶۴.
۱۱. مشهدی، علی (۱۳۹۱). صلاحیت تخییری «نظام حقوقی صلاحیت‌های تخییری در قوه مجریه». تهران: معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی معاونت حقوقی رئیس‌جمهوری.
۱۲. منصوریان، ناصرعلی، بهرام چشم‌پیام (۱۳۹۲). «تحلیل حقوقی - تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹ (مسلسل ۶۷): ۱۰۷ تا ۱۳۳.
۱۳. مؤتمنی طباطبائی، منوچهر (۱۳۹۳). حقوق اداری. ویراست چهارم، تهران: سمت.
۱۴. ویژه، محمدرضا (۱۳۸۳). «مفهوم اصل برابری در حقوق عمومی نوین»، نشریه حقوق اساسی، شماره دوم: ۲۱۳ تا ۲۵۲.
۱۵. هداوند، مهدی، علی مشهدی (۱۳۹۳). اصول حقوق اداری (در پرتو آراء دیوان عدالت اداری). تهران: خرسندی.

۱۶. همدانی، م.ت. (۱۳۸۴). «هیأت ماده ۲۵۱ مکرر مرجعی فوق‌العاده برای دادخواهی مالیاتی»، پژوهشنامه

مالیات، شماره ۳۹: ۲۴ تا ۳۰.

۱۷. بی‌نام (۱۳۸۵). «بررسی ۳۵۳ پرونده برای اعمال عدالت مالیاتی»، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵: ۷.

