کنکاشی در مفهوم عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

آیت مولائی[۱]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۵/۱۳، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۱۵

چکیده

«عدالت» از مفاهیم نام‌آشنای حقوق است و به همان مقدار که این مفهوم در حقوق بدیهی می‌نمایاند به همان میزان نیز با تعمق در معنایش، پیچیده و چه‌بسا غریب است. یکی از راههای برطرف کردن چنین غربتی در حقوق، پرتوافکنی به معنای این مقوله در اسناد قانونی است. در این نوشتار سعی شده است معنای این مفهوم در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر به بحث و بررسی گذاشته شود تا از رهگذر کشفِ معنایِ حقوقیِ کلمه، ابهامات پیرامون این ماده برطرف شود. بنابراین در پاسخ به این سؤال که مفهومِ حقوقیِ عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم چیست؟ با استفاده از روش تحقیق توصیفی تحلیلی چنین استنتاج شده است که اولاً؛ عدالت فی‌نفسه در سطح «مفهوم»، واجد معنایِ ناب حقوقی نبوده بلکه با ورود به ساحت حقوق است که معنای حقوقی پیدا می‌کند. ثانیاً: برای فهم برداشت قانونگذار از این مفهوم، ناگزیر به تبیین برداشت مکتبیِ قانونگذار از این مفهوم هستیم. ثالثاً: با تبیینِ موضعِ مکتبیِ قانونگذار می‌توان گفت که عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر عمدتاً در اشکالِ توازن، درستی، انصاف، اعتدال و برابری قابل برداشت است.

واژه‌های کلیدی: عدالت، ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، انصاف، اعتدال و برابری، توازن، درستی

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، amulaee@tabrizu.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

۱ـ مقدمه

مفهوم عدالت از پیچیده‌ترین مفاهیم حوزه تفکر بشر است که از گذشته دورِ تاریخ، به آن توجه شده است. از شرق باستان گرفته تا غرب باستان به این مفهوم در حوزه‌های مختلف، پرداخته شده است. آن چنان که در شرق باستان، عدالت، نهادی الهی فهمیده می‌شد و برای آن سرچشمه ایزدی در نظر می‌گرفتند. اما در یونان باستان و مشخصاً از زمان افلاطون مفهوم عدالت به‌عنوان نهادی سکولار مطرح گردید و توسط ارسطو به اوج خود رسید (Hoeffe, 2004: 13-24). با تولد مدرنیته است که این مفهوم در سایه گفتمان اومانیستی، رنگ و بویِ جدیدی پیدا کرده و در ساحت‌های مختلف علوم انسانی به آن توجه ویژه‌ای می‌شود. از جمله ساحت‌های اندیشه‌ای در علوم انسانی، رشته حقوق است. در این رشته، اگر نگوییم نزد همه حقوقدانان بی‌تردید نزد اکثریتِ آنها، پیوند گسست‌ناپذیری بین این دو مفهوم وجود داشته است. این وضعیت، اهمیت بررسیِ مفهوم «عدالت» را در حقوق دوچندان ساخته و ضرورت بررسی و کاوش پیرامون معنایِ این واژه در ساحت حقوق را نشان می‌دهد.

در عموم نوشته‌هایِ نظریِ حقوقی، به ویژه در حوزه فلسفه حقوق، مفهوم عدالت به‌مثابه یکی از مقولات اصلی مورد بحث قرار گرفته است و این وضعیت البته گویای اهمیت جایگاه این مفهوم در حقوق است؛ گو اینکه به همان میزان که عدالت برای جریان پیدا کردن، نیازمند فضایِ حقوق است حقوق نیز به همان اندازه و چه‌بسا بیشتر، برای معنایابی‌اش نیازمند عدالت است. بر اساس چنین اهمیتی است که در اسناد قانونی نیز به مفهوم عدالت اشاره شده و به این گونه، این مفهوم را حقوقی‌سازی کرده‌اند. از جمله چنین اسنادی که موضوع این نوشتار است؛ ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است که قانونگذار در این سند، محورِ اعتراض و تجدیدنظرخواهی از پرونده‌های مالیاتی را عبارت «غیرعادلانه» ذکر کرده است؛ عبارتی که به نسبت اسناد مالیاتی تازه و چه بسا غریب جلوه می‌کند. تازگی از این جهت است که در تمامی مراحل دادرسی مالیاتی، امکان شکایت از پرونده‌های مالیاتی محدود و معطوف به موارد نقض قانون یا نقص تشریفاتِ قوانین موضوعه گردیده است اما در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر، امکان شکایت از پرونده‌های مالیاتی، صرفاً به اتکای «غیرعادلانه» بودن امکان‌پذیر است و غریب بودن این ادله از اثبات دعوا دقیقاً بر تفاوت این عبارت با عبارت‌های پیش‌بینی شده در مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۵ قانون مذکور استوار است. این‌که چرا به یک‌باره قانونگذار از رویکرد موضوعه‌گرایِ خود تغییر مسیر داده و به دامن حقوق طبیعی می‌افتد؟ خود محل تأمل است و در این نوشتار تلاش می‌شود پرتوافکنی بر برداشت قانونگذار از این واژه سهل و ممتنع انجام شود. بر این اساس در پاسخ به این سؤال کلیدی که: مفهوم حقوقی عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم چیست؟ تلاش می‌شود با استفاده از روش تحقیق توصیفی تحلیلی، به استنتاج پیرامون معنایِ حقوقی این واژه دست‌یازی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

شود. در این راستا، نخست، اهمیت مفهوم عدالت به بحث گذاشته می‌شود. سپس استنتاجات حقوقی از این مفهوم ارائه می‌گردد. پایان‌بخش مقاله، نتیجه‌گیری خواهد بود.

۲ـ بیم‌ها و امیدها پیرامونِ عدالت در حقوق

نگاهی به نوشته‌ها و آرای حقوقدانان گویای آن است که اندیشه‌ورزی حقوقی بدون تعیین زاویه پیرامون مفهوم «عدالت» امکان‌پذیر نبوده است و این مسأله مؤید جایگاه محوری عدالت در حقوق است؛ به نحوی که گفته می‌شود شرافت حقوق مدیون تأملات در خصوص عدالت بوده و بدین‌وسیله، ریل‌گذاری برای آن در تمامیِ پستوهای حقوق انجام پذیرفته است. به این اعتبار، مفهومِ عدالت، حیات‌بخشِ حقوق و روشنی‌بخشِ امید به دوامِ حقوق در ساحت‌های گوناگون حیات بشری است. علی‌رغم چنین اهمیتی، نکته اینجاست که خودِ مفهومِ عدالت چیست؟ بی‌تردید سختی‌هایِ بیانِ مفهومِ عدالت از همین‌جا آغاز می‌شود. با وجود چنین مشقتی اما باید گفت که در اسناد حقوقی، گو اینکه مفهوم عدالت از مفاهیم بدیهیِ حقوق انگاشته شده و به مثابه ارزش مطلق فرض می‌شود. در نتیجه، از جمله ساز و کارهایِ هنجارگرایی در حقوق، اضافه کردنِ واژه عدالت به متون و اسناد قانونی است بدون این که از این واژه تعریف قانونی ارائه شود. این مسأله مؤید جایگاه فرازین این واژه در ساحت حقوق است؛ گو اینکه حقوق در صدد است با اتکای به این کلمه به خود معنا بخشیده و شأن خود را در میانه کنش‌هایِ کنشگرانِ اجتماعی جاسازی و تثبیت نماید.

باید توجه داشت عدالت مفهومی پیشاحقوقی بوده و مهم‌ترین نقاطِ آغازین فهم این واژه، قلمروِ فلسفه و الهیات است. در لحظه ورود عدالت به ساحت حقوق، لاجرم دو سطح تقلیل‌گرایی در معنای واژه «عدالت» ظاهر می‌گردد. در سطح نخست که لایه عام حقوق را تشکیل می‌دهد؛ عدالت، رنگ و بوی حقوقی گرفته و محدود به فضا، الزامات و غایاتِ حقوق می‌شود و به نوعی به خدمت حقوق درمی‌آید تا بدین وسیله رازهایِ مترتب بر معضلاتِ حقوقی را آشکار سازد. در این لحظه است که عدالت مفهوم حقوقی پیدا می‌کند. در سطح دوم که لایه خاص حقوق و اما سخت آن را تشکیل می‌دهد؛ عدالت وارد بازی‌های مکتبی می‌شود و البته گریزی از چنین الزاماتی ندارد چرا که این الزامات تنها راهِ فهمِ معنایِ عدالت در حقوق را تشکیل می‌دهد. به بیان دیگر، تنها راه معنابخشِ این واژه در حقوق، ورود به زبانِ مکتب است.

در قلمروِ حقوق، همانند ساحت‌های مختلف علوم انسانی، مکاتب گوناگونی وجود دارد که به اعتبارهای مختلف قابل دسته‌بندی هستند و مفاهیم و اصطلاحات ناگزیرند در مقامِ معنایابی از رهگذر این مکاتب، بروز و ظهور پیدا کنند. بر این اساس است که می‌توان گفت واژه «عدالت» در لایه «مفهوم»[1] فاقد معنایِ مشخص

1. Concept

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

است و لاجرم برای پیدایی معنایی‌اش به سطح «برداشت»[1] قدم می‌گذارد و بدین وسیله هنجارهای پیشینی سوژه‌ها در مقام معنایابی این واژه بسیار خط‌مشی‌ساز هستند. وجه افراطی چنین نگاهی، موجب بازیچه‌گون شدن عدالت نزد سوژه‌ها می‌گردد و عدالت آنگونه معنا خواهد یافت که اقتضای مکتب است. چنین امکان تهی شدنی از درون‌مایه، گویای آن است که عدالت به همان اندازه‌ای که وسوسه‌انگیز است به همان میزان و چه بسا بیشتر از آن، تخریب‌کننده و ویرانگر است؛ می‌تواند ویران‌کننده تمام یا بخشی از نرم‌هایی باشد که بنای تمدنی یک فرهنگ یا یک مکتب را تشکیل می‌دهد. بر این مبناست که می‌توان گفت عدالت می‌تواند در لحظه ورود به درون مکتب، درون‌مایه آن را استحاله نموده و به ضد غایات مکتب دربیاید؛ به همان میزان که «جان‌بخش» ساحت حقوق است به همان میزان می‌تواند «جان‌گیرنده» این ساحت بوده و واژگان را از درون تهی سازد.

یکی از مهم‌ترین راه‌های پیشگیری از وقوع چنین خطراتی، معنایابی و معناسازی عدالت در درون مکتب است تا بدین وسیله قلمروی آن در داخل مکتب مقید و مشروط گردد. در واقع به یک اعتبار، حقوق، دستگاه مقیدساز و مشروط‌کننده است چرا که در لحظه تعریف حق و تکلیف، دقیقاً کار ویژه‌اش ترسیم محدودیت و ممنوعیت است و عدالت از این رهگذر به خدمت حقوق درمی‌آید و به مفاهیم درون دستگاه حقوقی معنا می‌بخشد و خود نیز در لحظه معنایابی، تقلیل معنا پیدا کرده و بدین وسیله محدود و مقید می‌گردد. چرا که یکی از کارکردهای تفسیر و تحلیل، تقلیل‌گرایی است؛ هرچند که ممکن است واژه: «تحلیل»، کارکردهای: «ترجمه، تفسیر، بازگشت (ارجاع)» را نیز داشته باشد.[2]

در ادامه یکی از تقسیم‌بندی‌های کلاسیک در مورد عدالت را طرح تا بدین وسیله، زمینه برای فهم این مفهوم در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم، تسهیل گردد.

۳ـ نظریه عدالت الهی در برابر عدالت زمینی

قدیمی‌ترین نظریه در خصوص عدالت که آغشته به اسطوره است؛ آن نظریه از عدالت است که به عالم ماوراءالطبیعه وصل بوده و در مقام معنایابی‌اش آن را به خدا نسبت می‌دهند. این برداشت از عدالت عمدتاً رنگ و بوی شرقی داشته و ریشه‌هایش در شرق، قدیمی‌تر از غرب است (Hoeffe, 2004: 13-20). در

1. Conception

۲. نویسندگان از کلمات مشابهی در این خصوص استفاده کرده‌اند. برای نمونه، بنی از این مفاهیم استفاده کرده است: تحلیل بازگشتی (Regressive Analysis)، تحلیل تجزیه‌ای (Decompositional Analysis) و تحلیل تبدیلی یا تفسیری (Transformative or Interpretive Analysis). (Beany, 2009)

ـ استلماخ و بروزک این عبارات را به کار برده‌اند: ۱ـ تحلیل به مثابه جستجوی علل منطقی (Analysis as a Search for Logical Reasons)، تحلیل به مثابه تجزیه (Analysis as Decomposition) و تحلیل به مثابه ترجمه (Analysis as Translation) (Stelmach and Brozek 2005: 70).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

مقابل، عدالت در غرب بعد از هومر، مشخصاً با افلاطون و ارسطو به مثابه مفهومی زمینی و این جهانی تعریف می‌شود (Hoeffe, 2004: 20-24). باید توجه داشت در میان باورمندان به عدالت الهی دسته‌بندیِ درونیِ زیادی وجود دارد. از جمله می‌توان به تعریف عدالت در میان فرقه‌ها و نحله‌های فکری درون ادیان اشاره داشت. برای نمونه مجید خدوری در کتابی با عنوان «عدالت در نگاه مسلمانان» می‌نویسد: مسلمانان ۶ معنا از عدالت دارند که شامل: عدالت سیاسی، عدالت کلامی، عدالت فلسفی، عدالت اخلاقی و عدالت شرعی است (Khadourii, 2016: 39-232). در برابر عدالت الهی، از دوره یونان باستان، و به ویژه از پایان قرون‌وسطی، نگرشی به عدالت وجود داشته است که در برابر نگرش تئوکراتیک قرار می‌گیرد و نحله‌های مختلف فکری از راست تا چپ در میانه این نظریه قرار می‌گیرند. از دلِ این برداشت است که با ظهور رنسانس، عدالت، معنایی مدرن پیدا می‌کند و تمامی برداشت‌های معطوف به «صفت» دارندهٔ عدالت را به کنار نهاده و به مفهومی اساساً ناظر بر «وضعیت» تبدیل می‌شود. است این در حالی است که در جهانِ پیشامدرن، برداشت از عدالت اسیر برداشت ناظر بر «صفت» دارندهٔ آن بود

از توضیحات بالا چنین برمی‌آید که عدالت فی‌نفسه مفهومی پیشینی نبوده بلکه پسینی است و در چنبره برداشت‌های پسینی قرار دارد. به این اعتبار، این مفهوم، مقوله‌ای زمانی، مکانی و مکتبی است و به فراخور محدودیت‌ها و اقتضائاتِ زمانی، جغرافیایی و مکتبی دچار تقلیل یا توسیع معنا می‌گردد. حال سؤال این است که معنای عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر چیست؟ کدامیک از تئوری‌ها با ماده ۲۵۱ مکرر نسبت همسو دارند؟ در ادامه تلاش می‌شود به این سؤال پاسخ داده شود.

۴ـ معنای حقوقیِ عدالت در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر

با توضیحات بالا در همین آغاز مشخص می‌شود آن نگاه بدیهی‌گونه که در آغاز در ماده ۲۵۱ مکرر نسبت به معنایِ حقوقیِ عدالت وجود داشت به سرعت از هم می‌پاشد و این سؤال به ذهن می‌رسد که معنای حقوقیِ عدالت در چارچوب این ماده چیست؟ در پاسخ به این سوال باید، نخست، نگاهِ کلانِ نظامِ حقوقیِ ایران نسبت به این مفهوم و برداشت قانونگذار از این مفهوم را فهمید تا بتوان به معنای حقوقی این کلمه نایل آمد.

۴ـ۱ـ برداشت قانون اساسی از عدالت

برای فهم مفهوم عدالت، لاجرم مراجعه به قانون اساسی، به‌مثابه مهم‌ترین سند حقوقی، می‌تواند راهگشا باشد. نگاهی به قانون اساسی گویای آن است که در جای جایِ این سند، از واژه عدالت یا مشتقات آن استفاده شده است. آنچه که در همان نگاه نخست مشاهده می‌شود این است که قانونگذار اساسی این ویژگی را هم ناظر بر وضعیت و هم ناظر بر فاعلان به کار برده است و اینها را متصل و متصف به ویژگی عدالت دانسته است. چنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

هنجارگرایی را باید در فضایِ جهان‌بینی اسلامیِ ارزیابی کرد؛ چرا که در عمومِ اصول و مشخصاً در اصل چهارم بر حکومت ضوابط اسلامی بر تمامی ضوابط و معیارهای دیگر تصریح شده است و به این اعتبار تمام مفاهیمِ قانون اساسی، نظیر مفهوم عدالت، لاجرم نمی‌توانند خارج از فضای گفتمانی ضوابط اسلامی خوانش پیدا کند. از این نظر، عدالت، مفهومی «درون‌مکتبی» بوده و خارج از دریچه مکتبی قابلیت خوانش پیدا نمی‌کند.

شایع‌ترین اصولی که به موضوع عدالت پرداخته‌اند از این قرار است: در مقدمه قانون اساسی به عدالت اشاره شده و بر لزوم حضور «فقهای عادل» برای دفاع از جنبه اسلامیت نظام تأکید شده است. در اصول ۲، ۳ مفهوم عدالت ناظر بر وضعیت و فضای حیات اجتماعی بوده است. به این اعتبار، عدالت یکی از مبانیِ اساسیِ نظام جمهوری اسلامی ایران را تشکیل می‌دهد و دولت مکلف به پیگیری اهداف عادلانه است. بنابراین آنجا که قانونگذار اساسی در بند ۱۲ اصل سوم بر ضرورت «پی‌ریزی اقتصاد عادلانه» تصریح داشته است؛ اقتصاد عادلانه را بر بنیان عدالتِ پروردگار پایه‌گذاری کرده است و اگر عدالت در مورد پروردگار ناظر بر صفت است در مورد دولت ناظر بر وضعیت است و بی‌تردید همنشینیِ این دو، پیچیدگی خاص و چه‌بسا سردرگم‌کننده دارد. در اصول دیگر نیز این شرایط به‌نوعی قابل مشاهده است. در اصل ۱۴ در خصوص رفتار حکومت با اقلیت‌های غیرشناخته شده در قانون اساسی در چارچوب «قسط و عدل اسلامی»، اصل ۶۱ راجع به صلاحیت‌های قوه قضاییه دال بر «گسترش و اجرای عدالت» و اصل ۶۷ ناظر بر سوگند نمایندگان به‌عنوان «امینی عادل»، به عدالت توجه محوری شده است. نیز اصل ۱۵۶ که قوه قضاییه را «مسئول تحقق بخشیدن به عدالت» معرفی کرده است. همچنین در اصل ۵، در خصوص خصلت ولی فقیه دایر بر «عادل»بودن، اصل ۹۱ دایر بر شرایط فقهای شورای نگهبان به‌عنوان فقیه «عادل»، اصل ۱۰۹ در خصوص شرایط و صفات رهبر دالّ بر «عدالت و تقوای لازم برای رهبری امت اسلام»، اصل ۱۵۸ در خصوص استخدام «قضات عادل»، اصل ۱۶۲ دایر بر لزوم به کارگیری «مجتهد عادل» برای ریاست دیوان عالی کشور و... به عدالت یا مشتقاتِ آن تصریح شده است.

نگاهی به سند بالادستی مذکور، گویای آن است که عدالت در این سند بنیادین، مفهومی اسلامی بوده و در دایره برداشت‌های مذهبی قرار گرفته است. به این اعتبار، برداشت از عدالت نمی‌تواند با ارزشها و هنجارهای شرع مقدس غیرهمسو باشد. چنین نگرشی به عدالت از دریچه اسلامی، موجب می‌شود: اولاً اصل عدالت در اسناد قانونی ایران، لاجرم بدان معنایی که شیعیان[1] دوازده‌امامی (موضوع اصل ۱۲ قانون اساسی) درک کرده‌اند عملیاتی شود و فراتر از آن، برداشت‌هایی که سایر فرق و مذاهب اسلامی، همچون اهل سنت، خوارج، معتزله و اشاعره داشته‌اند به کناری نهاده شود؛ هرچند که در میان شیعیان نیز نگاه اجماعی وجود ندارد

۱. خدوری بر این نظر است: از نظر اهل سنت در قرآن و احادیث، هیچ معیاری وجود ندارد که نشان دهد عناصر تشکیل دهنده عدالت کدامند و یا عدالت چگونه می‌تواند در زمین محقق گردد. بنابراین، اینکه معیار عدالت چگونه باید باشد به عهده علما گذاشته شده است و آنها تلاش کرده‌اند عناصر عدالت را از منابع معتبر و متفاوت و نیز احکام و قواعدی که در آثار مفسران وجود دارد استخراج نمایند (Khadourii, 2016: 34).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

و این وضعیت را سخت می‌کند. ثانیاً مفهوم عدالت در اینجا فقط متعین در لایه «حقوقی» گردیده و برداشتِ حقوقی، محورِ معنای این واژه را تشکیل می‌دهد. ثالثاً علی‌رغم تصریح یا مفروض تلقی کردن قانونگذار اساسی، واژه «عدالت» یا مشتقات آن در این سند بنیادین تعریف به معنا نگردیده است و در نتیجه ناگزیر باید برای درک معنای حقوقی آن به منابع دیگر رجوع کرد.

توضیحات بالا گویای آن است که در منظومه قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، عدالت با برداشت «عدالت الهی» همخوان است؛ به‌نحوی که نوعی از ویژگیِ عدالت برای حکومت اسلامی در نگاه قانونگذار اساسی تعریف و تعبیه شده است و این وصف، از کارگزار عادی تا عالی‌ترین کارگزار نظام ادامه داشته که در نهایت به ذات اقدس حضرت احدیت که خود منشأ عدالت فرض می‌شود وصل می‌شود با این توضیح که، عدالت در ارتباط با پروردگار، مفهومی ذاتی و مانا است اما در مورد بندگانِ خدا، مفهومی اعتباری و نسبی است و لذا با برداشت معطوف به وضعیت، همنشین می‌گردد. بر این اساس است که قانونگذار اساسی در اصل ۱۱۱ در خصوص عالی‌ترین مقامِ حکومت، مقرر داشته است: «هرگاه رهبر... فاقد یکی از شرایط [مثل عدالت] گردد... از مقام خود برکنار خواهد شد». از این نظر، برای فهم مفهوم عدالت، ناگزیر باید به «شرع» رجوع کرد و برای فهم مفهوم «عدالت حقوقی» و «عدالت قانونی» لاجرم گریزی از مراجعه به برداشت «عدل الهی»، به آن معنایی که شیعیان می‌فهمند و فهم در آن چارچوب نیست.

باید توجه داشت که در اسلام عدالت الهی در قالب «وحی و حکمت الهی» از طریق پیامبر اسلام ابلاغ گردیده است. وحی که از طریق کلمات پروردگار و در قالب «قرآن» تبلور یافته است و «حکمت الهی» نیز که بر پیامبر(ص) الهام شده است در قالب سخن پیامبر بیان گردیده و به شکل سنت ترویج یافته و سرانجام با عنوان «حدیث یا سنت پیامبر» شناخته شده است. این دو منبع معتبر که مظهر عدالت و اراده خداوند هستند، ماده خامی را فراهم می‌آورند که حکما بر پایه «عقل انسانی» بتوانند اصول اعتقادی و شریعت را طراحی کنند (Khadourii, 2016: 22). بر این مبنا، فهم عدالت در نهایت، علی‌رغم ابتنایش بر شریعت، در اسلام نیز شکل عقل‌گرایانه می‌تواند داشته باشد یعنی فهمِ متنِ مقدس می‌تواند به ابتنا و اتکای به عقلِ متعارف از طرقی همچون «قیاس» (تأمل فردی یک عالم) یا اجماع (اتفاق‌نظر علما) انجام پذیرد. در کنار اینها سنت ائمه (ع) نزد شیعیان یکی دیگر از منابع فهم عدالت را تشکیل می‌دهد.

در واقع نظر به جایگاه عالی‌ترینِ «شرع» در منظومه حقوق اساسی ایران، نمی‌توان برداشتِ شرعی از این مفهوم را کنار نهاد بلکه اتفاقاً محورِ فهمِ عدالت در فضایِ دین، قابل فهم است. این وضعیت به صراحت اصول قانون اساسی، به‌ویژه اصل چهارم، محلی از اعراب ندارد. در ارتباط با شرع، قرآن کریم مهم‌ترین منبع در این خصوص به‌شمار می‌آید. نگاهی به قرآن کریم گویای آن است که در این متن مقدس، بیش از دویست

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

مورد نصیحت و اندرز در قالب الفاظی همچون «ظلم، اثم و ضلال» درباره بی‌عدالتی بیان شده است و تقریباً اندرزهایی که بیانگر مفهوم عدالت‌اند حدود صد مورد است که به صورت مستقیم یا غیر مستقیم بکار رفته و از این موارد واژگان: «قسط» و «عدل» بیش از ۵۰ بار در اشکال مختلف آمده است (Khadourii, 2016: 33). اما در ارتباط با اینکه منظور از عدالت در متن مقدس چیست اتفاق‌نظری وجود ندارد. شاید نگاه لغت‌شناسانه به این مفهوم بتواند راهگشا باشد. شاید شارع مقدس، برداشت از این مفهوم را به معنای عرفی و رایج کلمه واگذار کرده است.

۴ـ۲ـ استعانت از معنای ادبی و عرفی برای فهم معنای اصطلاحی

در بالا تلاش گردید تا با تکیه بر متن مقدس (یعنی قرآن کریم) و سند بنیادین (یعنی قانون اساسی)، معنای واژه عدالت یا عدل تبیین گردد اما مشاهده شد که در اسناد مذکور، از این واژه تعریف به محتوا نگردیده است و لذا گریزی از گذار به ساحت ادبی و عرفی واژگان نیست. از آنجایی که عدالت واژه‌ای عربی است باید به ریشه عربی آن بازگشت. در زبان عربی، برای هر جنبه‌ای از ابعاد عدالت چندین واژه وجود دارد که پرکاربردترین آن، کلمه «عدل» است. همچنین برای واژه «عدل» چندین مترادف وجود دارد که شاید مهم‌ترین آنها: «قسط، قصد، استقامه، وسط، نصیب، حصّه، میزان» باشد (Khadourii, 2016: 27). در زبان عربی، واژه عدل، اسم مجرد و مشتق از فعل «عَدَل» بوده و دربردارنده معانی: «۱ـ راست نشستن، تعدیل و اصلاح کردن. ۲ـ دوری گزیدن، جدایی، یا از راه باطل به راه راست رو آوردن. ۳ـ برابر یا متساوی بودن، جفت و جور کردن، یا همسنگ کردن. ۴ـ متوازن کردن، هموزن کردن و یا در یک وضعیت برابر قرار دادن. ۵ـ سرانجام اینکه واژه عدل(یا عِدل)... ممکن است به معنای مثل یا شبیه باشد (مائده ۹۶)، اصطلاح لغوی که به صورت غیرمستقیم با عدالت ارتباط پیدا می‌کند» (Khadourii, 2016: 27). با این توصیف، شایع‌ترین معانی برای این واژه به قرار آتی قابل دسته‌بندی است:

۱. وجه سلبی عدالت؛ متضاد واژه «عدل»، «جور» است. برای این واژه نیز در فرهنگ‌های لغات، چندین مترادف، همچون: «بیداد، ظلم، ستم، طغیان، میل، انحراف، میل کردن از راستی در راه» وجود دارد. گفته می‌شود شایع‌ترین معنایِ جور در لغت به‌معنای ترک میانه‌روی و عدول از وسطِ مسیر به یکی از دو طرف (راست یا چپ) است. از این حیث، جور به تجاوز از هر حقّی و تضییع آن استعمال می‌شود (Isfahani,2005: 91).

۲. عدل به مثابه درستی و راستی، استقامت و انصاف؛ ابن‌منظور واژه عدل را به معنای «چیزی که در ذهن به‌عنوان یک امر راست و درست، تثبیت شده است» تعریف می‌کند. بر این اساس، مفهوم عدل در معنایِ «درستی و راستی» با مفاهیم «انصاف و اعتدال که دقیقاً در اصطلاح استقامت یا مستقیم و راست» بیان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

شده است؛ مترادف است (Khadourii, 2016: 28). بنابراین استقامت، انصاف و اعتدال نیز با عدالت پیوند وثیقی دارند چرا که اولاً استقامت به بیان راغب اصفهانی، به راه مستقیم (بدون انحراف و کجی) و خط راست گفته می‌شود و استقامت انسان نیز به‌معنای پایداری و ملازمت او در سلوک بر چنین راهی و منحرف نشدن از چنین مسیری گفته می‌شود (Isfahani,2005: 418). در این معنا، استقامت در برابر «جور» قرار دارد (Isfahani,2005: 91). ثانیاً انصاف از ماده «نصف» بوده که در آن، نظر بر تقسیم یک چیز میان دو طرف بدون هرگونه زیادت یا کاستی است (Al-Askari, 2008: 80). اهل لغت معنای دیگرِ انصاف را به «عدل» تعریف کرده و بر این نظرند: «انصاف همان عدل است. تفسیر انصاف این است که اعطاء کنی به دیگران از حقّ، مانند حقّی که از دیگران برای خود طلب می‌کنی» (Al-Husseini Al-Zubaidi, 1988: 24/ 413). علامه مجلسی نیز چنین آورده است: «عادل‌ترین مردم کسی است که آنچه برای خود می‌پسندد، برای مردم نیز بپسندد و آنچه برای خود روا نمی‌دارد، برای مردم نیز روا ندارد» (Majlisi, 1983: 72/ 25).[1] می‌توان گفت مفهوم انصاف برگرفته از «وجدان و فطرت» است که عموماً در قوانین و مقررات موضوعه دیده نمی‌شود یا اینکه خلاف آن دیده نمی‌شود (Jafari Langroudi, 1997: 515).

۳. عدل به مثابه تساوی؛ در این معنا، تساوی در هر دو وجه ریاضی و کیفی مطرح است که در حقوق به اصل برابری معروف است. مفهوم عدل ممکن است به معنای «برابر کردن یک چیز با چیز دیگر» به کار رفته باشد (Khadourii, 2016: 28). چنین برابر کردنی ممکن است کمّی یا کیفی باشد. از حیث کیفی، عدل به اصل انتزاعی برابری اشاره داشته و به معنای «برابری در مقابل قانون یا داشتن حقوق برابر» به استناد آیه ۱۰ سوره حجرات (مؤمنان درواقع برادر یکدیگرند) است. اما برابری کمّی به «اصل توزیعی عدالت» تأکید داشته و در مفاهیمی همچون « نصیب، قسط (سهم)، قسطاس و میزان (نسبت) و تقویم (قوام و راستی بخشیدن) به بهترین وجه بیان شده است» (Khadourii, 2016: 28; Al-Tarihi, 1988: 2/ 134) ملاحظه می‌شود که

---

۱. باید توجه داشت مفاهیمی همچون انصاف، را نمی‌توان فراتر از دریچه مکتب نگریست و نگرش مکتبی در خصوص خوانش این مفهوم خط‌مشی ساز است. با این توضیح، برخی نویسندگان خارجی، مفهوم انصاف را از مناظر مختلف به بحث گذاشته اند. برای نمونه در نوشته‌ای، سه برداشت از این مفهوم ارائه شده است: الف) در برداشتی که به لحاظ تاریخی با دادگاههای انصاف ارتباط پیدا می‌کند. ب) انصاف به مثابه یکی از اصول کلی حقوقی. پ) انصاف به مثابه نوعی صلاحیت مبتنی بر انصاف که بر اختیار گسترده برای ایجاد ضمانت اجراهای مبتکرانه دلالت دارد (Fletcher, 2005: 353-354). در نوشته دیگر، ماهیت انصاف دربرگیرنده سه تحلیل است: الف) انصاف برای تفسیر و اجرای حقوق معاهده‌ای و عرفی بین‌المللی. ب) اصول کلی حقوقی که فراتر از منبع جانبی حقوق بین‌الملل نیست. پ) اصول کلی حقوقی که شامل اصول عالی است (Hillier, 1998: 86). جانیس سه نوع از انصاف را با عنوان انصاف در درون حقوق (Infra legem)، انصاف فراتر از حقوق (Praeter legem) و انصاف مغایر حقوق (Contra legem) را مطرح می‌کند (Janis, 1983: 7-14). باکر بر آن است که جانیس در اینجا قائل به دو نوع انصاف (انصاف به مثابه عدالت اصلاحی و انصاف به مثابه عدالت توزیعی) شده است (Baker, 2008: 455). با در نظر گرفتن توضیحات بالا، آنچه که از انصاف در این نوشتار مدنظر است اینکه انصاف در اینجا یکی از وجوه معنایی عدالت بوده و همسو با برداشت معنایی عدالت است و لذا نمی‌توان آن را در این نوشته فراتر از عدالت فرض کرد بلکه وجهی از وجوه عدالت را تشکیل می‌دهد و بدین وسیله به عدالت وضوح می‌بخشد و در زمره اشکالِ معناییِ عدالت فرض می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

در این معنا، از یک سو، برابری و تساویِ ریاضی مراد است. از سوی دیگر، گاهی در موردِ هماهنگی و توازنِ ذاتی یک شیء یا یک مجموعه نیز از این کلمات استفاده می‌شود (IsFahani,2005: 251). آنچنان که برخی از فقها مانند صاحب جواهر و شیخ انصاری به پیروی از شیخ طوسی، از عدالت ارائه کرده‌اند و «عدل» را در معنای «الأحوال متساویاً» (Najafi, 1981: 13/ 280 ; Ansari, 2001: 3/ 165) بکار برده‌اند. ناگفته پیداست واژه «متساویاً» در این عبارت، به‌صورت اطلاقی به کار رفته و فراتر از تساوی ریاضی، بر تساوی کیفی نیز ناظر است. با این حال، برخی از نویسندگان آن را «بیان‌کننده تعادل روحی و توازن احوال و اوصاف انسانی» ذکر کرده‌اند (Ahmadi, 2012: 58). بنابراین، تساوی به معانی اعتدال و توازن بیش از پیش نزدیک‌تر شده است. آنچنان که در آیه ۴۳ سوره مریم، عبارت «صِرَاطًا سَوِيًّا» به راه مستقیم و معتدلی تعبیر شده است که از حقّ به‌سوی گمراهی مایل نباشد (Tabarsi, 2009: 3/ 639). در نوشته دیگری، واژه «سوی» تعبیر به مصونیت از افراط و تفریط شده است (Isfahani, 2005: 252).

در برداشت دیگر، تساوی به دادن حق به حقدار تعبیر شده و گفته شده است مساوات میان امور آن است که به هر امری، آنچه سزاوار است، بدهی تا هریک در جای واقعی‌اش که مستحقّ آن است، قرار گیرد (Tabatabai, 2008: 12/ 477). نیز در خصوص واژه «تسویه» آمده است: تسویه در یک ترکیب به‌معنای آن است که هر جزئی در جایی قرار گیرد که جایی بهتر از آن برایش تصوّر نشود و حقّش ادا گردد؛ به‌نحوی که اثر مطلوب را از هر جای دیگری بهتر ارائه کند (Tabatabai, 2008: 20/ 441).

در چارچوب توضیحات بالا، تساوی با میانه‌روی، دادن حق به حق‌دار و انجام عمل مناسب و پسندیده از یک سو، و با برابری ریاضی و کیفی از سوی دیگر، همنشینیِ معنایی پیدا می‌کند و این‌چنین با عدالت مترداف می‌گردد.

۴. عدل به مثابه میانه‌روی، موازنه؛ مفاهیم «موازنه، تعادل و میانه‌روی در واژه‌های تعدیل، قصد و وسط مستتر می‌باشند. واژه اول به لحاظ لغوی به معنای اصلاح، تنظیم و بیانگر توازن می‌باشد و واژگان دوم و سوم که به لحاظ لغوی به معنای میانه یا مکان (یا راه) میانه بین دو طرف است، میانه‌روی و اعتدال را نیز با خود همراه دارند. تمام این معانی عدالت نیز به خوبی در اصل حد وسط طلایی(پرهیز از افراط و تفریط) بیان می‌شوند.» (Khadourii, 2016: 28-29). شاید بر این اساس است که مسلمانان به «امت وسط» (بقره؛ ۱۳۷ و رعد؛ ۱۱) فرا خوانده شده‌اند. بنابراین می‌توان گفت میانه‌روی و موازنه مبینِ عدم‌تجاوز به حدود و حقوق دیگران است و «اگر انسان به راستی و درستی حقوق دیگران را رعایت کند و از کژی و انحراف بپرهیزد، این راستی و عدم‌انحراف را عدالت نامند» (Gorji, 1998: 518).

ملاحظه می‌گردد واژه قصد مرتبط با عدالت است. آنچنان که طریحی گفته است واژه قصد به‌معنای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

میانه و میانه‌روی در مسیر است (Al-Tarihi, 1988: 1/ 508). وسط و میانه‌روی نیز در مقابل «افراط» و «تفریط» قرار دارد و این دو از ماده «فَرْط» هستند که در اولی (افراط) نوعی از زیاده‌روی رخ می‌دهد و در دومی (تفریط)، کوتاهی و کاستی مطرح است (Al-Khoury Al-Shartouni, 1996: 4/149). همچنین عبارت «حد وسط» با عدالت مرتبط است. «منظور از حدّ وسط این است که انسان در تزاحم امور و تکالیف با یکدیگر، هرکدام را طوری انجام دهد که به دیگری ضرری نزند، حدّ وسط هر چیزی درواقع نسبت به مزاحماتش تعیین می‌گردد. باید به هر کاری در حدّی پرداخت که با سایر تکالیف و ارزش‌ها تزاحم پیدا نکند» (Mesbah Yazdi, 2009: 253).

با توضیحات بالا مشخص است که معنای لغوی «عدل» در زبان عربی کلاسیک ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی و اجتماعی است که «انصاف، توازن، تعدیل و در نهایت راستی و درستی را دربرمی‌گیرد. به صورت منطقی، عدالت الهی تعاطی از تمام این قبیل ارزشها و فضائل خواهد بود.» (Khadourii, 2016: 28). همچنین این واژه دربردارنده معانی نفی ظلم و بی‌داد و برابری است. با این حال باید اذعان داشت که معنای عرفی واژه عدالت از ظرفیت صریح و شفاف در این خصوص، به‌نحوی که موجب معنابخشیِ دقیقِ حقوقیِ به این واژه گردد نیست (Rostami and Pour Rezaee Fashkhami, 2018: 83).

۵ـ برداشت از عدالت در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر

در بالا مشاهده شده که مفهوم عدالت تا چه اندازه، مقوله‌ای بسط‌پذیر با گستره شمولیِ فراوان است و بی‌تردید هر نویسنده‌ای لاجرم گریزی از این وضعیت ندارد و ناگزیر است به فراخور موضوعِ بحث‌اش، این مفهوم را با تقلیل معنا روبه رو سازد در غیر این صورت امکانِ فهم آن با چالش مواجه خواهد شد. همچنین با نگاهی به متن ماده ۲۵۱ مکرر مشاهده می‌شود نه‌تنها مفهوم ادعایِ غیرعالانه بودن «چندان روشن و گویا نیست» (Rostami, 2016: 197) بلکه «منظور از ادعای غیرعادلانه بودن مالیات دقیقاً مشخص نیست. عوامل و ملاک‌های بی‌عدالتی مالیاتی کدام هستند که بر اساس آن بتوان تشخیص داد که در حق مؤدی بی‌عدالتی شده یا خیر» (Mansourian, and Chashmpayam, 2013: 119). بنابراین اساساً قرینه‌ای هم به دست نداده است که بتوان معنای حقوقیِ این عبارت را فهمید.

در اینجا و در ادامه ناگزیر هستیم سطح عدالت را نه‌تنها محدود به معنای حقوقی بلکه از میانِ قلمروهایِ حقوقی ناگزیر باید به قلمرویِ «مالیات»، که البته موضوعی اجتماعی و اقتصادی است، محدود سازیم. در این راستا، عدالت ناگزیر است با مفاهیم «اعتدال»، «انصاف»، «برابری»، «درستی»، «قانونی بودن» و... همنشین گردد و چه بسا در مقام مصداق از دریچه معنایی یکی از همین واژگان به بیرون خزیده و این چنین در عین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

حالی که عینی‌سازی می‌گردد؛ تقلیل معنا یابد. بنابراین، برداشت حقوقی از عدالت در چارچوب ماده مذکور را می‌توان به قرار زیر دسته‌بندی کرد:

۵ـ ۱ـ عدالت به مثابه اعتدال

یکی از معانی رایج عدالت نزد اهل ادب، میانه‌روی یا اعتدال و توازن است. بر این مبنا، از جمله جهات نقض پرونده‌هایِ مالیاتی توسط وزیر امور اقتصادی دارایی، عدول از مسیر اعتدال در پرونده مربوطه است و در صورت مشاهده هرگونه افراط یا تفریط در «فرآیند» مالیات‌ستانی یا محتوای عمل مالیات‌ستانی، وزیر مکلف خواهد بود دستور شایسته صادر کند. در اینجا چنین فرض می‌شود که وزیر اقتصاد در مقام تطبیق مصداق با مفهوم بیش از هر مقام دیگری در منظومه مالیات‌ستانیِ دولت، مقامِ صالح برای تشخیصِ چنین موضوعی است و این البته نظر به شأن سیاسی، اجرایی و اداری وی، قابل پذیرش به‌نظر می‌رسد.

با این حال نکته اینجاست، با نگاهی به مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده، ماده‌ای که کارگزاران مالیاتی را در فرآیند مالیات‌ستانی، ملزم به رعایت «عدالت» یا «اعتدال و میانه‌روی» کرده باشد مشاهده نمی‌شود همچنین در مراحل مختلف رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، اعم از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) و شورای عالی مالیاتی، از جمله جهات نقض پرونده، سخنی از اعتدال و عدالت به میان نیامده است. در این صورت، سختیِ کارِ وزیر اقتصاد این است که بر مبنای کدام موجهات، وی می‌تواند پرونده‌ای را نقض نماید؟ در حالی‌که مراجع مختلف رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی، «عدالت و اعتدال» را از موجبات نقض و رسیدگی نمی‌دانند.

پاسخ ساده به این سؤال این است که قانونگذار، از زمان اجرای ماده ۲۵۱ مکرر (یعنی از سال ۱۳۷۱)[۱] کلیه مراجع اداری و اجراییِ مالیاتی و شبه‌قضاییِ صلاحیتدارِ رسیدگی کننده را «مفروضاً» مکلف به رعایت مدلول «اعتدال» در «وصول» و «رسیدگی به اختلاف مالیاتی» کرده است. در غیر این صورت، در صورت شکایت مؤدی، وزیر از صلاحیت تکلیفی رسیدگی به این‌گونه پرونده‌ها از حیث نقض عدالت و اعتدال خواهد بود. با این حال باید توجه داشت که چنین ادعایی با منطوق موادی همچون ۲۵۱ و ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مغایرت دارد مگر اینکه قائل به این فرض باشیم که منطوق و مدلول ماده ۲۵۱ مکرر با منطوق و مدلول مواد ۲۵۱ و ۲۵۵ هم‌سو بوده و در واقع، فضایِ عملِ ماده ۲۵۱ مکرر دربردارنده فضایِ کلیِ عملِ کارگزاران اداره امور مالیاتی و مراجع شبه‌قضایی دادرسی مالیاتی (اعم از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتیِ بدوی و تجدیدنظر و نیز شورای عالی مالیاتی) است و چنین فرض می‌شود که این مقامات و مراجع به مدلول

۱. البته شکایت از مالیات ناعادلانه نزد وزیر تاریخ پیشینی دارد و نخستین شکل شکایت این‌چنینی نزد وزیر به ماده ۷۸ «قانون اصلاح پاره‌ای مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۴۵/۱۲/۲۸) و الحاق موادی به قانون مزبور» برمی‌گردد (Rostami and Pour Rezaee Fashkhami, 2018: 84).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

ماده ۲۵۱ مکرر واقف بوده و در تمامِ مراحلِ مربوط به اصدار برگ تشخیص یا رسیدگی به اختلاف مالیاتی، گوشه‌چشمی به مفهوم «عالانه بودن» داشته و دارند و مواد قانونی را آنگونه می‌فهمند و آن‌گونه اجرا می‌کنند که مغایرتی با مفهوم عالانه بودن نداشته باشد.

۵ـ ۲ـ عدالت به مثابه برابری و تساوی

از جمله مفاهیم استخراجی از اصل عدالت که خود به‌عنوان اصل حقوقیِ مسلم شناخته می‌شود اصل برابری است که در وجوه مختلف مطرح است (Abbasi, 2016: 284). از این حیث، اصل مذکور به مثابه یکی از اصول کلی مسلم در حقوق شناخته می‌شود و یکی از اصول کلاسیک حقوق اداری مدرن به‌شمار می‌آید. بر این مبنا، رعایت این اصل به استناد اصول مختلف قانون اساسی، به‌ویژه اصول ۳، ۱۹ و ۲۰، بر همه مقامات و مراجع صلاحیتدار قانونی لازم است.

این وجه از عدالت، تنها وجهی از عدالت است که امروزه صورت «موضوعه» پیدا کرده است. بر این مبنا، اقتضای تساوی رعایت برابری میان مؤدیان است که سیاست‌های تقنینی مالیاتی ایران در این خصوص تمهیداتی پیش‌بینی کرده است (Taheri Tari and Askari, 2016: 39-42). بنابراین در صورتی که در هر یک از مراحل اجرایی، اداری، عملیاتی یا مراحل رسیدگی به اختلاف مالیاتی، اصل مذکور موردِ غفلت یا موردِ سوء استفاده قرار گیرد وزیر اقتصاد مکلف به نقض پرونده و ارجاع آن به هیأت سه‌نفره منتخب خود خواهد بود.

با این حال باید توجه داشت که نزد اهل ادب، واژه «تساوی» فراتر از برابریِ ریاضی بوده و در اشکال مختلف کمّی و کیفی و نیز حتی در معنای اعتدال و دادن حق به حق‌دار نیز مطرح است. بر این مبنا، باید وزیر در مقام رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، از معنای رایجِ حقوقی تساوی فراتر رفته و گستره تساوی را به آن معنایی ببیند و به کار بندد که نزد اهل ادب مطرح بوده است. چنین گستره معنایی زمانی صورت عینی به خود خواهد گرفت که وزیر در مقام رسیدگی اولیه به شکایت مؤدی از تکیه صرف بر عبارات کلیشه‌ای همچون «پرونده به هیأت سه‌نفره ارجاع شود» و... فراتر رفته و در مقام رسیدگی اولیه، با در نظر گرفتن ظرفیت‌های زبانی و ادبی واژگان، استدلال موجه و مورد قبول خردمندان جامعه در این خصوص داشته باشد. این در حالی است که در معدود آرایی که از پستویِ هیأت‌ها به بیرون درز می‌کند، دستور وزیر جنبه استدلالی ندارد. برای نمونه می‌توان به «شماره پرونده شکایت: ۲۵۱/۱۷۵/م» صادره از «هیأت سه‌نفری ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم» اشاره داشت.

۵ـ۳ـ عدالت به مثابه انصاف

انصاف در اینجا هم در معنای ریاضی مطرح بوده و ناظر بر تقسیم‌پذیریِ حق به‌صورت «نصف در برابر نصف» است و هم به معنایِ دادن حق به دارنده حق است؛ بدین صورت که آنچه را که به خود نمی‌پسندی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

به دیگران نیز نپسند. لذا در انصاف همانند تساوی، برداشت کمّی و کیفی از حق نهفته است و استجابت هر کدام از آنها می‌تواند به معنای انصاف باشد. این دو وجه از انصاف در حقوق به انصاف آیینی و انصاف ماهوی قابل تعبیر است. حقوقدانان غربی رعایت انصاف آیینی را به معنایِ رعایت اصول عدالت طبیعی می‌دانند (Hadavand, 2011: 2/ 575). رئوس چنین اصولی شامل مواردی، همچون: بی‌طرفی، نفی جانبداری، نفی غرض ورزی، دادن فرصت مناسب و کافی برای طرفین، دادن حق دفاع و... است (Hadavand and Kazemi, 2013: 86) که البته با اصول دادرسی منصفانه همپوشانی زیادی پیدا می‌کند. در واقع این اصول، در راستای «قضایی کردن تصمیمات مقامات اجرایی و اداری» است تا بدین وسیله استدلال و استناد به مثابه مبنای پایه‌ایِ اصل صلاحیت، در اداره تثبیت گردد.

در چارچوب برداشت آیینی از انصاف، گفته می‌شود ظرفیت انعطاف‌پذیرِ انصاف، موجبِ تبدیل شدنِ آن به مفهومی فراگیر و قابل اعمال بر همه ارگانهای اجرایی، اداری و شبه‌قضایی شده است (Hadavand, 2011: 2/ 578). همچنین محور اساسیِ انصاف ماهوی را می‌توان در این گزاره ساده: «دادن حق به حق‌دار» تعبیر کرد. از این منظر، انصاف، ممکن است موجبِ عدول از اصل «نوعی» بودن به اصل «شخصی» بودن گردد تا حق از مدار خود خارج نگردد و این وضعیت، مبین، ظرفیتِ بالایِ انعطاف‌پذیریِ انصاف است که بدین وسیله در پیِ همنشینی «مفهوم» و «مصداق» به‌گونه‌ای است که «عدالت» به قربانگاه نرود.

با توصیفات بالا، مشاهده می‌شود انصاف با چنین دربرگیریِ معنایی‌اش، مهم‌ترین عنصر از عناصرِ عدالت است و مهم‌ترین دلیلِ آن، انعطاف‌پذیریِ معنایی آن است که بر مبنایِ آن، وزیر اقتصاد می‌تواند عدالت را بر پرونده‌های مالیاتی تسری بخشد. بر این مبنا، وزیر مکلف است از حیث صوری و ماهوی، رعایت انصاف را در پرونده‌های مالیاتی مورد توجه قرار دهد؛ اینکه آیا در فرآیند اصدار برگ تشخیص مالیاتی و سایر مراحل، اصول بی‌طرفی، نفی جانبداری و... رعایت شده است یا نه؟ اینکه آیا از حیث محتوایی، فرآیند مالیات‌ستانی و دادرسی مالیاتی یک‌طرفه بوده است یا خیر؟ آیا حق مؤدی پاس داشته شده است یا نه؟ و...

واقعیت آن است که انصاف، به‌ویژه از حیث ماهوی، مفهومی انتزاعی است که در ساحت حقوق، رمزآلود جلوه می‌کند و تنها نکته اتکایِ امیدوارکننده‌اش، استمداد از «وجدان و اخلاق» در مقامِ اِعمالِ انصاف است که البته هر دو نیز معیاری انتزاعی‌اند و صرفاً از طریق وادار ساختنِ وزیر به تصمیم‌گیری بر اساس «استدلال و استناد» است که می‌توان در مقام کنترل قضایی عمل وزیر را با معیارهای قضایی مورد سنجش قرار داد. به این اعتبار، وزیر مکلف خواهد بود در مقام اصدار دستور برای این‌گونه پرونده‌ها ازعبارت‌پردازی‌های کلی، مبهم، نظیر: «اقدامی ندارد» پیشگیری کند بلکه ناگزیر است برای برون رفت از وضعیت رازآلودِ مفهوم انصاف در حقوق، دستور خود را، اعم از موافقت یا مخالفت، به شکلی صادر کند که مورد قبول خردمندانِ جامعه و به‌ویژه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

حقوقدانان باشد و در نتیجه لازم می‌نماید که اصدار چنین دستورهایی دارای مقدمه توجیهی، و استدلال مکفی و مستند باشد که در لسان حقوقی به لزومِ رعایت «اصل الزام به بیان دلایل تصمیم» و «اصل موجه بودن» تعبیر می‌شود؛ در غیر این صورت، شایسته «نظارتِ قضاییِ توسعه‌یافته» آن خواهد بود دستوری که فاقدِ چنین مبانی و محتوایِ توجیهی است را نقض نماید. نگاهی به آرای صادره از دیوان، گویایِ آن است که پرونده‌ها اساساً از این حیث مورد توجه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار نمی‌گیرد. برای نمونه می‌توان به دادنامه شماره ۱۶۹۱ به شماره پرونده ۹۶/۱۳۸۸ مورخ ۱۳۹۷/۸/۱ اشاره کرد.

۵ـ ۴ـ عدالت به مثابه راستی و درستی (استقامت)

این وجه از عدالت همانند انصاف، مبینِ همنشینیِ این واژه با اخلاق است و وجه انتزاعی عدالت را نزد کارگزارِ مالیاتی درونی‌سازی می‌کند و کارگزار را در مسیری هدایت می‌کند که از آن به «راه راست و درست» می‌توان تعبیر کرد.

در پاسخ به این سؤال که مسیر راست و درست در ارتباط با کارگزار مالیاتی چیست؟ می‌توان با استعانت و به اتکای اصل حکومت قانون گفت که مسیر راست همانی است که «قانون» مشخص کرده است و راه درست همانی است که «حقوق» (یعنی اصول حقوقی) تعیین کرده است که در «دولت حقوقی» محورِ مناسبات را تشکیل می‌دهند. بر این مبنا، اقتضایِ استقامت در امر مالیات‌ستانی، تمرکز بر قوانین مالیاتی در تمام فرآیند مربوط به اخذ مالیات است و در هر کدام از مراحل مالیات‌ستانی، راستی (رعایت الزامات شکلی قانون) درستی (رعایت الزامات ماهوی قانون) نقض گردد یا مورد غفلت قرار گرفته باشد اقتضای عدالت آن خواهد بود که وزیر اقتصاد دستور شایسته صادر کند.

۵ـ۵ـ عدالت به مثابه پاسداری از حق‌ها

عدالت در ساحت حقوق مدرن، مفهومی حق‌بنیاد است که در پی پاسداری از حق‌هاست. مؤدی به‌عنوان موجودی انسانی و بر اساس اصل کرامت ذاتی انسان (موضوع اصل دوم قانون اساسی) از شأن انسانی برخوردار است. به این اعتبار، در درجه نخست؛ حق‌های انسانی (موضوع اصل دوم قانون اساسی) و در درجه دوم؛ حق‌های صنفی، شهروندی و قانونی‌اش (موضوع قانون مالیات‌های مستقیم یا قانون مالیات بر ارزش افزوده) باید در تمام مراحل مالیات‌ستانی پاس داشته شود و نقض هرکدام از آنها از موجبات نقض پرونده مالیاتی خواهد بود.

در پاسخ به این سؤال که گستره حق‌های مؤدی تا کجاست؟ می‌توان گفت که گستره حق‌ها نه‌تنها در قوانین موضوعه ذکر شده‌اند بلکه قلمروِ حق‌هایِ مؤدی در اصول حقوقی نهفته و پیش‌بینی شده‌اند که وزیر به فراخور اقتضائات پرونده باید بدانها توجه نماید. از این حیث، قانونگذار به نوعی مؤدی و وزیر را در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

این خصوص راهنمایی کرده است و مقرر داشته است مؤدی مکلف است «مستنداً به مدارک و دلایل کافی» شکایت خود را تقدیم دارد. در نتیجه مؤدی در مقام تسلیم دلایل، باید به حق‌های پایمال شده‌اش در فرآیند مالیات‌ستانی استناد جوید و بدین وسیله نظر وزیر را به اصل حقوقی مربوطه جلب نماید و مطابق اصول کلی حقوقی، وزیر مکلف است با اتکای به «اصل الزام به بیان دلایل تصمیم» نظر خود را در این خصوص در قالب موافقت یا مخالفت اعلام دارد. نگاهی به برخی از پرونده‌های هیأت‌های سه‌نفره گویایِ آن است که در این‌گونه پرونده‌ها، مؤدی صرفاً به عبارت: «عادلانه بودن» استناد می‌کند بدون اینکه توضیح کافی راجع به ابعاد عدالت ارائه دهد و البته، منطق اصل مذکور در دستورهایِ وزیر اقتصاد، بسیار نحیف و چه بسا مفقود است. برای نمونه در این خصوص می‌توان به «شماره پرونده شکایت: ۲۵۱/۱۴۷/م» صادره از «هیأت سه‌نفری ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم» اشاره کرد.

۶ ـ نتیجه‌گیری

در نوشته‌ای که از نظر گذشت تلاش گردید پرتوافکنی به مفهوم عدالت در چارچوب ماده ۲۵ مکرر انجام گیرد. رئوس نتایج از این قرار است:

۱. در نوشتار حاضر مشاهده شد از نقطه‌نظر حقوقی، عدالت فاقد معنای دقیق است. دلیل چنین عدم تعریفی را نه در ناتوانی از تعریف بلکه باید در ذات مفهوم عدالت جست. بر این اساس می‌توان گفت: « این مقوله، مفهومی انعطاف‌پذیر، سیال در میان واژگان، عبارات و جملات بوده و بدین وسیله با استفاده از خصلت «ژله»گونه‌اش، روابط میان واژگان، عبارات و جملات حقوقی را آن‌گونه تلطیف می‌بخشد که موردِ رنجشِ اخلاق و وجدان انسانی نگردد».

۲. در مقاله حاضر مشاهده شد که ماهیتِ انعطاف‌پذیرِ مفهومِ عدالت تا چه اندازه امر کنترل قضایی را دشوار می‌سازد چرا که قاضی حقیقتاً در چنین پرونده‌هایی نمی‌تواند به سادگی به اقناع وجدانی رسیده و رأی مقتضی صادر کند و هرچند ناگزیر است به استناد ظواهر پرونده رأی لازم را صادر نماید.

۳. در نوشتار حاضر تلاش گردید پرتوافکنی به دنیایِ عدالت در ساحت حقوق مالی، مشخصاً در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر، انجام گیرد. مشاهده گردید که تا چه اندازه این مفهوم در حقوق می‌تواند به همان میزان که چاره‌ساز است، چاره‌سوز باشد و فرصت اعمال بهینه قانون را از بین ببرد. به این اعتبار، نمی‌توان وجود یا عدم وجود معیارِ «عادلانه بودن» را نکته‌ای محوری در ساحت حقوق قلمداد کرد بلکه مفهوم عدالت در مقام عمل است که می‌تواند موجب ارزیابی حقوقی قرار گیرد و البته عدم امکان دسترسی به پرونده‌های موضوع این ماده امکان بررسیِ عملیِ حقوقی را با امتناع مواجه می‌سازد و معدود پرونده‌هایی هم که از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

پستوی دستگاه مالیاتی به دست می‌آید گویایِ آن است که هیأت‌های سه‌نفره و حتی آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مجال و ظرفیت شایسته‌ای برای تبیینِ ابعادِ حقوقیِ این عبارت را پیدا نکرده‌اند. در کنار این، مشاهده می‌شود که حتی در عالم نظر نیز معضلات جدی پیشِ روی این مفهوم وجود دارد و آن، خوانش‌های مختلف از این مفهوم است؛ به‌نحوی که نمی‌توان از اجماع‌نظرِ کلی پیرامون این مفهوم حتی در سنت اسلامی سخن به میان آورد. مهم‌تر اینکه در میان حقوقدانان نیز در خصوص معنای این مفهوم اجماع‌نظر کلی وجود ندارد.

۴. علی‌رغم معضلات بالا، یکی از نکات امیدوارکننده این عبارت این است: با در نظر گرفتن معنایِ «جور» که متضاد عدالت است هرگونه نفی یا کتمان یا غفلت از حق‌های قانونیِ مؤدی، مصداقی از مصادیقِ نقض عدالت به‌شمار خواهد آمد. در چارچوب این گزاره، حق‌ها اعم از موضوعه و غیر موضوعه، در دایره حق‌هایِ مؤدی به حساب می‌آیند و نه‌تنها نقض منطوق قانون، مدلولِ قانون، مفروضِ قانون، مفهومِ قانون، مبنایِ قانون و حکمِ قانون مصداقی از نقض عدالت به‌شمار خواهد آمد بلکه نقض اصول حقوقی نیز در محدوده نقضِ عدالت به حساب خواهد آمد و از بابت نقض هر یک از موارد گفته شده در بالا، وزیر اقتصاد مکلف به نقض پرونده و ارجاع آن به هیأت سه‌نفره خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

فهرست منابع

1. Abbasi, Bijan (2016). Human Rights and Public Freedoms, Tehran: Justice Publishing (in Persian).
2. Ahmadi, Seyed Javad (2012). The Criterion of Distributive Justice and its Relation to Fairness and Equality with Emphasis on the Governmental Ethics of Imam Ali (AS), Journal of Ethics, Fifth Year, 18, 76-53 (in Persian).
3. Al-Askari, Abi Hilal (2008). Al-Farooq Al-Lugawiyah, Qom, Islamic Publishing Institute (in Arabic).
4. Al-Khoury Al-Shartouni, Saeed (1996). Aghrab Al-Mavared, 3 and 4, Tehran, Dar al-Aswa for Printing and Publishing (in Arabic).
5. Al-Husseini Al-Zubaidi, Mohammad Morteza (1988). Taj Al-Arus, 24, No Place: Dar Al-Hedayeh (in Arabic).
6. Al-Tarihi, Fakhruddin (1988). Majmah Al-Bahrain, 1 and 2, No Place: Maktabata Al-Nashr Al-Saghafata Al-Eslami (in Arabic).
7. Ansari, Sheikh Morteza (2001). Al-Makasib, 3, No Place: Mohebbin (in Arabic).
8. Baker, Betsy (2008). Progress in International Law: The Precedential Judge Hudson? Rivers, Oceans, Equity and International Tribunals, Edited by Russell A. Miller and Rebecca M.Bratspies, Leiden, Boston, Martinus Nihoff.
9. Beany, Michael (2009). Analysis, in Stanford Encyclopedia of Philosophy. Available at: http://plato.stanford.edu/entries/analysis. Last Visited: 8/9/2019.
10. Fletcher, George (2005). American Law in a Global Context the Basics, Edited by Steve Sheppard, New York, Oxford University Press.
11. Gorji, Abolghasem (1998). Justice with a Brief Reference to some of its Divisions, Immanent Teacher, (by Sadegh Larijani), Qom: Mersad Publishing. (in Persian).
12. Hadavand, Mehdi (2011) Comparative Administrative Law, 2, Tehran: SAMT (in Persian).
13. Hadavand, Mehdi and Kazemi Davood (2013). A Reflection on Modern Principles of Administrative Law in the Civil Service Management Law - Analysis of Article 90 of the Civil Service Management Law, Rahbord Quarterly, 67, 94-63 (in Persian).
14. Hillier, Tim (1998). Sourcebook on Public International Law, London, Sydney, Cavandish Publishing Limited.
15. Hoeffe, Otfried (2004). Philosophical Perceptions of Justice, translated by Amir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

Tabari, Tehran: Akhtaran Publishing (in Persian).
16. Isfahani, Ragheb, (2005). Al-Mufradat Fi Gharib Al-Quran, Beirut: Dar Al-Ma'rifah (in Arabic).
17. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (1997). Terminology of Law, 8th Edition, Tehran: Ganj-e-Danesh Publications. (in Persian)
18. Janis, Mark (1983). The Ambiguity of Equity in International Law, Brooklyn Journal of International Law, 9(7).
19. Khadourii, Majiid (2016). Muslims' Perception of Justice, Translated by Mostafa Younesi and Samad Zahiri, Qom: Mofid University Press (in Persian).
20. Majlisi, Muhammad Baqir (1983). Bahar al-Anwar, 72, Beirut: Al-Wafa Institute (in Arabic).
21. Mansourian, Naser Ali and Chashmpayam, Bahram (2013). Legal-comparative Analysis of Iranian Tax Authorities, Journal of Taxation, 19 (Series 67), 107-133 (in Persian).
22. Mesbah Yazdi, Mohammad Taghi (2009). Rastegaran, Qom: Imam Khomeini Educational and Research Institute (in Persian).
23. Najafi, Mohammad Hassan (1981). Jawahar al-Kalam, 13, Beirut: Dar Al-Ahya Al-Tarath Al-Arabi (in Arabic).
24. Rostami, Vali and Pour Rezaee Fashkhami, Mahmoud (2018). Analysis of the Legal Nature of Tax Litigation Subject to Repeated Article 251 of the Law on Direct Taxes, Journal of Tax Research, 36, 81-105 (in Persian).
25. Rostami, Vali (2016). Financial Law, Tehran: Mizan Legal Foundation (in Persian).
26. Stelmach, Jerzy and Bartosz Brozek (2005). Methods of Legal Reasoning, Dordrecht: Springer.
27. Tabarsi, Fadl Ibn Hassan (2009). Majma 'al-Bayan fi Tafsir al-Quran, 3, Qom: Noor Wahi Publications (in Arabic).
28. Tabatabai, Mohammad Hussein (2008). Al-Mizan Fi Tafsir Al-Quran, translated by Seyyed Mohammad Baqir Mousavi Hamedani: 12 and 20, Qom: Islamic Publications (in Persian).
29. Taheri Tari, Mir Mohsen and Asgari, Ali (2016). The Principle of Equality and Tax Justice in the Mirror of Human Rights and Modern Tax Law, Tehran: The SD Institute of Law Research & Study and the Tax Affairs Organization (in Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.109] [Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]