مبانی مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی

باقر قلی[1]
علیرضا انتظاری نجف آبادی[2]
سعید شریعتی فرانی[3]

چکیده

بر اساس قواعد فقهی، هرگونه خسارتی که از طرف هر شخص به دیگری وارد شود، باید جبران گردد. آنچه از بیان روایات بر می‌آید این است که دولت اسلامی مکلف به جبران خسارات وارده از طرف کارگزارانش به دیگران می‌باشد. با وجود این، قانون مالیات‌های مستقیم هرگونه خسارتی که از تعمد، تسامح و غفلت مأموران مالیاتی ناشی می‌شود را مشمول مسئولیت مدنی دانسته است. این رویکرد قانون مالیات‌های مستقیم با شغل خطیر این مأموران مطابقت نداشته و با اصول حسابرسی هماهنگ نیست. با توجه به اینکه در حسابرسی بررسی کلیه اسناد مالیاتی واحدهای تجاری امکان پذیر نبوده و امروزه بررسی کلیه اسناد یک عمل غیر حرفه‌ای است، لذا حسابرسی مأموران مالیاتی مبتنی بر ریسک است. از طرف دیگر مأموران مالیاتی با انبوهی از سؤالات حقوقی مواجه هستند، نقض بخشنامه‌ها و نظریات شورای عالی مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری و ضعف ساختار حقوقی سازمان امور مالیاتی، امکان ایجاد وحدت رویه مشخص در امور حقوقی را سلب نموده و برای مأموران مالیاتی ابهامات زیاد و مسئولیت‌زا باقی گذاشته است. بر این اساس نسبت به مأموران مالیاتی مسئولیت مدنی مبتنی بر تقصیر نوعی در موارد سوء نیت، پلیدی انگیزه و بی‌مبالاتی نابخشودنی و بی‌اعتنایی به نص صریح قوانین مناسب است.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت مدنی، مأموران مالیاتی، تعدد اسباب، مبانی مسئولیت، تسامح

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۷/۱۴، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۷

۱. دانشجوی دکترای حقوق خصوصی، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی، نراق، ایران، baghergholi62@gmail.com
۲. استادیار گروه حقوق، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی، نراق، ایران (نویسنده مسئول) entezari.uni@gmail.com
۳. استادیار گروه حقوق، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی، نراق، ایران، shariati19@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

۱- مقدمه

مأموران مالیاتی با توجه به نوع شغلشان، به طور معمول با اکثریت مردم جامعه ارتباط پیدا می‌کنند. برای آنها مالیات نوشته و بودجه دولت را تأمین می‌نمایند. از یک طرف آنها با تعداد زیادی از افراد سودجو، فرصت طلب که به انحاء مختلف؛ اعم از تطمیع، تهدید و فریب که قصد دارند از پرداخت مالیات طفره بروند، سر وکار دارند. از طرف دیگر ممکن است این مأموران با تسامح، غفلت و حتی عمد، موجب اضرار به دولت یا پرداخت کنندگان مالیات شوند. سؤالی که مطرح بوده این است که این مأموران در چه صورتی مشمول مسئولیت مدنی می‌گردند. اگر عوامل مختلفی با مأموران مالیاتی در ورود خسارت نقش داشته باشند، کدام یک مشمول مسئولیت مدنی خواهد شد؟ در این مقاله که به روش توصیفی- تحلیلی تدوین شده، به سؤالات مذکور جواب داده می‌شود. مطالعات چندانی در این باره صورت نگرفته است و حتی رویه قضایی نیز در این باره به صورت کامل و همه گیر تکوین نیافته است. به نظر می‌رسد که دلیل این امر نیز نگرانی مأموران مالیاتی از پیامدهای ناگوار مراجعه به سیستم قضایی باشد. لذا تجربه نشان داده است که آنها خواهان فیصله پرونده و پرداخت خسارت درخواست شده بوده‌اند. با وجود این در این پژوهش آرائی از دادگاه‌ها نیز مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲- انواع مسئولیت مأموران مالیاتی

در تبیین مسئولیت نوشته‌اند: مسئولیت عبارت از تعهد قهری یا اختیاری شخص در مقابل دیگری است (Jafari Langroudi, N.D : 41). در حقوق می‌توان مسئولیت را به سه گروه تقسیم نمود: مسئولیت مدنی، کیفری و انتظامی. قانون مالیات‌های مستقیم، برای مأموران مالیاتی هر سه نوع مسئولیت را تبیین نموده‌است.

۲-۱- مسئولیت مدنی

در تعریف این نوع مسئولیت بیان داشته‌اند: « تکلیف و تعهد شخص به جبران زیانی که به دیگری وارد شده‌است» (Entezari Najafabadi, 2015 : 68).

در مورد مأمور مالیاتی، زیان ممکن است به مؤدی، دولت و یا شخص ثالث وارد شود. قانون مالیات‌های مستقیم مصادیقی از مورد اول و دوم را در ماده (۲۷۰ ق.م.م) بیان داشته است و مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی نیز نسبت به شخص ثالث مطابق اصول و قواعد عام مسئولیت مدنی قابل تحقق است (Bagheri, Tavaassoli Naeini, Dalmanpour, 2019 : 46).

۲-۲ مسئولیت کیفری

قانونگذار ایران مسئولیت کیفری یا جزایی را تعریف ننموده‌است؛ با وجود این بسیاری از نویسندگان به ارائه تعریف آن اقدام نموده‌اند. برخی آن را « اهلیت یا قابلیت شخص برای تحمل تبعات جزایی رفتار مجرمانه خود » تعریف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

نموده‌اند (Sanei, 2001 : 75). در انتقاد از این تعریف بیان داشته‌اند که محور این تعریف قابلیت وی از لحاظ عقلی است (SHahidi, Dehghan, Badie Sanayye, 2018 : 135). پاره‌ای دیگر از حقوقدانان آن را تحمیل و یا الزام تبعات جزایی رفتار مجرمانه شخص به وی تلقی نموده‌اند (Bavi, Mahmoud, Bahmani, 2014 : 15). بر این تعریف ایرادی وارد کرده‌اند و بیان داشته‌اند که این تعریف همه اشخاص را به طور مطلق مشمول مجازات دانسته است و مجانین و صغار از این تعریف خارج نشده است (SHahidi, Dehghan, Badie Sanayye, 2018 : 135). به نظر می‌رسد که ایراد مذکور وارد نباشد، چرا که تعریف کافی است ماهیت یک امر را بیان کند، ضرورتی بر تبیین شرایط تحقق آن در تعریف وجود ندارد. اینکه شخص در چه صورت مشمول مسئولیت کیفری نمی‌شود، مربوط به ماهیت مسئولیت نیست. در واقع مسئولیت کیفری عبارت است از : « الزام شخص به تحمل یک مجازات کیفری، هنگامی که با بزهکاری خویش نظم اجتماعی را مختلف کرده است» (Taghizadeh, 2014 : 132). به موجب قانون مالیات‌های مستقیم مأمور مالیاتی در موارد متعددی مسئولیت کیفری پیدا می‌کند به عنوان مثال اگر وی با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی تقصیراند فراهم نماید (Saraee, Rostami, Rasekh, Dadgar, 2019 : 129). به موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شود (قسمت اخیر ماده ۲۷۰ ق.م.م).

۲-۳- مسئولیت انتظامی (انضباطی)

قانونگذار ایران تعریفی از این نوع مسئولیت نیز ارائه نداده است. با وجود این مقررات مختلف از جمله قانون مالیات‌های مستقیم مصادیق مختلفی از این نوع مسئولیت را تبیین نموده است. به عنوان مثال؛ به موجب ماده (۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم) اگر مأمور مالیاتی بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص دهد، مسئولیت مدنی پیدا کرده از خدمات دولتی از سه ماه تا پنج سال انفصال می‌یابد (Abbasi , 2011 : 74). گفته شده که مسئولیت انتظامی مرز میان مسئولیت مدنی و کیفری است (Tabatabainejad, Sadeghi Moghaddam, 2016 : 84). به نظر ما این دیدگاه قابل نقد است، چرا که مسئولیت انتظامی حد واسط مسئولیت مدنی و کیفری نیست، اگر قرار باشد مسئولیت انتظامی را با مسئولیت مدنی و کیفری مقایسه کنیم، باید آن را شکل خفیفی از مسئولیت کیفری دانست چرا که این نوع مسئولیت در قلمرو حقوق عمومی بوده و بیشتر در زمینه اخلاق حرفه‌ای، رفتار اشخاص و شرکت ها حاصل می‌شود. این نوع مسئولیت اموری مانند امنیت، سلامت عمومی، محیط زیست، ایمنی جاده ها و کالاها تحت شمول قرار می‌دهد (Ogus, 2007 : 378). مسئولیت انتظامی زمانی ایجاد می‌شود که یکی از افراد صنف مانند قاضی، وکیل، کارشناس دادگستری، مأمور مالیاتی؛ مقررات صنفی مربوط به خود را نقض نموده باشد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

(Rostami, Bahadori jahromi, 2009 : 78). در مسئولیت مدنی، مسئول مکلف به جبران خسارت مالی، زیان دیده است. در مسئولیت جزایی، به دلیل نقض نظم عمومی جامعه توسط شخص مسئول؛ عرض، وجهه، جان، آزادی یا مال وی متأثر خواهد شد. در مسئولیت مدنی، به شخصی خسارت وارد شده و مسئول باید آن خسارت را جبران کند. در حالی که در مسئولیت جزایی و مسئولیت انتظامی شخص به دلیل نقض قانون تنبیه می‌شود. مقرره‌ای که در مسئولیت کیفری نقض شده است، با نظم عمومی جامعه اصطکاک دارد و مقرره‌ای که در مسئولیت انتظامی نقض شده است، با نظم صنفی و شغلی در تضاد است (Therese, 2008 : 200).

با وجود اینکه به نظر می‌رسد واژه‌های مسئولیت انتظامی و مسئولیت انضباطی مترادف بوده و گاهی نیز عباراتی مانند مجازات انتظامی و انضباتی نیز برای آن به کار می‌رود، ولی در مورد تخلفات قضات، وکلا، سردفتران، پزشکان در قوانین مربوطه از واژه انتظامی استفاده شده ولی در قانون تعزیرات حکومتی برای متخلفین صنفی از مجازات انتظامی در قانون رسیدگی به تخلفات اداری از مجازات اداری و تخلف اداری صحبت به میان آمده است. در قانون کار و آیین‌نامه انضباطی فدراسیون فوتبال جمهوری اسلامی ایران و مقررات حوزه بازار سرمایه همچون دستورالعمل انضباطی کارگزاران تخلف انضباطی درج شده است (SHahidi, Dehghan, Badie Sanayye, 2018 : 132).

در هر حال مسئولیت انضباطی و کیفری گاهی چنان به هم تنیده می‌شود که تشخیص مرز آنها، به راحتی ممکن نیست. از جمله مسئولیت‌های انتظامی مأموران مالیاتی عبارت است از: اختفاء یا امحاء اسناد و مدارک مؤثر در میزان مالیات (مستفاد از ماده ۲۷۰ ق.م.م)، مرور زمان یا غیر قابل وصول شدن مالیات مؤدی بر اثر مسامحه یاغفلت (ماده ۲۷۰ق.م.م)، مورد اقدام دادن امور مالیاتی مختوم (ماده ۲۳۹ ق.م.م)، تسلیم مدارک به اشخاصی که حق دریافت آن را ندارند یا خودداری از تسلیم مدارک به اشخاصی که حق دریافت آن را دارند (بند ۱۸ ماده ۸ رسیدگی به تخلفات اداری)، نقض قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها (تبصره ۴ ماده ۹ ق.ر.ت.ا)، انجام اموری که استقلال و اصالت حرفه‌ای مأموران و مقامات مالیاتی را مخدوش می‌نماید (مستفاد از تبصره ۴ ماده ۹ ق.ر.ت.ا)، سهل انگاری در عدم ارسال گزارش تخلفات کارمندان تحت امر (بند ۱۵ ماده ۸ ق.ر.ت.ا)، قبول وکالت یا نمایندگی مؤدیان مالیاتی (ماده ۱۷۱ق.م.م).

۳- مبانی مسئولیت مدنی مأمور مالیاتی

مبانی مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی در سه محور؛ مبانی فقهی، مبانی قانونی و مبانی نظری مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

۳-۱- مبانی فقهی

به موجب قواعدی مانند قاعده لاضرر، قاعده اتلاف، قاعده تسبیب، قاعده غرور، قاعده علی الید و قاعده تعدی و تفریط، اگر شخصی موجب خسارت و ضرر دیگری شود، باید آن را جبران نماید. علاوه برآن بیان روایات، مسئولیت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

مأموران دولتی را در سه گروه مورد مطالعه قرار می‌دهد؛ الف- قاضی، ب- کارگزار، ج - حاکم.

درباره خطای قاضی روایتی از حضرت علی (ع) نقل شده است که ایشان فرموده‌اند: « ان ما اخطات القضات فی دم او قطع فعلی بیت‌المال المسلمین»(Colaini, 1986 : 354). بنابراین به موجب روایت مذکور، اگر قاضی خطائی را مرتکب شود، باید خسارت آن از بیت‌المال جبران شود. به همان ترتیب نظر مشهور فقهای امامیه بر این است که مسئولیت مدنی ناشی از اشتباه قاضی چه در حکم و چه در دعاوی مالی بر عهده بیت المال است. در این باره فرموده‌اند: « و یحضر من اهل العلم من یشهد حکمه، فان اخطا نبوه لان المصیب عندنا واحد، و یخاوضهم فیما یستبهم من المسائل النظریة لتقع الفتوی مقررة. و لو اخطا فاتلف، لم یضمن، و کان علی بیت‌المال» (Helli, 1961 : 865). همچنین فرموده‌اند: « (و) کیف کان ف(لو اخطا فاتلف) بان حکم لاحد بمال او علی احد بقصاص او نحو ذلک ثم ظهر ان الخطاء فی الحکم و لم یکن مقصراً فی الاجتهاد(لم یضمن) لانه محسن (و کان علی بیت‌المال) بلا خلاف اجده فیه نصا و فتوی» (Najafi, 1981 : 79).

در باره خطای کارگزار امام (ع) طی نامه‌ای به مالک اشتر فرموده است: « و ان ابتلیت بخطاء و افرط علیک سوطک او سیفک او یدک بالعقوبة فان فی الوکزة فما فوقها مقتلة فلا تطمحن بک نخوة سلطانک عن ان تودی الی اولیاء المقتول حقهم». « اگر در مقام اجرای مجازات، مرتکب اشتباه و خطا شدی؛ چه بسا مشت زدن به کسی باعث مرگ وی گردد، در این صورت قدرت و مقام موجب آن نگردد که از پرداخت دیه مقتول خودداری کنی». با وجود تصریح این نامه به پرداخت دیه، معلوم نیست که دیه را چه کسی باید پرداخت کند، آیا خود کارگزار و یا اینکه دیه باید از بیت‌المال پرداخت شود.

شاید نزدیکترین نمونه عملی مربوط به مسئولیت مأموران مالیاتی در زمان صدر اسلام، مربوط به ابوالجهم باشد. منابع اهل سنت از عایشه نقل نموده‌اند که ابوالجهم از اصحاب پیامبر (ص) بود. حضرت وی را به نزد قبیله لیث برای جمع‌آوری زکات فرستاد. بین وی و یکی از افراد قبیله مذکور جدال صورت گرفت. ابوالجهم، وی را زخمی می‌کند. افراد قبیله وی نزد پیامبر (ص) شرفیاب شده و درخواست قصاص می‌کنند. حضرت به آنها دیه پیشنهاد می‌کند ولی آنها قبول نکردند. پیامبر (ص) مبلغ دیه را افزایش دادند بعد از آن قبیله لیث پیشنهاد دیه را می‌پذیرند. گرچه سند روایت ضعیف است، ولی این روایت دال بر این است که اگر مأمور مالیاتی موجب ورود خسارت به کسی شود، مسئولیت وی از طریق بیت‌المال جبران می‌شود. اشکال دیگری که در روایت وجود دارد این است که با مبانی فقهی مطابقت ندارد، چرا که در خطای عمدی حکم قصاص ثابت است و خطای ابوالجهم نیز عمدی بود.[۱] ظاهراً فقهای اهل سنت، به استناد روایت مذکور و چند روایت دیگر به ویژه جریان کشتار قبیله جذیمه توسط خالد

۱. در سنن ابن ماجه روایت چنین نقل شده است: « حدثنا محمد بن یحیی. ثنا عبد الرزاق. انبانا معمر عن الزهری، عن عروة، عن عائشة؛ ان رسول الله (ص) بعث ابا جهم بن حذیفة مصدقاً. فلا جه رجل فی صدقته، فضربه ابوجهم فشجه. فاتوا النبی (ص) فقالوا، القود. یا رسول الله! فقال النبی (ص) «لکم کذا و کذا» فلم یرضوا. فقال« لکم کذا و کذا». فرضوا....

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

بن ولید، مأموران دولتی را مسئول خسارت‌های ناشی از اشتباه خود ندانسته و آن را به عهده بیت‌المال گذاشته‌اند (Ibn Abedin, 2000 : 418).

برخی از فقهای شیعه به استناد قواعد مختلف از جمله قاعده «الخراج بالضمان» دولت را مسئول جبران خسارات ناشی از مأموران خود دانسته‌اند. البته روی سخن آنها با قضات بوده و استدلال می‌کنند که قضات در جهت اصلاح امور جامعه عمل می‌کنند و آنها در کار خود محسن هستند[۱](Golpayegani, 1994 : 402). مبانی مذکور در مورد مأموران مالیاتی نیز وجود دارد و اگر قرار باشد، قضات به دلیل محسن بودن در کارهای خود، خسارت را پرداخت ننمایند، مأموران مالیاتی که عملشان منطبق با اصول حرفه‌ای و فنی بوده نباید خسارت را پرداخت نمایند، به ویژه اینکه وصول مالیات یکی از ضروری‌ترین امور در راستای حفظ نظام جامعه بوده و قاعده «الخراج بالضمان» با وضعیت حال آنها سازگارتر است.

۳-۲- مبانی قانونی

به موجب ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی: «کارمندان دولت و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به آنها که به مناسبت انجام وظیفه عمداً یا در نتیجه بی‌احتیاطی خساراتی به اشخاص وارد نمایند، شخصاً مسئول جبران خسارت وارده می‌باشند ولی هرگاه خسارات وارده مستند به عمل آنان نبوده و مربوط به نقص وسایل ادارات و یا مؤسسات مزبور باشد، در این صورت جبران خسارت بر عهده اداره یا مؤسسه مربوطه است ولی در مورد اعمال حاکمیت دولت هر گاه اقداماتی که برحسب ضرورت برای تأمین منافع اجتماعی طبق قانون به عمل آید و موجب ضرر دیگری شود دولت مجبور به پرداخت خسارات نخواهد بود». از طرف دیگر قانون مالیات‌های مستقیم نیز بیان داشته است: «مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در موارد زیر عبارت است از:

۱. هرگاه بعد از تشخیص مالیات و غیرقابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و یا نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارك مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند، علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می‌نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

۲. در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای مادة (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست مقصر به

۱.. «المسالة الثالثة فی انکشاف فسق الشاهدین بعد ان قتل احد حدا قال المحقق: لو اقام الحاکم الحد بالقتل فبان فسوق الشاهدین کانت الدیة فی بیت المال ... اقول : ... خطاء الحاکم من بیت المال المعد لمصالح المسلمین، و هو محسن فی عمله لکونه فی مقام اصلاح الامور و حفظ النظام ، و خدمة الدین و اقامة الشعائر، و اجراء الاحکام، فالغرامة اللازمة علیه کانت علی بیت مال المسلمین...»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

موجب رأی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی بر کنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد.

ضمناً نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد، متخلف مسئولیت مدنی داشته و به وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد و درصورت وجود سوء نیت متهم به وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت.

مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از یك الی چهار سال محکوم می‌شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی تقصیراند فراهم سازند به موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شوند. دادگاه‌ها خارج از نوبت به این جرایم رسیدگی خواهند نمود.» (ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم)

سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا قانون مالیات‌های مستقیم، نسبت به مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی، قانون مسئولیت مدنی را نسخ نموده است، یا هر کدام قلمرو خاص خود را دارد؟ در جواب این سؤال باید گفت که مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مسئولیت مدنی از جهات زیر با هم اختلاف داشته و دارای قلمرو متفاوتی در زمینه مسئولیت مأموران مالیاتی است.

الف – ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی صرفاً مسئولیت کارمندان دولت و شهرداری‌ها و موسسات وابسته به آنها نسبت به اشخاصی غیر از دولت را تبیین نموده‌است، بنابراین نسبت به خسارات وارده به دولت توسط کارمندان دولت، حکم خاصی ندارد. در این مورد مسئولیت مدنی مأمور مالیاتی، به وسیله قانون مالیات‌های مستقیم تبیین گشته‌است.

ب – هدف اصلی قانونگذار در ماده (۲۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم تبیین مسئولیت کیفری و انتظامی مأموران مالیاتی است، چرا که این ماده مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی را احصاء نموده و بیان می‌دارد: « مجازات تخلف مأموران مالیاتی... عبارت است از: ...»؛ گرچه در ضمن بیان تفصیلی مسئولیت انتظامی و کیفری مأموران مالیاتی، تحت یک بیان کلی مسئولیت مدنی وی را نیز بیان داشته است.

۳-۳- مبانی نظری

از بین مبانی نظری؛ تقصیر، خطر، تضمین حق، ظاهراً مبنای تقصیر درباره مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی موجه‌تر باشد. چرا که به موجب نظریه خطر هر کس محیط خطرناکی برای جلب سود و منفعت خود ایجاد کند، باید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

پاسخگوی خسارت ناشی از آن نیز باشد (Taghizadeh, 2014 : 26). همچنین در مبنای تضمین حق نیز آنچه که ملاک است، فعالیت‌های آسیب زا مرتکب است (Ibid: 28). این مبنا برای اموری مانند مسئولیت تضامنی غاصبان، سلطه غیر قانونی بر مال غیر و اتلاف مطابقت دارد (Najafabadi, 2015 : 104). این در حالی است که مأمورین مالیاتی نه تنها برای جلب سود و منفعت فعالیتی ندارند، بلکه فعالیت آسیب زا نیز نداشته و کار آنها برای قوام نظام جامعه ضروری است.

براساس مبنای تقصیر، فعل وارد کننده زیان به شرطی دارای مسئولیت مدنی است که وارد کننده آن مرتکب خطا شده و به طور عمدی و یا غیر عمدی موجب خسارت دیگری شود (Skini, 1392 : 238).

به نظرمی‌رسد که از بین مبانی مختلف مسئولیت مدنی، مسئولیت مأموران مالیاتی با مبنای تقصیر سازگارتر است. به تعبیر دیگر برای اینکه مأمورین مالیاتی را مسئول جبران خسارات ناشی از فعل خویش بدانیم، باید مرتکب تقصیر شده باشند. البته خود مبنای تقصیر نیز به انواع مختلف تقسیم می‌شود. از جمله این مبانی عبارتند از؛ الف- تقصیر در مفهوم اخلاقی. ب-تقصیر در مفهوم نوعی.

در مسئولیت مبتنی بر تقصیر اخلاقی؛ در صورتی شخص مسئول شناخته می‌شد که عمل شخص به لحاظ اخلاقی، شخصی و وجدانی قابل سرزنش بود. به موجب این دیدگاه، اگر شخص در انجام یک عمل قصد نداشته باشد، مسئول شناخته نمی‌شود. بنابراین دیوانگان، کودکان و افرادی عملی را در حالت بیخوابی و بیهوشی انجام داده باشند، مسئول شناخته نمی شوند (Mazeaud, 1985 : 419). امروزه نظریه تقصیر اخلاقی جای خود را به نظریه تقصیر نوعی داده است. به موجب نظریه تقصیر نوعی، تقصیر زمانی صورت می‌پذیرد که شخص رفتاری متفاوت با رفتار یک فرد «متعارف» در اجتماع داشته باشد. لازم به ذکر است که منظور از انسان «متعارف» در اینجا نه یک انسان خارق العاده و بسیار محتاط و هوشیار است، بلکه انسانی که شبیه بیشتر افراد جامعه است. بدیهی است فرد «متعارف»، یک انسان کودن، سهل انگار، بی قید نیز نیست. در این مبنا صغار و مجانین نیز مشمول مسئولیت مدنی می‌شود، چرا که رفتار آنها نیز با یک انسان متعارف سنجیده می‌شود (Sanhoury, N.D : 780). به موجب این نظریه برای احراز «تقصیر»، رفتار یک انسان متعارف و معقول مد نظر قرار می‌گیرد.

با توجه به عباراتی که در قانون مالیات‌های مستقیم برای مسئولیت مأموران مالیاتی به کار رفته است، به نظر می‌رسد که در نظام حقوقی ایران مسئولیت آنها مبتنی بر تقصیر بوده، منتها تقصیر در مفهوم نوعی ملاک است، نه تقصیر در مفهوم اخلاقی. شغل این مأموران از ابعاد مختلف پر خطر و دارای ریسک بالا بوده و اشتباه در آن احتراز ناپذیر است. بنابراین همچنانکه درباره خطای قضات بین تقصیر و قصور آنها تفاوت قائل شده‌اند، در مسئولیت مأموران مالیاتی نیز باید بین اشتباه و تقصیر تفاوت قائل شد (Habibzadeh, 2008 : 161 ؛ Katozian, 2005 : 368). اگر بخواهیم شغل قضات را با مأموران مالیاتی مقایسه کنیم، بر خطیر بودن این اشتغال پی خواهیم برد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

الف- مقایسه شغل قضات و مأموران مالیاتی نسبت به ادله مورد استفاده: قضات دادگاه‌ها با ادله‌ای روبر هستند که هر یک از دو طرف دعوا ارائه می‌دهند. ادله مذکور با دقت هر یک از طرفین دعوا جمع‌آوری شده و هر یک از آنها برای دفاع از حقوق خود به ادله ذکر شده استناد می‌نمایند. اگر احیاناً اسناد جعل شده باشد، طرف مقابل با درخواست اصالت آن و مقایسه سند موجود در نزد خود، از حقوق خود دفاع می‌نماید. این در حالی است که مأموران مالیاتی، نسبت به معاملات افرادی مالیات می‌نویسند، که چه بسا هر دو طرف آن معاملات در صدد کتمان واقعیت باشند. تجربه نشان می‌دهد که تعداد قابل توجهی از مؤدیان مالیاتی اسناد و دفاتر علیحده‌ای برای امور مالیاتی تنظیم می‌کنند که واقعی نبوده و هر یک از طرفین درصدد کتمان واقعیت هستند، مأموران مالیاتی از کجا باید پی به واقعیت ببرند (GHoli, 2012 : 41).

ب- بررسی تعداد معتنابه اسناد حسابداری: یکی از مشکلات معمول مأموران مالیاتی، بررسی تعداد بیشمار اسناد حسابداری است. اسنادی که چه بسا غیر واقعی تنظیم می‌شود. گاهی بررسی همه اسناد امری غیر ممکن است، بنابراین از مأموران مالیاتی انتظار نمی‌رود که هر یک از اسناد مالیاتی را مورد بررسی قرار دهند. نکته‌ای که در اینجا وجود دارد این است که، رسیدگی کنندگان مالیات کار حسابرسی را انجام می‌دهند و امروزه حسابرسی مبتنی بر ریسک است. به تعبیر دیگر حسابرس به دنبال بررسی هر تک تک اسناد نیست، آنها اسنادی را مورد بررسی قرار می‌دهند که دارای ریسک بیشتری هستند بنابراین اصل در رسیدگی‌های مالیاتی یک نوع تسامح وجود دارد، چرا که امکان بررسی همه اسناد برای آنها وجود ندارد و از نظر فنی نیز شخصی از آنها توقع ندارد که تمام اسناد را مورد بررسی قرار دهند (Rafiei, 2014 : 43).

ج- مقررات قانونی مورد استفاده آنها: قضات به طور معمول با مقرراتی مواجه هستند که اولاً؛ تغییرات چندانی در آن رخ نمی‌دهد. ده‌ها سال است که قوانینی مانند قانون مدنی، قانون تجارت، مسئولیت مدنی و غیره دچار تغییر چندانی نشده است، البته کسی منکر این نیست که قضات محترم نیز ممکن است با مقرراتی مواجه باشند که به کرات تغییر نموده باشد. مقررات قانون مالیات‌ها به کرات تغییر کرده و به جرات می‌توان گفت که هرساله تعداد قابل توجهی از مواد قانون مالیات‌ها تغییر می‌کند. لذا مأموران مالیاتی باید نسبت به مقررات به روز بوده و سهل انگاری درآن ممکن است موجب اشتباه آنها گردد (Abbasi, 2011 : 57).

ثانیاً؛ مقرراتی که معمولاً مورد استفاده دادگاه‌ها است، به کرات توسط نویسندگان مختلف حقوقی مورد تحلیل و تفسیر قرار گرفته است. این در حالی است که تا این تاریخ مقررات مالیاتی چندان مورد تحلیل و تفسیر قرار نگرفته است. نظریاتی که توسط شورای محترم عالی مالیاتی ارائه می‌شود، به طور قابل توجه توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌شود. این امر نشان دهنده صعوبت قضایای مالیاتی است. اکثر قضایای مالیاتی، قضایای حقوق خصوصی است که در یک جنبه خاص صورت می‌پذیرد که چندان مورد توجه حقوقدانان قرار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

نمی‌گیرد (GHoli, 2012 : 17). بنابراین جا دارد که مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی منحصر به سوء نیت، پلیدی انگیزه و بی مبالاتی نابخشودنی و بی اعتنایی به نص صریح قوانین باشد. با وجود این به موجب قانون مالیات‌های مستقیم، مأمور مالیاتی در صورت تعمد، مسامحه و غفلت مستوجب مسئولیت مدنی خواهد شد (Sanjabi, 2017 : 24)؛ لذا وی می‌بایست خسارت وارده را جبران کند. این قانون برای مأموران مالیاتی در دو محور مسئولیت مدنی قائل است.

الف- از روی عمد و یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص بدهد:

هیچ مأمور مالیاتی نمی‌تواند ادعا کند، درآمدی که وی برای مؤدی تعیین نموده، درآمد واقعی مؤدی است. ممکن است مؤدی درآمد خود را کتمان نموده و مأمور مالیاتی نیز مستندات لازم را بدست نیاورده باشد. همچنین ممکن است، مؤدی هزینه‌هایی را انجام داده باشد ولی بنا به دلایل فنی، مستنداتش مورد قبول مأمور مالیاتی قرار نگرفته باشد. بنابراین به نظر می‌رسد مأمور مالیاتی مکلف به تعیین درآمد واقعی مؤدی نبوده، بلکه وی موظف است اسناد و مدارک مؤدی را به طور حرفه‌ای و اصول فنی مالیاتی مورد رسیدگی قرار دهد. همچنین به نظر می‌رسد که نباید مفهوم خشک و انعطاف ناپذیر واژه‌ها را حتی نسبت به عمد نیز بکار برد. به عنوان مثال مأموری که با تحقیق و بررسی دقیق و با توجه به اسناد و مدارک علم حاصل کرده که میزان درآمد واقعی مؤدی بسیار کمتر از آن است که وی به اشتباه در اظهارنامه خود قید کرده است، آیا وی می‌تواند درآمد مؤدی را کمتر از اظهارنامه گزارش کند. به نظر می‌رسد که مأمور مالیاتی این اجازه را نداشته باشد، لذا به استناد مفهوم خشک عبارات نمی‌توان مأمور مذکور را که درآمد مؤدی را به عمد بیشتر از درآمد واقعی اعلام نموده، مستوجب مسئولیت مدنی، انتظامی و انضباطی دانست (Abbasi, 2011 : 127). براین اساس دادگاه تجدید نظر استان فارس به درستی مأمور مالیاتی را که به زعم سازمان امور مالیاتی، موجب مرور زمان مبالغ قابل توجه مالیات شده بود، حکم بر بی حقی سازمان امور مالیاتی داد.[1]

ب- براثر مسامحه و غفلت وی مالیات مشمول مرور زمان شده و یا غیر قابل وصول گردد. روزانه موارد متعددی از

۱. در این رأی بیان شده است: «در خصوص تجدید نظر خواهی ۱-آقای ... ۲- آقای .... با وکالت آقای ... با عنایت به اوراق و محتویات پرونده و لوایح دفاعی وکیل تجدید نظر خواهان و ملاحظه مفاد نامه مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۱۷ اداره کل گمرک بندر لنگه که اعلام نموده شرکت شیراز پوپلین ... در سال ۱۳۸۲ هیچگونه صادرات و واردات نداشته است و نظر به اینکه حسب ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم برگ تشخیص مالیات می‌بایست براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی بوده و کلیه فعالیت‌های مربوط به آن و در آمدهای حاصله به طور صحیح قید و برای مؤدی روشن باشد و درج مالیات مازاد قابل وصول نمی باشد و از طرفی سازمان امور مالیاتی مستنداتی دال بر واردات کالا مازاد بر صادرات و یا کتمان فروش کالای داخلی ارائه ننموده است، فلذا با این اوصاف خسارتی به دولت وارد نگردیده است و رأی مراجع شبه قضایی جهت محاکم دادگستری لازم الاتباع نمی باشد ... مستنداً به مواد ۱۹۷ و ۳۵۶ و ۳۵۸ قانون آیین دادرسی مدنی تجدید نظر خواسته را نقض وحکم بر بی حقی خواهان صادر می‌گردد این رأی قطعی است. شعبه ۱۲ دادگاه تجدید نظر استان فارس » (دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۷۱۲۰۲۰۰۱۳۳ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۷)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

درآمدهای مؤدیان مشمول مرور زمان می‌شود. سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که مسئولیت مأموران مالیاتی نسبت به این درآمد ها چیست؟ مأمور مالیاتی با ابزارهای محدود و اختیارات اندکی که دارند، چگونه می‌توانند درآمدهای مؤدیانی را که اسناد و مدارکی آن را ارائه نمی‌دهند تحت کنترل داشته باشند. مسامحه و غفلت از واژه‌هایی است که بار سنگینی بر دوش مأموران می‌گذارد، همچنانکه بیان شد هیچ مأمور توانمند، آگاه، با معلومات، متعهد و محتاط نیز نمی تواند ادعا کند که در پرونده‌های مورد رسیدگی وی اشتباهی رخ نداده است. وانگهی مفهوم حسابرسی مبتنی بر ریسک خود بیانگر نوعی تغافل و تساهل در حرفه مأموران مالیاتی است. حسابرسی مبتنی بر ریسک اجازه می‌دهد که تمام اسناد مؤدیان مورد بررسی قرار نگیرد.

به نظر می‌رسد که در نظام‌های حقوقی پیشرو در بی احتیاطی و بی مبالاتی برخی ازمقامات عمومی و نیمه عمومی نوعی مصونیت دیده شود (M.Burdick, 2005 : 39). نظام حقوقی انگلیس این مصونیت را در قانون حقوق بشر سال ۱۹۹۸ تبیین داشته است (Darabpour, 2008 : 99). شایسته است که در نظام حقوقی ایران مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی، محدود به دو مورد ذیل شود؛

الف- ایجاد خسارتی که همراه با سوء نیت و پلیدی انگیزه باشد.

ب- بی مبالاتی نا بخشودنی و بی اعتنایی به نصوص صریح قوانین و عرف و رسوم مالیاتی و شتابزدگی در رسیدگی و تشخیص مالیات و همچنین فدا نمودن قانون به تعصبات و انگیزه‌های اخلاقی و سیاسی (Katozian, 2005 : 270).

در نظام حقوقی انگلیس و به موجب قوانینی مانند« قانون دعاوی علیه ملکه»[1] ملکه ضامن خسارات ناشی از تقصیرهای خود و کارگزارانش است (Walker, 1980 : 110). به تعبیر دیگر در این نظام نیز مسئولیت مأمورین دولت به ویژه مأموران مالیاتی مبتنی بر نظریه تقصیر است، منتها این دولت است که خسارات ناشی از تقصیر کارمندان خود را جبران می‌نماید. این رویکرد قابل تقدیر است، چرا که مأمور مالیاتی یکی از مهمترین وظایف حاکمیتی، یعنی تأمین بودجه دولت را به عهده دارد. متاسفانه در برهه‌هایی که دولت به درآمدهای مالیاتی نیازمند است، مدیران بالادستی، بدون توجه به خطاهای احتمالی، به صدور هرچه بیشتر گزارشات وادار می‌نمایند. بنابراین صحیح نیست، در صورت ارتکاب به خطاهای غیر عمدی غیر قابل احتراز وی به تنهایی مسئول شناخته شود. از آن گذشته دولت در بازرسی اعمال مأموران نیز مسئول است. اگر دولت فردی بی مبالات را استخدام نموده و بر رفتار وی نظارت نداشته باشد، گناه وی کمتر از مأمور خاطی نیست.

1. Crown Proceeding Act (1947)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

۴- مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی در صورت تعدد اسباب

به طور معمول رسیدگی‌های مالیاتی توسط چند نفر صورت می‌پذیرد. بعد از بازدید احتمالی از محل فعالیت و واحد درآمدی توسط کارشناس و کارشناس ارشد مالیاتی، به طور معمول گزارش اولیه توسط آنها تهیه شده و سپس برای امضا به رئیس گروه مالیاتی و یا حتی رئیس امور مالیاتی ارائه می‌گردد. رئیس امور مالیاتی به طور معمول وقت بازدید از محل و حتی بررسی تفصیلی اسناد و مدارک را ندارد. ممکن است مؤدیان مالیاتی به برگ تشخیص اعتراض نمایند، در این صورت گزارش به وسیله رئیس امور مالیاتی مورد بررسی مجدد قرار می‌گیرد. البته ممکن است وی قرار کارشناسی مجدد صادر کرده تا یکی از کارشناسان ارشد و یا روسای گروه، گزارش را مورد کارشناسی مجدد قرار دهند. سپس رئیس امور مالیاتی اقدام به تعدیل و یا رفع تعرض از مالیات نموده و نیز ممکن است اعتراض به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع داده شود. هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ممکن است خود اقدام به تعدیل و یا رفع تعرض از مالیات نموده و یا آن را به کارشناس ارجاع دهند. بعد از تعدیل، رفع تعرض و یا عدم تغییر در مالیات توسط هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی، مؤدی و یا اداره مالیاتی هر کدام می‌توانند به نتایج نامطلوبشان از هیأت بدوی اعتراض نمایند که پرونده در هیأت حل اختلاف تجدید نظر بررسی شده و با اعتراض هر یک از طرفین ممکن است موضوع به شورای عالی مالیاتی نیز ارجاع داده شود. البته مؤدی می‌تواند از نتایج آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به دیوان عدالت اداری نیز شکایت نماید (Taheri Tari, 2015 : 74).

ایرادی که به مراحل رسیدگی به مالیات از بعد مسئولیت مدنی وارد بوده، این است که؛

اولاً: مراحل مختلف هر سه نوع بازرسی به طور عمده توسط حسابرس مالیاتی صورت می‌پذیرد. این در حالی است که در چند سال اخیر برگ‌های تشخیص مالیاتی را رئیس گروه و حتی رئیس امور مالیاتی امضا می‌نماید. به دلیل حجم بالای برگ‌های تشخیص و گزارشات مالیاتی، روسای امور مالیاتی فقط برگ‌های مالیاتی را امضا می‌نمایند، بدون اینکه در هیچ یک از مراحل حسابرسی دخالت داشته باشند.

امضای برگ تشخیص توسط رئیس امور مالیاتی به منزله این است که وی در تمام مراحل حسابرسی از هنگام ابلاغ برگ دعوت ارائه دفاتر تا زمان صدور برگ تشخیص مسئول تلقی می‌شود. رئیس امور مالیاتی در استخدام و انتصاب مأموران کمترین نقشی را نداشته و در عمل برای وی امکان ندارد که تمام مراحل رسیدگی(از هنگام ابلاغ دعوتنامه تا زمان صدور برگ تشخیص) را کنترل نماید. درست است که روسای مالیاتی بر امور زیر دستان خود باید نظارت داشته باشند ولی این نظارت به معنای انتقال مسئولیت از حسابرس به وی نیست، بنابراین امضای برگ تشخیص به وسیله روسای امور صحیح نیست و باید مانند گذشته این برگها به وسیله حسابرسان ارشد و حداکثر روسای گروه امضا شوند (Abbasi, 2011 : 173).

ثانیاً: روسای امور در حالی که مسئولیت رسیدگی را به عهده داشته و برگ تشخیص را امضا می‌نمایند، به استناد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

ماده (۲۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم مسئول رسیدگی به اعتراض مؤدی نیز محسوب می‌شوند. حداقل آسیبی که این روند ایجاد می‌کند، موجب خودکامگی مسئول مربوطه بوده و امکان فساد اداری را افزایش می‌دهد. مسئول رسیدگی به اعتراض و ناظر و مدیر رسیدگی باید غیر از شخص رسیدگی کننده باشد (Abbasi, 2019 : 173).

۴-۱- اسباب طولی

در حال حاضر مأموران بسیاری از ادارات مالیاتی به دو گروه تقسیم می‌شوند؛ الف- گروه وصول و خدمات مؤدیان. ب- گروه رسیدگی. مأمورانی که در گروه وصول مشغول به خدمت هستند، وظیفه تشکیل پرونده، واحد یابی، محاسبه جریمه و وصول مالیات را به عهده دارند. گروه رسیدگی نیز در امر حسابرسی مشغول هستند. ممکن است ورود خسارت ناشی از مسامحه هر دو گروه مالیاتی به صورت طولی باشد. مثلاً گروه وصول برای یکی از درآمدهای مؤدی مثلاً درآمد ناشی از انتقال حق واگذاری پرونده تشکیل ندهد و گروه رسیدگی نیز با سهل انگاری و بدون توجه به مدارک موجود، فقط به مالیات شغلی و مستغلاتی مؤدی رسیدگی کرده و به دلیل سهل انگاری دو گروه مالیات حق واگذاری مرور شود. در اینجا اسباب مختلف طولی موجب ورود خسارت به دولت می‌شود. ممکن است به دلیل پیچیدگی و اشکالات سامانه‌های خرید و فروش و سهل انگاری مأموران مالیاتی، اطلاعات خرید و فروش استخراج نشود و مالیات مؤدی مرور گردد. در اینکه کدام یک از اسباب مذکور به عنوان مسئول باید خسارات وارده را جبران نماید؛ باید گفت که در صورت اجتماع اسباب فوق، باید هر قضیه را به طور جداگانه مورد بررسی قرار داد و نمی توان به طور قاطع یک راهکار مشخص برای تعیین مسئول ارائه داد (Katozian, 2005 : 480). شاید نظریه سبب متعارف را بهترین نظریه تلقی نمود، به موجب این نظریه« می‌بایست زیان را به سببی منتسب نمود که معمولاً و بر حسب جریان عادی امور موجب پیدایش ضرر شده است» (Safaei, Rahimi, 2011 : 200).

مأموران مالیاتی می‌توانند از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به مراجع بالاتر اعتراض نمایند (ماده ۲۴۷ ق.م.م). سؤالی که در اینجا مطرح بوده، این است که اگر هیأت حل اختلاف مالیاتی، مالیات مؤدی را تعدیل و یا از آن رفع تعرض کند، ولی مأموران مالیاتی نسبت به آن اعتراض ننمایند، از این بابت خسارتی به بیت‌المال وارد شود، مسئولیت مدنی متوجه کدام یک از مأمور مالیاتی و یا هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌شود. در این باره شورای عالی مالیاتی طی نظریه شماره ۲۵-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۸/۹/۲۰ اعلام داشته است که در چنین مواردی مسئولیت به عهده هیأت حل اختلاف مالیاتی بوده و مأموران مالیاتی فاقد هرگونه مسئولیت مدنی است. به نظر می‌رسد که اولاً شورای محترم مالیاتی صلاحیت اظهار نظر نسبت به این امر را ندارد، چرا که موضوع یک امر حقوقی بوده و رسیدگی به آن در صلاحیت دادگاه‌های دادگستری است. آری قانونگذار فقط در برخی مواقع، محاسبه میزان خسارت وارده به دولت را به عهده این شورا به عنوان کارشناس کارکشته مالیاتی نهاده است (Rabbani, 2013 : 53). لذا همچنانکه در دادنامه صادره از شعبه ۱۲ دادگاه تجدیدنظر استان فارس به شماره ۹۸۰۹۹۷۷۱۲۰۲۰۰۳۳۳

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

ملاحظه می‌شود، دادگاه ضمن اینکه در باره مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی ورود پیدا کرده، بیان می کند که : «.... رای مراجع شبه قضایی جهت محاکم دادگستری لازم‌الاتباع نمی‌باشد...»

ثانیاً؛ در صورت اجتماع اسباب طولی در ورود خسارت که نمونه بالا نیز از مصادیق آن هست، امروزه دانشمندان حقوق به این نتیجه رسیده‌اند که نمی‌توان فرمولی را به طور قاطع حاکم بر مسائل گوناگون قرار داد (Katozian, 2005 : 480). به نظر می‌رسد که نتوان یک راه حل کلی برای مسئله بالا پی ریزی نمود، به ویژه اینکه یکی از وظایف مأمورین مالیاتی اعتراض به آرائی است که مبتنی بر مبانی علمی و حقوقی نیست. تسامح مأموران مالیاتی در این مورد بالاخص تعلل عمدی آنها در این باره، ممکن است موجب مسئولیت آنها شود. به عنوان مثال رایی از دادگاه عمومی (حقوقی دادگستری شهرستان خرم آباد) صادر شده که طی آن اظهار شده است اگر مسئولیتی باشد، مسئولیت مجتمعاً بر تمام افراد بار می‌گردد. [۱]

۴-۲- اسباب عرضی

بسیاری از رسیدگی‌های مالیاتی توسط گروهی از مأموران مالیاتی صورت می‌پذیرد. در حال حاضر حسابرسی‌های مالیاتی حداقل به وسیله حسابرس ارشد مالیاتی و رئیس امور مالیاتی(ممکن است رئیس گروه یا حتی هر دو آنها) صورت می‌پذیرد. همچنانکه پیشتر بیان شد، عضو فعال رسیدگی، حسابرس ارشد مالیاتی است که به طور معمول حسابرسی میدانی و بررسی اسناد حسابرسی به وسیله وی صورت می‌پذیرد. این در حالی است که برگ تشخیص مالیاتی به وسیله روسای امور و گاهی نیز به وسیله روسای امور مالیاتی امضا می‌شود. همچنانکه پیشتر بیان شد، به نظر می‌رسد که این امر اشتباه باشد. چرا که اولاً؛ به دلیل مشغله زیاد روسای امور مالیاتی وی به طور معمول بر روند رسیدگی نظارت دارد و امکان بررسی دقیق اسناد و همچنین حسابرسی‌های میدانی برای وی موجود نیست.

۱. در این رأی بیان شده است : « در خصوص دعوی سازمان امور مالیاتی ..... به طرفیت آقایان: ۱- .... ۲- .... ۳- .... به خواسته جبران خسارت وارده به دولت به میزان صد و نود و هفت میلیون ریال توسط خواندگان هر یک به میزان یک سوم کل مبلغ به انضمام جبران خسارات دادرسی و خسارت تأخیر تأدیه به شرح دادخواست تقدیمی، بدین توضیح که خواهان مدعی است خواندگان مالیات یکی از مؤدیان را کمتر از میزان واقعی ۱۲٪ و به میزان ۱/۵ محاسبه و با توجه به قطعی شدن محاسبه مالیات و ورود ضرر و زیان به حقوق دولت علیه مشارالیهم به عنوان تشخیص دهندگان مختلف مالیاتی طرح دعوی نموده است، ... با توجه محتویات پرونده ملاحظه می‌شود برابر برگ تشخیص مالیات مشاغل مورخ ۱۳۸۸/۴/۲۹ (متمم عملکرد سال ۱۳۸۲) و با توجه به اینکه ضریب مالیات فعالیت یکی از مؤدیان مالیاتی در آن سال مشخص نبوده است کارشناس صادر کننده برگ تشخیص برابر تبصره ۳ ماده ۱۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم از هیأت حل اختلاف مالیاتی و استعلام و هیأت فوق ضریب فعالیت مؤدی را ۱۲٪ اعلام و مالیات مؤدی بر اساس ضریب فوق محاسبه می‌گردد که با اعتراض مؤدی به برگ تشخیص و صدور رای در هیأت بدوی با ضریب ۱/۵ نهایتاً رای هیأت حل اختلاف مالیاتی (تجدید نظر) به شماره ۱۰۰۰۴ مورخ ۸۹/۸/۹ و در رد اعتراض واحد مالیاتی مربوط و تأیید ضریب ۱/۵ صادر گردیده است (هیأت حل اختلاف با عضویت خواندگان). با توجه به محتویات پرونده به دلایل ذیل دعوی خواهان وارد نمی باشد. ۱- ... در رای هیأت بدوی ضریب ۱/۵ تعیین گردیده و در صورت تخلف می‌بایست تخلف هیأت بدوی و هیأت تجدید نظر مجتمعاً اعلام و همه اعضا خواندگان قرار گیرند نه اعضای هیأت تجدید نظر. ۲- با توجه به عدم وجود ضریب جهت فعالیت بازرگانی فوق در سال ۱۳۸۲ تشخیص هیأت تجدید نظر به عضویت خواندگان با توجه به استدلال صورت پذیرفته هیأت(ضریب ۱۲٪ متعلق به مؤدیانی است که صاحب کارخانه می‌باشند، نه مؤدی موضوع رای که آهن فروش است.) در صورت مغایرت با هیأت استعلام کننده کارشناسی اولیه تعیین کننده مالیات بلحاظ تشخیص و استدلال و استنباط صورت پذیرفته نمی تواند موجب مسئولیت مدنی قرار گیرد. ۳- هیأت حل اختلاف پاسخ دهنده استعلام کارشناسی اولیه برابر مقررات ماده ۱۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم و ترکیب بند الف واعضای تعیینی تشکیل نگردیده ... فلذا با توجه به موارد مذکور دعوی خواهان غیر وارد تشخیص ... حکم بر بطلان دعوی خواهان صادر و اعلام می‌نماید....» دادنامه شماره ۹۵۰۹۹۷۶۶۱۰۸۰۰۳۳۰ مورخ۱۳۹۵/۰۴/۲۹ شعبه هشتم دادگاه عمومی (حقوقی) دادگستری شهرستان خرم آباد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

ثانیاً؛ با این کار ممکن است برخی مأموران خاطی زیر چتر روسای امور که به نسبت از مأموران با تجربه و خوش نام اداره هستند مرتکب تخلفات عمدی شوند.

در اینکه مسئولیت در این موارد به عهده چه کسی است؛ از بین نظریه‌های مختلف به نظر می‌رسد که «مسئولیت نسبی» و براساس «تأثیر اسباب» و به صورت تقسیم مسئولیت بر اساس میزان تأثیر هر یک از اسباب امری عادلانه و صحیح است. که علما در این باره فرموده‌اند: « فلو حدث سبب لضمان فی زمان واحد فلا بد للقائل بصحه ان یکون الضمان علی کل من الضامنین بنحو الاشتراک.» (Mirza Naeini, N.D : 299).

۵- نتیجه گیری

به نظر می‌رسد با توجه به قواعد مختلف فقهی؛ از جمله قاعده معروف «لاضرر و لاضرار فی الاسلام» اگر کسی موجب ورود خسارت به کسی شود، باید آن را جبران کند. با وجود این، با توجه به وظیفه سنگین و حاکمیتی کارگزاران، آنچه که از روایات برمی‌آید این است که؛ خسارات ناشی از کارگزاران به افراد جامعه از بیت المال جبران می‌شود. در قانون مالیات‌های مستقیم، اگر تسامح، غفلت و یا عمد مأمور مالیاتی موجب خسارت به دولت و یا مؤدی شود، مأمور مالیاتی باید خود آن را جبران نماید. به نظر می‌رسد این رویکرد چندان قابل تأیید نبوده و ناشی از عدم اشراف بر امور حسابرسی است. امروزه حسابرسی مالیاتی، مستلزم بررسی تمام اسناد و مدارک حسابداری نیست، بلکه حسابرسی مبتنی بر ریسک صورت می‌پذیرد. حسابرس براساس استانداردهای حسابداری، فقط اسناد پر ریسک را مورد بررسی قرار می‌دهد. این امر به معنای چشم پوشی از بررسی برخی از اسناد بوده و ملازمه با تغافل نسبت به بسیاری دیگر از اسناد می‌باشد. بنابراین پیشنهاد می‌شود در اصلاحیههای قانون مالیات‌های مستقیم، مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی، محدود به دو مورد ذیل شود؛

الف- ایجاد خسارتی که همراه با سوء نیت و پلیدی انگیزه باشد.

ب- بی‌مبالاتی نا بخشودنی و بی‌اعتنایی به نصوص صریح قوانین و عرف و رسوم مالیاتی و شتابزدگی در رسیدگی و تشخیص مالیات و همچنین فدا نمودن قانون به تعصبات و انگیزه‌های اخلاقی و سیاسی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

فهرست منابع

1. Abbasi, Mohammad Reza(2011). Tax Rights From the Perspective of Private Law, Negah Bineh Publications, P 173-127-74-57 (Persian).
2. Abbasi, Mohammad Reza(2019). Features of a Reliable Information Senim System in E-Commerce and Its Comparison with the Capabilities of the System in the Tax Organization, Journal of Commerce, The Period 24, NO 92, P 74-23 (Persian).
3. Bagheri, Mostafa, Tavaassoli Naeini, Manouchehr, Dalmanpour, Mohammad(2019). Reflection on the Tax Litigation System of Iran and the United States (Judicial-Office), Tax Research Journal, No 44, P 46 (Persian).
4. Bavi, Mahmoud, Bahmani, Majid(2014). Comparison of Guilt in Civil and Criminal Liability, Legal Knowledge and Research, No 6, P 15 (Persian).
5. Colaini, Mohammad Bin Yaqoub(1986). ALcafi, V 7 Beirut, Darol Azva, P 354 (Arabic).
6. Darabpour, Mehrab(2008). General Principles of Civil Liability in the English Legal System, Quarterly Journal of Legal Perspectives, Faculty of Judicial Sciences and Administrative Services, Number Forty-Four and Forty-Fifth, P 99 (Persian).
7. Entezari Najafabadi, Alireza(2015), Civil Liability for Environmental Damage, Publication of Mokhatab, P 68-104 (Persian).
8. Francis m.Burdick(2005). The Law of Torts, A Concise Treatise on the Civil Liabilty at Common Law. Washington, Beard Books.39.
9. GHoli, Baqer(2012). Relationship and Conflict Between Direct Tax Law and Private Law Rules, Master Thesis in Private Law, Islamic Azad University Olom va Tahghighat, P 41-17 (Persian).
10. Golpayegani, Seyed Mohammad Reza(1994). Dar Almanzodder fi Ahkam Al-Hodod, Report on Ali Karimi Jahromi, V 2, V 1, Qom, Dar Al-Quran Al-Karim, P 402 (Persian).
11. Helli(Mohaqeq), Jafar Bin Hassn(1961). SHaraye Al-Eslam fi Masael Al-Halal va Al-Haram, V 4, Najaf, Al-Adab, P 865 (Arabic).
12. Ibn Abedin, Mohammad(2000). Rad-ol-Mukhtar alad dar-e-Mukhtar, V5, Damascus, Dar-ol-Seghafeh va Asarath, P 418 (Arabic).
13. Ibn Majeh, Muhammad Bin Yazid(1985). Al-Sunan, Tashih Mohammad Foad Baghi, Cairo, Mustafa AL-Babi Al-Halbi, V2 (Arabic).
14. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar(N.D). Legal Culture, Tehran, Treasure of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

Knowledge, V 3, P 41 (Persian).
15. Katozian, Nasser(2005). Non-Contractual Requirements Civil Liability for Usurpation and Resignation, University of Tehran Press, P 480-370-368 (Persian).
16. Katozian, Nasser, Previous(2005). Habibzadeh, Mohammad Jafar(2008). Judicial Immunity of Judges and the Judiciary in the Iranian Legal System,Law Quarterly Journal of the Faculty of Law and Political Science,The Period 38, NO 4, Winter 2008, P 480-368-270-161 (Persian).
17. Mirza Naeini(N.D). Maniye Al-Taleb, V 1, Maktaba Al-Muhammadiyah, P 299 (Arabic).
18. m.Walker, David (1980). The Oxford companion to law. Oxford, Clarendon press.10.
19. Mazeaud, Henri Leon Jean (1985). Lecon de droit Civil. Obligations. Tome.2.7e edition. Volume premiere par francois chabas, paris, Menthriestien.419.
20. Najafi, Mohammad Hassan, Javaher Alkalam(1981). Beirut, Darahya Al-tarayh Al-Arab, V 40 (Persian).
21. Ogus ,Anthony (2007). The Relationship between Regulgatin and Tort law,Goals Strategies. springer.378.
22. Rabbani, Seyed Mohammad(2013). Principles and Rights of Taxation, CHoyl, P 53 (Persian).
23. Rafiei, Afsaneh(2014). Auditing Principles, Corporate Auditing, P 46 (Persian).
24. Rostami, Vali, Bahadori Jahromi, Ali(2009). Government Civil Liability, Journal of Islamic Law, The Period 10, NO 29, P 78 (Persian).
25. Safaei, Seyed Hassan, Rahimi, Habibullah(2011). Civil Liability(Non-Contractual Requirements), Tehran, Samt Publication, P 200 (Persian).
26. Saraee, Morteza, Rostami, Vali, Rasekh, Mohammad, Dadgar, Yadollah(2019). Legal Review of the Terms of the Tax Provision in the Law of Direct Taxes, Tax Research Journal, No 42, P 129 (Persian).
27. Sanei, Parviz(2001). General Criminal Law, First Volume, The Tenth Edition, Tehran, Ganj-e-Danesh Publication, P 75 (Persian).
28. Sanhoury, Abdulrazzaq Ahmad(N.D). Al-vasit fi SHarh Al-GHanon Al-Madani, V 1,V 2,Beirut, Dar Al-Hayya Al-Kurtath Al-Arabi, P 780 (Arabic).
29. Sanjabi, Samane(2017). The Relationship Between the Law of Direct Taxes and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]

the Rules of Private Law, Master SHahriar, P 24 (Persian).

30. SHahidi, Seyed Morteza, Dehghan, Nabi, Badie Sanayye, Amin(2017). Relationship Between Disciplinary Responsibility and Criminal and Civil Liability, Fall 2017 ,NO 83, P 135-132 (Persian).
31. Skini, Rabia(1992). Discussions of International Trade Law, Tehran, Student Publishing, P 238 (Persian).
32. Tabatabainejad, Seyed Mohammad, Sadeghi Moghaddam, Mohammad Hassan (2016). Comparison of Disciplinary Liability System and Civil Liability System From the Perspective of High Goals of the Liability System, The Period 46, NO 1, P 96-83 (Persian).
33. Taghizadeh, Ibrahim(2014). Coercive Guarantee Civil Liability, Payam Noor University, Fourth Edition, P 132 (Persian).
34. Taheri Tari, Mir Mohsen(2015). Tax Procedure Museum of Legal Studies and Research of SHahre Danesh, P 74 (Persian).
35. Therese a. Cannon (2008). Ethics and professional Responsibility for paralegals. New York, Aspen.200.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2028-07-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.139]