

چالش‌های حقوق شهروندی و مؤدیان مالیاتی

امین خوشحال^۱

فائزه خوشحال^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۲/۲۵، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۱

چکیده

تمکین و عدم فرار مالیاتی لازمه گردش مالی سازمان مالیاتی و همچنین اداره امور کشور می‌باشد. از این رو، توجه به عوامل زمینه‌ساز فرار مالیاتی و همچنین دلایل عدم همکاری شهروندان با سازمان مذکور اهمیت زیادی دارد. مادامی که شهروندان از حقوق خود در چارچوب قانون مطلع نبوده و یا از رعایت حقوق شهروندی خود ذیل قانون مالیاتی برخوردار نباشند، تمکین مالیاتی رخ نخواهد داد. حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی از زمان بررسی وضعیت درآمد و اصطلاحاً ممیزی مؤدی تا بروز اختلاف و قضاوت میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی و همچنین موارد مصرف مالیات پرداختی مؤدیان ادامه خواهد داشت. از طرفی قانون اساسی و همچنین قوانین مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در مورد حقوق شهروندی مؤدیان سکوت نموده و صراحتاً در این باب، مواد قانونی مشخصی جهت رعایت حقوق شهروندی مؤدیان ندارد. با توجه به منشور حقوق شهروندی که توسط دولت یازدهم و دوازدهم مطرح و منتشر گردید به حقوق مردم در برخورد با دستگاه‌های دولتی تأکید گردیده است، لذا انتظار می‌رود که حقوق شهروندی مؤدیان به عنوان یک اصل مهم در قانون مورد توجه قرار گیرد تا حقوق و وظایف طرفین در ایفای نقش خود در اداره کشور، استیفا گردیده و زمینه تمکین مؤدیان فراهم گردد. لازم به ذکر است با توجه به حقوق متقابل سازمان امور مالیاتی و مؤدیان می‌بایست چالش‌های مربوطه در هر سال بررسی و راهکارهای لازم در دستور کار قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: مؤدی مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، قانون مالیات مستقیم، حقوق شهروندی

۱. دکتری حقوق عمومی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران، khoshhal.amin@gmail.com

۲. کارشناس ارشد حقوق خصوصی (نویسنده مسئول)، fayezezhoshhal@gmail.com

۱- مقدمه

سازمان امور مالیاتی با توجه به حیطه اختیارات این دستگاه در برخورد با مؤدیان مالیاتی و اهمیت وصول درآمدهای مالیاتی و همچنین جلوگیری از فرار مالیاتی مؤدیان، در جایگاه ویژه‌ای قرار داشته و به شکل نماد مدیریت قاطع دولت به شمار می‌رود. از همین رو توجه به حقوق مؤدیان مالیاتی از نظر علم مدیریت، حقوق، اقتصاد و همچنین جامعه‌شناسی در پیشبرد اهداف استراتژیک این سازمان نقش قابل تأملی ایفاء می‌کند. البته اعطای این سطح از اختیارات به دوایر مالیاتی برگرفته از توجه به حاکمیت دولتی در حقوق عمومی تحت عنوان « امتیازات قدرت عمومی» و در حقوق مالیاتی تحت عنوان « اعمال قدرت مالیاتی» می‌باشد (پیرنیا، ۱۳۴۴: ۱۵۲).

بایستی به این نکته توجه داشت که این اختیارات دستگاه مالیاتی، بدون توجه به حقوق متقابل مؤدیان مالیاتی، کم اثر خواهد بود. چرا که توجه به حقوق شهروندی مؤدیان، سبب شکل‌گیری اعتماد در میان مؤدیان و همکاری بیشتر آنها می‌گردد. از طرفی یکی از ضعف‌های بنیادی نظام قانون و حقوقی کشور در حیطه امور مالیاتی، عدم تصریح دقیق و عینی مواد مرتبط با رعایت حقوق مؤدیان و بالاخص توجه به حقوق شهروندی مؤدیان می‌باشد.

از این رو در برخورد با ادارات دولتی طبق منشور حقوق شهروندی مطرح شده در دولت یازدهم و دوازدهم بر حقوق حقه شهروندان تصریح شده و از شهروندان حمایت می‌گردد. لیکن در قانون مالیاتی‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) و اصلاحات بعدی این قانون، مواد مورد انتظار توجه به حقوق شهروندی مؤدیان تصریح نشده است. به‌طور کلی هر شهروند دارای حقوق و وظایفی در برابر دولت و قانون است که تابعیت آن را داراست. لذا برخورداری از حقوق مدنی در تعامل با دستگاه‌های دولتی امری بدیهی بنظر می‌رسد. از آنجایی که شهروند در جامعه عضویت داشته و باید از اخلاق مشارکت برخوردار باشد، لذا بایستی یک شهروند از عضویت مشروع و برابر و بدون تهدید سلب شدن حقوق وی بهره‌مند گردد (خوئینی، غفور، ۱۳۸۶: ۲۱).

بنا بر تعریف مؤدی در ماده ۱ قانون مالیات مستقیم، هر شخص اعم از حقیقی و حقوقی که ملزم به پرداخت مالیات می‌باشد، مؤدی مالیاتی به حساب می‌آید. این ماده، اشخاص مشمول مالیاتی را در پنج دسته بیان می‌کند. همچنین ماده ۱۸۲ قانون مالیات مستقیم اشخاص دیگری را بر شمرده که در حکم مؤدی بوده و با آنان همانند مؤدی رفتار می‌شود نظیر کسانی که مطابق این قانون، مکلف به پرداخت مالیات خود و حتی دیگران هستند. ضامن تمکین مالیاتی مؤدیان، صیانت از حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی است که رشد پایدار حوزه درآمدهای مالیاتی دولت را به ارمغان می‌آورد (روزنامه ایران، ۱۳۹۱/۷/۱۵، شماره ۵۱۹۳، صفحه ۱۶ قضایی حقوقی). لذا فقدان موازنه در تراز حق و تکلیف باعث تزلزل بنیان اجتماعی می‌شود.

اختلاف نظر در مورد مکانیزم تشخیص مالیات و اعتراض به فرآیند اداری و قضایی رسیدگی به شکایات مالیاتی، به این مفهوم است که دولت تکلیفی بر عهده شهروندان می‌گذارد اما حقی برایشان قائل نمی‌شود یا اطلاع‌رسانی خوبی در مورد حقوق شهروندان انجام نمی‌دهد. در راستای توجه به این موضوع، مرکز آموزش‌های همگانی معاونت آموزش و تحقیقات قوه قضاییه در راستای تحقق منویات قانونگذار در «بند (د) ماده ۲۱۱ قانون برنامه پنجم توسعه کشور» اقدام به برگزاری هم‌اندیشی آموزش حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی نمود تا این مسئله در جایگاه طرح مسأله در ذهن مخاطبین مطرح شود. این مهم، یکی از نخستین گام‌های دستگاه‌های قضایی در جهت تکریم حقوق شهروندی مؤدیان است.

البته بسیاری از صاحب نظران علاوه بر نیاز به رعایت اصولی همچون رازداری، حق اطلاع و حق دریافت رفتار منصفانه به اصول دیگری چون رعایت حقوق شهروندی در تشخیص علی‌الرأس، حق مرور زمان مالیاتی، حق وجود نهادهای واسطه‌ای بی طرف، حق دریافت ممیزی‌های معقول و حق ثبت مذاکرات و ملاقاتها اشاره می‌کنند.

اما مشکل عمده و کلی در عدم شفافیت قوانین مالیاتی در راستای توجه به حقوق شهروندی مؤدیان و عدم رسیدگی قضایی بی طرفانه با حفظ حقوق حقه مؤدیان می‌باشد. با اینکه رعایت حقوق شهروندی در مراجع دادرسی مالیاتی با ساز و کارهای حق دادرسی منصفانه در مراجع شبه قضایی مالیاتی نیز در قانون اساسی تصریح گردیده است. سوال مشخص پیش روی ما این است که وضعیت حقوق شهروندی مؤدیان در برخورد با سازمان امور مالیاتی چگونه است؟ چه رابطه‌ای میان حقوق شهروندی و مالیاتی وجود دارد و اینکه حقوق بدیهی مؤدیان در چارچوب قوانین شهروندی چیست؟

از وظایف سازمان امور مالیاتی، آموزش، اطلاع رسانی و آگاهی بخشی به مؤدی، پیرو حقوق خود از طریق روش‌های در دسترس مؤدیان است. همانطور که در ماده ۲۶ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۷ ذکر گردیده است، دستگاه‌های اجرایی مکلف به آشناسازی مردم با حقوق و تکالیف خود با دستگاه‌های اجرایی هستند. همچنین رعایت حقوق ارباب رجوع در قوانین لازم الاجرا و اجتناب ناپذیر است (آلن لاوتن، ۱۳۸۴: ۷۱). طبق ماده ۲۲ بند مذکور حق شهروندان است که از تصمیمات و اقدامات اداری که به نوعی حقوق و منافع مشروع آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، آگاه شوند.

قانون آزمایشی مدیریت خدمات کشوری در ماده ۲۵ بیان می‌کند که مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی موظف به پایبندی به سوگند خود در برابر منشور اخلاقی و اداری و توجه به خواسته‌های قانونی مردم هستند. تبصره دوم همین ماده به سازمان‌های متبوع اجازه تصویب منشور اخلاقی را داده است.

۲- پیشینه تحقیق

ماده ۲۸ و ۲۹ قانون آزمایشی مدیریت خدمات کشوری بر رعایت حقوق مردم و پاسخگویی به آنها تأکید می‌کند که رعایت یا عدم رعایت این اصول موجب تشویق و تنبیه کارکنان خواهد شد. همچنین در بعد نظارتی نیز، امکان تسلیم موارد عدم رعایت حقوق مؤدی به رئیس کل سازمان امور مالیاتی پیش‌بینی شده است (ویکتور ثورونی، ۱۳۸۲:۱۹۳).

نتایج تحقیقی توسط مارکوزی و زین در سال ۲۰۰۴ نشان داد که بین وجدان کاری، جوانمردی، فضیلت مدنی، نوع‌دوستی، ادب و نزاکت کارکنان امور مالیاتی و تمکین مالیاتی مؤدیان رابطه معناداری وجود دارد (حسن کاخکی ۱۳۸۵).

در بررسی تأثیر رفتارهای شهروندی سازمانی بر ادراک مشتری از کیفیت خدمات، رضایت مشتری و نیت رفتاری می‌توان به این نتیجه رسید که میان رفتار شهروندی سازمانی به عنوان متغیر مستقل و عوامل مرتبط با وفاداری مشتری به عنوان متغیرهای وابسته رابطه مثبت و معناداری وجود ندارد. این وفاداری در مورد بحث ما همان تمکین مالیاتی می‌باشد. لذا بین وجدان کاری و انصاف کارکنان امور مالیاتی (از جمله حقوق شهروندی مؤدیان) و تمکین مالیاتی مؤدیان رابطه معناداری وجود دارد. بر اساس مطالعات آلابده و همکاران (۲۰۱۱) و ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) و قاضیانی و عبدلی (۱۳۸۵)، این ابعاد و همچنین احترام به مؤدیان موجب تمکین هر چه بیشتر مالیاتی می‌گردد. از همین رو تعریف رفتار و حقوق شهروندی اهمیت پیدا می‌کند.

نوری خانپوردی (۱۳۸۱) عامل نحوه برخورد مأموران مالیاتی با مؤدیان مالیاتی را در فرار و عدم تکمین آنان بررسی نموده‌اند. همچنین فرهودی (۱۳۸۸) بیان می‌کند که عامل ارتقای تخصص و کارایی مأموران مالیاتی بر تمکین مالیاتی اثر می‌گذارد و بالابردن سطح عواملی نظیر دانش، آگاهی و بهبود رفتار مأموران امور مرتبط با اجرای عدالت، موجب تمکین مؤدی می‌گردد. میزان آگاهی مؤدیان نسبت به قوانین مالیاتی و تکالیف خود از وظایف سازمان امور مالیاتی می‌باشد. لذا شناخت عوامل اثرگذار بر رفتار مؤدیان مالیاتی در عدم پرداخت و تمکین از ممیزی‌های مالیاتی یکی از مشکلات سازمان امور مالیاتی می‌باشد (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰:۱۴۴).

۳- مبانی نظری

۳-۱- مقایسه حقوق مؤدیان در ایران و سایر کشورها در پرتو قانون و منشور حقوق شهروندی
در بیشتر کشورهای توسعه یافته با توجه به حقوق بشر و حقوق شهروندی، تلاشهایی برای بررسی تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی و به رسمیت شناخته شدن این حقوق صورت گرفته است (ویکتور ثورونی، ۱۳۸۲: ۵۱-۵۴).
مهم‌ترین نمود این مسأله، تهیه منشورها و بیانیه‌های رسمی در مورد حقوق مؤدیان مالیاتی بود که توسط مقامات

و مراجع مالیاتی کشورهای مختلف ارائه گردید و از قوانین مالیاتی نشأت می‌گیرد. البته این منشورها ماهیت حقوقی مستقلی نداشته و بدون ماده قانون دقیق و مشخص، ضمانت اجرایی هم نخواهد داشت.

در کشور فرانسه حقوق مؤدیان مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی و با تکیه بر منشور مصوب مالیاتی همین سازمان مورد توجه قرار گرفته است. این منشور حقوق شهروندی از منظر مالیاتی تحت عنوان منشور مالیات دهندگان در سال ۱۹۸۶ به شکل منشور درآمده و سپس در سال ۱۹۸۷ به یک قانون مالیاتی مبدل گردید.

در کشور کانادا در سال ۱۹۸۴ منشور حقوق و آزادی منتشر گردید. به موجب این قانون، رفتار مقامات مالیاتی با مؤدیان بایستی بر اساس قانون صورت پذیرد در غیر اینصورت غیر قانونی بوده و برابر مقررات با دستگاه مالیاتی برخورد می‌گردد. همچنین مؤدیان امکان مطرح نمودن موارد قانونی خود را در چارچوب قانون اساسی دارند و از حق طرح دعوی برخوردار هستند چرا که حقوق مؤدیان در قانون اساسی این کشور نیز ذکر گردیده است، همانند حفظ حریم خصوصی و حفظ حقوق افراد در برابر بازرسی و توقیف غیرقانونی اموال.

در کشور بلژیک منشور حقوق مؤدیان در سال ۱۹۸۶ به تصویب رسید. اختیار تحقیق و تفحص کیفری در پرونده‌های تقلب مالیاتی با اذن مقامات مالیاتی، به دفتر دادستان تفویض شده است. البته لازم است تا قانونی برای حمایت از حقوق مؤدیان مالیاتی نیز مصوب گردد.

در سال ۱۹۸۸ کشور ایالات متحده آمریکا قانون حقوق مؤدیان مالیاتی را به تصویب رسانید. منشور حقوق شهروندی در آمریکا در ده بند با رویکرد محافظت از آزادی‌های فردی و اجتماعی و کنترل قدرت دولت به تصویب رسیده است. برای مثال بر اساس متمم چهارم قانون اساسی آمریکا که بخشی از منشور حقوق شهروندی این کشور می‌باشد، حریم خصوصی شهروندان از هر نظر مورد محافظت قرار گرفته و نباید خارج از چارچوب قانون و دادگاه به آن تعدی صورت گرفته و افشاء شود. متمم ۶ همین منشور افراد را واجد برخورداری از حقوقی نظیر حق داشتن وکیل، حق تفهیم اطلاعات و هیأت منصفه بی‌طرف می‌داند.

منشور حقوق شهروندی کشور آلمان که در چارچوب اصل ۱ تا ۲۰ قانون اساسی این کشور به تصویب رسیده است، به برابری افراد در برابر قانون و حق محرمانگی مکاتبات و حق دستیابی یکسان به ادارات دولتی اشاره دارد. همچنین برخورداری از قضاوت قانونی و حق عرض حال در دادگاه به همراه تضمین حقوق در صورت دستگیری مورد توجه قرار گرفته است. حریم خصوصی شهروندان تحت عنوان حق خصوصی مطرح گردیده است. از آنجایی که دادگاه قانون اساسی در آلمان مستقل از دولت عمل می‌کند، لذا توجه به عدم تضییع حقوق شهروندی از سوی دولت دارد.

در کشور سوئیس، در فصل اول مبحث دوم قانون اساسی این کشور، منشور حقوق شهروندی و مدنی تحت عنوان حقوق شهروندی محترم شمرده شده که به مواردی همچون برابری در حقوق، حفظ حریم خصوصی،

تضمین مالکیت، حق برخورداری از محاکمات عادلانه دادگاه و عدالت قضایی با رعایت شرایط محاکمه و همچنین حق اقامه دعوی اشاره دارد. حریم خصوصی نیز در منشور حقوق شهروندی سوییس مورد توجه قرار گرفته و فقط در زمینه مسائل مالیاتی و جهت همکاری با کشورهای دیگر تحت اصلاحیه‌های پیمان همکاری اقتصادی و توسعه، اطلاعاتی در زمینه تقلب و فرار مالیاتی در اختیار کشورهای دیگر می‌گذارد. همچنین در بحث شفافیت اداری، سوییس در میان ده کشور نخست قرار داشته و این مهم به رعایت حقوق مردم در دوایر دولتی کمک می‌کند.

در ایران، منشور حقوق شهروندی در دولت یازدهم و دوازدهم مطرح و منتشر گردید اما تا کنون به تصویب مجلس نرسیده است اما به حقوق شهروندان توجه ویژه‌ای داشته است. در باب منشور حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی نیز که در سازمان امور مالیاتی نصب گردیده است، به حقوقی چون حق مؤدی در برابر دریافت رفتار منصفانه و قانون مند ضابطین مالیاتی، حق کسب اطلاع و راهنمایی، حق برخورداری از خدمات مالی مطلوب، حق رازداری و حفظ حریم خصوصی مؤدی و همچنین حق اعتراض، شکایت و تجدید نظر خواهی اشاره شده است اما ساز و کار قانونی برای رعایت موارد مذکور پیش‌بینی نگردیده است.

۳-۲- مدل ارائه خدمات به مؤدیان مالیاتی

مدل کیفیت خدمات که توسط پارسورمان و همکارانش مطرح شد، ابزاری مناسب جهت شناسایی و اندازه گیری عوامل موثر بر رضایت مؤدیان از منظر حقوق شهروندی به نظر می‌رسد. ابعاد اصلی این مدل عبارتند از قابلیت اعتبار، قابلیت ملموس بودن، اصل پاسخگویی، اطمینان خاطر و همدلی. در مورد قابلیت اعتبار می‌توان به حقوق مؤدی در ذیل اشاره کرد: انجام کار یا خدمات ممیزی در زمان معین، نشان دادن حسن نیت خالصانه و تلاش برای حل مشکلات مؤدی، اعمال اصلاحات در اولین زمان و ارائه خدمات در موعد مقرر و همچنین ارائه گزارش فعالیت بدون خطا به مؤدی (پارسومان و همکاران، ۱۶:۱۹۸۸).

در مورد قابلیت ملموس بودن بایستی به حقوق مؤدی از جمله موارد زیر اشاره کرد: وجود تجهیزات و امکانات سخت افزاری و نرم افزاری مدرن برای جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده، تهیه و تدارک مدارک و مستندات مالیاتی به صورت منظم و رفتار فردی و آراسته مأموران مالیاتی. در مورد اصل پاسخگویی می‌توان به حق ارائه توضیحات کامل کار گزار به مؤدی در مورد اقدامات صورت گرفته، ارائه خدمات فوری و تمایل به کمک و تعامل کار گزار به مؤدی و همچنین آمادگی پاسخگویی به مؤدی اشاره کرد.

در بند (ث) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق اداره شایسته و حسن تدبیر، ماده ۱۹ بیان می‌کند شهروندان از حق اداره شایسته امور کشور بر پایه قانونمداری، کارآمدی، پاسخگویی، شفافیت، عدالت و انصاف برخوردارند. رعایت این حق توسط همه مسئولان و کارکنان الزامی است.

در مورد اصل اطمینان خاطر می‌توان به حقوق زیر اشاره کرد: نیاز به رفتار اعتمادساز کارگزار مالیاتی با مؤدی و ایجاد احساس امنیت مؤدی در مواجهه با سازمان، رعایت ادب در برخورد با مؤدی و وجود دانش کافی کارگزار به منظور پاسخگویی به مؤدی. همچنین در مورد اصل همدلی می‌توان به لزوم توجه فردی و اختصاص ساعات کاری مناسب به مؤدی و همچنین درک نیاز و تأمین بهترین شرایط برای مؤدی اشاره کرد. مدل کانو ویژگی‌های خدمت را با توجه به تأمین نیازهای مؤدیان در سه دسته طبقه‌بندی می‌نماید. نخست، نیازهای اساسی که فقدان آنها باعث نارضایتی مؤدی خواهد شد و وجود آنها نیز لزوماً موجب رضایت مشتری نخواهد بود چرا که اساساً بایستی در زمره بدیهیات باشد مانند نیاز به منصفانه بودن ممیزی با رعایت حقوق شهروندی. نیازهای عملکردی که فقدان آنها موجب نارضایتی و وجود آنها نیز موجب رضایت است. همچنین نیازهای انگیزشی که لزومی نداشته اما فقدان آن موجب نارضایتی می‌باشد. ولی وجود آنها شادی مؤدی را در پی خواهد داشت.

۳-۳- حقوق شهروندی مؤدیان در برخورد با دستگاه مالیاتی

رعایت حقوق مؤدیان از سوی دستگاه‌های مالیاتی از چنان اهمیتی برخوردار است که این موضوع به عنوان یکی از نظریه‌های مهم مربوط به مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی در دیدگاه‌های نوین مدیریت دولتی مطرح گردیده است که این امر می‌تواند موجبات اعتماد و به تبع آن همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی را فراهم کند (لاوتن آلن، ۱۳۸۴: ۷۱).

حق ابلاغ، حق ثبت اظهارات و ملاقاتها، حق داشتن مشاور مالیاتی، حق رازداری و عدم افشای اطلاعات مالیاتی، حق رفتار منصفانه، حق عدم پرداخت مالیات مضاعف، حق کسب اطلاع و توضیحات خاص، حق مرور زمان مالیاتی و حق ممیزی‌های معقول از جمله حقوق شهروندی مؤدیان می‌باشد. اما در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی و تکالیف متقابل مراجع حل اختلاف مالیاتی، حق اعتراض، حق دسترسی به اطلاعات و اسناد پرونده، حق استماع توضیحات (حق دفاع)، رسیدگی در مهلت معقول و منطقی، حق مستدل و مستند بودن آراء و حق تجدیدنظر خواهی از جمله این حقوق است. حقوق مؤدیان مالیاتی دقیقاً با اداره مالیاتی ارتباط دارد. حق رعایت رفتار منصفانه با مؤدی و همچنین رعایت عدالت با مؤدی از مهم‌ترین این حقوق است که در بریتانیا قوانین زیادی را به خود اختصاص داده است (دانکان بنتلی، ۲۰۰۷: ۳۰۷).

در برپاداشتن حق و اجرای قانون، رعایت انصاف امری ضروری است. حقوق شهروندی در دو چارچوب اطلاع‌رسانی هرگونه اقدام به مؤدی و همچنین اطلاع‌رسانی حقوق شهروندی به مؤدی در زمان پرداخت مالیات مطرح می‌گردد. البته مادامی که این حقوق موجبات سوء استفاده مؤدی را فراهم نسازد. در ماده ۹۰ قانون مدیریت خدمات کشوری آمده که کارمندان دستگاه‌های اجرایی موظف به انجام وظایف خود با سرعت، دقت،

امانت، انصاف و ... هستند که وجود لفظ انصاف که یک واژه کیفی می‌باشد در این ماده قانونی مورد اشاره قرار گرفته است اما توضیح بیشتری در مورد شرایط آن داده نشده است.

در بند (ب) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق کرامت و برابری انسانی، ماده ۷ بیان می‌کند که شهروندان از کرامت انسانی و تمامی مزایای پیش‌بینی شده در قوانین و مقررات به نحو یکسان و منصفانه بهره‌مند هستند.

حق سلوک کارگزاران مالیاتی و رعایت انصاف در عدالت و در چارچوب قانون در باب تمکین مالیاتی اهمیت زیادی دارد و انصاف با توجه به تکریم و رعایت احترام مؤدی معنا می‌یابد. البته استنباط دیگر از واژه انصاف همان ابلاغ اقدامات سازمان مالیاتی به مؤدی، بهره‌مند نمودن مؤدی از حقوق خود در تسویه حساب مالیاتی و الزام سازمان امور مالیاتی به اجرای تفسیر خود از قانون مالیاتی در مورد وضعیت خاص مؤدی می‌باشد (ویکتور ثورونی، ۱۳۸۲:۳۷).

تفاسیر سازمان امور مالیاتی از قوانین بعضاً با آنچه که قانون می‌گوید، متفاوت است. همچنین انصاف نیز در کشورهای مختلف تعریف متفاوتی داشته و در قوانین مختلفی آمده است. لذا مؤدی می‌بایست از تفسیر سازمان امور مالیاتی پیروی کند و در صورت پیروی، نمی‌تواند تحت تعقیب قرار گیرد. این اصل در ایالات متحده اینگونه مطرح می‌گردد که اگر مؤدی بر اساس توصیه مکتوب یا حتی اشتباه کارکنان اداره درآمدهای فدرال، عملی مرتکب شود، مشمول جریمه نخواهد شد. یا در فرانسه مؤدی می‌تواند نسبت به تشخیص اشتباه مالیات به تفسیر اداره مالیات از قوانین استناد کند حتی اگر این تفسیر اشتباه باشد (ویکتور ثورونی، ۱۳۸۲:۹).

البته متأسفانه اصل رعایت انصاف در برخورد با مؤدی در هیچ یک از قوانین مالیاتی کشور تصریح نگردیده است. حق رازداری یا عدم افشای مالیاتی بنا بر اصل ۲۲۹ و ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات مستقیم، کلیه مؤدیان اعم از افراد حقیقی و حتی دستگاه‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی را ملزم به ارائه اطلاعات می‌نماید. بنابراین مؤدی باید از حق محرمانگی اطلاعات مالیاتی و رازداری و عدم افشای آنها برخوردار باشد که مجدداً مورد اشاره مستقیم قرار نگرفته است (امامی، ۱۳۸۴:۳۰- مالکی مقدم و عبدلی، ۱۳۸۲:۳۱).

در بند (پ) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق امنیت شهروندی، ماده ۱۳ بیان می‌کند که هر شهروندی حق دارد از امنیت مالی، حیثیتی، حقوقی، قضایی، شغلی، اجتماعی و نظایر آن برخوردار باشد. هیچ مقامی نباید حقوق مشروع شهروندان و حیثیت و کرامت آنان را مورد تعرض و تهدید قرار دهد. اقدامات غیرقانونی به نام تأمین امنیت عمومی به ویژه تعرض به حریم خصوصی مردم ممنوع است.

همین طور در بند (خ) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق حریم خصوصی، ماده ۳۸ بیان می‌کند که: «گردآوری و انتشار اطلاعات خصوصی شهروندان جز با رضایت آگاهانه یا به حکم قانون ممنوع است».

همچنین ماده ۳۹ همین بند بیان می‌کند که حفاظت و حراست از اطلاعات شخصی نزد دستگاه‌ها و اشخاص حقیقی و حقوقی حق شهروندان است، در اختیار قرار دادن و افشای اطلاعات شخصی افراد ممنوع است و در صورت لزوم به درخواست نهادهای قضایی و اداری صالح منحصراً در اختیار آنها قرار می‌گیرد. هیچ مقام و مسئولی حق ندارد بدون مجوز صریح قانونی، اطلاعات شخصی افراد را در اختیار دیگری قرار داده یا آنها را افشا کند.

بایستی توجه داشت که افشای اندکی از این اطلاعات در عرصه رقابتی امروز آثار جبران ناپذیری برای مؤدی و فعالیت وی داشته و حتی می‌تواند او را ورشکسته نماید. لذا حق عدم افشا و محرمانه بودن اطلاعات اجتناب ناپذیر است (مالکی مقدم، هوشنگ و عباسی، ۱۳۸۳: ۳۱). در اصل ۲۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در فصل سوم تحت عنوان حقوق ملت به حق حرمت اطلاعات و زندگی شخصی افراد اشاره شده است (امامی محمد، ۱۳۸۴: ۳۰).

از حقوق شهروندی، حق دسترسی شهروندان به اطلاعات دولتی می‌باشد. مؤدی بایستی حق داشته باشد تا در مورد روش و نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات، اقدامات و تصمیمات هیأت‌های حل و فصل اختلاف و همچنین اقدامات جهت وصول قهری مالیات از اموال خود مطلع باشد و دستگاه‌های مالیاتی نیز مکلف به ارائه اطلاعات هستند (رستمی، ولی، ۱۳۸۸: ۱۱۷). مگر اینکه بیم فرار مالیاتی با انتقال اموال داده شود (ویکتورثورونی، ۱۳۸۲: ۱۹۵). ماده ۲۳۷ قانون مالیات مستقیم صرفاً به کسب اطلاع مؤدی از نحوه تشخیص مالیات پس از صدور برگ تشخیص قطعی مالیات اشاره می‌کند.

در مواد ۲۳۷ و ۲۴۰ و ۲۴۸ از قانون مالیات مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ صراحتاً به حق در اختیار دادن اطلاعات از سوی مراجع ذیربط اشاره شده است. ماده ۲۳۷ این قانون دستگاه مالیاتی را مکلف به ارائه جزئیات گزارشی که مبنای صدور برگ رأی شده می‌نماید. همچنین ماده ۲۴۰ به لزوم شرکت در جلسات برای توجیه برگ تشخیص و همچنین ماده ۲۴۸ به لزوم قید دلایل اتخاذ تصمیم توسط هیأت حل اختلاف اشاره می‌نماید. البته قانون مالیات بر ارزش افزوده نه تنها در این مسئله سکوت کرده بلکه ارجاعی به ماده ۲۳۷ نیز ننموده است. حق تمیزی‌های معقول در دستگاه مالیاتی باید در فرصتی معقول در چارچوب مکان و محدوده مورد بررسی قرار گیرد. (دانکان بنتلی، ۲۰۰۷: ۳۰۶). در ایالات متحده از این حق تحت عنوان «اصول زمان و افکار معقول» نام برده می‌شود. در قانون کشورمان، در ماده ۱۵۶ قانون مالیات مستقیم تصریح شده که اداره مالیات یکسال فرصت رسیدگی به اظهارنامه را دارد و اگر تا سه ماه پس از این تاریخ، به مؤدی برگ تشخیص درآمد ابلاغ نشود، اظهارنامه مؤدی قطعی خواهد بود. در قانون مالیات بر ارزش افزوده فقط به وظیفه مؤدی در باب تسلیم اظهارنامه در ماده ۲۱ این قانون اشاره شده و صحبتی در مورد حق مؤدی برای رسیدگی به میان نیامده است.

درباره محدوده ممیزی در فصل چهارم از باب دوم مالیات بر درآمد، ماده ۹۴ درآمد مشمول مالیات مؤدی را مشخص کرده اما در قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواد ۲۱۸ تا ۲۱، تشخیص این مسئله به سازمان امور مالیاتی سپرده شده است. حال آنکه این اختیار بدون شاخص و معیار مشخص، از جمله موارد نقض حقوق مؤدی محسوب می‌گردد. همچنین در مورد محل ممیزی در قانون، ماده صریحی وجود ندارد.

حق داشتن مشاور مالیاتی مانند حق داشتن وکیل در محاکم قانونی اهمیت دارد. لذا بایستی مؤدی از حق استفاده از مشاور و نماینده متخصص ذی صلاح برخوردار باشد (ویکتور ثورونی، ۱۳۸۲:۱۹۶). ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ با تأسیس جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، این امکان را برای مؤدیان فراهم ساخت و مراجع دولتی مؤظف به همکاری با این نهاد هستند. اما با نگاهی به فرآیند موجود در دستگاه مالیاتی، این سؤال به ذهن متبادر می‌گردد که آیا به صورت عملی، حق داشتن مشاور مالیاتی محترم شمرده می‌شود یا خیر؟

برای مثال در ایالات متحده آمریکا مؤدیان در هر مذاکره با سازمان امور مالیاتی بایستی از مشاوره و نمایندگان متخصص ذی صلاح بهره‌مند شوند (ثورونی، ویکتور، ۱۳۸۲:۱۹۶). در قوانین مالیاتی ایران حق ثبت مذاکرات و ملاقاتها به رسمیت شمرده نشده است لیکن در بسیاری از کشورها مانند ایالات متحده آمریکا این حق محترم شناخته شده است (ثورونی، ویکتور، ۱۳۸۲:۱۹۶).

در برخی کشورها، حق مرور زمان مالیاتی به شرط عدم تقلب مؤدی موجه است و در مرحله تشخیص و وصول مالیات بررسی می‌گردد (پیرنیا، ۱۳۴۴:۱۴۸). در کشور فرانسه حق مرور زمان مالیاتی در مرحله تشخیص و وصول مالیات وجود دارد اما در قانون مالیات مستقیم ایران، این حق تنها در مرحله تشخیص مالیات تا پنج سال بنا بر ماده ۱۵۷ قانون مالیات مستقیم، قابل طرح است.

۳-۴- حقوق مؤدی در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی

در ایران، صلاحیت بررسی اختلافات مؤدیان با سازمان امور مالیاتی بر عهده مراجع اختصاصی قضایی وابسته به قوه مجریه با آیین دادرسی مشخص گردیده است. در صورت بروز اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی، پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی به عنوان مرجع حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌یابد. اصول دادرسی منصفانه در محاکم دادگستری یا مراجع اختصاصی اداری نظیر همین مراجع حل اختلاف مالیاتی الزامی است. توجه به مفاهیم حقوق بشر و حقوق شهروندی و همچنین حقوق مؤدیان سبب شده که این مهم در کشورهای دیگر در قوانین و مقررات مالیاتی و منشورها و بیانیه‌های جداگانه‌ای که بیانگر حقوق مؤدیان است به تصویب رسیده تا مکمل قانون مالیاتی باشد (محمد توکل، ۱۳۸۴:۳۶).

در بند (ز) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق برخورداری از دادخواهی عادلانه، ماده ۵۷ بیان

می‌کند هیچکس مجرم شناخته نمی‌شود مگر اینکه اتهام او در دادگاههای صالح و با رعایت اصول دادرسی عادلانه از جمله اصل قانونی بودن جرم و مجازات، استقلال و بی‌طرفی مرجع قضایی و قضات، حق دفاع، شخصی بودن مسئولیت جزایی، رسیدگی در مدت زمان معقول و بدون اطاله دادرسی و با حضور وکیل، اثبات شود. احکام باید مستدل، مستند به قوانین و اصول مربوط صادر شود.

همانطور که مطرح شد، مرجع بررسی و نظارت بر تخلفات اداری مالیاتی در قانون مالیات مستقیم، دادستان انتظامی مالیاتی بنا بر بند (الف) ماده ۲۶۵ ق.م.م.ی باشد، همچنین در بند (ب) ماده ۲۶۴ ق.م.م. در مورد بررسی رفتار ضابطین مالیاتی، این وظیفه به دادستان داده شده است. ماده ۲۷۰ ق.م.م. در بند (یکم) تصریح می‌نماید که اگر درآمد واقعی مؤدی از روی عمد، بیشتر از واقعیت و بر خلاف مدارک موجود توسط سازمان امور مالیاتی اعلام شود، موجب تنبیه و مجازات سازمان مالیاتی و دفاع از مؤدی می‌گردد. موارد فوق‌الذکر در مورد ضمانت اجرایی تعدی به مؤدیان است اما در مورد ضمانت اجرای رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی سکوت کرده و مجازاتی پیش‌بینی ننموده و حتی در زمینه ممیزی و روش جبران خسارت، ماده قانونی مشخصی ندارد.

۴- اهمیت حل و فصل اختلافات مالیاتی

منشأ بروز اختلاف، ضعف سیستم اطلاع‌رسانی دستگاه مالیاتی و ضعف در مراحل داورى مالیاتی (رفیع، محمد رضا، ۱۳۸۳: ۱۰۳-۱۰۴) می‌باشد. از آنجایی که اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی رخ داده است، لذا این اختلاف بایستی در محاکم خاص و با آیین دادرسی مشخصی بررسی شود (حسین پیرنیا، ۱۳۴۴: ۱۷۳-۱۷۲). برای مثال در کشور ایالات متحده آمریکا دادگاه‌های مالیاتی را مرجع قضاوت قرار داده اند در کشورهایی نظیر فرانسه، محاکم اختصاصی برای بررسی مورد اختلاف وجود دارد.

در محاکم هیأت حل اختلاف، حق اعتراض و شکایت در هیأت سه نفره حل اختلاف متشکل از افراد زیر مورد توجه قرار می‌گیرد: نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی شاغل یا بازنشسته با معرفی قوه قضاییه و یک نفر نماینده تشکل‌های صنفی و اقتصادی. حق داورى منصفانه در ترکیب همین هیأت سه نفره نیز رعایت نشده است. چرا که این هیأت از لحاظ بودجه‌ای کاملاً وابسته به سازمان امور مالیاتی است و موجبات تردید در رعایت حق انصاف برای مؤدی را ایجاد می‌نماید.

در رابطه با حق اعتراض به عملکرد سازمان امور مالیاتی، البته حق دادخواهی و دادرسی بنا بر اصل ۳۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران برای افراد در مراجعه به دادگاه‌های صالح، محترم شمرده شده است. این حق در قانون مالیات مستقیم تصریح گردیده است که بنا بر ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مورد این قانون نیز جاری خواهد بود.

در بند (ز) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق برخورداری از دادخواهی عادلانه، طبق ماده ۵۶ بیان می‌کند حق شهروندان است که به منظور دادخواهی آزادانه و به سهولت به مراجع صالح و بی‌طرف قضایی، انتظامی، اداری و نظارتی، دسترسی داشته باشند. هیچکس را نمی‌توان از این حق محروم کرد.

همینطور در بند (ث) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق اداره شایسته و حسن تدبیر، ماده ۲۱ بیان می‌کند حق شهروندان است که چنانچه تصمیمات نهادهای اداری و یا کارکنان را خلاف قوانین و مقررات بدانند، از طریق مراجعه به مراجع اداری و قضائی صالح، تقاضای احقاق حق کنند.

عدم اطلاع مؤدی از وضعیت خود، توقع پرداخت مالیات را نقض غرض و غیرممکن می‌نماید. از همین بابت مسأله «ابلاغ» اهمیت زیادی دارد چرا که عدم ابلاغ موجب تضییع حق مرور زمان مالیاتی می‌گردد که در صورت وقوع، مامورین مربوطه مسئولیت خواهند داشت. در رابطه با حق ابلاغ، قوانین مالیاتی ایران در مرحله تشخیص و وصول مالیات، حق اعتراض را برای مؤدی در نظر می‌گیرد. برگ تشخیص مالیات بنا بر ماده ۲۰۳ قانون مالیات مستقیم بایستی در دو حالت ابلاغ شود: نخست، ابلاغ واقعی به خود مؤدی یا افرادی در محل سکونت وی صورت می‌گیرد که با آن تعارض منافع نداشته باشند (محمد رضا رفیع، ۱۳۸۳:۷۸) و همچنین از نظر مأمور مالیاتی، سن ظاهری این فرد برای تشخیص اهمیت اوراق مالیاتی کافی باشد و بنا بر ماده ۲۳۹ قانون مالیات مستقیم تا سی روز بایستی نسبت به ممیزی اعتراض اعلام شود یا اینکه مؤدی بایستی نزد ممیز کل رفته و در نهایت ممیز کل بر اساس ماده ۲۳۸ قانون مالیات مستقیم در سه وضعیت موضوع را بررسی کند: پذیرش ادعای مؤدی و رد نمودن برگه تشخیص، رد نمودن درخواست مؤدی و پذیرش این مسئله از سوی مؤدی و سوم رد درخواست مؤدی و عدم پذیرش این مسئله از سوی مؤدی که این مهم بنا بر ماده ۲۴۴ قانون مالیات مستقیم بایستی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ابلاغ شود.

روش ابلاغ دیگر، ابلاغ قانونی می‌باشد. در صورتی که برگه تشخیص مالیاتی طبق تبصره یک از ماده ۲۰۳ یا ماده ۲۰۸ قانون مالیات مستقیم ابلاغ گردد، این ابلاغ قانونی می‌باشد. در این حالت اگر مؤدی به سازمان امور مالیاتی مراجعه نکند یا حتی این ممیزی را قبول نداشته و یا پرداخت ننماید، حتی در صورت عدم اعتراض رسمی وی، در حکم معترض تلقی می‌گردد و پرونده مجدداً به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود.

در صورتی که نه خود فرد و نه یکی از بستگان صالح وی، برگه ابلاغ را دریافت نمایند، طبق تبصره ۳۰۳ قانون مالیات مستقیم، ابلاغیه به همراه مندرجات لازم بایستی در محل الصاق گردد. حتی اگر مؤدی یک شرکت تجاری یا اشخاص حقوقی نیز باشد، ابلاغیه بایستی به مدیر عامل یا فردی که دارای حق امضاست، بنا بر ماده ۲۰۶ قانون مالیات مستقیم تحویل گردد. همچنین اگر آدرس مؤدی در دسترس نباشد، طبق ماده ۲۰۸ قانون مالیات مستقیم، مؤدی این حق را دارد که از طریق روزنامه‌های کثیرالانتشار از مسئله آگاه شود که این امر

وظیفه سازمان امور مالیاتی می‌باشد. حتی بر اساس شرایط جغرافیایی و آداب و رسوم و عرف محلی، سازمان می‌تواند با روش اطمینان بخشی از رسانه‌های گروهی محلی برای اطلاع رسانی به مؤدیان استفاده نماید. این مفهوم از ماده ۵ دستورالعمل اجرایی تبصره ۲ ماده ۲۳۸ قانون مالیات مستقیم الحاقی سال ۱۳۷۱ استنباط گردیده است. البته اگر اوراق طبق قوانین ابلاغ نشود اما مؤدی پاسخ کتبی ارائه کند یا موضوع ابلاغ در باب حضور مؤدی باشد، مؤدی در ظاهر حق اعتراض دارد اما قانون هیچ ماده حقوقی را برای وی در نظر نگرفته و حق شهروندی مؤدی را زایل نموده است.

در مرحله وصول مالیات نیز، هیأت حل اختلاف مالیاتی بر اساس ماده ۲۱۶ قانون مالیات مستقیم و تبصره‌های همین ماده، مرجع حل تعارض می‌باشد. در این مرحله، بنا بر ماده ۲۱۶ شکایات ناشی از اقدامات اجرایی با صدور آرای قطعی مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین تبصره ۱ در مورد مالیات‌های مستقیم بیان می‌کند که اگر وصول مالیات قبل از قطعیت رخ داده باشد، اگر شکایت در هیأت حل اختلاف، وارد تشخیص داده شود، ضمن صدور رأی بر ابطال اجرائیه در مقام بدوی یا تجدیدنظر، در مورد درآمد مشمول مالیات رأی صادر می‌کند. همچنین اگر شکایت مؤدی در باب صدور اجرائیه، قبل از قطعیت مالیات توسط هیأت حل اختلاف مردود شناخته شود، این رأی نیز قطعی می‌باشد. البته در مورد مالیات‌های غیرمستقیم و شکایت مبنی بر اینکه مطالبه غیرقانونی شمرده می‌شود، رأی هیأت حل اختلاف قطعی و غیرقابل تجدیدنظر است (علی اصغر علیجانی، ۱۳۸۴: ۱۲۵-۱۲۳).

رعایت حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده مالیاتی برای مؤدی از جهت دفاع از خود با دسترسی به مدارک پرونده امری اجتناب ناپذیر است، اما قانون صراحتاً در این مسئله ساکت بوده و در اصل ۲۳۷ تنها لزوم برگه تشخیص مالیات و جزئیات گزارش مبنای صدور آن توضیح داده است. مؤدی باید پیش از جلسه رسیدگی از اصول دادرسی مربوطه برخوردار باشد و به مفاد پرونده و ادله ارائه شده از طرف مقابل دسترسی داشته و دفاعیه خود را تنظیم کرده و به مرجع حل اختلاف تقدیم کند (ولی رستمی و همکاران، ۱۳۸۸: ۱۳۰).

اما در مورد حق پژوهش یا تجدیدنظر خواهی، ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، اجرای مواد مربوط به حل اختلاف مالیاتی تصریح شده در قانون مالیات‌های مستقیم را لازم می‌داند. اما در کمال تعجب ماده ۲۵۱ قانون مالیات مستقیم آمده: حق تجدید نظر اداری شکلی مورد بحث را درباره حل و فصل اختلاف مالیات بر ارزش افزوده نمی‌پذیرد. در عین اینکه در قانون مالیات مستقیم به موجب اصلاحیه ۱۳۸۰، تجدیدنظر خواهی ماهوی در مراجع اداری در دعوی مالیاتی حذف گردیده و فقط جنبه شکلی دارند.

بند (ز) ماده ۶۵ منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق برخورداری از دادخواهی عادلانه، بیان می‌کند، تجدیدنظر خواهی از احکام دادگاه‌های کیفری، حقوقی، اداری و مراجع شبه قضایی بر اساس معیارهای قانونی، حق شهروندان است. تجدیدنظر خواهی ماهوی در سال ۱۳۸۰ بنا بر اصلاحیه قانون مالیات مستقیم، حذف

گردید و تنها تجدیدنظر شکلی با سه رویکرد در دستور کار قرار گرفت: نخست اینکه تجدیدنظر در شورای عالی مالیاتی مطابق با ماده ۲۵۱ قانون مالیات مستقیم می‌تواند تا یک ماه پس از ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف به علت عدم رعایت قوانین و مقررات صورت پذیرد. البته علی‌رغم تسری قوانین مربوط به حل اختلاف مالیاتی در قانون مالیات مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده، اما این قسمت بنا بر ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تجدیدنظر در شورای عالی مالیاتی را در این قانون مجری نمی‌داند.

مدل دیگر تجدیدنظر در دیوان عدالت اداری و شکایت به دیوان صرفاً از نظر نقض قوانین و مقررات است و مدل آخر زمانی است که بنا بر ماده ۲۵۱ قانون مالیات مستقیم، در صورتی که مورد اعتراض جای دیگری قابل طرح نباشد، با مدارک و مستندات کافی مؤدی، وزیر اقتصاد و امور دارایی می‌تواند پرونده را به هیأت سه نفره جهت رسیدگی ارسال کند. البته که این تجدیدنظر فوق العاده تا حدودی مشکل عدم تجدیدنظر ماهوی را برطرف می‌نماید اما دستیابی به این مهم، امری است که دسترسی به آن دشوار بنظر می‌رسد.

حق استماع توضیحات یا حق دفاع به معنای فرصت ارائه دفاعیات مؤدی قبل از صدور رأی در قوانین مالیاتی ایران به صراحت مورد اشاره قرار گرفته است در ماده ۲۴۶ قانون مالیات مستقیم، وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف برای مؤدی یا نماینده مؤدی تعیین شده که می‌تواند همان حق استماع توضیحات تلقی شود (رستمی و همکاران، ۱۳۸۸:۱۳۰). اما در تبصره ماده ۲۴۶ حق دفاع و استماع توضیحات مؤدی تضعیف گردیده است چرا که تبصره این قانون بیان می‌کند که عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوطه، مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود. لذا به نظر می‌رسد که این حق استماع اساساً اهمیت چندانی ندارد. البته اشاره ماده ۲۴۶ به امکان حضور نماینده مؤدی بیانگر این مسئله است که می‌توان از این ماده استنباط و کیل را نمود. بند (د) ماده ۱۰۳ قانون مالیات مستقیم مستقیماً به حق الوکاله و کلای دادگستری در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی رسیدگی و حل و فصل می‌شود، اشاره می‌کند. از این جهت که در همین ماده از عبارت و کلای دادگستری نامبرده شده می‌توان استنباط نمود، منظور می‌تواند همان نماینده مؤدی باشد (عزیزی، ۱۳۸۱: ۴۱-۳۷).

لذا مؤدی بایستی از اصل حق داشتن وکیل در برابر دستگاه مالیاتی برخوردار باشد که از آن تحت عنوان اصل تناظر یاد می‌کنند (تاریکی نژاد و شیعی سردشت، ۱۳۸۵:۲۶۷). بنا بر نظریه شورای نگهبان در پاسخ به استفساریه رئیس کمیسیون اصل ۹۰ مجلس، حق داشتن وکیل در صورت عدم توانایی امکانات تعیین وکیل بنا بر اصل ۳۵ قانون اساسی در مراجع قضایی و شبه قضایی باید مورد توجه قرار گیرد و نیازی به تفسیر اضافی ندارد (هاشمی، ۱۳۸۹:۳۰۶). لذا مؤدی بایستی از داشتن وکیل و حتی معرفی وکیل از سوی مراجع قضایی در صورت عدم توانایی اختیار وکیل، برخوردار باشد.

در بند (ز) از منشور حقوق شهروندی دولت در باب حق برخورداری از دادخواهی عادلانه، ماده ۵۸ بیان می‌کند حق شهروندان است که از بدو تا ختم فرایند دادرسی در مراجع قضایی، انتظامی و اداری به صورت آزادانه وکیل انتخاب نمایند. اگر افراد توانایی انتخاب وکیل در مراجع قضایی را نداشته باشند باید برای آنها امکانات تعیین وکیل فراهم شود. در راستای استیفای خدشه ناپذیر حق دفاع، از استقلال حرفه‌ای و کلا حمایت خواهد شد.

همچنین ماده ۶۳ همین بند بیان می‌کند که حق شهروندان است که از تمامی حقوق دادخواهی خود از جمله اطلاع از نوع، علت اتهام و مستندات قانونی آن و انتخاب وکیل آگاهی داشته باشند و از فرصت مناسب برای ارائه شکایت یا دفاعیات خود، ثبت دقیق مطالب ارائه شده در همه مراحل دادرسی، نگهداری در بازداشتگاه‌ها یا زندانهای قانونی و اطلاع خانواده از بازداشت بهره‌مند شوند. در رابطه با حق اخذ توضیحات لازم، قانون درباره تکلیف مراجع حل اختلاف به ارائه توضیحات در مورد آرای متخذ سکوت کرده و فقط در ماده ۲۴۸ قانون مالیات مستقیم بیان می‌کند که آرای صادره بایستی مستدل و مستند باشند.

۵- موارد عینی اختلاف مؤدی با سازمان امور مالیاتی

اما اختلافات مؤدی با سازمان امور مالیاتی در موارد متعددی مطرح می‌گردد که به اختصار به آنها و حقوق مؤدیان اشاره خواهیم داشت. در اختلافات ناشی از مبلغ مالیات، بنا بر ماده ۱۷۰ و ۲۴۴ قانون مالیات مستقیم، رسیدگی به اعتراضات در مورد تشخیص مالیات بر عهده هیأت حل اختلاف است. سیر رسیدگی به این نوع از اعتراض در ماده ۱۸۷ قانون مالیات مستقیم و در تبصره ۱ این قانون مطرح گردیده است. بنا بر تبصره ۱ ماده ۱۸۷ قانون مذکور، این طرح دعوی خارج از نوبت رسیدگی می‌گردد. همچنین اختلافات ناشی از دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی بنا بر بند ۳ ماده ۹۷ اصلاحی سال ۱۳۸۰، امکان اعتراض را به‌علت غیرقابل رسیدگی دانستن اسناد و مدارک ابرازی از سوی سازمان مالیاتی جهت محاسبه درآمد مشمول مالیات، وارد و قابل بررسی می‌داند. اختلافات برگه تشخیص نیز قابل رسیدگی می‌باشد. ماده ۲۳۷ قانون مالیات مستقیم اشاره دارد که برگه تشخیص بایستی متکی به اطلاعات کافی و دقیق باشد. لذا حق اعتراض بنا بر ماده ۲۳۸ قانون مالیات مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ این حق اعتراض را به اداره مالیات مورد قبول دانسته و در صورت عدم توافق طرفین موضوع به هیأت حل اختلاف ارجاع می‌شود. همچنین اختلافات ناشی از خسارات وارده موضوع ماده ۱۶۵ قانون مالیات مستقیم، زمانی که در تعیین میزان خسارت جهت کسر آن از درآمد مشمول مالیات آن سال یا سال‌های بعدی بین مؤدی و اداره مالیات اختلاف نظر بوجود می‌آید، بنا بر مواد ۳ و ۴ آیین نامه مربوط به ماده ۱۶۵ قابل اعتراض و بررسی می‌باشد. یکی از موارد اعتراض دیگر، اختلافات ناشی از استرداد مالیات اخذ شده اضافی

به علت مواردی همچون عدم ثبت معامله موضوع ماده ۷۲ قانون مالیات مستقیم، اضافه پرداختی مالیات بر حسب ماده ۸۷ قانون مالیات مستقیم، بازگشت مالیات با شرط خیار فسخ و رجوع یا حق رجوع بنا بر ماده ۱۲۱ قانون مالیات مستقیم و همچنین اضافه پرداختی به علت اشتباه در محاسبه بنا بر ماده ۲۴۲ قانون مالیات مستقیم، در هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل طرح است.

۶- نتایج و تحلیل آنها

به طور کلی می‌توان به حقوق دیگر مؤدیان چون لزوم داشتن مجوز قانونی سازمان مالیاتی طبق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، شناسایی مؤدی و فعالیت اقتصادی بنا بر ماده ۲۱۹ قانون مالیات مستقیم، رسیدگی به اظهارنامه و دفاتر قانونی، دعوت از مؤدی جهت رسیدگی به دفاتر و تشخیص مالیات، و لزوم تشخیص مالیات با رسیدگی به اسناد، حتی اسنادی که بنا بر ماده ۲۲۰ و ۲۲۹ قانون مالیات مستقیم نزد اشخاص ثالث است و همچنین صدور مفاسد حساب مالیاتی اشاره کرد.

در مواد ۲۱۰ و ۲۱۱ قانون مالیات مستقیم به اقدامات اجرایی البته همراه با مراحل جهت به تأخیر انداختن این گونه اقدامات اجرایی اشاره گردیده است. این اقدامات بنا بر آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات مستقیم در سه مرحله صدور اخطار اجرایی، عملیات اجرایی و شکایت از عملیات اجرایی مطرح گردیده است. در مرحله صدور برگ اخطار اجرایی، ابلاغ بایستی بر اساس تبصره ۱ و ۲ ماده ۲۱۰ و ماده ۳ آیین نامه اجرایی وصول مالیات صورت پذیرد. پس از مهلت یاد شده در ابلاغیه، سازمان حق توقیف اموال شخصی اعم از منقول و غیرمنقول را داشته و اگر تا تاریخ مشخصی اقدام به خروج اموال توقیف شده از سوی مؤدی نکرده، سازمان بایستی آنها را به فروش رسانده و با کسر هزینه‌ها، در صورت اضافه مبلغ حاصل از فروش، الباقی را به مؤدی برگرداند که جزو حقوق مؤدی به حساب می‌آید.

مؤدی می‌تواند نسبت به عملیات اجرایی شکایت و اعتراض نموده و حتی امکان باطل شدن اجرائیه نیز بنا بر ماده ۱۲۶ قانون مالیات مستقیم و تبصره ۱ و ۲ ماده ۵۹ آیین نامه اجرایی وصول مالیات وجود دارد.

توجه به حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی، بسیاری از مشکلات موجود در حوزه مالیات را مرتفع می‌نماید. توجه سازمان امور مالیاتی به حقوق مؤدیان در برخورد با این سازمان در مراحل ابتدایی ممیزی و آگاهی بخشی به مؤدیان موجب شکل‌گیری اعتماد بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی را فراهم می‌سازد و از شکل‌گیری بسیاری از تعارضات بعدی جلوگیری می‌نماید. همچنین با توجه به موارد مطرح، خلاء وجود قوانین کارآمد در قانون مالیات مستقیم و همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده در باب حمایت از حقوق شهروندی مؤدیان وجود دارد که تکلیف مشخصی را بر سازمان امور مالیاتی وضع نمی‌نماید. لذا تا زمان حمایت قاطعانه قانون از حقوق شهروندی، زمینه

توجه به اصل فراهم نخواهد شد. حفظ حقوق شهروندی مؤدیان در زمان مراجعه به هیأت حل اختلاف مالیاتی نیز دچار شکاف‌های عجیبی است که حتی در پرونده‌های جاری در سایر محاکم قضایی نیز دیده نمی‌شود و حقوق ابتدایی مؤدیان و شهروندان را زایل نموده است. شکل‌گیری حقوق شهروندی که از سوی دولت وقت ارائه گردیده و توجه به تصویب کل قوانین مطروح در این منشور، زمینه اصلاح قوانین مالیاتی را فراهم می‌آورد چرا که مدل درستی از منشور حقوق شهروندی به صورت مصوب و مستدل وجود خواهد داشت.

فهرست منابع

۱. امامی، محمد (۱۳۸۴). کلیات حقوق عمومی، تهران، نشر میزان.
۲. پیرنیا، حسین (۱۳۴۲). مالیه عمومی، تهران، انتشارات کتابخانه ابن سینا.
۳. تاریکی، علی، شفیع سردهشت، جعفر (۱۳۸۵). آیین دادرسی مالیاتی در ایران ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۰، ۲۵۵-۲۷۳.
۴. توکل، محمد (۱۳۸۴). منشور حقوق و تکالیف مؤدیان، فصلنامه مالیات، شماره ۳۷، ۳۵-۴۱.
۵. ثورونی، ویکتور (۱۳۸۲). طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
۶. حسنی کاخکی، احمد (۱۳۸۵). بررسی رابطه میان رفتار شهروندی سازمانی و وفاداری مشتری در گروه شرکت‌های همکاران سیستم، میرزائی اهرنجانی، حسن. دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، گروه مدیریت دولتی.
۷. خانجان، علی رضا (۱۳۸۸). نگرشی نهادگرا به فرار مالیاتی، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.
۸. خوئینی، غفور (۱۳۸۶). حقوق شهروند و توسعه پایدار، تهران، انتشارات فرهنگ صبا.
۹. رستمی، ولی (۱۳۸۸). حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره ۱، ۱۰۷-۱۲۸.
۱۰. رستمی، ولی و همکاران (۱۳۸۸). دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران، تهران، انتشارات دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
۱۱. رفیع، محمدرضا (۱۳۸۲). بررسی تحلیلی نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مؤدیان در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
۱۲. عزیزی، بیژن (۱۳۸۱). حقوق و وظایف متقابل مؤدیان و مراجع مالیاتی در حقوق ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
۱۳. علیجانی، علی اصغر (۱۳۸۱). اصول و قواعد دادرسی در قانون مالیات‌های مستقیم، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
۱۴. فرهودی، قادر (۱۳۸۸). بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل موضوع بند الف (ماده ۹۵ ق.م.م)، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۱۵. کمالی، سعید و شفیع، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، صفحه ۱۴۳-۱۶۸.

۱۶. لاوتن، آلن (۱۳۸۴). مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی، ترجمه محمدرضا ربیعی مند جین و حسن گیوریان، تهران نشر یکان.
۱۷. مالکی مقدم، هوشنگ، عباسی، عبادالله (۱۳۸۲). حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، قم، نشر خانه خرد.
۱۸. نوری خانیوردی، اصغر (۱۳۸۱). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شهرستان تبریز، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۱۹. هاشمی، سید محمد (۱۳۸۴). حقوق بشر و آزادی‌های اساس، تهران، نشر میزان.
20. Bentley, Duncan (2007). Taxpayers' Rights: Theory, and Implementation. Kluwer Law International.
21. Markóczy, Livia, and Katherine Xin (2004). The Virtues of Omission in Organizational Citizenship Behavior. University of California 24: 28-30]
22. Parasuraman, Anantharanthan, Valarie A. Zeithaml, and Leonard L. Berry (1985). A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research. Journal of Marketing 49.4 : 41-50.