

دوره هشتم - سال اول

شماره چاپ: ۵۵۸

تاریخ چاپ:

شماره ثبت: ۲۷۸

اظهار نظر کارشناسی درباره:
«طرح الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷)
به قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ و
اصلاحات بعدی آن»

کد موضوعی: ۲۴۰

شماره مسلسل: ۹۵۶۱

اسفند ماه ۱۳۸۷

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۲.....	۱. پیشینه تاریخی و سوابق قانونی.....
۷.....	۲. فرایند دادرسی مالیاتی و تحلیل مزایا و معایب آن.....
۱۸.....	۳. بررسی تفصیلی مفاد طرح.....

**اظهار نظر کارشناسی درباره:**

«طرح الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن»

چکیده

تسریع در وصول مالیات‌ها به تنهایی نمی‌تواند معیار صحیح و منطقی برای حذف مرحله تجدیدنظر در هیئت حل اختلاف مالیاتی باشد (اصلاحات سال ۱۳۸۰ در خصوص قانون مالیات‌های مستقیم) بلکه تسریع در مراحل دادرسی مالیاتی و حذف مراحل موازی و زائد می‌تواند راهگشا باشد. در این راستا می‌توان به مرحله رسیدگی شکلی شورای عالی مالیاتی اشاره کرد که در کنار رسیدگی شکلی دیوان عدالت اداری و موازی با آن عمل می‌کند. با توجه به اینکه حق دادخواهی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به رسمیت شناخته شده است، لذا لازم است مرحله تجدیدنظر در آیین دادرسی مالیاتی با رعایت شرایطی مجدداً برقرار شود تا حقوق افراد ذی‌نفع تضمین شود. ترکیب هیئت حل اختلاف تجدیدنظر نیز باید لزوماً با ترکیب هیئت بدوی به دلیل شأن و جایگاه برتر آن متفاوت باشد. همچنین به منظور حفظ استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و ایجاد توازن و تعادل بین اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی ضروری است نماینده‌ای از جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران یا حسابداران عضو جامعه حسابرسی ایران به عنوان یک نهاد غیردولتی به ترکیب اعضای هیئت مذکور اضافه شوند.

مقدمه

در اصلاحات سال ۱۳۸۰، قانون‌گذار مرحله تجدیدنظر ماهوی را از فرایند دادرسی مالیاتی به دلیل اطاله دادرسی و جلوگیری از اعتراضات غیرموجه و غیرمستدل و کاهش سرعت مختومه شدن پرونده و تأخیر در وصول مالیات حذف نمود، با این حال، تعداد شکایات واصل شده به دبیرخانه شورای عالی مالیاتی طی سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ به ترتیب ۱۵۶۳ و ۱۲۷۶ مورد و طی سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ به ترتیب تعداد ۴۷۲۳ و ۵۱۴۶ مورد بوده است.

با توجه به اینکه حق تجدیدنظرخواهی ماهوی در اصلاحات سال ۱۳۸۰ حذف شد که این امر با اصول و موازین آیین دادرسی منطبق نبود و علاوه بر این، آمار مراجعه شکایان به شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری افزایش یافته است؛ لذا طرح مذکور به منظور برقراری مجدد مرحله تجدیدنظر ماهوی در جهت تضمین حقوق افراد و رعایت اصل عدالت مالیاتی به مجلس شورای اسلامی ارائه شده است.

۱. پیشینه تاریخی و سوابق قانونی

رسیدگی به دعاوی مالیاتی در نظام حقوقی ایران در مراجع اختصاصی غیردادگستری صورت می‌گیرد. از علل و انگیزه‌های ایجاد این مراجع می‌توان به تخصص و فنی بودن موضوعات محول شده، سرعت رسیدگی به دلیل حذف تشریفات رسیدگی و جلوگیری از تراکم پرونده‌ها در دادگستری و هزینه رسیدگی ارزان به دلیل عدم تحمیل هزینه‌های ناشی از ارجاع امر به کارشناسی رسمی اشاره کرد.





قبل از تشکیل مراجع حل اختلاف مالیاتی، تمامی اختلافات در درون اداره مالیات و به روش اداری حل و فصل می‌شد بدون اینکه مرجع، کمیسیون یا هیئت خاصی برای این امر وجود داشته باشد. بعد از تشکیل و تأسیس مراجع مذکور نیز در وهله اول باید اختلاف از طریق اداری رسیدگی و حل و فصل می‌شد و چنانچه توافقی صورت نمی‌گرفت و مؤدی به اعتراض خود پافشاری می‌کرد، می‌توانست وارد چرخه دادرسی مالیاتی (ارجاع موضوع به هیئت حل اختلاف مالیاتی) شود. در ادامه گزارش، تحولات تاریخی دادرسی مالیاتی را در دو مرحله زمانی قبل از انقلاب اسلامی و بعد از انقلاب اسلامی مورد بررسی قرار می‌دهیم.

الف) قبل از پیروزی انقلاب اسلامی

پیش از انقلاب اسلامی، مراجعی به ترتیب زیر دادرسی مالیاتی را برعهده داشتند:

۱. محکمه تجدیدنظر محاکمات مالیه موضوع ماده (۳۴) قانون تشکیلات وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب ۲۱ رجب ۱۳۳۳ هجری قمری.
۲. هیئت تجدید ممیزی عایدات مستغل موضوع ماده (۱۲) قانون مستغلات مصوب ۲۰ شوال ۱۳۳۳ هجری قمری.
۳. محکمه حل اختلاف مربوط به مالیات دخانیات موضوع تبصره «۲» ماده (۵) قانون اصلاح قانون دخانیات مصوب ۱۳۰۳.
۴. کمیسیون موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات املاک اربابی و دواب مصوب ۱۳۰۴.
۵. محکمه تجدیدنظر محاکمات مالیه موضوع ماده (۲۰) قانون مالیات بر عایدات و

حق تمبر مصوب ۱۳۱۲.

۶. کمیسیون بدوی تشخیص و کمیسیون تجدیدنظر موضوع ماده (۲۲) قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۸.
- براساس این قانون دو مرحله رسیدگی وجود داشت: اول کمیسیون تجدیدنظر و سپس دیوان دادرسی دارایی (دیوان محاکمات مالیه) که این دیوان در سال ۱۳۳۱ منحل اعلام شد.
۷. کمیسیون بدوی تشخیص و کمیسیون تجدیدنظر موضوع ماده (۲۲) لایحه قانونی اصلاح قانون مالیات بر درآمد و مستغلات و مالیات املاک مزروعی مصوب ۱۳۳۴ - که عیناً مشابه با مقررات قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۸/۴/۲۹ بود - با حذف امکان رسیدگی تجدیدنظر مجدد در دیوان محاکمات مالیه (دیوان دادرسی دارایی) که آن هم به دلیل انحلال دیوان مذکور به موجب لایحه قانونی حذف محاکم اختصاصی مصوب ۱۳۳۱ بود.
۸. کمیسیون بدوی و کمیسیون تجدیدنظر موضوع ماده (۲۱) و هیئت عالی حل اختلاف مالی موضوع ماده (۴۱) قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۳۳۵.
۹. کمیسیون توافق تصفیه اختلافات مالیاتی موضوع تبصره «۵» ماده واحده قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد و حل اختلاف مالیاتی مصوب ۱۳۳۶.
۱۰. کمیسیون مالیاتی موضوع مواد (۶) و (۷) قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۹ و کمیسیون عالی مالیاتی (مرجع تجدیدنظر) موضوع ماده (۹) قانون مذکور.





۱۱. کمیسیون‌های توافق و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون تسهیل وصول مالیات‌ها مصوب ۱۳۴۳.

۱۲. کمیسیون‌های تشخیص مالیات اعم از بدوی و تجدیدنظر موضوع مواد (۲۴۴) و (۲۴۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مرکب از نماینده وزارت دارایی، یک نفر قاضی دادگستری و نماینده صنف یا تشکل مربوط به مؤدی و شورای عالی مالیاتی موضوع ماده (۲۵۳) قانون مذکور و هیئت سه نفره موضوع ماده (۳۲۱) الحاقی به قانون یاد شده مصوب ۱۳۴۸. لازم به ذکر است این قانون از ابتدای سال ۱۳۴۶ لازم‌الاجرا شده و با اصلاحاتی تا پایان سال ۱۳۶۷ (زمان لازم‌الاجرا شدن قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۶۶) اعتبار قانونی داشت.

ب) بعد از انقلاب اسلامی

۱. اولین کمیسیون مالیاتی پس از پیروزی انقلاب اسلامی، کمیسیون ملی توافق و رفع اختلافات مالیاتی موضوع ماده (۳) لایحه قانونی تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی مصوب ۱۳۵۷/۱۲/۲۹ شورای انقلاب بود.

۲. با تصویب ماده (۹) لایحه قانونی تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی عملکرد سال ۱۳۵۷ مصوب ۱۳۵۸/۹/۱۴ شورای انقلاب، کمیسیون ملی توافق و رفع اختلافات مالیاتی موضوع ماده (۳) لایحه قانونی تأدیه و تسویه مصوب ۱۳۵۷/۱۲/۲۹ جانشین کلیه کمیسیون‌های تشخیص مالیاتی مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ گردید.

۳. به موجب ماده (۹) لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۳/۳ شورای انقلاب، به منظور تسهیل در حل و فصل اختلافات



مالیاتی و تسریع در امر مختومه نمودن پرونده‌های مالیاتی به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده شد پرونده‌های مالیاتی مورد اختلاف را به هیئت‌هایی متشکل از سه نفر به انتخاب خود ارجاع نماید. آرای صادر شده از این هیئت‌ها به اکثریت قطعی و لازم‌الاجرا بوده و این هیئت‌ها جانشین کمیسیون ملی توافق و رفع اختلافات مالیاتی مقرر در لایحه قانونی تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی شدند.

۴. براساس ماده (۱۰) قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی (مصوب ۱۳۶۰/۸/۷) آرای صادر شده از سوی هیئت‌های حل اختلاف موضوع ماده (۹) لایحه قانونی مصوب ۱۳۵۹/۳/۳ شورای انقلاب و نیز آرای صادر شده از سوی کمیسیون‌های توافق و رفع اختلافات موضوع ماده (۳) لایحه قانونی تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی مصوب ۱۳۵۷/۱۲/۲۹ شورای انقلاب به علت عدم رعایت قوانین موضوعه و مقررات مربوط، قابل شکایت در شورای عالی مالیاتی است. شورا موظف است بدون اینکه وارد رسیدگی در ماهیت امر گردد، صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات مربوط به موضوع رسیدگی نموده و نظر خود را نسبت به نقض رأی یا رد شکایت اعلام کند.

لازم به ذکر است قسمت اخیر ماده (۹) مبنی بر قابل شکایت بودن آرای کمیسیون‌های توافق و رفع اختلافات به شورای عالی مالیاتی طی ماده (۱۰) قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن (مصوب ۱۳۶۲/۱۰/۲) حذف گردید.

نکته دیگر آنکه قانون مصوب ۱۳۶۰/۸/۷، قانون موقتی مصوب کمیسیون‌های



مشترک امور اقتصادی و دارایی و برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی بود که مدت اعتبار آن یک سال از تاریخ تصویب بود و سپس به موجب قانون مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲ به صورت دائمی درآمد.

۵. آخرین قانونی که درخصوص مراجع دادرسی مالیاتی وضع شده است و هم‌اکنون نیز لازم‌الاجرا می‌باشد، قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) و اصلاحات بعدی آن (۱۳۷۱ و ۱۳۸۰) است.

۲. فرایند دادرسی مالیاتی و تحلیل مزایا و معایب آن

فرایند رسیدگی به اختلافات مالیاتی در دو مرحله جداگانه و متفاوت از یکدیگر صورت می‌گیرد که تحت عناوین شیوه اداری و شیوه شبه‌قضایی به بررسی و تشریح آنها می‌پردازیم.

الف) شیوه اداری

براساس مفاد ماده (۲۳۸) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰) در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید.

مسئول مربوط موظف است پس از ثبت مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از ۳۰ روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل



و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیئت حل اختلاف ارجاع نماید.

به منظور تسریع در وصول درآمدهای مالیاتی و کاهش زمان دادرسی مالیاتی به نظر می‌رسد حذف مرحله شیوه اداری یا کوتاه کردن مدت یک‌ماهه به یک هفته می‌تواند مفید ارزیابی شود.

ب) شیوه شبه‌قضایی

مؤدی پس از طی مرحله اول (شیوه اداری) در صورتی که از نتیجه ناراضی باشد، می‌تواند به شیوه شبه‌قضایی متوسل شود.

۱. هیئت حل اختلاف مالیاتی در حکم دادگاه اختصاص مالیاتی است که به کلیه دعاوی و شکایات مالیاتی رسیدگی می‌کند. پس از عدم تمکین و سازش به شیوه اداری و عدم حصول توافق مؤدی با اداره امور مالیاتی، پرونده برای رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود که رسیدگی آن جنبه ماهوی دارد. در این رسیدگی مرجع مربوط در هر مورد با دعوت قبلی از شاکی یا معترض^۱ و استماع موارد اعتراض و با

۱. ماده (۲۴۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰).



توجه به محتویات و مندرجات پرونده و دلایل و مدارک کتبی و قرائن موجود و انطباق موضوع با قوانین مربوط و در صورت لزوم رسیدگی از طریق تحقیقات محلی رأساً یا با صدور قرار تحقیق و کارشناسی و اجرای قرار توسط کارشناس مربوط و وصول گزارش مربوط نسبت به ماهیت موضوع مورد شکایت رسیدگی نموده و به یکی از صور زیر رأی صادر نماید:

- تعدیل درآمد مشمول مالیات و توافق با مؤدی برای پرداخت مالیات،
- رد برگ تشخیص مالیات،
- تأیید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده یا به عبارتی تأیید اقدامات حوزه مالیاتی،
- صدور قرار رسیدگی مجدد و اعاده پرونده برای رسیدگی مجدد توسط مأمور تشخیص دیگری غیر از مأمور امضاکننده برگ تشخیص اولیه،
- صدور قرار رفع نقص به دلیل ایراد و نقص وارد به تشخیص مالیات،
- صدور رأی مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیئت حل اختلاف که به نوعی حاکی از قطعیت مالیات موضوع برگ تشخیص است،
- عدم صلاحیت هیئت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف و اعاده پرونده به حوزه مالیاتی جهت اقدام بعدی.

با توجه به ترکیب اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی (نماینده دولت، سازمان امور مالیاتی کشور، نماینده مؤدی و عضو قاضی منتخب قوه قضائیه) به نظر می‌رسد نظام دادرسی مالیاتی ایران یک نظام مختلط اداری - قضایی است که در آن نماینده مؤدی نیز مشارکت دارد. توجه به موازین عدالت و اصول حقوقی برعهده



قاضی عضو هیئت است و نماینده مؤدی نیز می‌تواند از تضييع حقوق قانونی مؤدی جلوگیری کند. بنابراین هدف قانون‌گذار از طرح‌ریزی چنین ترکیبی را می‌توان این‌گونه استنباط کرد که ظاهراً مقنن با این برداشت که نمایندگان دولت و مؤدی هر کدام به انحصار گوناگون به یکی از طرفین دعوا وابستگی دارند و نماینده آنان محسوب می‌شوند، وظیفه اصلی دادرسی را ضمن بهره‌گیری از تخصص دو عضو دیگر به عضو حقوقدان (قاضی) سپرده است. بنابراین نماینده قوه قضائیه به‌عنوان حقوقدان رعایت موازین حقوقی و مطابقت مورد اختلاف با مقررات موضوع و صحت موارد شکلی را برعهده دارد و نماینده سازمان امور مالیاتی کشور به‌عنوان کارشناس مالیاتی و صاحب‌نظر در احکام و موازین امور مالیاتی ایفای نقش می‌کند.

در یک پرونده حقوقی، داوران و داوران با همه دقت‌هایی که به خرج می‌دهند گاهی در تطبیق موضوعات با احکام و فهم مستندات و احصای دلایل و نظایر این موارد دچار خطا و اشتباه می‌شوند. قانون‌گذار در مقام چاره‌جویی نسبت به اشتباهات حقوقی و احکام مخالف اصول یا قوانین یا ادله یا مستندات راه‌هایی را پیش‌بینی کرده است که حتی بعد از قطعی شدن یک حکم نیز می‌توان به آن اعتراض و درخواست نقض آن را نمود.

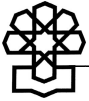
راه‌های اعتراض به احکام صادر شده دو گونه است که به طرق عادی و فوق‌العاده مشهور شده است؛ طرق عادی شامل خواهی و تجدیدنظر (پژوهش) است. استفاده از طرق عادی برخلاف طرف فوق‌العاده جز در موارد استثنایی در تمام موارد مجاز است در حالی که استفاده از طرق فوق‌العاده بعد از قطعیت حکم امکان‌پذیر است. بنابراین تا زمانی که امکان استفاده از روش‌های عادی و اولیه



اعتراض به آرا و احکام وجود دارد، استفاده از طرق فوق العاده اعتراض ممکن نیست. در آیین دادرسی مالیاتی ایران متأسفانه مرحله تجدیدنظر (پژوهش) در اصلاحات سال ۱۳۸۰ به دلیل اعتراضات غیرموجه و غیرمستدل، اطاله دادرسی، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده و تأخیر وصول مالیات حذف شد.

تشخیص مالیات در قوانین و مقررات فعلی به دو روش رسیدگی به مدارک حساب مؤدی و تشخیص علی‌الرأس صورت می‌گیرد. در روش اول بنیان رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات، اظهارنامه مؤدی و مستندات است که وی باید در موعد مقرر تسلیم کند و مطابق موازین قانونی تنظیم شده باشد. روش دوم در مواردی اعمال می‌شود که یا دفاتر و مدارک حساب مؤدی برای تعیین درآمد مشمول مالیات، فاقد اعتبار قانونی تشخیص داده شود و یا مؤدی از تسلیم اظهارنامه یا مستندات مربوط خودداری کند. در این‌گونه موارد، مأموران تشخیص مالیات مکلفاند عوامل اصلی موجود درآمد را از طریق معاینه محل، تحقیق از اطرافیان و مراجعه به اسناد و مدارک مؤدی و اشخاص ثالث برآورد و سپس ضرایب یا درصدهایی را - که از پیش متناسب با انواع فعالیت‌ها تعیین شده است - بر این عوامل که به «قرائن مالیاتی» موسوم هستند، اعمال کنند و حاصل آن را به‌عنوان درآمد مشمول مالیات مأخذ محاسبه مالیات قرار دهند.

اگر چه قصد مقنن از وضع این روش، تعیین درآمد نزدیک به واقع مؤدی است، اما دستیابی به چنین قرائنی در عمل آن هم به‌نحوی که با واقعیت نزدیک باشد غیرممکن و مسائل تبعی آن محور تمامی معضلات نظام مالیاتی است. زمانی که تشخیص مالیات بر مبنای غیرصحیح استوار شود و از قرائن و شواهد محکم و قابل



استناد بی‌بهره باشد، اعتراض و نارضایتی مؤدی را به‌همراه دارد. علاوه بر این نقیصه و ایراد، عوامل دیگری از قبیل میل مؤدیان به فرار مالیاتی یا به تعویق انداختن آن، فقدان یک آیین دادرسی هماهنگ در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم توسعه سیستم‌های حسابداری در سطح مشاغل جزء و فقدان سیستم اطلاعاتی مجهز، سبب شده است تا آمار تعداد اعتراضات به پرونده‌های مالیات افزایش یابد. نظام‌های مالیاتی پیشرفته با استفاده از شیوه مستندسازی معاملات و تعمیم نگاهداری حساب تا پایین‌ترین سطوح مشاغل و فعالیت‌های اقتصادی با تضمین مؤثر قانونی و کاربرد سازوکارهای اجرایی متناسب و برقراری یک سیستم نظارتی و اطلاعاتی مجهز و مؤثر بر فعالیت‌های اقتصادی توانسته‌اند این نقایص را کاهش دهند. با این حال حق تجدیدنظرخواهی (بر مبنای اصل سی‌وچهارم و بند «۱۴» اصل سوم قانون اساسی)^۱ به دلیل اشتباهاتی که ممکن است در تصمیمات مراجع قضایی و شبه قضایی بروز کند و نیز رعایت حقوق اشخاص و پاسداری از اصل عدالت قضایی الزامی و ضروری به نظر می‌رسد. در قوانین و مقررات موضوعه نیز قانون‌گذار حق مذکور را به اشکال تجدیدنظرخواهی، واخواهی، فرجام‌خواهی، اعاده دادرسی تضمین و به رسمیت شناخته است ولی در خصوص دادرسی مالیاتی حق تجدیدنظر (جنبه ماهوی) از ذی‌نفع به‌موجب اصلاحات سال ۱۳۸۰ سلب شده است که این امر با موازین و اصول و مبانی حقوقی سازگار نیست.

لازم به ذکر است حق فرجام‌خواهی در شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت

۱. دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هرکس می‌تواند به‌منظور دادخواهی به دادگاه‌های صالح رجوع نماید. همه افراد ملت حق دارند این‌گونه دادگاه‌ها را در دسترس داشته باشند و هیچ‌کس را نمی‌توان از دادگاهی که به‌موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد.



اداری نسبت به آرای صادر شده، از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی جنبه شکلی دارد و صرفاً از جنبه رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی (موضوع بند «۴» ماده (۲۵۵) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰) و رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه (موضوع ماده (۲۵۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰) و عدم نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها (موضوع بند «۲» ماده (۱۳) قانون دیوان عدالت اداری - مصوب ۱۳۸۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد و هیچ‌کدام از دو مرجع مذکور وارد جنبه‌های ماهوی پرونده نمی‌شوند.

۲. **شورای عالی مالیاتی:** شورای مذکور در سیستم دادرسی مالیاتی ایران در واقع نقش دیوان عالی کشور را به‌عنوان مرجع فرجام‌خواهی از آرای مرجع اولیه ایفا می‌کند. به‌موجب ماده (۲۵۶) اصلاحی قانون مذکور شعبه شورای عالی مالیاتی بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی آن قانون و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی، رأی مقتضی بر نقض آرای هیئت حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر می‌کند که در صورت نقض رأی اولیه پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیئت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد؛ رأی هیئت مذکور قطعی و لازم‌الاجراست.

لازم به ذکر است این شورا وابسته به قوه مجریه و از اجزا و تابعان آن محسوب می‌شود و به‌عنوان یک مرجع اداری - شبه‌قضایی اقدام می‌کند.



۳. **هیئت سه نفره موضوع ماده (۲۵۱) مکرر اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰):** یکی از انواع طرق فوق‌العاده شکایت از احکام اعاده دادرسی است که بعد از قطعیت احکام صادر شده، ذی‌نفع می‌تواند به آن متوسل شود. این موضوع قبلاً در ماده (۳۲۱) مکرر الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۴۸) از سوی مقنن پیش‌بینی شده بود که در قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) از سوی قانون‌گذار مغفول واقع شد و مجدداً به‌دلیل ضرورت آن در اصلاحات سال ۱۳۷۱ پیش‌بینی شد.

یکی از اصول مهم دادرسی، مالیات رعایت عدالت مالیاتی جهت تضمین حقوق مؤدیان است. در مواردی ممکن است در ارتباط با مالیات تعلق گرفته تشخیص ناصوابی صورت گرفته باشد و مؤدی نیز دلایل و مدارک و مستندات لازم در خصوص ناعادلانه بودن مالیات حکم شده را در دسترس داشته باشد و بخواهد به مرجعی شکایت ببرد یا در مواردی مؤدی به دلایل (بی‌سوادی و عدم اطلاع و آگاهی)^۱ علی‌رغم آنکه درآمدی تحصیل نکرده است و باید به حکم قانون مالیات بپردازد، نتوانسته است در مهلت مقرر شکایت کند. در این حالت، مؤدی امکان دادخواهی به هیچ مرجعی را ندارد. این امر با عدالت و انصاف سازگار نیست. بنابراین مقنن براساس ماده (۲۵۱) مکرر مقرر نمود در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه

۱. مثلاً فردی خانه‌اش را اجاره نداده است و مأمور مالیاتی اشتباه کرده و از او مطالبه مالیات مال‌الاجاره کرده است و مؤدی به‌علت بی‌سوادی از آن مهلت مقرر استفاده نکرده است و با انقضای مدت این مالیات قطعی شده و از دست هیچ مرجعی در وزارت امور اقتصادی و دارایی تا سطح وزیر هیچ کاری برای احقاق حق و جلوگیری از ظلم به یک شهروند بر نمی‌آید (نقل از مشروح مذاکرات جلسه ۴۷۰ مجلس شورای اسلامی مندرج در روزنامه ایران).



بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید و رأی هیئت به اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

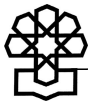
بنابراین دو شرط برای طرح شکایت در این هیئت وجود دارد:^۱

۱. مالیات مورد اعتراض یا به دلیل طی مراحل قانونی (هیئت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی) قطعی شده باشد یا به دلیل انقضای مهلت قابل طرح در مرجع رسیدگی نباشد.

۲. مستندات و مدارک و دلایل کافی درخصوص عادلانه نبودن مالیات ارائه شود. لازم به ذکر است نکر واژه «می‌تواند» در ماده (۲۵۱) مکرر با توجه به مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی (به دلیل رأی نیاوردن پیشنهاد حذف واژه مذکور و الزامی کردن بررسی) دارای معنای خاص است و بیانگر آن است که وزیر امور اقتصادی و دارایی در این خصوص از اختیار لازم برای طرح موضوع در هیئت سه نفره یا عدم طرح آن برخوردار است.

۴. **دیوان عدالت اداری:** دیوان عدالت اداری در رسیدگی به اختلافات مالیاتی به‌عنوان تنها مرجع قضایی شناخته می‌شود. هرچند قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری را جهت تجدیدنظر نسبت به آرای صادر شده از سوی شورای عالی مالیاتی نکر نکرده است، با این حال براساس رویه عملی (دادنامه شماره ۱۰۱۶۰/ش/۴۱ و ۲ مورخ ۱۳۶۱/۱۰/۲) دیوان از صلاحیت لازم برای رسیدگی به آرای شعب شورای مذکور

۱. لازم به ذکر است درخصوص اجرای ماده (۲۵۱) مکرر بخشنامه شماره ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸، توسط سازمان امور مالیاتی صادر شده است.



برخوردار است.

درخصوص آرای صادره از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز براساس ماده (۲۵۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰) و بند «۲» ماده (۱۳) قانون دیوان عدالت اداری (مصوب ۱۳۸۵)، دیوان عدالت اداری صلاحیت رسیدگی شکلی دارد.

براین‌اساس هم شورای عالی مالیاتی و هم دیوان عدالت اداری صلاحیت لازم را برای رسیدگی شکلی به آرای صادر شده از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی را دارا می‌باشند.^۱ با این تفاوت که در شورای عالی مالیاتی هم مؤدی و هم سازمان امور مالیاتی می‌توانند شکایت کنند در حالی که در دیوان عدالت اداری تنها مؤدی می‌تواند اعتراض نماید^۲ و چنین حقی برای اشخاص حقوق عمومی (سازمان امور مالیاتی کشور) پیش‌بینی نشده است.^۳

نکته دیگری که در رسیدگی دیوان و شورای عالی مالیاتی وجود دارد این است که مؤدی یا اداره مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیئت حل اختلاف مالیاتی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند (ماده (۲۵۱)) ولی در آیین رسیدگی دیوان عدالت اداری مهلتی پیش‌بینی نشده است. نظر به اینکه مؤدی متمیز و

۱. لازم به ذکر است براساس دادنامه شماره ۵۶۷ مورخ ۱۳۸۷/۸/۲۶ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، رسیدگی به اعتراض نسبت به رأی قطعی هیئت حل اختلاف مالیاتی منوط به اعتراض به رأی شعبه شورای عالی مالیاتی نمی‌باشد.

۲. لازم به ذکر است عده‌ای معتقدند به استناد اصول (۶۱) و (۱۵۹) قانون اساسی و دادنامه شماره ۶۵۵ - مورخ ۱۳۸۰/۹/۲۷ هیئت عمومی دیوان عالی کشور و براساس رأی وحدت رویه دیوان عالی کشور (رأی شماره ۶۹۹ - ۱۳۸۶/۳/۲۲) سازمان‌های دولتی نیز می‌توانند برای رفع هر نوع تخلف احتمالی از قانون به مراجع دادگستری که مرجع نظم عمومی است مراجعه نمایند.

۳. این دیدگاه در آرای وحدت رویه شماره ۳۱، ۳۸ و ۳۹ مورخ ۱۳۶۸/۷/۱۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری منعکس شده است.



مختار به مراجعه به شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری است، این امکان وجود دارد که همزمان به هر دو مرجع مذکور مراجعه و طرح شکایت نماید که در این صورت اگر رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی در هر کدام از دو مرجع مذکور نقض شود، به نفع مؤدی است و برای رسیدگی مجدد به هیئت هم‌عرض ارسال خواهد شد؛ این رویه ناهماهنگ با عدالت قضایی سازگار نیست. بنابراین با توجه به مطالب ذکر شده وجود دو مرجع تجدیدنظر شکلی برای رسیدگی به آرای هیئت حل اختلاف مالیاتی فاقد توجیه و مبنا و محل ایراد و تأمل است و باید این رویه به‌منظور حل مشکل اطاله دادرسی و سیر طولانی روند دادرسی مالیاتی و تسریع در وصول مالیات و تحقق درآمدهای مالیاتی اصلاح شود.

در این راستا به‌منظور رعایت قانون اساسی (اصول ۶۱، ۱۵۶ و ۱۵۹) با توجه به مفاد اصل (۱۷۳) قانون اساسی مبنی بر صلاحیت دیوان عدالت اداری درخصوص رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، لازم است صلاحیت دیوان عدالت اداری همچنان محفوظ بماند و صلاحیت شورای عالی مالیاتی، موضوع بند «۴» ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم، حذف شود. در صورتی که بنا بر حذف صلاحیت دیوان عدالت اداری باشد، این امر با توجه به اهداف و مبانی تأسیس دیوان عدالت اداری (کنترل قوه مجریه و نظارت بر آن و جلوگیری از خروج دستگاه‌های دولتی از حدود و ضوابط قانونی از سوی یک قوه مستقل و بی‌طرف در قالب یک نهاد قضایی) امکان‌پذیر نیست و مغایر اصول (۶۱)، (۱۵۶) و (۱۷۳) قانون اساسی به‌نظر می‌رسد.



۳. بررسی تفصیلی مفاد طرح

الف) در ماده (۲۴۷) ترکیب اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر معین نشده است. ظاهراً همان‌گونه که از مفاد تبصره «۱» طرح مذکور برداشت می‌شود، ترکیب هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر مشابه ترکیب هیئت حل اختلاف مالیاتی (بدوی) است، یعنی از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، مؤدی و قاضی منتخب قوه قضائیه تشکیل می‌شود. با این وجود این موضوع باید مورد تصریح قانون‌گذار قرار گیرد.

ایراد اساسی و مهمی که به ترکیب هیئت تجدیدنظر وارد است همگونی اعضای آن با هیئت بدوی است، در حالی که براساس اصول و موازین حقوقی اعضای مرجع عالی و تجدیدنظر باید از لحاظ سطح تخصص، تجربه و پایه و رتبه اجتماعی و شغلی و غیره به‌مراتب از اعضای مرجع بدوی برتر باشند؛ بدین لحاظ پیشنهاد می‌شود در ترکیب اعضای هیئت تجدیدنظر از اعضای شورای عالی مالیاتی و قضات دادگاه تجدیدنظر یا دیوان عالی کشور استفاده شود.

نکته دیگر اینکه از جمله اصول مهم دادرسی مالیاتی اصل استقلال مرجع رسیدگی است. به‌موجب ماده (۱۰) اعلامیه جهانی حقوق بشر هرکس با مساوات کامل حق دارد که دعوايش به‌وسیله دادگاهی مستقل و بی‌طرف، منصفانه و به‌طور علنی رسیدگی شود. همچنین در ماده (۱۴) میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی مقرر شده است هرکس حق دارد دادخواهی او منصفانه و علنی در یک دادگاه صالح مستقل و بی‌طرف، طبق قانون رسیدگی شود؛ بنابراین شرط اساسی برای یک دادرسی منصفانه و عادلانه، استقلال مرجع حل اختلاف و رسیدگی نسبت به طرفین دعواست. با توجه به وجود نماینده سازمان امور مالیاتی کشور و نماینده قوه قضائیه در هیئت



حل اختلاف مالیاتی پیشنهاد می‌شود به منظور استقلال بیشتر مراجع مذکور، نماینده جامعه مشاوران رسمی مالیاتی را یا حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی موضوع ماده (۲۷۲) الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - (به عنوان نماینده سازمان غیردولتی) به ترکیب اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی اضافه شود.^۱

ب) مفاد تبصره «۱» با انجام اصلاحات موضوع بند «الف» فوق‌الذکر سالبه به انتفای موضوع است.

ج) صدر تبصره «۲» با توجه به موازین حقوقی واجد اشکال است و لذا پیشنهاد می‌شود عبارت زیر جایگزین آن شود:

«در صورتی که رأی صادره هیئت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظرخواهی قرار گرفته باشد، در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد».

د) لازم است تصریح شود که هیئت تجدیدنظر صرفاً به موارد ادعایی رسیدگی می‌کند.

ه) مناسب به نظر می‌رسد تبصره «۳» از لحاظ ویرایشی اصلاح شود و از این رو پیشنهاد می‌شود عبارت زیر جایگزین آن شود:

«آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر طبق ماده (۲۵۱) قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود».

مع‌هذا با توجه به احیای تجدیدنظر ماهوی و اینکه تجدیدنظر شورای عالی مالیاتی جنبه شکلی دارد و با رسیدگی دیوان عدالت اداری یکسان است، بهتر است این

۱. موضوع ماده (۲۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷).



نوع تجدیدنظر شکلی حذف و صرفاً به امکان تجدیدنظر شکلی دیوان عدالت اداری بسنده گردد. به علاوه، برای اعتراض به دیوان، مرور زمان و مهلت یک‌ماهه پیش‌بینی شود.

و) پیشنهاد می‌شود در تبصره «۴» عبارت «اجازه دارد» که مفید اختیار است، به عبارت «مکلف است» اصلاح شود. در غیر این صورت، این مقرر در اجرا با اشکال و ایراد مواجه خواهد شد.

ز) از آنجا که هیئت‌های حل اختلاف هم‌عرض، پس از ارجاع پرونده از سوی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری نیز مکلف به رسیدگی هستند، لذا به منظور رفع هرگونه شبهه پیشنهاد می‌شود در تبصره «۴» بعد از «هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی»، عبارت «قبل از طرح در شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری» اضافه شود. در ضمن واژه «ماده» به واژه «قانون» اصلاح شود.

ح) مفاد تبصره «۵» به منظور جلوگیری از تقدیم شکایت‌ها و اعتراضات واهی، مفید ارزیابی می‌شود. ولی مناسب به نظر می‌رسد در نگارش متن تبصره «۵» بازنگری صورت گیرد. همچنین مناسب است مشابه تبصره «۱» ماده (۲۴۷) قانون ۱۳۶۶ تنظیم گردد و رقم یک درصد به دو درصد و عبارت «هزینه رسیدگی» به «جریمه اعتراض غیرموجه» اصلاح شود. در این صورت متن تبصره به صورت زیر خواهد بود:

«چنانچه درآمد مورد رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قرار گیرد یا رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر در شعب شورای عالی مالیاتی عیناً تأیید شود، دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیرموجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد».



شناسنامه گزارش

شماره مسلسل: ۹۵۶۱

عنوان گزارش: اظهارنظر کارشناسی درباره: «طرح الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن»

نام دفاتر: مطالعات حقوقی، مطالعات اقتصادی

تهیه و تدوین: گروه حقوق عمومی و بین‌الملل

مدیر مطالعه: سیدمحمد هادی راجی

ناظر علمی: —

متقاضی: کمیسیون اقتصادی

همکاران: دفتر اقتصادی - سعید توتونچی ملکی

همکاران خارج از مرکز:

اظهارنظرکنندگان خارج از مرکز:

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی (فارسی / انگلیسی):

تاریخ شروع مطالعه: ۱۳۸۷/۱۱/۱۴

تاریخ خاتمه مطالعه: ۱۳۸۷/۱۲/۱۱

تاریخ انتشار: ۱۳۸۷/۱۲/۱۱