

تحلیلی بر نظام دادرسی مالیاتی جدید در ایران با نگاهی به کد اروپایی «رفتار خوب اداری»

علی حاجی پور کندرود^۱، امین بناءزاده اردبیلی^۲ و رویا مرادی بلارغو^۳

چکیده

بخش قابل توجهی از دادرسی مالیاتی در ایران از طریق مراجع اداری انجام می‌شود و به همین دلیل، این روند باید با رعایت معیارها و اصول «اداره خوب» باشد. در مقاله حاضر به روش توصیفی و تحلیلی، میزان انطباق قوانین و مقررات جاری کشور در زمینه دادرسی مالیاتی با لحاظ قانون جدید، با معیارهای اداره خوب و کد رفتار خوب مالیاتی بررسی می‌شود.

در نهایت، این نتیجه به دست آمد که هر چند از بین معیارهای یادشده، اصل قانونی بودن، بیش‌تر از اصول دیگر رعایت می‌گردد، ولی به اصول بی‌طرفی و استقلال، استماع، دسترسی به پرونده و انتظار مشروع چندان توجه نمی‌شود. اصل رعایت مهلت معقول نیز با وجود احکام قانونی صرفاً در بخشی از دادرسی مالیاتی اجرا می‌گردد. اجرای اصل ارائه دلایل تصمیم اداری نیز چندان مطلوب به نظر نمی‌رسد و به آن توجه نمی‌شود. اصل تناسب در دادرسی مالیاتی به طور کلی مغفول مانده است. اصل جبران خسارت واردشده به شهروندان نیز با توجه به پیش‌بینی در قانون و از طریق نهادهای نظارتی بر اداره، به ویژه دیوان عدالت اداری قابل اجراست.

با وجود اصلاحات انجام‌شده در مقررات دادرسی مالیاتی و بهبود نسبی در آن، به این اصول چندان توجه نشده است. همین امر، لزوم بازنگری و اصلاح مقررات موجود و تدوین قوانین جدید از جمله قانون آیین دادرسی مالیاتی با نگاهی به حقوق مؤدی برای دستیابی به روندی متناسب‌تر با استانداردهای روز دنیا را هویدا می‌سازد.

واژگان کلیدی: دادرسی مالیاتی جدید، حقوق ایران، کد اروپایی رفتار خوب اداری، کد اروپایی رفتار خوب مالیاتی، چالش‌ها.

۱. استادیار، گروه حقوق، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران (نویسنده مسئول) Hajipour62@yahoo.com

۲. مدرس گروه حقوق، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران banazadehamin@yahoo.com

۳. دانش‌آموخته مقطع کارشناسی ارشد حقوق عمومی، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران -roya.mora-di2567@gmail.com

مقدمه

حقوق بشر، نظام برتر و ارزشمندی است که برای استحکام آن، نه تنها در مقابل اشخاص خصوصی، بلکه در مقابل قدرت عمومی باید تدبیرهای حمایتی اثرگذار در نظر گرفت.^۱ در همین راستا، یکی از مباحث اصلی حقوق عمومی، تنظیم و تضمین رابطه میان دولت و ملت است که حق دادخواهی در امور مالیاتی، یکی از جلوه‌های اصل تضمین حقوق مردم به شمار می‌رود. چون بخش بزرگی از رسیدگی‌های مراجع شبه قضایی به منافع شهروندان در ارتباط با سازمان مورد نظر (مثلاً سازمان امور مالیاتی) مربوط می‌شود، مسئله اصلی در این باره، رعایت حقوق شهروندان است و حق دادخواهی شهروندان در این مراجع مهم است. به ویژه با توجه به ساختار این نهادها به نظر می‌رسد که موضوع حق دادخواهی شهروندان با معیارهای کامل، جزئی از مفهوم امنیت قضایی است.^۲

«دادرسی مالیاتی» به معنی رسیدگی به اختلافات میان مالیات‌دهنده (مؤدی) و مالیات‌ستان (اداره امور مالیاتی) در خصوص میزان و نحوه محاسبه مالیات متعلقه است. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵ برای اولین بار به دادرسی مالیاتی پرداخته و مرجعی موسوم به «کمیسیون» را صالح به رسیدگی اختلافات مالیاتی تعیین کرده بود. در اصلاحات بعدی، «هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی»، جای‌گزین کمیسیون شد و در حال حاضر، مرجع بدوی و تجدیدنظر رسیدگی به شکایات و اعتراضات اشخاص حقیقی و حقوقی از اقدامات اداره امور مالیاتی است. «شورای عالی مالیاتی» نیز مرجع فرجام‌خواهی از آرای هیئت‌های حل اختلاف تجدیدنظر است. علاوه بر این مراجع، «هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر» قانون به عنوان مرجع دادرسی فوق‌العاده در صورت تشخیص ناعادلانه بودن مالیات رسیدگی می‌کند. دیوان عدالت اداری نیز به تجویز تبصره ۲ و ۳ ماده ۳ و بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری، مصوب ۱۴۰۲/۰۲/۱۰، مرجع رسیدگی به شکایات مؤدیان از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است.

با این وصف می‌توان گفت دادرسی مالیاتی در ایران در سه بخش اداری، شبه قضایی و قضایی انجام

۱. هاشمی، سید محمد، حقوق بشر و آزادی‌های عمومی، تهران: میزان، ۱۳۹۱، ص ۱۰.

۲. رستمی، ولی و داوود کاظمی، «مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان»، فصل‌نامه پژوهش‌های حقوق تطبیقی، دوره بیستم، پاییز ۱۳۹۵، شماره ۳، ص ۱۶۹.

می‌پذیرد. رسیدگی به اختلافات مالیاتی در ایران به دادگاه‌های اداری اختصاصی سپرده شده است و این مهم، داخل نظام اداری کشور انجام می‌گیرد. از طرف دیگر، اتکا به درآمدهای مالیاتی در سال‌های گذشته و به ویژه در بودجه سال جاری کشور سبب توسعه انواع مالیات‌ها شده است که بر حقوق اشخاص تأثیر بسزایی خواهد گذاشت. در این میان، اختلافات مالیاتی افزایش می‌یابد و تعارض بین سازمان امور مالیاتی با مؤدیان، به صورت وسیع‌تری رخ خواهد داد. با تصویب قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰ نیز تغییراتی در بخش دادرسی مالیاتی به وجود آمده است که اهمیت تحقیق و بررسی در این مورد را بیش‌تر می‌کند.

اهمیت پژوهش حاضر در این است که امروزه اقدامات نهادهای اداری و آیین شکلی رسیدگی به درخواست‌ها و اختلافات میان اداره و مردم در پرتو معیارهای مشخص انجام می‌گیرد که معیارهای اداره خوب باشد. این بررسی می‌تواند در راه بهبود سیستم دادرسی مالیاتی کشور و ارتقای حقوق مردم، گام مؤثری بردارد.

در این میان، توجه به حقوق اساسی افراد از ضروری‌ترین و مهم‌ترین مباحث مرتبط محسوب می‌شود که می‌توان آن را با معیارهای «حق اداره خوب»^۱ محقق کرد که در ماده ۴۱ «منشور حقوق بنیادین اتحادیه اروپا»^۲ مصوب دسامبر ۲۰۰۰ در اجلاس «نیس»^۳ به عنوان یک حق بنیادین شهروندی شناخته شده است. مفهوم اداره خوب از سال ۲۰۰۰ با درج در ماده ۴۱ منشور حقوق بنیادین به عنوان یک حق اساسی شهروندان اروپایی تلقی گردید. در سال ۲۰۰۱ نیز قانونی به نام «قانون اروپایی رفتار خوب اداری» در پارلمان اروپا به تصویب رسید. «کد اروپایی رفتار خوب مالیاتی»^۴ نیز به عنوان یک سند غیر الزام‌آور که در سال ۲۰۱۲ توسط کمیسیون اروپا تهیه شده، شامل اصول، راهنمایی‌ها و توصیه‌هایی است که برای بهبود حکمرانی خوب مالیاتی در کشورهای عضو استفاده می‌شود. اصولی

1. The Right to Good Administration
2. The Charter of Fundamental Rights of the European Union
3. Nice
4. European Code of Good Tax Behavior

مانند «شفافیت»،^۱ «انصاف»،^۲ «پاسخ‌گویی»^۳ و «مشارکت»^۴ از اصول این سند است.

به طور کلی، بسیاری از مباحث اداره خوب در قواعد حقوق بشر ریشه دارد و برای رسیدن به رعایت حق‌های بشری در اداره ظهور کرده‌اند.^۵ سؤال اصلی تحقیق پیش رو این است که مقررات دادرسی مالیاتی در ایران تا چه اندازه با معیارهای کد اروپایی رفتار خوب اداری^۶ و کد اروپایی رفتار خوب مالیاتی هماهنگی دارد؟ فرضیه نویسندگان این است که به این معیارها چندان توجه و عمل نمی‌شود. در این راستا در مقاله حاضر، با مطالعه قانون مالیات‌های مستقیم و متفرعات آن، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و هم‌چنین برخی از اصول یا معیارهای کد اروپایی رفتار خوب اداری مشتمل بر ۲۷ ماده، مصوب پارلمان اروپا در سپتامبر ۲۰۰۱ و کد اروپایی رفتار خوب مالیاتی، مصوب کمیسیون اروپا در سال ۲۰۱۲، هماهنگی قانون یادشده را با این معیارها خواهیم سنجید.

بدون شک، با درک صحیح از این اصول ارزشمند و تلاش برای اعمال آن در حقوق اداری می‌توان به تحقق مطلوب موضوع بحث و هم‌چنین سلامت اداری و مقابله با فساد گسترده اداری امیدوار بود. این اصول می‌تواند برای تنظیم روابط بین قدرت عمومی و شهروندان، تضمین حقوق و آزادی‌های افراد، راه‌حل‌های مطلوب و مناسبی ارائه دهد و به کارآمدی اداره، تحقق حکم‌رانی مطلوب و در نهایت، رضایت شهروندان از دستگاه اداری و متعاقب آن از حکومت بیانجامد.

نویسندگان در مقاله حاضر در پنج گفتار، میزان انطباق مقررات فعلی در باب دادرسی مالیاتی با معیارهای اداره خوب را ارزیابی کرده‌اند که به این شرح است: گفتار اول، اصل قانونی بودن، گفتار دوم، اصل بی‌طرفی و استقلال و اصل استماع، گفتار سوم، اصل رعایت مهلت معقول و اصل دسترسی

1. Transparency

2. Fairness

3. Responsiveness

4. Participation

۵. خسروی، حسن و محمدجواد حسینی، «سرآغازی بر حقوق بشر اداری»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، زمستان ۱۳۹۹، شماره ۵، ص ۳۵.

6. The European Ombudsman, **The European Code of Good Administrative Behavior**, 2001, office for official publications of the European Communities (L-2985 Luxembourg, 16 pages).

به پرونده، گفتار چهارم، اصل ارائه دلایل تصمیم اداری و اصل تناسب و گفتار پنجم، اصل انتظار مشروع و اصل جبران خسارت وارد شده به شهروندان.

نگاهی به پیشینه تحقیقات انجام شده گویای آن است که در مقالات متعددی که در خصوص حقوق مالیاتی در ایران نوشته شده، به گوشه‌ای از چالش‌های موجود در قوانین مالیاتی و دادرسی مالیاتی اشاره گردیده است، ولی در خصوص موضوع مقاله پیش رو، هیچ پژوهش مستقلی یافت نگردید.

گفتار اول. جایگاه اصل قانونی بودن^۱ در دادرسی مالیاتی

اصل قانونی بودن از مفاهیم اساسی و ریشه‌ای حقوق عمومی است.^۲ قانون، مجموعه ضوابط عامی است که مقامات صلاحیت‌دار تدوین می‌کنند و به تنظیم روابط افراد و جامعه و دولت می‌پردازد و برای همگان به طور مساوی ایجاد حق و تکلیف می‌کند. «اصل حاکمیت قانون»،^۳ یکی از اصول مهم حقوقی است که بر اساس آن، انجام همه امور سیاسی، اداری، قضایی و هرگونه تصمیم‌گیری مقامات و مسئولان باید طبق قانون باشد. حکمت این اصل، جلوگیری از استبداد و «اقدام خودسرانه»^۴ حکام، صاحب‌منصبان عالی و کارگزاران منصوب آنان در اداره امور و برخورد با شهروندان است.^۵ قانون با شرایط برابر برای همه افراد بر اصول شناخته‌شده و عمومی قابل اجرا تکیه دارد. از این رو، قانون برتر و برای دولت و همه مقامات آن الزام‌آور است و آن‌ها را مقید می‌کند.^۶

مطابق این اصل که در ماده ۴ کد اروپایی رفتار خوب اداری به آن اشاره شده است، مقامات اداری در تصمیم‌گیری‌ها و انجام اقدامات خود آزاد نیستند و مکلف به احترام و رعایت همه قواعدی هستند که بر آن‌ها حکومت دارند. این اصل، اداره را به تبعیت از قواعد حقوقی وادار می‌کند و بیانگر آن است که به جز اطاعت مردم از قانون باید تمام تصمیمات و اقدامات مأموران دولتی نیز منطبق با قوانین باشد.^۷

1. Principle of Legality.

۲. قاضی شریعت‌پناهی، سید ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران: میزان، ۱۳۸۳، ص ۸۰.

3. Rule of Law.

4. Arbitrary Action.

۵. هاشمی، پیشین، ص ۲۹۸.

6. Stein, R., "Rule of Law: what does it mean?", The Minnesota Journal of Int'l Law, No. 18, 2009, p. 299.

7. Stott, David, and Felix, Alexandra, **Principles of Administrative Law**, London: Cavendish Publishing Limited, 1997, P. 22.

اصل حاکمیت قانون در حقوق اداری، مبنای تشکیل، تصمیم‌گیری و فعالیت اداره است که در پرتو آن، صلاحیت مقامات اداری و محدوده آن نیز معین می‌گردد.^۱ مطابق اصل قانونی بودن، مقامات اداری و قضایی مسئول اجرای دادرسی مالیاتی علاوه بر قانون یادشده می‌بایست آیین‌نامه اجرایی قانون و دستورالعمل‌های مربوط را رعایت کنند. هدف از این قواعد آن است که حاکمیت قانون در سیاست‌گذاری و اجرا، سد راه تخلفات و نادیده انگاری حقوق بشر و آزادی شهروندان در اداره گردد.^۲

مبنای سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای دادرسی مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی تا ۱۴۰۰/۳/۲، دستورالعمل دادرسی مالیاتی، مصوب ۱۳۸۷/۱۱/۱۳، آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مصوب ۱۳۹۸/۰۹/۰۹ و آرا و اظهار نظرهای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی و آرای وحدت رویه دیوان عدالت اداری در زمینه دادرسی مالیاتی است. در خصوص صلاحیت در دادرسی مالیاتی می‌توان به مواد ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱، مکرر و بند (۴) ماده ۲۵۵ قانون اشاره کرد.

معیار و ابزار اصلی مراجع قضایی برای کنترل و نظارت بر ادارات دولتی نیز تطابق اعمال اداری با قوانین حاکم است، به طوری که نوعاً دادرسی‌های منجر به صدور حکم ابطال تصمیم اداری بر مبنای اصل قانونی بودن استوار گشته است.^۳ در واقع، مبنای سنتی کنترل قضایی اقدامات اداری، نظریه «خروج از صلاحیت»^۴ است که به طور خلاصه به این معناست که نهاد عمومی از عمل و اقدام خارج از صلاحیت خود ممنوع شده است. خروج از حدود اختیارات نهادهای اداری به طور سنتی می‌تواند در سه شکل بیان شود: «اقدام فراتر از اختیارات»،^۵ «سوء استفاده از اختیار»^۶ و

۱. رحمانی، زهره، «مطالعه تطبیقی حق اداره خوب در کد اروپایی رفتار خوب اداری و نظام حقوقی ایران با تأکید بر دو اصل قانونی بودن و تناسب»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، تابستان ۱۳۹۹، شماره ۳، ص ۱۷۶.

۲. خسروی، حسن و محمدجواد حسینی، «سرآغازی بر حقوق بشر اداری»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، زمستان ۱۳۹۹، شماره ۵، ص ۲۴.

۳. هداوند، مهدی و علی مشهدی، اصول حقوق اداری، تهران: خرسندی، ۱۳۹۱، ص ۸۶.

4. Withdrawal of Competence

5. Excess of Powers

6. Abuse of Powers

«نقض قواعد رویه‌ای»^۱ که در روند اجرای قانون مورد بحث نیز دیده می‌شود.^۲

دیوان عدالت اداری در موارد متعددی، اقدامات مقامات سازمان امور مالیاتی را خارج از صلاحیت دانسته و ابطال کرده است، مانند: رأی شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۴۲۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ که بند ۴ آیین‌نامه اجرایی بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم را خارج از حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده شمرده و ابطال کرده است.

برای تشخیص میزان رعایت اصل قانونی بودن در روند دادرسی مالیاتی می‌بایست میان صلاحیت تکلیفی و تخییری مقامات اداری قائل به تفکیک شویم. در اجرای وظایفی مانند: ابلاغ برگ تشخیص، دریافت و ارسال اعتراض مؤدی به مراجع مربوط در مهلت‌های معین شده و طبق ضوابط قانونی و نحوه رسیدگی مراجع اداری، شبه قضایی و قضایی مسئولان می‌بایست طبق مفاد قانونی از پیش تعیین شده عمل کنند و اختیار عمل ندارند. به عبارت دیگر، صلاحیتشان، تکلیفی است. از طرف دیگر، در خصوص تشخیص کفایت داشتن یا نداشتن دلایل و اسناد و مدارک مؤدی در اعتراض به برگ تشخیص یا اختیار در رسیدگی به همه اسناد و مدارک مؤدی که مقامات اداری حق تصمیم‌گیری و اختیار عمل دارند، صلاحیتشان، تخییری است. در صلاحیت‌های تکلیفی، علی‌الاصول کارمندان مرتکب خروج از صلاحیت نمی‌شوند، اما در صلاحیت‌های اختیاری ممکن است خروج از صلاحیت حادث شود.

گفتار دوم. اصل بی‌طرفی^۳ و استقلال^۴ و اصل استماع^۵

بند اول. اصل بی‌طرفی و استقلال: تأکید در قانون جدید و مقرر

یکی از اصول اداره خوب، بی‌طرفی و استقلال مقامات اداری است که در ماده ۸ کد اروپایی رفتار خوب اداری به آن اشاره شده است. بی‌طرفی اقتضا می‌کند که مقامات اداری جانب‌دارانه تصمیم‌گیری

1. Violation of Procedural Rules

۲. رحمانی، پیشین، ص ۱۷۶.

3. Impartiality

4. Independence

5. Principle of Hearing

نکنند و بدون پیش داوری و «ذهنیت قبلی»^۱ نسبت به موضوع، آن را بررسی کنند و طبق اسناد و مدارک و مقررات قانونی تصمیم بگیرند.^۲ استقلال و بی طرفی، مؤلفه‌های لازم برای تعامل اجتماعی هستند که به آزادی و برابری در میان افراد با عقاید، علایق و خواسته‌های متفاوت احترام می‌گذارد.^۳

رئیس اداره امور مالیاتی به عنوان اولین مرجع دادرسی طبق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ اصلاحی وارد رسیدگی می‌شود. با وجود بخش‌نامه‌های متعدد در خصوص تأکید بر انجام وظیفه دادرسی صحیح توسط رؤسای امور مالیاتی از جمله بخش‌نامه شماره ۱۰۶۲۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۰۴/۰۷، در بیش‌تر موارد، رؤسای امور مالیاتی به دلایل مختلف از دادرسی بر پایه بی طرفی و استقلال استنکاف می‌ورزند و معمولاً با ارجاع پرونده به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به وظیفه خود در روند دادرسی خاتمه می‌دهند.

رسیدگی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به دلیل نبود ساختار مستقل، میدان‌داری نماینده سازمان و تخصص ناکافی دو عضو دیگر با چالش‌های جدی روبه‌رو بود. با اصلاحاتی که در ماده ۲۴۴ انجام شد، از جمله اشاره صریح به اصل بی طرفی و استقلال، ایجاد ساختار مستقل دادرسی (تبصره ۲ و ۸)، عضویت قاضی بازنشسته یا حقوق‌دان مطلع و افزایش مرجع نمایندگان بند ۳، در صورت اجرای صحیح و کامل، شاهد اثرگذاری واقعی همه اعضا در تصمیم‌گیری‌ها و گذاشتن نقطه پایانی بر امضاهای صوری خواهیم بود. اداره کل حقوقی قوه قضاییه در نظریه مشورتی شماره ۷/۱۴۰۰/۱۴۷۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۶، عضویت قضات شاغل در هیئت را منطبق با قانون ندانسته است. در بند ۱۱ دستورالعمل دادرسی مالیاتی نیز مواردی برای خودداری از رسیدگی اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در راستای جلوگیری از تخدیش بی طرفی و استقلال رسیدگی‌کنندگان ذکر شده است.

شورای عالی مالیاتی به عنوان مرجع فرجامی در دادرسی مالیاتی، وظیفه رسیدگی شکلی به اعتراض مؤدی از آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی را بر عهده دارد. ترکیب شورا که با انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شوند و اکثریت اعضا

1. Preconceived Judgments

2. Hofmann, C.H., Herwig and Gerard, C. Rowe, and Alexander H. Turk, **Administrative Law and Policy of the European Union**. Oxford: Oxford University Press, 2012, p.194.

3. Papayannis, D. "Independence, impartiality and neutrality in legal adjudication," Journals open edition 28, 2016 Papayannis, D., "Independence, impartiality and neutrality in legal adjudication", Journals open edition, No. 28, 2016, p. 42.

آن از کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان‌ها و واحدهای تابعه آن هستند، موردی دیگر از موارد ایجاد تردید در خصوص اجرای اصل بی‌طرفی و استقلال در امر دادرسی مالیاتی است.

در خصوص کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر نیز از لحاظ سنجش با اصل مورد بحث، وضعیت تقریباً همان است که در خصوص شورای عالی مالیاتی بحث شد؛ زیرا اعضای آن را وزیر امور اقتصادی و دارایی انتخاب می‌کند. با وجود اصلاحات جدید، مواردی چون عضویت نماینده سازمان امور مالیاتی در هیئت، پرداخت حق‌الزحمه اعضا توسط سازمان امور مالیاتی (دستورالعمل مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۱) و انتخاب بیش‌تر دادرسان مالیاتی توسط مقامات قوه مجریه، اعمال اصل بی‌طرفی و استقلال در دادرسی مالیاتی ایران را با تردید مواجه ساخته است.

بند دوم. اصل استماع: تکرار در قانون، اجرای نسبی در عمل

حق بر استماع^۱ یا به عبارت دیگر، اصل شنیده شدن، یکی از حقوق و اصول آیینی است که امروزه در بیش‌تر نظام‌های حقوقی دموکراتیک دنیا در حوزه مسائل قضایی و اداری پذیرفته شده است و اعمال می‌گردد.^۲ ماده ۱۶ قانون رفتار خوب اداری اروپایی نیز به آن پرداخته است. شنیدن عادلانه به این معناست که شخصی که علیه او حکمی یا تصمیمی صادر شده است، باید از آن مطلع باشد و فرصت یابد تا توضیحات و دفاعیات خود را در این باره ارائه دهد.^۳

حق ارائه توضیحات شفاهی، اطلاع از اوقات رسیدگی، ابلاغ اوقات، حق حضور، حق ارسال لایحه، حق مشارکت در کشف حقایق مربوط به پرونده، حق دسترسی به اطلاعات و اوراق پرونده و مواردی مانند آن، مقدمات تحقق حق دفاع محسوب می‌شوند و شیوه تضمین هر یک از این موارد در نظام

1. Right to be heard

۲. عطریان، فرامرز، حقوق اداری تطبیقی، اداره خوب؛ مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه اروپا، تهران: میزان، ۱۳۹۶، ص ۹۰.

۳. استماع در برخی از نظام‌های حقوقی، «حق» و در برخی دیگر، «اصل» تلقی می‌شود. نک: هداوند و مشهدی، پیشین، صص ۳۷۶-۳۷۷.

4. Aqib Aslam, Mohd, *Principles of Natural Justice in the Light of Administrative Law*, Legalserviceindia:www.gal-serviceindia.com. (last visited on 22/02/2020)

حقوقی نشان دهنده کیفیت احسن حق دفاع و معیار عدالت قضایی است.^۱ قانون‌گذار در مواد قانونی مربوط به دادرسی مالیاتی سابق و اصلاحات اخیر به این اصل توجه کرده است.

در خصوص اعتراض به برگ تشخیص موضوع ماده ۲۳۸ با اصلاح اخیر، مؤدی می‌تواند به میزان مابه‌التفاوت مالیات تعدیل شده اعتراض کند. به استناد تبصره ماده ۲۳۹، اگر اوراق مالیاتی از طریق آگهی در روزنامه کثیرالانتشار و الصاق صورت پذیرد و مؤدی طبق مقررات این قانون اقدام نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص شناخته می‌شود و پرونده امر به هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع می‌گردد. با تصحیح این ماده، قسمت اخیر تبصره (۲) ماده ۲۰۳ یعنی ابلاغ با روش الصاق توسط مأمور پست نیز وارد قلمرو ماده شد. در ماده ۲۵۱ جدید، حق اعتراض صرفاً در مورد آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف تجدیدنظر در شورای عالی مالیاتی امکان‌پذیر است و مهلت اعتراض نیز از یک ماه به دو ماه افزایش یافته است. از طرفی، حق اعتراض اداره امور مالیاتی لغو و این وظیفه به دادستان انتظامی مالیاتی سپرده شده است.

مهم‌ترین نوآوری در این زمینه را می‌توان به حق شکایت از آرای هیئت‌های تجدیدنظر مربوط به دعاوی ناشی از مالیات بر ارزش افزوده دانست که طبق ماده ۳۳ قانون ارزش افزوده سابق، قابل اعتراض در شورای عالی مالیاتی نبود، اما با نسخ آن و به استناد ماده ۵۵ قانون دائمی ارزش افزوده، حق اعتراض برای مؤدی پیش‌بینی شده است. ماده ۲۵۷ نیز حق استماع مؤدی پس از نقض رأی توسط شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری و ارجاع به شعبه هم‌عرض را به رسمیت شناخته است. ماده ۲۴۹ اصلاح رأی هیئت‌های حل اختلاف را در موارد اشتباه در محاسبه مأخذ مالیات با درخواست مؤدی امکان‌پذیر می‌داند. علاوه بر آن، در بندهای ۱، ۲، ۳۲ و ۴۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی و هم‌چنین در قسمت‌های مختلف آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ به اجرای اصل استماع توسط مؤدی اشاره شده است. حق دادخواهی در دیوان عدالت اداری نیز پس از صدور رأی هیئت حل اختلاف تجدیدنظر و شورا برای مؤدی محفوظ است. دیوان عدالت اداری در رأی وحدت رویه شماره ۹۶۱ مورخ ۱۳۹۳/۰۵/۲۷، شکایت مؤدیان از برگ قطعی مالیات، قبل از صدور رأی قطعی از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی را قابل استماع ندانسته است.

۱. رستمی، ولی و داوود کاظمی، «ارزیابی اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان»، فصل‌نامه مطالعات حقوق عمومی، دوره چهل و نهم، زمستان ۱۳۹۸، شماره ۴، ص ۱۰۷۱.

حق اعتراض به تصمیمات اداری در کنار دیگر اصول کلی نظیر مشارکت، استماع و بی‌طرفی، از عناصر اداره مطلوب محسوب می‌شوند. به عنوان قاعده کلی، کوتاهی در اجرای عدالت آیینی را باید با اجرای عدالت آیینی در مرحله تجدیدنظر جبران کرد.^۱ طبق تبصره ۲ و ۳ الحاقی به ماده ۳ در اصلاحات اخیر قانون دیوان عدالت اداری، اعتراض به آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مستقیماً در شعب تجدیدنظر دیوان مطرح و رسیدگی خواهد شد. حذف شعب بدوی از مراحل رسیدگی از موارد نقض حق استماع تلقی می‌شود.

حق بر شنیده شدن یا اصل استماع در دادرسی مالیاتی ایران به استثنای تبصره ماده ۲۴۶ و بند ۱۶ دستورالعمل که به ترتیب، غیبت مؤدی و وراث متوفی را مانع رسیدگی ندانسته، به رسمیت شناخته شده است. بنابراین، اصل حضوری بودن رسیدگی، اگرچه پیش‌بینی شده، اما در هیچ یک از مراجع اداری، حضور مؤدی اجباری نیست و مانع از رسیدگی هیئت و صدور رأی نخواهد بود و این، مخالف حق دفاع است^۲ و با مشکلات و کمبودهایی روبه‌روست. انتظار می‌رود با اجرای اصلاحات اخیر، قسمتی از کاستی‌ها جبران شود.

گفتار سوم. اصل رعایت مهلت معقول^۳ و اصل دسترسی به پرونده^۴

بند اول. پیش‌بینی آرمان‌گرایانه اصل رعایت مهلت معقول

این اصل بیانگر آن است که کارمندان و نهادهای عمومی باید از «تأخیر»^۵ و «تنبلی»^۶ در فرآیندهای اداری و پاسخ‌گویی به شهروندان اجتناب ورزند و امور در دست رسیدگی آن‌ها باید به سرعت و بدون

۱. کریمی، خدیجه، عدالت اداری، تهران: میزان، ۱۳۹۵، ص ۲۰۸.

۲. رستمی و کاظمی، پیشین، ص ۱۰۷۹.

3. Principle of Observing logical Deadline.

4. Access to File

5. Delay.

6. Indolence.

تأخیر صورت پذیرد. به این ترتیب، می‌توان گفت این امور در «وقت معقول»^۱ انجام شده است.^۲ در مجموع، اداره کند، یک اداره بد محسوب می‌گردد و بدیهی است که میزان رضایت‌مندی شهروندان از آن نیز بسیار کم خواهد بود. البته این اصل، مؤید عجله بیش از اندازه و بی‌جهت نیز نخواهد بود، بلکه مهلت اقدام باید برای اداره و طرف‌های ذی‌نفع کافی و مناسب باشد؛^۳ چون شتاب بیش از اندازه نیز منجر به تقلیل کیفیت و دقت تصمیمات در اداره می‌شود و از جهت دیگر، ممکن است موجب بروز دشواری‌هایی برای شهروندان شود. تشخیص نامعقول بودن مهلت رسیدگی یا عادلانه یا ناعادلانه بودن آن به مقررات ملی، نوع پرونده، سازمان‌دهی ناصحیح و نامناسب مرجع رسیدگی و لزوم دخالت مراجع قضایی و اداری متعدد در جریان رسیدگی بستگی دارد.^۴ به اصل رعایت مهلت معقول در ماده ۱۷ کد اروپایی رفتار خوب اداری توجه شده است.

در انواع دادرسی، رعایت مهلت معقول از اصول بسیار مهم است. انصاف و امنیت حقوقی، مبانی این اصل به شمار می‌روند. در دادرسی مالیاتی نیز در قانون و دستورالعمل دادرسی به این اصل پرداخته شده است. ماده ۲۳۸ جدید در صورت اعتراض مؤدی به برگ تشخیص، در راستای تدقیق در رسیدگی، مهلت را از ۳۰ روز به ۴۵ روز افزایش داده است. این امر را می‌توان به فلسفه اصل مورد بحث یعنی رسیدگی در زمان معقول در عین حال به دور از عجله مربوط دانست. بند ۳ دستورالعمل، این مدت را به تاسی از قانون سابق، ۳۰ روز پیش‌بینی کرده است. بدیهی است مهلت مقرر در قانون جدید، ملاک عمل خواهد بود.

تبصره (۲) ماده ۲۴۴ جدید با شناسایی دقیق یکی از معضلات دادرسی اشعار می‌دارد: «انشای رأی می‌بایست در همان جلسه یا حداکثر ظرف ۳ روز کاری پس از برگزاری جلسه انجام گیرد». پس از انشای رأی طبق بخش‌نامه شماره ۵۷۵۶/۲۱۴/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۲۸ متن دست‌نویس می‌بایست به امضای هر سه عضو برسد و طبق بخش‌نامه ۱۹۸۶۴/۲۱۴/د مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۰۴ پس از انطباق و

1. Reasonable Time.

۲. عطریان، پیشین، ص ۶۶، به نقل از: هداوند و مشهدی، پیشین، ص ۱۸۸.

3. Hofmann, op.cit., p. 196.

4. Leach, P., Taking case to the European Court of Human convention on Human Rights, 2nd Ed. London: Oxford University, 2005, p. 399.

متن با رأی تایپ شده و تأیید آن جهت ابلاغ در سامانه بارگذاری گردد. با وجود تعیین مدت توسط قانون‌گذار در دو مرحله از اجرا به مهلت اشاره نشده است که می‌تواند باعث اطاله دادرسی و نقض اصل مورد بحث گردد.

طبق بند ۱۳ دستورالعمل دادرسی مالیاتی، تعیین وقت و ابلاغ به مؤدی، ۵ روز پس از دریافت اعتراض وی خواهد بود. بند ۱۷ دستورالعمل نیز در صورت تشکیل نشدن جلسه هیئت، مدت زمان یک هفته‌ای را برای ابلاغ مجدد وقت رسیدگی به مؤدی پیش‌بینی کرده است. بند ۲۲ دستورالعمل در صورت صدور قرار رسیدگی، مهلت یک ماهه را در نظر گرفته که طبق تبصره (۲) ماده، حداکثر تا ۲ ماه قابل تمدید است. طبق بند ۲۴ نیز در صورت ارجاع پرونده به کارشناس رسمی دادگستری، مهلت اخذ گزارش، حداکثر ۶۰ روز است. بند ۳۳ هم دبیرخانه هیئت را مکلف کرده است ظرف ۴۸ ساعت، رأی اصداری را به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال کند.

در شورای عالی مالیاتی، مهلتی برای رسیدگی و صدور رأی تعیین نشده است و صرفاً در بخش‌نامه شماره ۴۳۵۶۰/۸۱۸۷/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۸/۰۸/۳۰، معاون درآمدهای مالیاتی سازمان به ابلاغ رأی شورا توسط ادارات مربوط، ظرف ۱۰ روز از دریافت به مؤدیان اشاره شده است. در خصوص کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر در قانون، مهلتی پیش‌بینی نشده، اما در دستورالعمل در خصوص مؤدیان درخواست‌کننده طرح پرونده در ماده ۲۵۱ مکرر، مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸، رئیس سازمان امور مالیاتی، اعضای کمیسیون را به صدور رأی در حداقل زمان مناسب ارشاد کرده و دبیرخانه کمیسیون را به ارسال بلافاصله حکم صادرشده به ادارات مربوط مکلف دانسته است. وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی برای ابلاغ اوراقی که برای آن‌ها در قانون، مهلتی پیش‌بینی نشده، در قسمت اخیر بند ۴ بخش‌نامه شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۱۳۸۰/۰۳/۳۰، مراجع مربوط را مکلف به ابلاغ اوراق ظرف حداکثر یک ماه کرده است.

با تدقیق در این موارد و با لحاظ تغییرات جدید می‌توان گفت که اصل رعایت مهلت معقول در بخشی از روند دادرسی مالیاتی به رسمیت شناخته شده و در بخشی به آن توجهی نشده و بخشی هم در اجرا مغفول می‌ماند. بنابراین، در بخش‌هایی هم که به رسمیت شناخته شده، آرمان‌گرایانه است.

بند دوم. اجرای نسبی اصل دسترسی به پرونده

حق دسترسی به پرونده یعنی این که در طول یک تصمیم‌گیری اداری، متقاضی آن پرونده، حق دسترسی به مدارک و اسناد مربوط و اجازه تصویربرداری از اوراق آن عمل اداری را دارا باشد. دسترسی به پرونده، اولین نتیجه شفافیت یک دولت دموکراتیک است.^۱ در اتحادیه اروپا این حق به عنوان یک حق بنیادین شهروندی شناخته شده و ماده ۴۱ منشور حقوق بنیادین اتحادیه اروپا به آن پرداخته است.

مورد دیگر، لزوم اطلاع متقاضی از قوانین و مقررات مربوط به پرونده خود است. در این خصوص، توجه به دو مورد ضروری است: اول این که مقامات اداری تا چه حدی نسبت به ارائه اطلاعات قانونی به متقاضیان اقدام می‌کنند. دوم این که مفاد بخش‌نامه‌های داخلی به ویژه بخش‌نامه‌های جدید را به چه صورت به اطلاع متقاضیان می‌رسانند.^۲ اداره دولتی، حق اعمال و استفاده از اسناد و مدارکی را ندارد که در دسترس مخاطب تصمیم نبوده است؛ یعنی مأمور اداری صرفاً اجازه استفاده و استناد به مدارکی را دارد که در اختیار مخاطب تصمیم نیز بوده است. پس ذی‌نفع با اثبات این که برخی اسناد مورد استفاده مقام دولتی در اختیار وی گذاشته نشده و این اسناد در نتیجه نهایی تصمیم گرفته شده نقشی بسزا داشته است، می‌تواند بطلان آن عمل اداری را از مرجع قضایی درخواست کند.^۳

سند رفتار خوب مالیاتی اروپا، اصل شفافیت را شامل انتشار قوانین مالیاتی و توضیحات جامع درباره آن‌ها، انتشار آمار مالیاتی و اطلاعات مربوط به نرخ‌های مالیاتی و استثنای قلمداد کرده است. هم‌چنین بر شفافیت در فرآیندهای مالیاتی و ارائه اطلاعات به افراد و شرکت‌ها برای درک بهتر قوانین مالیاتی در این سند تأکید شده است.

1. Livio, G. and Gergeta Modiga and Gabriel Avramescu, "The Right of Access its Own File", Acta universitatis danubius, No. 6, 2012, p. 114.

۲. بنزاده اردبیلی، امین، ناصر رهبر فرش پیرا و علی حاجی پور کندرود، «قانون حفظ کاربری اراضی زراعی و باغ‌ها در پرتو اصول و معیارهای اداره خوب»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، تابستان ۱۴۰۰، شماره ۸، ص ۱۷۶.

۳. عطریان، پیشین، ص ۱۱۴، به نقل از: Milecka, K. The rights to good administration in the light of Article 41 of the charter of fundamental rights of the European union, Contemporary Legal and Economic Issues. 2011 Vol 3, p52

تبصره ۱۰ الزام قانونی جدیدی که به ماده ۲۴۴ اضافه شده است، به طور شفاف به اصل دسترسی به پرونده اشاره می‌کند. به این ترتیب، اگر مؤدیان با رفتار سلیقه‌ای مجریان در این خصوص مواجه نشوند، حق مطالعه پرونده و تصویربرداری از مدارک آن را برای ایراد دفاعیات خود دارند که یکی از مبانی این اصل است. قسمت دوم بحث در خصوص دسترسی مؤدیان به قوانین، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های اداری است که در موضوع و روند پرونده اثرگذار باشند. با توجه به گسترش فضای فناوری اطلاعات و سایت‌های اینترنتی ادارات دولتی، مفاد قوانین از این طریق در اختیار شهروندان قرار می‌گیرد. با توجه به تفاوت سطح اطلاعات جامعه، همه شهروندان، قادر به استفاده از اطلاعات موجود در سایت‌های اینترنتی نیستند. پس این امر، وظیفه مقامات اداری را در خصوص ارائه اطلاعات قانونی به متقاضیان از بین نمی‌برد.^۱ وجود ابهام‌های متعدد در قوانین مالیاتی و تعدد مقررات در قالب‌های مختلف سبب پیچیده‌تر شدن نظام مالیاتی شده است. با توجه به موارد یادشده در سنجش میزان تطبیق دادرسی مالیاتی با اصل دسترسی به پرونده می‌توان گفت این اصل به طور نسبی اجرا می‌شود.

گفتار چهارم. اصل ارائه دلایل تصمیم اداری ۲ و اصل تناسب ۳

بند اول. اصل ارائه دلایل تصمیم اداری

مفهوم اصل مستند و مستدل بودن اقدامات و تصمیمات اداری^۴ یا تکلیف به بیان دلایل و مبانی تصمیم^۵ آن است که مقامات اداری باید مبنا و دلایل تصمیم خویش را به روشنی بیان کنند، به گونه‌ای که به وضوح مشخص شود آن تصمیم با چه توجیهی و بر اساس چه قوانینی گرفته شده است. مطابق این اصل، هر شخصی حق دارد از دلایل تصمیم‌گیری مقام عمومی و اداری اطلاع پیدا کند.^۶

۱. بنازاده اردبیلی و همکاران، پیشین، ص ۱۷۷.

2. Principle of Provision of Reasons for Administrative Decisions

3. Proportionality

4. Principle of Motivation

5. Obligation to State Reasons

۶. رضایی‌زاده، محمدجواد و فرامرز عطریان، «اصل الزام به ارائه دلایل تصمیمات اداری در پرتو مفهوم اداره خوب: مطالعه

کد اروپایی رفتار خوب اداری نیز در ماده ۱۷ خود به این اصل پرداخته است. رفتار خوب مالیاتی اروپا در یکی از چهار محور اصلی خود، پاسخ‌گویی به مؤدیان را چنین تعریف کرده است: «پاسخ‌گویی به افراد و شرکت‌ها در مورد قوانین مالیاتی و فرآیندهای مالیاتی بسیار مهم است. این موضوع شامل ارائه اطلاعات و راهنمایی به افراد و شرکت‌ها در مورد قوانین مالیاتی، پاسخ به سؤالات و شکایات و ارائه راه حل‌های مناسب برای مشکلات مالیاتی است».

در دادرسی مالیاتی، این اصل در قانون و دستورالعمل دادرسی و هم‌چنین آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ و بخش‌نامه‌ها به چشم می‌خورد. قانون‌گذار در ماده ۲۳۷، مسئولان را به ارائه دلایل تصمیم خود در مورد صدور برگ تشخیص مکلف کرده است. قسمت اخیر ماده ۲۳۸ نیز مسئول مربوط را به ارائه مستدل دلایل خویش برای رد اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص موظف دانسته است. ماده ۲۴۰، نماینده اداره امور مالیاتی در هیئت حل اختلاف را به ارائه توضیحات لازم و دلایل کافی در خصوص مندرجات برگ تشخیص اجبار کرده است.

در بحث دادرسی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، مواد ۲۴۸ و ۲۴۹ به موجه و مدلل بودن رأی و جهات و دلایل آن و مأخذ مورد محاسبه اشاره دارد. بندهای ۲۵ و ۲۸ و ۲۹ دستورالعمل دادرسی نیز به ارائه دلایل تصمیم و مستند بودن آرا توجه کرده است. هم‌چنین ماده ۳۹ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ به موجه و مستدل بودن اظهار نظر همه اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی اشعار دارد. در این خصوص، برای رسیدگی شورای عالی مالیاتی و هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر، متن قانونی وجود ندارد. در بند ۷-۲-۵ بخش‌نامه شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۱۳۸۰/۰۳/۳۰ وزیر امور اقتصادی و دارایی آمده است: «بنا به عموماًت حقوقی مربوط به اصول دادرسی لازم است متن آرای صادره از هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی متضمن استحکام دلیل و توجیهات کافی باشد و از به کار بردن جملات و عبارات کلی یا انشای رأی به نحوی که حاکی از تردید و عدم یقین هیئت حل اختلاف مالیاتی به صحت رأی باشد، اجتناب شود».

آن‌چه از قوانین و مقررات رسیدگی به دست می‌آید، توجه ویژه قانون‌گذار به اصل مورد بحث است، اما در روند دادرسی مالیاتی با نگاهی گذرا به پرونده‌های مالیاتی به نتیجه‌ای خلاف ادعاهای قانونی

می‌رسیم؛ چون این اصل در برگ‌های تشخیص و آرای صادرشده رعایت نمی‌شود. آرای صادرشده از هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی معمولاً یا در فرم‌های آماده به امضای اعضا می‌رسد یا در چند سطر به ردّ ادعای مؤدی یا صدور قرار یا تخفیف بدون ارائه دلایل اکتفا می‌شود. در مواردی که تصمیم یا رأی به ضرر مؤدی صادر می‌گردد، این اصل اهمیت بیش‌تری پیدا می‌کند؛ چون در صورت شفاف نبودن تصمیم، امکان نظارت قضایی مؤثر بر آن وجود نخواهد داشت.^۱

اتفاق خوبی که در اصلاحات جدید، شاهد آن هستیم، الزام قانونی به انشای رأی توسط رکن قضایی هیئت است. (تبصره ۲ ماده ۲۴۴) این امر باعث مدلل و مستند بودن آرا می‌شود و در صورت اجرای صحیح، نویدبخش اجرای اکمل اصل ارائه دلایل تصمیمات اداری است. هرچند با تصویب مواد قانونی جدید، وضعیت بهتر شده است، اما رعایت اصل مهلت معقول در دادرسی مالیاتی، نسبی ارزیابی می‌گردد.

بند دوم. اصل تناسب؛ اصلی ناشناخته

اصل تناسب یکی از اصول بسیار مهم حقوق اداری مدرن محسوب می‌شود که در ماده ۶ کد اروپایی رفتار خوب اداری به آن اشاره شده است. توجیه وجود هر اداره، تحقق بخشیدن به اهداف مورد نظر قانون‌گذار از طریق اجرای برنامه‌های دولت است. در این راستا، اداره یا به عبارت بهتر، مقامات اداری باید ابزاری را به کار گیرند که کم‌ترین آسیب را به منافع افراد وارد آورد. اصل تناسب به ارتباط میان اهداف عمل عمومی و ابزار مورد استفاده برای دستیابی به آن اهداف است.^۲ در حقیقت، اصل تناسب در موجزترین و قابل فهم‌ترین برداشت مستلزم آن است که عمل یا اقدام با اهداف مورد نظر سازگار و متناسب باشد.^۳ اگر ابزار یا روش‌هایی جای‌گزین غیر از آن چه مقامات عمومی انتخاب کرده‌اند، وجود دارد که کم‌تر منافع افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در عین حال، به صورت برابر در تحقق اهداف عمومی مؤثر است، آن‌گاه عمل اداری نامناسب است.^۴ از اهداف اصل تناسب،

۱. بنازاده اردبیلی و همکاران، پیشین، ص ۱۷۶.

2. Thomas, R., *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2000, p. 77.

۳. هداوند، مهدی، *حقوق اداری تطبیقی*، تهران: سمت، ۱۳۹۸، ص ۱۵۰.

4. Thomas, op.cit., p. 78.

جلوگیری از تحمیل تکلیف و هزینه اضافی به شهروندان است، به استثنای مواردی که برای تأمین منافع عمومی لازم باشد.

کد رفتار خوب مالیاتی اتحادیه اروپا نیز ذیل مبحث انصاف ضمن اشاره به اصل تناسب، آن را در اعمال مالیاتی کشورهای عضو مثل رعایت تناسب در تصمیمات، تعیین تناسب بین سطح درآمد و مالیات، تناسب در نرخ‌های مالیاتی، تناسب در معافیت‌ها و استثنایها ضروری شمرده است. ماده ۶۳ قانون برنامه پنج‌ساله توسعه جمهوری اسلامی ایران نیز دستگاه‌های اجرایی را از تحمیل تکلیف و هزینه اضافی به شهروندان در راستای دریافت مجوزهای قانونی منع کرده است.

در نظام دادرسی ایران، اصل تناسب چنان‌که باید و شاید، شناسایی نشده است که این امر موجب تضییع حقوق افراد می‌گردد. نظام دادرسی مالیاتی نیز از این امر مستثنی نیست و در قانون و دستورالعمل‌ها به این موضوع پرداخته نشده است. در آرای دیوان عدالت اداری هم استناد به اصل تناسب بسیار اندک است و در خصوص دادرسی مالیاتی وجود ندارد. در تحقیقات و بررسی‌های به عمل آمده، ردّ پایی از اصل تناسب در حوزه دادرسی مالیاتی ایران دیده نشد. با این حال، ضرورت تدوین قوانین در این خصوص به چشم می‌خورد.

گفتار پنجم. اصل انتظار مشروع^۱ و اصل جبران خسارت واردشده به شهروندان^۲

بند اول. اصل انتظار مشروع

انتظارات مشروع به خواسته‌ها و توقع‌های معقولی گفته می‌شود که در روابط متقابل افراد با کارگزاران عمومی به ویژه مقامات دولتی بر اثر تصمیمات، اعلامات، سیاست‌ها و رویه‌های اداری و اجرایی ایجاد می‌شود، به گونه‌ای که انصراف از آن‌ها یا بی‌توجهی به آن‌ها ضمن نقض تمایلات معقول سابق موجب ایراد خسارت یا سلب منفعت مخاطبان ذی‌نفع می‌شود. به این جهت، انتظارات یادشده مستلزم نوعی حمایت حقوقی هستند.^۳ ماده ۱۰ کد اروپایی رفتار خوب اداری به اصل انتظار مشروع اختصاص یافته است.

1. Principle of Legitimate Expectation

2. Principle of Making up the Damage Caused to Citizens

۳. کریمی، پیشین، ص ۱۷۷.

اصل انتظار مشروع مشابه مفهوم «حق مکتسب»^۱ است. حق مکتسب، مفهوم حقوقی قدیمی و سنتی به ویژه در حوزه حقوق خصوصی است، اما امروزه این مفهوم در حوزه حقوق عمومی به ویژه آرای مراجع دادرسی اداری هم چون دیوان عدالت اداری به عنوان ابزاری برای کنترل قضایی اعمال دولت و حمایت از شهروندان مورد حمایت و استناد قرار می‌گیرد. جایی که حق بر اراده و خواست فرد استوار است و اشخاص به صورت قراردادی و در روابط خصوصی خود، آن را در قالب نوعی تکلیف به وجود آورند، قانون، تصمیم یا اعلام مؤخر جدید تأثیری بر آن ندارد و نمی‌تواند امتیاز قراردادی سابق را زایل کند. از این منظر، دلیل اصلی احترام به حق مکتسب، تجاوزناپذیری شخص انسان و احترام به خواست و اراده اوست.^۲

عملکردها ممکن است اعلامی ضمنی در مورد رفتار آینده باشد. برای مثال، دریافت درآمد داخلی برای سال‌ها از مؤدیان مالیاتی می‌تواند اعلام ضمنی رفتاری در مورد آینده باشد. در ماهیت یک سیاست امکان تغییر وجود دارد. معمولاً انتظار کسانی که به واسطه تغییر سیاست‌ها تحت تأثیر قرار گرفته‌اند، این است که در مورد تغییرات با آن‌ها مشورت شود و از آن تغییرات آگاه شوند.^۳

در همین راستا، همکاری بین مراجع مالیاتی و مؤدیان، چهارمین محور اصلی سند اروپایی رفتار خوب مالیاتی است. این سند، مشارکت بین مراجع مالیاتی و مؤدیان را برای اجرای قوانین مالیاتی بسیار مهم می‌شمارد و آن را شامل تعامل سازنده بین مراجع و افراد و شرکت‌ها، جمع‌آوری اطلاعات مالیاتی و همکاری در بررسی تخلفات مالیاتی می‌داند. این بخش از سند از لحاظ مشورت با مؤدیان در راستای تدوین قوانین و مقررات جدید و حفظ حقوق مؤدیان به ویژه حقوق مکتسب آنان بسیار مؤثر است و توقع‌های معقول مؤدیان را در تعامل با کارگزاران برآورده می‌سازد.

توقع‌های مشروع شهروندان در امر دادرسی مالیاتی بر اساس اصول قانونی، رویه‌های اداری یا هر گونه اظهارات سابق مقام‌های اداری و با اتکا به قطعیت و ثبات حقوقی تصمیمات و رویه‌های

1. Le droit aquis

۲. ضیایی، رضوان، قدرت‌الله نوروزی و سید عبدالله جهان‌بین، «تأملی بر حق مکتسب در پرتو آرای دیوان عدالت اداری»، فصل‌نامه حقوق اداری، تابستان ۱۳۹۴، شماره ۸، ص ۱۴۸.

۳. رستمی، ولی، سید محمد مهدی غمامی و حمیدرضا سلیمی، «انتظار مشروع در نظام حقوق اداری»، فصل‌نامه مطالعات حقوق عمومی، دوره پنجاه و دوم، بهار ۱۴۰۱، شماره ۱، ص ۲۳۶.

اداری و اجرایی شکل می‌گیرد و با اطمینان به این موارد نسبت به انجام امور مربوط به رسیدگی مالیاتی اعم از تحریر دفاتر قانونی، ارائه اظهارنامه و دیگر وظایف مقرر در قانون که منجر به توافق یا عدم توافق با اداره امور مالیاتی می‌شود و در صورت اخیر، دادرسی مالیاتی وارد بخش شبه قضایی می‌گردد. تغییر رویه در مرحله قبل از رسیدگی (دستورالعمل‌های تحریر و نگه‌داری دفاتر، نحوه ارسال اظهارنامه و...)، مرحله رسیدگی اداری و شبه قضایی بر حقوق مؤدی اثر می‌گذارند.

در صلاحیت‌های اختیاری از جمله تشخیص رئیس امور مالیاتی پیرو اعتراض مؤدی به برگ تشخیص و تخفیف‌هایی که توسط وی یا دیگر افراد و مراجع دخیل در دادرسی اعمال می‌گردد، محل تخدیش اصل انتظار مشروع و حق مکتسب است.

ماده ۲۳۵ قانون، اداره امور مالیاتی را مکلف به صدور مفاصاحساب ظرف ۵ روز از تاریخ درخواست مؤدی پس از پرداخت بدهی قطعی کرده است. در مواردی، مؤدیان به ارائه برگ مفاصاحساب به افراد یا ارگان‌های مختلف نیاز دارند و عدول اداره از تحویل به موقع آن، نوعی تغییر رویه است که احتمال ورود ضرر به مؤدیان را فراهم می‌آورد. تبصره ۱۰ ماده ۲۴۴ جدید نیز از جمله انتظارات مشروعی است که برای مؤدیان ایجاد شده است. در روند دادرسی مالیاتی، هر گونه تغییر رویه که موجب از بین رفتن حقوق مؤدی شود، پذیرفته نیست. مؤدیان از تغییرات قانونی با توجه به تشریفات موجود در تصویب و ابلاغ مطلع می‌شوند. از طرف دیگر، اصولاً قانون عطف بماسبق نمی‌شود و حقوق مکتسبه افراد را به خطر نمی‌اندازد، اما مقرراتی که مجریان قانون تصویب می‌کنند یا رویه‌های موجودی که تغییر می‌دهند، موجب نقض اصل انتظار مشروع می‌گردد. نقش شورای عالی مالیاتی در اجرای تکالیف مقرر در ماده ۲۵۵ در این زمینه قابل توجه است.

در تطبیق و سنجش دادرسی مالیاتی با اصل انتظار مشروع باید گفت در صلاحیت‌های تکلیفی به این اصل توجه شده است، اما در صلاحیت‌های تخییری به طور نسبی اجرا می‌گردد.

بند دوم. اصل جبران خسارت وارد شده به شهروندان

بحث مسئولیت مدنی دولت همانند بسیاری از مباحث حقوقی دیگر در طول سال‌ها و قرونتمادی، دست‌خوش تحولات و تغییرات فراوانی شده است. در گذشته تحت تأثیر تئوری «پادشاه هیچ‌گاه خطا نمی‌کند»، مصونیت سلاطین، زمام‌داران و مأموران دولتی به جای مسئولیت آن‌ها

حاکم بود. یکی از دلایل این مصونیت آن بود که حکومت در تمامی اقدامات و اعمالی که انجام می‌دهد، به دنبال تأمین آسایش، رفاه و مصالح عامه عمل می‌کند. پس نباید نسبت به زیان‌های ناشی از این اقدامات، مسئول شناخته شود.^۱ این نظریه بعدها منسوخ شد و تفکر مسئولیت و پاسخ‌گویی حکمرانان، جای‌گزین آن گردید، به طوری که بر اثر انتشار عقاید آزادی‌خواهانه و احترام به حقوق افراد، امروزه دولت، مظهر عدالت و حافظ حق و انصاف است و خود را نیز از اصول حقوقی مستثنا نمی‌کند. هم‌اکنون در حقوق اداری مدرن، جبران خسارت شهروندان زیان‌دیده از اعمال مقامات و نهادهای دولتی به صورت کافی و به‌موقع، از ویژگی‌های اداره خوب تلقی می‌شود.

در مورد مأموران مالیاتی، زیان ممکن است به مؤدی، دولت یا شخص ثالث وارد شود. قانون مالیات‌های مستقیم، مصادیقی از مورد اول و دوم را در ماده ۲۷۰ بیان داشته است و مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی نیز نسبت به شخص ثالث مطابق اصول و قواعد عام مسئولیت مدنی قابل تحقق است.^۲ برای بررسی روند دادرسی مالیاتی ایران در پرتو اصل جبران خسارت وارده به شهروندان ضروری است مروری کوتاه بر مبنای این اصل در نظام حقوقی ایران داشته باشیم. مسئولیت مدنی دولت از سال ۱۳۳۹ با تصویب قانون مسئولیت مدنی آغاز گردید. مسئولیت مدنی دولت مبتنی بر مواد ۱۱ و ۱۲ این قانون است. با توجه به مواد یادشده و قوانین دیگر می‌توان ارکان مسئولیت مدنی دولت در ایران را به چهار رکن اصلی تحقق ضرر، فعل یا ترک فعل زیان‌بار، سببیت و تقصیر تعریف کرد. در نظام حقوقی ایران و با توجه به ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، خسارات وارده به شهروندان بر اثر اقدامات دولت بر نظریه تقصیر استوار است؛ یعنی اثبات سه رکن تحقق ضرر، فعل یا ترک فعل زیان‌بار و سببیت برای تحقق مسئولیت مدنی دولت کافی نیست و زیان‌دیده می‌بایست تقصیر زیان‌زننده یعنی کارمند یا اداره دولتی را اثبات کند. با توجه به عباراتی که در قانون مالیات‌های مستقیم برای مسئولیت مأموران مالیاتی به کار رفته است، به نظر می‌رسد در نظام حقوقی ایران، مسئولیت آن‌ها مبتنی بر تقصیر است. البته تقصیر در مفهوم نوعی ملاک است، نه در مفهوم اخلاقی.

۱. موسی‌زاده، ابراهیم، حقوق اداری، تهران: دادگستر، ۱۳۹۸، ص ۶۲۴.

۲. قلی، باقر، علی‌رضا انتظاری نجف‌آبادی و سعید شریعتی فرانی، «مبانی مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی»، پژوهش‌نامه مالیات، دوره نود و هفتم، بهار ۱۴۰۰، شماره ۴۹، ص ۱۳۲.

بنابراین، می‌بایست بین تقصیر و قصور آن‌ها تفاوت قائل شد.^۱

بر اساس ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، جبران زیان وارده به شهروندان، میان مستخدم اداره و نهاد دولتی تقسیم و توزیع گشته است. در توضیح این مورد باید گفت که از لحاظ این ماده قانونی اگر خسارت وارد شده به افراد ناشی از تقصیر کارمند یعنی عمد یا بی‌احتیاطی او باشد، وی مسئول جبران خسارت خواهد بود. اگر زیان مستند به عمل کارمندان نباشد و ناشی از نقص وسایل اداری باشد، خسارت از اموال اداره و بیت‌المال پرداخت خواهد شد. منظور از نقص وسایل اداره در ماده قانونی، بی‌بهره ماندن اداره از تدبیرها و روش‌های صحیح مدیریت برای انجام وظایف خود است که این امر موجب بی‌نظمی در سازمان و سوء جریان کارهای اداری و در نتیجه، وقوع خسارت گردد. به عبارت دیگر، اداره در تجهیز خود به وسایل لازم که وجود یک تشکیلات و مدیریت صحیح و منظم آن را ایجاب می‌کند، مرتکب تقصیر و کوتاهی شده است.^۲

با توجه به مطالب یادشده و ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، در دادرسی مالیاتی نیز مواردی وجود دارد که ارتکاب یا ترک آن از جانب کارمند یا نقص وسایل اداره موجب ورود خسارت به شهروندان می‌گردد که در ادامه به بیان آن خواهیم پرداخت.

ابتدا اگر به اعمال مسئولان اداری نظر اندازیم، از اشتباه در تشخیص درآمد مؤدی یا محاسبه میزان مالیات وی مندرج در برگ تشخیص تا اشتباه در صدور رأی توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و تأیید آن در شورای عالی مالیاتی یا کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر، همگی از موارد تقصیر و کوتاهی مسئولان امر به شمار می‌روند. البته در خصوص مسئولیت این مراجع باید قائل به تفکیک شد؛ یعنی مسئولیت شورای عالی مالیاتی صرفاً در زمینه رسیدگی شکلی و کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر در زمینه غیر عادلانه بودن مالیات است؛ چون در این مراجع، رسیدگی ماهوی صورت نمی‌گیرد و نباید در این خصوص نیز مسئولیتی داشته باشند.

حال به موارد نقص اداره می‌پردازیم. ایجاد زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری مناسب برای اداره‌های امور مالیاتی، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر برای انجام هر چه بهتر وظایف خود از تکالیف سازمان امور مالیاتی است. در صورت اجرای ناصحیح این

۱. قلی و همکاران، پیشین، ص ۱۳۷.

۲. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر، حقوق اداری، تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۹۰، ص ۴۳۵.

موارد و بروز خسارتی از این جنبه به مؤدیان، سازمان امور مالیاتی دارای مسئولیت خواهد بود.

قانون پایانه‌های فروشگاه‌ها و سامانه مؤدیان، مصوب ۱۳۹۸ که طبق اعلام سازمان امور مالیاتی از اول مهر ماه ۱۴۰۲ به اجرا در آمد و پس از آن، تبادل اطلاعات میان مؤدیان و سازمان منحصراً از طریق آن انجام می‌شود، در ماده ۱۵ به بحث محرمانه بودن اطلاعات مؤدیان در این سامانه و رعایت ملاحظات امنیتی و حریم خصوصی اشخاص اشاره کرده و در تبصره ۲ همان ماده، متخلفان را مسئول جبران خسارت و مشمول مجازات ماده ۲۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است. قسمت اخیر تبصره، الزام به جبران خسارت در مواردی را استثنا کرده است که وارد شدن آسیب منتسب به متخلف نیست. در این مورد نیز به نظر می‌رسد مسئولیت مأموران مالیاتی مبتنی بر نظریه تقصیر خواهد بود.

در قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۲۴۲ و تبصره آن به نوعی بر اصل خسارت وارده به شهروندان پرداخته است، به طوری که اگر اشتباه در محاسبه موجب دریافت مالیات اضافی گردد، علاوه بر استرداد آن مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد خواهد بود. فارغ از میزان جریمه متعلقه و شیوه اجرای این ماده و پرداخت آن، چنین متنی در قانون قابل توجه است.

در خصوص ورود ضرر به شهروندان و جبران آن در روند دادرسی مالیاتی، قانون مسئولیت مدنی حاکم است و طبق ماده ۱۱ و پس از اثبات ورود ضرر می‌بایست نسبت به جبران خسارت وارد شده توسط کارمند یا اداره یا هر دو اقدام گردد. تبصره (۳) ماده ۲۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید نیز به دو برابر شدن شعب شورای عالی مالیاتی تصریح دارد.

نتیجه‌گیری

در روند دادرسی مالیاتی با وجود اصلاحات سال ۱۴۰۰ و بهبود اندک در این زمینه، اصول و معیارهای اداره خوب آن چنان که مطلوب است، رعایت نشده است و مقامات عمومی گاهی حقوق اساسی و بنیادین افراد را نقض می‌کنند. علت اصلی این امر را می‌توان در حاکمیتی بودن امر مالیات از دید دولت جست؛ زیرا مالیات‌ستانی از مظاهر اعمال حاکمیتی دولت‌هاست. به این معنی که دولت‌ها در این زمینه به طور یک جانبه و بدون توجه به نظر مؤدیان و رعایت منافع آنان تصمیم می‌گیرند و آن را با توسل به ابزارهای اقتدارگرایانه به مؤدیان تحمیل می‌کنند.

در نظام حقوقی ایران، مواردی در قوانین و مقررات وجود دارد که می‌تواند مبین این معنا و به طور کلی، اهتمام واضح آن بر ایجاد یک سیستم اداری مطلوب و متعاقب آن، ایجاد یک سیستم اداری بر مبنای معیارهای حقوقی اداره خوب باشد. ردّ پای از رعایت این اصول در برخی از مصوبات دولتی، مصوبات شورای عالی اداری، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون دوم و سوم توسعه، سیاست‌های کلی نظام اداری، منشورهای اخلاقی ادارات و برخی آرای صادرشده از دیوان عدالت اداری در راستای اصلاح سیستم اداری کشور به چشم می‌خورد. در این زمینه می‌توان از روح حاکم بر بند ۱۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی نیز الهام گرفت که برای رعایت منافع مؤدیان مالیاتی و اعتماد به اظهارات آنان تصویب شده است.

در برخی از مواد منشور حقوق شهروندی، مصوب ۱۳۹۵ به حق برخورداری شهروندان از حق اداره شایسته بر پایه قانون‌مداری، شفافیت، عدالت، پاسخ‌گویی و الزام تمام مقامات اداری به رعایت آن و جلوگیری از هر گونه منفعت‌جویی، غرض‌ورزی شخصی و خانوادگی و پیش‌داوری توجه شده است. از بین معیارهای مندرج در کدهای اروپایی رفتار خوب اداری و رفتار خوب مالیاتی، اصل قانونی بودن، بیش‌تر از اصول دیگر رعایت می‌گردد، ولی به اصول بی‌طرفی و استقلال، استماع، دسترسی به پرونده و انتظار مشروع چندان توجه نشده است. اصل رعایت مهلت معقول نیز با وجود احکام قانونی صرفاً در بخشی‌هایی از دادرسی مالیاتی اجرا می‌گردد. اجرای اصل ارائه دلایل تصمیم‌های اداری هم چندان مطلوب به نظر نمی‌رسد و به آن توجه نشده است. هم‌چنین اصل تناسب در دادرسی مالیاتی به طور کلی مغفول مانده است. اصل جبران خسارت واردشده به شهروندان هم با توجه به پیش‌بینی در قانون و از طریق نهادهای نظارتی بر اداره، به ویژه دیوان عدالت اداری قابل اجراست.

با وجود نشانه‌هایی از برخی اصول اداره خوب در قوانین و مقررات جاری، وضع یک قانون منسجم و مدوّن حاوی این اصول و معیارها مانند آن‌چه در منشور حقوق بنیادین اتحادیه اروپا و کد اروپایی رفتار خوب اداری و سند اروپایی رفتار خوب مالیاتی وجود دارد، از ضروریات نظام حقوقی فعلی ایران است. این هدف باید با آموزش مقامات اداری، مجریان قانون و به ویژه تشکیل دادگاه‌های ویژه مالیاتی با تصدّی قضات و کارشناسان متخصص در امر مالیات به صورت صحیح به اجرا درآید و زمینه بهبود روابط مردم و دستگاه‌های اجرایی و حاکمیت اعتماد میان آن‌ها را فراهم آورد.

فهرست منابع

۱. فارسی

الف) کتاب

۱. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر، حقوق اداری، تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۹۰.
۲. عطریان، فرامرز، حقوق اداری تطبیقی، اداره خوب: مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه اروپا، تهران: میزان، ۱۳۹۶.
۳. قاضی شریعت پناهی، سید ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران: میزان، ۱۳۸۳.
۴. کریمی، خدیجه، عدالت اداری، تهران: میزان، ۱۳۹۵.
۵. موسی‌زاده، ابراهیم، حقوق اداری، تهران: دادگستر، ۱۳۹۸.
۶. هاشمی، سید محمد، حقوق بشر و آزادی‌های عمومی، تهران: میزان، ۱۳۹۱.
۷. هداوند، مهدی، حقوق اداری تطبیقی، تهران: سمت، ۱۳۹۸.
۸. هداوند، مهدی و علی مشهدی، اصول حقوق اداری، تهران: خرسندی، ۱۳۹۱.

ب) مقاله

۱. بنازاده اردبیلی، امین، ناصر رهبر فرش‌پیرا و علی حاجی‌پور کندرود، «قانون حفظ کاربری اراضی زراعی و باغ‌ها در پرتو اصول و معیارهای اداره خوب»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، تابستان ۱۴۰۰، شماره ۸.
۲. خسروی، حسن و محمدجواد حسینی، «سرآغازی بر حقوق بشر اداری»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، زمستان ۱۳۹۹، شماره ۵.
۳. رحمانی، زهره، «مطالعه تطبیقی حق اداره خوب در کد اروپایی رفتار خوب اداری و نظام حقوقی ایران با تأکید بر دو اصل قانونی بودن و تناسب»، فصل‌نامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، تابستان ۱۳۹۹، شماره ۳.
۴. رستمی، ولی و داوود کاظمی، «ارزیابی اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در نظام

۴. حقوقی ایران و انگلستان»، فصل نامه مطالعات حقوق عمومی، دوره چهل و نهم، زمستان ۱۳۹۸، شماره ۴.
۵. رستمی، ولی و داوود کاظمی، «مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان»، فصل نامه پژوهش های حقوق تطبیقی، دوره بیستم، پاییز ۱۳۹۵، شماره ۳.
۶. رستمی، ولی، سید محمد مهدی غمامی و حمیدرضا سلیمی، «انتظار مشروع در نظام حقوق اداری»، فصل نامه مطالعات حقوق عمومی، دوره پنجاه و دوم، بهار ۱۴۰۱، شماره ۱.
۷. رضایی زاده، محمد جواد و فرامرز عطریان، «اصل الزام به ارائه دلایل تصمیمات اداری در پرتو مفهوم اداره خوب: مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه اروپا»، فصل نامه دانش حقوق عمومی، زمستان ۱۳۹۳، شماره ۹۱.
۸. ضیایی، رضوان، قدرت الله نوروزی و سید عبادالله جهان بین، «تأملی بر حق مکتسب در پرتو آرای دیوان عدالت اداری»، فصل نامه حقوق اداری، تابستان ۱۳۹۴، شماره ۸.
۹. قلی، باقر، علی رضا انتظاری نجف آبادی و سعید شریعتی فرانی، «مبانی مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی»، پژوهش نامه مالیات، دوره نود و هفتم، بهار ۱۴۰۰، شماره ۴۹.

ج) قانون و مقررات

۱. آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم.
۲. بخش نامه های سازمان امور مالیاتی کشور.
۳. بخش نامه های وزارت امور اقتصادی دارایی.
۴. دستورالعمل دادرسی مالیاتی مصوب ۱۳۸۷.
۵. قانون برنامه پنج ساله توسعه جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۸۹.
۶. قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان، مصوب ۱۳۹۸.
۷. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰.
۹. قانون مالیات های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و اضافات بعدی.
۱۰. قانون مسئولیت مدنی، مصوب ۱۳۳۹.

د) پایگاه اینترنتی

۱. سایت دیوان عدالت اداری: www.divan-edalat.ir.
۲. سایت روزنامه رسمی کشور: www.rrk.ir.
۳. سایت سازمان امور مالیاتی کشور: www.inta.tax.gov.ir.
۴. سایت قوانین و مقررات کشور: www.rrk.ir.

2. latin source

A) Book

1. Hofmann, C.H., Herwig and Gerard, C. Rowe, and Alexander H. Turk, **Administrative Law and Policy of the European Union**. Oxford: Oxford University Press, 2012.
2. Leach, P., **Taking case to the European Court of Human convention on Human Rights**, 2nd Ed. London: Oxford University, 2005.
3. Stott, David, and Felix, Alexandra, **Principles of Administrative Law**, London: Cavendish Publishing Limited, 1997.
4. Thomas, R., **Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law**, Oxford: Hart Publishing, 2000.

B) Article

1. Livio, G. and Gergeta Modiga and Gabriel Avramescu, **The Right of Access its Own File**", Acta universitatis danubius, No. 6, 2012, 111-116.
2. Papayannis, D., **"Independence, impartiality and neutrality in legal adjudication"**, Journals open edition, No. 28, 2016, 33-52.
3. Stein, R., **"Rule of Law: what does it mean?"**, The Minnesota Journal of Int'l Law, No. 18, 2009, 293-303.

C) Law

1. European Code of Good Tax Behavior.
2. The Charter of Fundamental Rights of the European Union, adopted in December 2000 at the Nice Summit.
3. The European Ombudsman, The European Code of Good Administrative Behavior, 2001, office for official publications of the European Communities (L-2985 Luxembourg, 16 pages).

D) Website

1. Aqib Aslam, Mohd, Principles of Natural Justice in the Light of Administrative Law, Legalserviceindia:www.galserviceindia.com. (last visited on 22/02/2020)
2. www.Ec.Europa.eu.

An analysis of the new tax proceedings in Iran with a look at the code of the European system of good administrative behavior

Ali Hajipour kondroud¹ Amin Banazadeh Ardebili² Roya Moradi Belarghou³

Abstract

A large part of the tax proceedings in Iran is the responsibility of the administrative authorities, and for this reason, the said process should be in accordance with the standards and principles of “good administration” and “European Code of Good Tax Behavior”. In this regard, in this article, the degree of compliance of the current laws and regulations of the country in the field of tax proceedings in terms of the new law, with the criteria of good administration, has been examined in the descriptive-analytical method, and finally the conclusion has been reached that although Among the mentioned criteria, the principle of legality is respected more than other principles, but despite this, the principles of impartiality and independence, hearing, access to the file and legitimate expectation have not been given much attention, and the principle of observing a reasonable deadline is also despite the existence Legal rulings are only implemented in a part of the tax proceedings The implementation of the principle of providing the reasons for the administrative decision has not been considered very desirable and has not been paid attention to; Also, the principle of proportionality in tax proceedings is generally neglected; The principle of compensation for the damage caused to the citizens is also enforceable according to the provision in the law and through the supervisory institutions of the administration, especially the Administrative Court of Justice. Therefore, despite the reforms in tax proceedings and little improvement, the aforementioned principles have not been given much attention and care, and this necessitates the review and amendment of existing regulations and the drafting of new laws, including the Law on Tax Procedures with an eye on the taxpayer’s rights, in order to achieve the process It shows more in line with today’s world standards.

Keywords: New Tax litigation, Iranian law, European Charter of Good administrative Behavior, European Code of Good Tax Behavior, Challenges.

1. Assistant Prof, Department of Law, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, Hajipour62@yahoo.com

2. Teacher Department of Law, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, banazadehamin@yahoo.com

3. MA. in Public Law, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, roya.moradi2567@gmail.com