مراجع صالح رسیدگی به شکایت نسبت به تشخیص و وصول ناصحیح مالیات با رویکرد اخلاق مداری در ایران

محمد علی نورمحمدی[1]، دکترسید محمدمهدی غمامی[2]، دکتر عسکر جلالیان[3]*
۱. گروه حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان، ایران
۲. گروه حقوق، دانشگاه امام صادق(ع)، تهران، ایران
۳. گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران
(تاریخ دریافت:۹۸/۰۳/۲۲،تاریخ پذیرش:۹۸/۰۵/۱۹)

چکیده

زمینه: اعاده دادرسی در لغت ترکیب اضافی متشکل از دو واژه‌ی «اعاده» و«دادرسی» است دادرسی وسیله‌ی عدالت است و دادرسی نیز مانند سایرین در معرفی خطا و اشتباه قراردارد درصورتی که در نتیجه‌ی دادرسی حکمی صادر شود که با خطا همراه باشد تردیدی نیست که باید مجدداً مورد رسیدگی قضایی قرار گیرد. در روابط بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی نیز بروز اختلاف امری محتمل است، که می تواند ناشی از عواملی چون ضعف سیستم اطلاعات مالیاتی، عدم اطلاع مؤدیان و برخی مأموران مالیاتی از قوانین و مقررات و دستورالعمل ها، ضعف مراحل دادرسی مالیاتی و ... باشد.

نتیجه گیری: از دیدگاه حقوق اداری، مراجع عالی دادرسی‌های مالیاتی، جهت «نظارت اداری» و قضایی بر اعمال مقامات و ادارات امورمالیاتی اعم از مراجع عالی اداری و یا قضایی ایجاد کننده‌ی وحدت رویه‌ی مالیاتی، همانند هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری و دیوان عالی کشور کارکرد ویژه و برتری در چگونگی تبیین قوانین و مقررات مالیاتی و ارائه‌ی «تفسیر قضایی» مالیاتی و اظهارنظر قضایی مالیاتی در راستای اصل برابری، عدالت و عدم تبعیض مالیاتی و تعدیل و یا رفع تبعیضات ناروای مالیاتی بر عهده دارند. در زمینه اخلاقی نیز یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی افراد، میزان اعتماد آن‌ها به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی وقضایی است.

کلیدواژگان: *حل اختلاف مالیاتی، قانون، تشخیص، اخلاق*

سرآغاز

در این پژوهش که به روش کتابخانه‌ای به ارائه و تحلیل مطالب پرداخته شده است هدف اصلی این است که مشخص گردد چه مراجع صالحی رسیدگی به شکایت نسبت به تشخیص و وصول ناصحیح مالیات در نظام مالیاتی ایران می‌باشد و نیز نقش اخلاق مالیاتی[1] در تمکین و پرداخت مالیات مورد بررسی قرار گرفته، و به اهمیت دادرسی مالیاتی و حقوق مودیان[2] مالیاتی در رابطه با حل اختلاف مالیاتی پرداخته شود و سپس مشخص گردد به کارگیری سیاست تقنینی مالیات توسط مراجع دادرسی مالیاتی در حقوق مالیاتی[3] به چه میزان در تعدیل نابرابری و رفع تبعیض مالیاتی موثر می‌باشد. در پایان به نقش و ارتباط اخلاق[4] مالیاتی با تمکین و پرداخت مالیات پرداخته شده است.

نقش دادرسی مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

اعاده دادرسی در لغت ترکیب اضافی متشکل از دو واژه‌ی«اعاده» و«دادرسی[5]» است. اعاده مصدر باب افعال و از ریشه«عود» به معنای بازگردانیدن و کاری را دوباره انجام دادن است(۱).

هرکس می‌تواند به منظور دادخواهی [6]به دادگاه‌های صالح رجوع نماید، همه افراد ملت حق دارند اینگونه دادگاه‌ها را در دسترس داشته باشند و هیچکس را نمی‌توان از دادگاهی که موجب قانون حق مراجعه به آن دارد، منع کرد براین اساس مراجع دادرسی باید به روی همه باز بوده وتشریفات وآیین دادرسی آنها نباید دست و پاگیر و یا مستلزم هزینه‌های اضافی برای ارباب رجوع باشد از سوی دیگر مطابق اصل یکصدوپنجاه

نویسندهٔ مسئول: نشانی الکترونیکی: dr_ajalalian@yahoo.com

مقاله مروری
فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم، شماره ۰۳، ۱۳۹۹

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]
[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

ونهم همان قانون مرجع رسمی تظلمات و شکایات دادگستری است تشکیل دادگاه‌ها و تعیین صلاحیت[۷] آنها منوط به حکم قانون است. بنابراین استثنا بر اصول فوق ذکر و رسیدگی به دعاوی توسط غیر دادگستری نیاز به اجرای قانون دارد همچنان که ماده‌ی ۱۰ قانون آیین دادرسی مدنی مقرر می‌دارد رسیدگی نخستین به دعاوی حَسَب مورد در صلاحیت دادگاه‌های عمومی و انقلاب است مگر در مواردی که قانون مرجع دیگری تعیین کرده باشد. از طرف دیگر به موجب اصل هفتاد و یکم قانون اساسی مجلس شورای اسلامی در عموم مسائل در حدود مقرر در قانون اساسی می‌تواند قانون وضع کند(۲).

لذا به نظر می‌رسد از جمله محاکم اختصاصی کشور که بر پایه قانون مالیات‌های مستقیم پدید آمده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است که داوری مالی بین افراد جامعه و سازمان مالیاتی را بر عهده دارد. ترکیب اعضاء نحوه تشکیل این محکمه در همان قانون پیش بینی شده و ضمن آن سعی شده است صلاحیت اعضاء آن جامع الاطراف و از نظر شکلی درست باشد.

نماینده قوه قضائیه (دادگستری) به عنوان حقوقدان[۸] رعایت موازین حقوقی و مطابقت مورد اختلاف با مقررات موضوعه و صحت موارد شکلی را بر عهده دارد.

نماینده سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان کارشناس مسائل مالیاتی و صاحب خبره در احکام و موازین این رشته ایفاء نقش می کند.

عضو سوم هیأت که بنا به اقتضای رشته های مختلف شغلی و حرفه ای مرتبط با موارد اختلاف انتخاب می‌شود باید فردی بصیر به آن امور از نظر جنبه های تخصصی و وجهه اجتماعی[۹] موضوع بوده و اظهار نظر وی در خصوص مورد طرح شده متسدل و نافذ باشد.

اهمیت حل و فصل اختلافات مالیاتی

آنچه به هنگام بروز اختلاف مهم است آن است که اختلاف ایجاد شده هر چه سریع‌تر حل و فصل شود. در زندگی اجتماعی و روابط بین اشخاص بنا به دلایل مختلف ممکن است که بین اشخاص بایکدیگر با اشخاص و دولت یانهادهای دولتی و ... اختلافاتی ایجاد شود.

در روابط بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی نیز بروز اختلاف امری محتمل است که می تواند ناشی از عواملی چون ضعف سیستم اطلاعات مالیاتی، عدم اطلاع مؤدیان و برخی مأموران مالیاتی از قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها، ضعف مراحل دادرسی مالیاتی و ... باشد. شاهد این مسئله حجم زیاد پرونده هایی است که در مراجع حل اختلاف مالیاتی مطرح است(۳).

از آنجا که در اختلاف مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و دستگاه مالیاتی دوطرف اختلاف را تشکیل می‌دهند و از طرفی دستگاه مالیاتی دارای حق حاکمیت بوده و با اعمال این حق اقدام به وصول مالیات می نماید، لذا حل اختلاف بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی باید در مراجعی اختصاصی و با آئین دادرسی خاص صورت گیرد(۴).

– مرحله حل اختلاف آخرین مرحله رسیدگی به مالیات است و چنانچه در مراحل قبل اشتباهی واقع شده باشد، در این مرحله است که برطرف می شود(۴).

– بروز اختلاف بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی و عدم توجه به حل و فصل آن منجر به عدم تمایل و همکاری مؤدیان نسبت به پرداخت مالیات شده و در نتیجه باعث کاهش بخش مهمی از درآمدهای دولت می‌گردد(۵)

حقوق مؤدیان مالیاتی در رابطه با حل اختلاف مالیاتی:

مبحث اول: حق اعتراض[۱۰]

ایجاد اختلاف بین اشخاص در زندگی اجتماعی امروزی امری اجتناب ناپذیر است. آنچه مهم است این است که این اختلافات به نحو مسالمت آمیزی حل و فصل شود. روابط بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی نیز از این مسأله مستثنی نیست.

در قوانین مالیاتی ایران حق اعتراض برای مودیان در مرحله تشخیص و وصول مالیات پیش بینی گردیده است.

بند اول: مرحله تشخیص

پس از آنکه میزان مالیات قابل وصول از سوی اداره امور مالیاتی تعیین گردید، برگ تشخیص مالیات صادر شده از سوی مرجع مذکور باید به مؤدی ابلاغ گردد. طبق ماده ۲۰۳ ق.م.م. و تبصره های آن، ابلاغ برگ تشخیص به دو صورت انجام می پذیرد:

الف) ابلاغ واقعی: در صورتی که برگ تشخیص مالیات به خود مؤدی ابلاغ شود و یا در محل سکونت و یا کار وی به یکی از بستگان یا مستخدمین او که از نظر سن ظاهری از اهمیت اوراق ابلاغی آگاه بوده و نیز با مؤدی تعارض منافع نداشته باشد، ابلاغ گردد، این ابلاغ واقعی است(رفیع، ۱۳۹۳، ص ۷۸). در این صورت اگر مؤدی به برگ تشخیص اعتراضی داشته باشد، با توجه به ماده ۲۳۹ ق.م.م. حق دارد ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ، اعتراض کتبی خود را اعلام کند و یا در مهلت مقرر شده به رئیس امور مالیاتی مراجعه کند.

در صورتی که به رئیس امور مالیاتی مراجعه کند با توجه به ماده ۲۳۸ ق.م.م. سه حالت ممکن است پیش آید:

اول: مسئول مربوطه دلایل و مدارک ارائه شده توسط مؤدی را کافی تشخیص داده، برگ تشخیص را رد و مراتب را در پشت برگ تشخیص نوشته و امضا کند.

دوم: دلایل و اسناد مؤدی را کافی نداند و نظر او مورد قبول مؤدی باشد، مراتب پشت برگ تشخیص نوشته شده و به امضای مؤدی و مسئول مربوطه می رسد.

سوم: دلایل و اسناد ارائه شده از سوی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد کافی تشخیص ندهد ولی مؤدی نظر او را نپذیرد. دراین صورت مراتب در پشت برگ تشخیص نوشته شده و پرونده به هیأت حل اختلاف ارجاع می شود(۶).

ب) ابلاغ قانونی[۱۱]: در صورتی که برگ تشخیص مالیات طبق تبصره ۱ ماده ۲۰۳ یا ماده ۲۰۸ ق.م.م. ابلاغ گردد، این ابلاغ، قانونی است. وفق

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

ماده ۲۳۹ ق.م.م. در این صورت اگر مؤدی ظرف ۳۰ روز به رئیس امور مالیاتی مراجعه نکند یا قبولی خود را کتبا اعلام نکند و یا نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات اقدامی نکند، حتی اگر به اوراق تشخیص اعتراضی هم نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص قلمداد شده و پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می شود. همچنین است اگر ظرف ۳۰ روز اعتراض کتبی خود را اعلام کند و با رئیس امورمالیاتی توافق نکند(۷).

بند دوم: مرحله وصول

در این مرحله هیأت حل اختلاف به موجب ماده ۲۱۶ و تبصره های آن مرجع حل اختلاف است. این ماده سه موضوع را در خصوص اقدامات اجرایی مورد توجه قرار داده است:

الف) ضمن صدور رأی بر ابطال اجرائیه، اگر قبلا در هیأت بدوی مطرح نشده باشد، در مقام هیأت بدوی ماهیتا رسیدگی و رأی لازم در مورد درآمد مشمول مالیات را صادر خواهد کرد. این رأی قطعی است.

ب) ضمن صدور رأی بر ابطال اجرائیه، اگر قبلا در هیأت بدوی مطرح شده باشد، در مقام تجدیدنظر، رسیدگی و در خصوص درآمد مشمول مالیات مؤدی اظهارنظر خواهد کرد.

ج) اگر شکایت مؤدی مبنی بر صدور اجرائیه، قبل از قطعیت مالیات توسط هیأت حل اختلاف، مردود شناخته شود، این رأی قطعی و غیرقابل تجدیدنظر است.

– در مورد مالیات‌های غیرمستقیم و شکایت مبنی بر اینکه مطالبه غیرقانونی است، رأی هیأت قطعی و غیرقابل تجدیدنظر است(۸).

مبحث دوم: حق تجدیدنظر خواهی

الف :در صورتی که مؤدیان مالیاتی یا مأموران مالیاتی به رأی هیأت حل اختلاف بدوی معترض شده‌اند در اجرای ماده ۲۴۷ ق.م.م می‌توانند ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی هیأت درخواست تجدید نظرخواهی نمایند و پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله می‌شود.

ب : تجدیدنظر در شورای عالی مالیاتی: طبق ماده ۲۵۱ ق.م.م.، مؤدی یا مامور مالیاتی می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی با ارائه دلایل کافی به شورا شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کند.

ج : تجدیدنظر در دیوان عدالت اداری: این تجدیدنظر نیز نوعی تجدیدنظر شکلی است. دراین صورت امکان شکایت مؤدی به دیوان صرفا از جهت نقض قوانین[۱۲] و مقررات وجود دارد.

د : هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. ماده ۲۵۱ مکرر مقرر می دارد: در موارد مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن، مستندا به مدارک و دلایل کافی از سوی مؤدی، شکایت و تقاضای تجدیدنظر شود، وزیر امور اقتصاد و دارایی می تواند پرونده را به هیأت مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.

این تجدیدنظر را می‌توان نوعی تجدید رسیدگی فوق العاده دانست که تا اندازه‌ای می تواند اشکال عدم پیش بینی تجدیدنظر ماهوی اداری را برطرف کن(۹).

مبحث سوم: حق استماع توضیحات یا حق دفاع[۱۳]

در صورت بروز اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی، پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد. اما پیش از آنکه هیأت مزبور، بخواهد رأی خود را صادر کند، باید این حق را برای مؤدی به رسمیت بشناسد که بتواند در فرصتی کافی توضیحات و به عبارتی دفاعیات خود را به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارائه دهد.

در مورد حضور وکیل در هیأت حل اختلاف مالیاتی، با توجه به قسمت اخیر بند د ماده ۱۰۳ ق.م.م. اشاره کرد که بیان می دارد: در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضائی رسیدگی و حل و فصل می شود. از قبیل اختلافات مالیاتی و ... و صدر ماده ۱۰۳ که از عبارت وکلاء دادگستری نام برده است، می‌توان دریافت که وکیل می تواند به عنوان نماینده مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی حضور یابد(۱۰).

همچنین با توجه به اصل ۳۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و پاسخ شورای نگهبان به استفساریه رئیس کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی نیز می توان حضور وکیل به عنوان نماینده مؤدی را استنباط نمود.

کارکرد سیاسیت تقنینی مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی در تعدیل نابرابری و رفع تبعیض مالیاتی

اصل عدم تبعیض درپرداخت مالیات، در نتیجه‌ی کوشش‌ها و مبارزات انسان‌های آزادی خواه در ازای تاریخ به دست آمده است و امروزه در قوانین مالیاتی کشورها و حقوق مالیاتی داخلی و حقوق بین الملل اقتصادی و مالیاتی به عنوان یکی از برترین اصول کلی حقوقی و از جمله حقوق بشری به شمار می‌آید. هم‌چنانکه، در اصل ۹۷ قانون اساسی مشروطه‌ی ایران مقرر گردیده بود: «در موارد مالیاتی هیچ تفاوت و امتیازی فی مابین افراد ملت گذارده نخواهد شد(۱۱).

نکته‌ای که نباید فراموش کرد این است که علی رغم تأکید اسلام به عدالت، برابری و عدم تبعیض و تکلیف دولت به رفع تبعیضات ناروا در بند ۹ اصل ۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران متأسفانه در « قانون مجازات اسلامی» مصوب ۱۳۷۵، رفتار تبعیض‌آمیز[۱۴] توسط مقام های دولتی و عمومی با شهروندان «بزه‌انگاری» نشده است. جا دارد سیاست‌گذاران تقنینی مالیاتی ایران در هنگام بازنگری قانون مالیاتهای مستقیم داشتن رفتار تبعیض آمیز با مؤدیان مالیاتی را مشمول تخلفات اداری، انتظامی و مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی و ادارات امورمالیاتی قرار دهند. البته کاستی‌های « قانون مالیات‌های مستقیم» را درباره‌ی تأمین حقوق مردم و استفاده‌ی مساوی و برابر مؤدیان مالیاتی از خدمات سازمان امور مالیاتی تا اندازه‌ای در مواد ۲۵ تا ۲۸ « قانون مدیریت خدمات کشوری» مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ که برای مدت (۵) سال به صورت

مقاله مروری
فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم، شماره ۰۳، ۱۳۹۹

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

آزمایشی در حال اجرا است، برطرف کرده است، اما باید گفت برابری و عدالت مالیاتی و عدم تبعیض مالیاتی، اصول حقوقی پایه‌ای و بنیادینی‌اند که ضرروت دارد حتماً در قوانین مالیاتی پیش بینی شوند، نه در قوانین پراکنده دیگر(۱۲).

مراجع صالح رسیدگی به شکایت نسبت به تشخیص و وصول مالیات ناصحیح در نظام جمهوری اسلامی ایران:

قانون مالیات‌های مستقیم علی‌رغم اینکه مرجع اصلی حل اختلافات مالیاتی را هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح کرده است اما این هیأت تنها مرجع دادرسی مالیاتی نیست. مراجع دادرسی مالیاتی مطابق قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین متعددند که به ترتیب آنها را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

الف) اداره امور مالیاتی :

اداره امور مالیاتی در برخی موارد خودش به عنوان یک مرجع دادرسی مالیاتی عمل می‌کند طبق ماده‌ی ۲۳۸ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود(۱۳).

ب) هیأت حل اختلاف مالیاتی :

ماده‌ی ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم هیأتی را به نام هیأت حل اختلاف مالیاتی و به عنوان اصلی‌ترین مرجع حل اختلاف مالیاتی معرفی کرده است در تبصره‌ی یک ماده‌ی پیش گفته قانون مالیات‌های مستقیم «جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت مذبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء است ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد» مفاد این تبصره بسیار روشن است. مقرر می‌دارد که در صورت عدم شرکت حتی یک عضو از سه عضو مورد بحث جلسه‌ی هیأت رسمی نبوده و به این ترتیب اساساً رأی قابل صدور نخواهد بود(۱۴).

در ممالکی که دادگاه‌های مالیاتی انجام وظیفه می‌کنند مراجع حل اختلاف اداری در درون تشکیلات مالیاتی هم پیش بینی شده است ولی از حیث ساختار با هیأت‌های حل اختلاف ایران تفاوت بسیار دارد در آنجا مرجع حل اختلاف اداری صِرف است، اما ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در ایران کاملاً متفاوت و ممتاز است، ساختار پیش بینی شده در ایران سه جانبه است از یک سو نماینده‌ی سازمان مالیاتی کشور در آن عضویت دارد. عضو دیگر نماینده‌ی مجامع بازرگانی، صنعتی، تعاونی، صنفی و نظایر آنهاست و بالأخره عضو ثالث یک قاضی است. ناز طرف دیگر عضوی که به نمایندگی از سوی مجامع بازرگانی و غیره آمده است در زمینه‌ی مسائل مربوط به بخش خصوصی صاحب اطلاع است و از دیدگاه‌های این بخش آگاهی دارد. بالاخره نفر سوم یعنی قاضی با دارا بودن تخصص در زمینه‌ی مسائل قضایی و برخورداری از آنچه اصطلاحاً شم قضایی نامیده می‌شود می‌تواند هیأت را یاری دهد، ضمن اینکه وجود او در کنار دو عضو دیگر که به ترتیبی از طرفین اختلاف نمایندگی می‌کنند می‌تواند مظهر بی‌طرفی وتعادل تلقی گردد(۱۵).

بنابراین حفظ ساختار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به نحوی که مورد نظر قانون‌گذار بوده است از اهمیت خاصی برخوردار است. نیازی به یادآوری نیست که به هر اندازه مؤدیان به امکان دادرسی بهتر و عادلانه‌تر دسترسی داشته باشند،(۱۶).

ج) شورای عالی مالیاتی :

سومین مرجع از مراجع دادرسی مالیاتی شورایی است شورای عالی مالیاتی ۲۵ عضو دارد که از بین اشخاص مطلع و صاحب نظر و با تجربه در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی با حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل آن به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و با حکم وزیر امور اقتصاد و دارایی منصوب می‌شود. از این ۲۵ نفر حداقل ۱۵ نفر آنان باید از کارکنان وزارت امور اقتصاد و دارایی یا سازمان‌های تابعه‌ی آن باشد که حداقل ۶ سال کار در امور مالیاتی را داشته باشد. دوره‌ی عضویت آنها سه سال است که در این مدت سه سال از نوعی استقلال برخوردارند و قابل تغییر نیستند مگر به تقاضای خودشان یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی اداری، رئیس این شورا به پیشنهاد رئیس کل جلسات شورا با حضور حداقل $\frac{2}{3}$ کل اعضاء هفده نفر رسمیت پیدا می‌کند و تصمیم‌گیری با حداقل ، نصف به اضافه یک حاضرین در جلسه‌ی رسمی خواهد بود (۱۷).

د) هیأت موضوع ماده‌ی ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم :

به موجب ماده‌ی ۲۵۱ مکرر ق.م.م مالیات‌های قطعی موضوع این ماده و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگر قابل طرح نباشد به ادعای غیر عادلانه بودن[۱۵] مالیات مستندات به مدارک و دلایل کافی از طرف شخص مؤدی شکایت شده است و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده را به هیأتی مرکب از ۳ نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع دهد. رأی صادره هیأت با اکثریت آراء اتخاذ شده قطعی و لازم الاجرا است(۲۰).

با عنایت به اینکه اعضای هیأت ۲۵۱ مکرر سه نفر مورد اعتماد وزیر بوده و توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی انتخاب و منصوب می‌شوند این هیأت می‌تواند نقش ارزنده‌ای در اجرای برابری و عدالت مالیاتی و جلوگیری از تشخیص ناصحیح مالیات ایفا نماید با توجه به اینکه پرونده‌هایی که مالیات آنها قطعی گردیده و هیأت ۲۵۱ مکرر ق.م.م می‌تواند به آنها ورود نموده و با صدور رأی مقتضی که عادلانه و منصفانه باشد موجبات مساوات و عدالت در رابطه با این قبیل پرونده‌ها به حیطه عمل درآورد که خود کمک شایسته‌ای در اجرای عدالت و برابری در نظام مالیاتی کشور می‌باشد(۱۸).

ه) دیوان عدالت اداری :

رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری، هیأت‌های بازرسی و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، شورای شهرداری‌ها، کمیسیون موضوع ماده‌ی ۵۶ قانون حفاظت و بهره‌برداری از جنگل‌ها و منابع طبیعی منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها البته مقدمه قانون هم قابل ذکر است که

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

ضمن آن مبنای صلاحیت دیوان را اصل ۱۷۳ قانون اساسی به این شرح قرار داده است: «به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام دیوان عدالت اداری زیر نظر رئیس قوه‌ی قضاییه تأسیس می‌گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می‌کند(۱۹).

چند سال قبل مدیریت مالیاتی ضمن صدور بخشنامه‌ای به تاریخ ۷۸/۱۰/۲۱ یکی از مصادیق این گونه معاملات را مطرح ساخت و آن خرید خودروهای متعدد از شرکت‌های سازنده و فروش آنها بدون انعکاس به مراجع مالیاتی بود. در ضمن بخشنامه آمده است «به قرار اطلاع برخی اشخاص حقیقی و حقوقی به قصد انتفاع مبادرت به خرید خودرو به تعداد زیادی از شرکت‌های خودروسازی و فروش آن می‌نمایند به دلیل عدم شناسایی، از این دسته از مؤدیان بابت فعالیت‌های یاد شده هیچگونه مالیاتی مطالبه نمی‌گردد» بخشنامه سپس ترتیباتی را برای شناسایی و تشخیص و مطالبه مالیات متعلق مقرر می‌دارد. متعاقباً اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی نیز دستورالعملی در همین باب به تاریخ ۷۸/۱۰/۲۱ صادر می‌نماید و جزئیاتی را در مورد نحوه اجرای بخشنامه اعلام می‌دارد. پس از گذشت چند سال شکایتی در این باب نزد دیوان عدالت اداری با خواسته ابطال بخشنامه مذکور مطرح می‌گردد و به صدور دادنامه شماره ۵۶ مورخه ۸۴/۱۰/۱۱ منتهی می‌گردد که در روزنامه رسمی مورخ ۸۴/۱۲/۲۲ منعکس گردیده است در این دادنامه بخشنامه مورد بحث با استدلال زیر ابطال گردیده است(۲۰).

ارتباط اخلاق با تمکین و پرداخت مالیات

اخلاق مالیاتی شامل اصول اخلاقی[۱۶] یا ارزش هایی است که افراد در مورد پرداخت یا عدم پرداخت مالیات خود در اختیار دارند. همچنین می‌توان از متغیرهای اخلاق به عنوان قواعدی رفتاری برای حکمرانی بر مودیان مالیاتی یاد کرد. در این نوشتار، ارزش های اخلاقی با باورها و ارزش های مالیاتی دهنده در مورد تعهدات مالیاتی مرتبط است. رفتار غیر اخلاقی جنبه ای فراگیر در مضامین اقتصادی است و تعدادی از مطالعات تجربی نیز دروغگویی را یکی از رایج ترین نوع رفتار غیر اخلاقی بر می‌شمارندوجود اخلاق مالیاتی(نگرش فردی)، الزاماً دلیل وجود سطح بالای تمکین مالیاتی (رفتار فردی) نیست(۲۱). یکی از مهم ترین عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی افراد، میزان اعتماد آنها به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی وقضایی است. به عبارتی هرچه افراد اعتماد بیشتری به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی داشته باشند، انگیزه درونی بیشتری برای پرداخت مالیات خود خواهند داشت؛ مثلاً در مورد اعتماد به سیستم حقوقی و قضایی دادگاه‌ها می‌توان متذکر شد که وقتی افراد مطمئن باشند صلاحیت دادگاه حسابرسی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی و تخلف ها، قابل اعتماد است، اخلاق مالیاتی[۱۸] آنها بالاتر خواهد بود، چون معتقدند که حقوق (۲۲).

نتیجه‌گیری

از آنجا که اختلاف بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان مالیاتی محتمل است که می‌توان ناشی از عوامل مختلف از جمله ضعف مستقیم اطلاعات مالیاتی، عدم اطلاع مؤدیان و مأموران مالیاتی از قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها و ضعف مراحل دادرسی مالیاتی وغیره باشد و از آنجا که اختلاف بین مؤدیان مالیاتی و دستگاه مالیاتی دو طرفه است و از طرفی دستگاه مالیاتی دارای حق حاکمیت بوده و یا اعمال این حق اقدام به وصول مالیات می‌نماید لذا حل اختلاف بین مؤدیان و دستگاه مالیاتی باید در مراجع اختصاصی و با آیین دادرسی خاصی صورت گیرد، لذا در قانون مالیاتهای ایران، حقوقی برای مؤدیان در رابطه با حل اختلاف مالیاتی در نظر گرفته شده است که عبارتند از حق اعتراض- حق تجدید نظر خواهی- حق استماع توضیحات یا حق دفاع که مؤدی مالیاتی می‌تواند در محاکمه دادرسی مالیاتی از این حقوق برای حل و فصل و اختلافات مالیاتی بهره گیرد و از طرفی دادرسان مالیاتی با به کارگیری درست سیاست تقنینی مالیاتی می‌توانند نقش ارزنده‌ای در ایجاد عدالت و برابری مالیاتی و نیز جلوگیری از تشخیص ناصحیح مالیات ایفا نمایند بنابراین در نظام مالیاتی ایران مراجع دادرسی صالح که در قانون مالیاتهای مستقیم توسط مجلس قانون‌گذار تصویب گردیده و می‌توانند نسبت به شکایت مودیان مالیاتی و یا دستگاه مالیاتی رسیدگی و اظهارنظر نمایند به ترتیب عبارتند از: اداره امور مالیاتی- هیأت حل اختلاف مالیاتی- شورای عالی مالیاتی- هیأت موضوع ماده‌ی ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و نیز در اجرای اصل ۱۷۳ قانون اساسی مودیان مالیاتی می‌توانند نسبت به رای قطعی مراجع پیش گفته به دیوان عدالت اداری شکایت نمایند و در چهارچوب قوانین موضوعه نسبت به برطرف کردن اختلاف پیش آمده و احقاق حقوق و حقه خود اقدام نمایند. از این رو پیشنهاد گردد با برنامه ریزی مدون توسط واحدهای مالیاتی ذیربط نسبت به ارسال پرونده هایی که نیاز به ارجاع به هیأت حل اختلاف مالیاتی دارند اقدام گردیده و از معطل ماندن پرونده ها در واحدهای مالیاتی جلوگیری شود تا با صدور رای به موقع نسبت به وصول مالیاتها و واریز آن به خزانه دولت تسریع گردد.

ملاحظه‌های اخلاقی

ملاحظه‌های اخلاقی در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصول علمی، حرفه‌ای، اخلاقی و امانت داری رعایت گردید و حق معنوی نویسندگان و پژوهشگران، حفظ شده است.

واژه نامه

1.Tax ethics	اخلاق مالیاتی
2.Moody's Rights	حقوق مؤدیان
3.Tax rights	حقوق مالیاتی
4.Ethics	اخلاق

مقاله مروری
فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم، شماره ۳، ۱۳۹۹

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

5.Hearing	دادرسی
6.Litigation	دادخواهی
7.Qualifications	تعیین صلاحیت
8.Lawyer	حقوقدان
9.Social image	وجهه اجتماعی
10.The right to object	حق اعتراض
11.Legal notice	ابلاغ قانونی
12.Violation of rules	نقض قوانین
13.The right to defense	حق دفاع
14.Discriminatory behavior	رفتار تبعیض آمیز
15.Being fair	عادلانه بودن
E16.thics fundamental	اصول اخلاق

References

1. Katoozian N. (2007). Ethics and law. Ethics in Science and Technology; 2(1, 2): 85-88. (In Persian).
2. Rostami V, Asghari S. (2016). competent authorities to deal with recruitment complaints in Iran's legal system (ambiguities and strategies). Quarterly Journal of Public Law Research; 7(4). (In Persian).
3. Tazikinejad A, Shafiee Sardasht J. (2018). Process of tax hearing in Iran. Law Research; (10). (In Persian) .
4. Sayed Abadi S. (2016). Investigating the effect of taxation training on income taxes on tax income recovery in the superior tax administration of Tehran. [MA Thesis]. Tehran: Islamic Azad University, Central Tehran Branch. (In Persian) .
5. Malekian E, Sarvāh F. (2019). The impact of tax audit on the relationship between exempt taxes, diagnosis and definite case study of east Azarbaijan, west and east and south of Tehran. Consultation Research and Health Checking ; (33): 15-1. (In Persian).
6. Dawani GH. (2016). Direct tax code. 7th ed. Tehran: Kiumars Publishing. (In Persian).
7. Rezaiezadeh MJ. (2010). Ambadzman is the guardian of civil rights, the initiator of administrative reform. Quarterly Journal of Law & Political Science University of Tehran; 3. (In Persian) .
8. Mani M, Stewarzandari K. (2010). Administrative laws. Vol I. Tehran: Ney Publication. (In Persian).
9. Rostami MA. (2016) Taxpayers' rights in terms of Imamiyah jurisprudence in the process of tax identification and collection. Journal of Islamic Jurisprudence and Law. 48 (2): 281-249
10. Khairullah P, Delbar H. (2015). Evaluation and correction of administrative processes in the mirror of the state inspection agency. Journal of Public Policy; 15(42). (In Persian) .
11. Shams A. (2009). the constitution from the constitutional order to this day. Tehran: Adarak Publications. (In Persian) .
12. Arab Mazar AA, Golmohammadi M, Bagheri B. (2011). The level of tax compliance is the most important Achievement index for a desirable and efficient tax system. Tax Law; 12: 7-27. (In Persian) .
13. Naji Zavareh M. (2010) Impartial judicial examination in criminal matters. Tehran: Institute for Legal Studies and Studies of His Counselors. (In Persian) .
14. Pirnia H. (2011). General tax. 2nd ed. Tehran: Avicenna Library Publication.
15. Masihi M, Mohammad Nezhad A. (2015). The study of the factors affecting the tax culture of the viewpoints of taxpayers and tax experts. Cultural Management; 1(9): 29-45. (In Persian) .
16. Panahi MQ. (2016). Direct taxation law. 2nd ed. Tehran: Ablagh Danesh Publication. (In Persian) .
17. Jahangiri M, Sadatizadeh S. (2015).The relationship between ethics and politics. Ethics in Science and Technology; 10(3):19-28. (In Persian).
18. Katouzin N. (2007). Validity of the judgment in civil cases.5th ed. Tehran: Judge Publication. Fifth Edition. (In Persian) .
19. Mohajeri A. (2010). Expanded in religion and civil procedure. Vol 4. 1st ed. Tehran: Farsazan Publication. (In Persian) .
20. Shohani A, Mayeli F. (2018). Ethical considerations about the concepts of justice and freedom in the charter human rights from the point of view of schools of realism and liberalism. Ethics in Science and Technology; 13(4):15-21
21. Tsakumis GT, Curatola AP, Porcano TM. (2007).The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Int Account Auditing Taxation; 16: 131-147.
22. Katoozian N. (2006). The share of justice in the interpretation of law. Journal of the Faculty of Law and Political Science of the UniversityTehran; (72): 361 - 383. (In Persian).

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1399.15.0.4.8]
[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]