




The University of Tehran Press

## An Analysis of Article 244 of the Code on Direct Taxes from the Standpoint of the Principles of Legislation and Fair Trial

Ayat Mulaee<sup>1</sup> 

1. Associate Prof., Department of Law, Faculty of Law & Social Sciences, University of Tabriz, Tabriz, Iran. Email: [amulaee@tabrizu.ac.ir](mailto:amulaee@tabrizu.ac.ir)

Article Info	Abstract
<p><b>Article Type:</b> Research Article</p> <p><b>Pages:</b> 2033-2053</p> <p><b>Received:</b> 2022/12/13</p> <p><b>Received in revised form:</b> 2023/04/23</p> <p><b>Accepted:</b> 2023/06/26</p> <p><b>Published online:</b> 2024/09/22</p> <p><b>Keywords:</b> <i>Tax dispute resolution board, principles and techniques of legislation, article 244 the direct taxes act, the principle of fair trial.</i></p>	<p>Article 244 of the Direct Taxes Code was amended in 2021. There have been developments in this article that need to be discussed. In this regard, the research question of the present paper is, from the perspective of public law, with the amendments made in 2021, what are the most important legal criteria in Article 244? In answer to this question, using the descriptive-analytical method, the following conclusion has been reached. First, it seems that in the context of these amendments, the legislator has moved away from the classical tradition of documenting and, where appropriate, has specified legal principles and criteria in the text, so that within the framework of this article, explicitly or implicitly up to 20 legal principles can be extracted. In the tradition of tax legislation, however, the provision of so many legal principles or criteria in one article is unprecedented. Secondly, some legal criteria and principles can be clearly extracted from the text. Thirdly, some of them can be deduced from the context of the article. Fourth, despite the legislature's commendable efforts, some of the principles envisaged in this article seem to be ineffective from the outset due to competing mechanisms in the same article and in that sense, this amendment deserves to be amended again.</p>
<p><b>How To Cite</b></p>	<p>Mulaee, Ayat (2024). An analysis of the Article 244 of the Law on Direct Taxes From the Point of View of the Principles of Legislation and Fair Trial. <i>Public Law Studies Quarterly</i>, 54 (3), 2033-2053. DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235">https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235</a></p>
<p><b>DOI</b></p>	<p>10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235</p>
<p><b>Publisher</b></p>	<p>University of Tehran Press. </p>



## تحلیل ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم از منظر اصول قانونگذاری و دادرسی عادلانه

آیت مولائی ✉

۱. دانشیار گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. رایانامه: [amulaee@tabrizu.ac.ir](mailto:amulaee@tabrizu.ac.ir)

اطلاعات مقاله	چکیده
<p><b>نوع مقاله:</b> پژوهشی</p> <p><b>صفحات:</b> ۲۰۳۳-۲۰۵۳</p> <p><b>تاریخ دریافت:</b> ۱۴۰۱/۰۹/۲۲</p> <p><b>تاریخ بازنگری:</b> ۱۴۰۱/۰۲/۰۳</p> <p><b>تاریخ پذیرش:</b> ۱۴۰۲/۰۴/۰۵</p> <p><b>تاریخ انتشار برخط:</b> ۱۴۰۳/۰۷/۰۱</p> <p><b>کلیدواژه‌ها:</b> اصول دادرسی منصفانه، اصول و فنون قانونگذاری، ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، هیأت حل اختلاف مالیاتی.</p>	<p>ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۴۰۰ اصلاح شد. تحولاتی در این ماده رخ داد که شایسته بحث بوده و نوشتار حاضر بدان پرداخته است. در این زمینه سؤال نوشتار حاضر این است که از دیدگاه حقوق عمومی، با اصلاحات انجام‌شده در سال ۱۴۰۰، مهم‌ترین شاخص‌های حقوقی در ماده ۲۴۴ کدام‌اند؟ در پاسخ به این پرسش با استفاده از روش تحقیق توصیفی-تحلیلی چنین نتیجه‌گیری شده است: اولاً به‌نظر می‌رسد که در چارچوب این اصلاحات، قانونگذار از سنت کلاسیک سندنویسی فاصله گرفته و در موارد مقتضی به اصول حقوقی در متن تصریح کرده است، به‌نحوی که در چارچوب این ماده، تصریحاً یا تلویحاً بالغ بر ۲۰ اصل یا معیار حقوقی قابل استخراج است. این در حالی است که در سنت قانون‌نویسی مالیاتی، پیش‌بینی این حجم از اصول یا معیارهای حقوقی در یک ماده بی‌سابقه است؛ ثانیاً برخی از اصول و معیارهای حقوقی، آشکارا از متن، قابل استخراج هستند؛ ثالثاً برخی از آنها، از زمینه ماده قابل استخراج هستند؛ رابعاً علی‌رغم تلاش قابل‌تحمین قانونگذار در این سبک از قانون‌نویسی، به‌نظر می‌رسد که برخی از اصول پیش‌بینی‌شده در این ماده در سایه سازوکارهای رقیب در همان ماده، از همان آغاز بی‌اثر و فاقد خاصیت هستند که از این حیث، این اصلاح شایسته اصلاح دوباره است.</p>
<b>استناد</b>	مولائی، آیت (۱۴۰۳). تحلیل ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم از نظر اصول قانونگذاری و دادرسی عادلانه. <i>مطالعات حقوق عمومی</i> ، ۵۴ (۳)، ۲۰۳۳-۲۰۵۳. DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235">https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235</a>
<b>DOI</b>	10.22059/JPLSQ.2023.352466.3235
<b>ناشر</b>	مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.



## ۱. مقدمه

قانونگذار مالیاتی در سال ۱۴۰۰ در چارچوب «قانون مالیات بر ارزش افزوده»، اقدام به اصلاح چند ماده از مواد «قانون مالیات‌های مستقیم» نمود که از جمله مهم‌ترین آنها، ماده ۲۴۴ بوده است. فارغ از اینکه این شیوه از اصلاح یک قانون در دل قانون دیگر از دیدگاه اصول و فنون قانونگذاری محل بحث و تأمل جدی بوده و در اینجا صرفاً به شمایی از آن پرداخته خواهد شد، اما باید گفت که به هر حال در اثر چنین اصلاحی، در همان نگاه نخست به نظر می‌رسد که از دیدگاه حقوق عمومی در فرایند دادرسی مالیاتی اتفاق مهم حقوقی رخ داده است که شایسته پرداختن است و نوشتار حاضر نیز با درک چنین اهمیتی درصدد است به سراغ ماده ۲۴۴ برود و این اصلاحات را با در نظر گرفتن وضعیت از پیش موجود به بحث و فحص حقوقی بگذارد. هرچند از حیث «عملی»، دآوری اصلاحات انجام گرفته زود هنگام است، اما به نظر می‌رسد از حیث «نظری» می‌توان آن را به بحث تحلیلی گذاشت که نوشتار حاضر تلاش می‌کند چنین کاری را انجام دهد و با تکیه بر متن ماده به بررسی و تحلیل حقوقی آن بپردازد.

در واقع، سبک نگارش این ماده و پیش‌بینی اصول مختلف حقوقی در یک ماده، باعث می‌شود این ماده در مجموعه مواد مربوط به دادرسی مالیاتی از اهمیت مضاعفی برخوردار گردد و یکی از ضرورات بررسی این ماده از همین جا ناشی می‌شود، چراکه اصول و معیارهای حقوقی مقرر در این ماده به‌مثابه چراغ راهنمای کارگزاران مالیاتی، مؤدیان مالیاتی، دادرسان مالیاتی و حقوقدانان است. به نظر می‌رسد چیدمان این اصول در کنار هم، حامل پیام مهم برای نظام مالیات‌ستانی ایران است. همچنین در همان نگاه نخست به ماده مذکور، مشاهده می‌شود که شرایط و سازوکارهایی در ماده پیش‌بینی شده است که بررسی کارکرد آنها در کنار هم اهمیت دارد. در این زمینه سؤال اصلی تحقیق این است که از دیدگاه حقوق عمومی، با اصلاحات انجام گرفته در سال ۱۴۰۰، مهم‌ترین شاخص‌های حقوقی با تأکید بر اصول قانونگذاری و دادرسی عادلانه در ماده ۲۴۴ کدام‌اند؟

در خصوص سوابق پژوهش باید گفت که هرچند مقالاتی راجع به موادی از قانون مالیات‌های مستقیم به رشته تحریر درآمده است<sup>۱</sup>، اما هیچ نوشتاری از دیدگاه حقوق عمومی به تحلیل این ماده، به‌ویژه به سبب تازه بودن، پرداخته است. بنابراین از این حیث، مقاله حاضر واجد تازگی و بدیع بودن است. در این زمینه با استفاده از روش تحقیق: توصیفی-تحلیلی به سؤال مذکور پرداخته خواهد شد و بدین‌وسیله، نخست، سبک قانون‌نویسی در مورد ماده ۲۴۴ به بحث گذاشته می‌شود. در ادامه درباره

۱. برای مثال ر.ک: رستمی و پورفشخامی، ۱۳۹۶؛ مولائی، ۱۴۰۲.

اصول مستخرج از ماده، بحث و بررسی تحلیلی انجام می‌شود. در پایان به نتیجه‌گیری در خصوص موضوع تحقیق پرداخته خواهد شد.

## ۲. سبک بدیع قانونگذار در اصلاح ماده ۲۴۴

به نظر می‌رسد که عمل قانونگذاری و اصلاح قانون از دیدگاه اصول و فنون قانونگذاری مستلزم رعایت الزامات و اقتضائاتی است. با نگاهی به این ماده، به نظر می‌رسد رؤس موارد قابل ذکر در ارتباط با ماده اخیر، از این قرار باشد:

### ۲.۱. ساده‌نویسی و مفیدنویسی

از جمله اصول نگارش یک سند پارلمانی، «ساده‌نویسی»<sup>۱</sup>، «موجزنویسی»<sup>۲</sup> «مفیدنویسی» است، چراکه اسناد پارلمانی مستقیماً دربردارنده حق‌ها و تکالیف شهروندی است و از آنجایی که عموماً مخاطب این اسناد، مردم عادی کوچه و شهر است، از این رو بر قانونگذار است در مقام انشای متن ماده از جملات «طولانی» با «موضوعات مختلف» در چارچوب یک ماده اجتناب شود. این در حالی است که با نگاهی به ماده مذکور، مشاهده می‌شود که حجم واژگانی این ماده بالغ بر ۹۰۰ کلمه و در حدود دو صفحه نوشته شده است؛ به نحوی که دارای یازده تبصره است. بی‌تردید برخی از تبصره‌ها قابلیت پرداختن ذیل یک ماده مستقل را دارند. طولانی نویسی یک ماده می‌تواند به‌عنوان یک آفت در دقت بر همه بندهای مختلف ماده شود. در چنین وضعیتی، امکان مغفول ماندن برخی از گزاره‌های حقوقی در درون ماده افزایش می‌یابد.

### ۲.۲. پیش‌بینی اصول گوناگون حقوقی در چارچوب یک ماده

گفته می‌شود که در هر نظام حقوقی، رعایت برخی اصول حقوقی الزامی است و قانونگذار نیز باید به این اصول احترام بگذارد (بیگزاده، ۱۳۸۷: ۱۳۶)، البته در این ماده، نه تنها اصول حقوقی رعایت شده، بلکه برخی از اصول حقوقی نیز به‌صراحت یا به‌صورت مفروض در این ماده آمده است. در میان قوانین مالیاتی و مالیات‌ستانی ایران، تا به امروز، دیده نشده بود که در چارچوب یک ماده، این حجم از اصول و معیارهای مهم حقوق عمومی متمرکز شود. این در حالی است که شایسته بود قانونگذار ماده خاصی را به موضوع اصول حقوقی مرتبط با دادرسی مالیاتی اختصاص می‌داد تا از این طریق اولاً از حجم واژگانی

۱. ر.ک: وکیلان و مرکز مالگیری، ۱۳۹۵: ۴۸؛ انصاری، ۱۳۹۹: ۱۱۴.

۲. ر.ک: بیگزاده، ۱۳۸۷: ۱۲۸.

ماده کاسته می‌شد؛ ثانیاً بدین وسیله با چنین اختصاصی، اهمیت اصول حقوقی را برای موضوعان دادرسی مالیاتی مشخص می‌ساخت.

### ۳.۲. بدسلیفگی در جایابی اصول حقوقی

با نگاهی به ماده ۲۴۴ به نظر می‌رسد که اصول مذکور در این ماده در چارچوب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قابلیت اعمال را دارند که البته از دیدگاه «حق‌بنیاد» قابل نقد جدی است. به هر حال به نظر می‌رسد بر قانونگذار شایسته و بایسته است ماده ویژه‌ای را برای آن اختصاص دهد تا از این طریق از فرض تسری چنین اصولی به سایر مواد و موضوعات قانونی، دفاع موجهی انجام داد. آن‌سان که قانونگذار کیفری در ماده ۱۲ قانون مجازات اسلامی، مصوب ۱۳۹۲، قانونی بودن مجازات را در یک ماده مشخص تعریف و ذکر کرده است.

### ۴.۲. عدم دقت در کاربرد واژگان تخصصی

در هر دانشی، واژگان یا عبارات تخصصی، ستون خیمه معنایی و معناشناسی متن را تشکیل می‌دهند. این وضعیت، نه تنها به واضح شدن مقصود قانونگذار در مواد قانونی کمک شایانی خواهد کرد، بلکه بیشترین معنا از موجزترین عبارت را به دست می‌دهد. از این حیث، بر قانونگذار است در انتخاب آنها کمال دقت را به خرج دهد. این موضوع مورد اتفاق نویسندگان و نوشته‌های مختلف این دانش بوده است. آن‌سان که در نوشته‌ای این موضوع ذیل عبارت «رعایت اصطلاحات» مورد اشاره قرار گرفته است (بیگ‌زاده، ۱۳۸۷: ۱۵۳). سوین آنگ در نوشته‌ای این گونه ایرادات را ذیل «نقایص فنی» ذکر کرده است (سوین، ۱۳۸۶: ۲۰۳-۲۰۵). اما با نگاهی به متن ماده مشاهده می‌شود قانونگذار در جاهای مختلف متن از واژه «نماینده» یا مشتقات آن استفاده کرده است. توضیحات بعدی نشان خواهد داد که این واژه در متن به سه صورت معنایی: «نماینده حقوقی»، «نماینده قانونی» و «وکالت» ظهور پیدا کرده است و البته بر قانونگذار، زبیده نیست یک واژه را در چند معنا، آن هم در یک ماده به کار گیرد. توضیحات بیشتر در این خصوص در ادامه خواهد آمد.

### ۳. اصول و معیارهای تصریحی در ماده ۲۴۴؛ با تأکید بر اصول دادرسی منصفانه

در منطوق ماده مذکور، واژگانی بکار رفته‌اند که در دانش حقوق نمی‌توان نسبت به آنها بی‌توجه بود یا دست کم شایسته است در حقوق به آنها توجه ویژه‌ای داشت تا از این طریق برای آنها لباس حقوقی به تن کرد و بدین وسیله چارچوب معنای حقوقی آنها در قلمرو حقوق ایضاح نمود که در ادامه به تبیین آنها پرداخته

می‌شود. ناگفته پیداست که شاخص‌ها، معیارها و اصول مذکور، در مقام ترسیم اسکلت ماده مذکور برای محققان و حقوقدانان راهگشاست و می‌تواند در آشکارگی فضای حقوقی ماده بسیار تأثیرگذار باشد.

### ۱.۳. چندگانگی معنایی اصل «نماینگی» در ماده

با نگاهی به منطوق ماده مشاهده می‌گردد که قانونگذار مالیاتی در این ماده، در چند جا، از این واژه استفاده کرده است. ابتدا در بدنه اصلی ماده بدان اشاره کرده، سپس در تبصره‌ها به این کلمه تصریح کرده است. همین وضعیت، فضا را برای شکندگی مرز لفظی فراهم کرده است. چنین اوضاع و احوالی با شکندگی مرز مفهومی، بیش از پیش پیچیده‌تر شده است و در نتیجه این دو، احتمال خلط موضوع فراهم است. به بیان دیگر، در نگاه نخست، یکسان بودن معنای واژه «نماینده» در تمام قسمت‌های ماده به ذهن متبادر می‌شود و به نظر می‌رسد که تشابه لفظی، یکسانی معنایی را نیز در پی دارد. اما چنین برداشتی درست نیست، چراکه این واژه در متن ماده، به لحاظ کارکرد، نقش‌های متفاوت معنایی را بر عهده گرفته که آن معانی، دست‌کم عین هم نیستند. لذا چند نوع از نمایندگی در اینجا قابل فرض است:

نوع اول) نمایندگی با خوانش معنایی ادبی؛ در این چارچوب، نماینده، اساساً در چارچوب معنایی «ادبی و لغوی» به کار رفته که از ظرفیت معنایی «عرفی» تغذیه می‌کند. در این برداشت، آن‌سان که در فرهنگ لغات مرسوم است، نماینده به شخصی گفته می‌شود که از طرف «اصیل» انجام امری را بر عهده گیرد و در فرهنگ واژگان و عرف با کلماتی همچون «عامل، کارگزار، نایب، وکیل، مباشر و قائم‌مقام» شناخته می‌شود، بدون اینکه بتوان آن را به‌عنوان یک تأسیس حقوقی خاص تلقی کرد.

در این چارچوب، باید گفت که خوانش از مفهوم «نماینده قانونی»، مقرر در تبصره‌های ۲ و ۱۰ ماده ۲۴۴، با برداشت مقرر از معنای لغوی آن همسوست و به نظر می‌رسد این عبارت نیز ناظر بر معنای لغوی است و پسوند «قانونی» بر نماینده‌ای نظر دارد که شرایط عام قانونی نمایندگی، مثل عدم جنون، را داشته باشد. بنابراین این عبارت به همان معنایی که قانونگذار در قوانین مختلف برای کلمه نماینده در معنای «عام» به کار برده است، قابل اعمال است. در این صورت، «وکالت» در معنای «عام» با نماینده قانونی، به لحاظ کارکردی، تفاوتی با همدیگر ندارند و با تسامح، احکام ناظر بر وکالت عام که در عموماً قانونی مستقر است، بر «نماینده قانونی» نیز صادق بوده و احکامش در اینجا بر نماینده ساری و جاری است. بی‌تردید معنای ادبی نمایندگی، گسترده‌ترین معنا از معنای نمایندگی را به ذهن متبادر می‌سازد.<sup>۱</sup>

۱. به نظر می‌رسد قانونگذار به فراخور اراده‌اش واژه «نماینده» را در قوانین مختلف به کار برده است. برای مثال قانونگذار در

نوع دوم) نمایندگی به‌مثابه تأسیس حقوقی؛ از این دیدگاه، واژه «نماینده»، اساساً از چارچوب معنایی «لغوی» فراتر رفته و در جایگاه «تأسیس حقوقی» خاص می‌نشیند که در اینجا با در نظر گرفتن معیار: حقوق عمومی و حقوق خصوصی، می‌توان از دو نوع نهاد حقوقی نمایندگی سخن به میان آورد:

یک: نمایندگی به‌مثابه یک تأسیس حقوق خصوصی؛ با در نظر گرفتن ظرفیت و فضای حقوق خصوصی، واژه «نماینده» و مشتقات آن برای آنکه بتوانند به‌عنوان یک تأسیس حقوق خصوصی شناخته شوند، باید به‌عنوان یک نهاد حقوق خصوصی از الزامات و اقتضائات این دانش پیروی کند. از این دیدگاه، نمایندگی سازمان امور مالیاتی با مؤدی، یکسان باشد.

دو: نمایندگی به‌مثابه یک تأسیس حقوق عمومی؛ با در نظر گرفتن فضای حقوق عمومی، می‌توان شایع‌ترین موارد اختصاصی نمایندگی را که در حقوق عمومی کاربرد دارند ذیل سه نوع فرض کرد: الف) «نماینده حقوقی»؛ این تأسیس حقوقی، با در نظر گرفتن ماده ۳۲ قانون آیین دادرسی مدنی مختص سازمان امور مالیاتی است؛

ب) «نماینده سیاسی»؛ نمایندگی سیاسی به آن نوع از نمایندگی گفته می‌شود که موضوع حقوق اساسی بوده و در مورد مقامات سیاسی و برای امور سیاسی کاربرد دارد و در اینجا نظر به فضا و زمینه ماده، موضوعاً از بحث خارج است؛

ج) «نماینده قانون»؛ این نوع نهاد را باید نهاد اخص در حقوق عمومی دانست که قانونگذار نظر به اقتضائات فضای حقوق عمومی، فرد یا افرادی را به‌عنوان مقام تطبیق مصداق با مفهوم قانونی تعریف کرده و به فراخور وضعیت در جایگاه‌های مختلف برای آنها شأنی را تعریف کرده است. برای نمونه اعضای هیأت منصفه در دادگاه مطبوعات، نماینده وجدان عمومی و اخلاق حسنه به‌شمار می‌آیند. به‌نظر می‌رسد واژه نماینده در بندهای ۳ و ۲ و تبصره‌های ۴ و ۱۱ ماده ۲۴۴ بیشترین قرابت معنایی قابل دفاع را با «نماینده قانون» می‌تواند داشته باشد. آنچه مسجل است اینکه این نوع از نمایندگی حتی در میانه

---

قانون مدنی ۱۵ بار از واژه «نماینده» استفاده کرده است و در تمامی آنها، مقصود از این شخص، نماینده «دادستان یا مدعی‌العموم» بوده است. یا اینکه در مواد ۱۰۵ و ۴۰۱ قانون تجارت دو بار از واژه «نماینده» در مورد شرکت‌ها استفاده کرده و ۹ بار از واژه «نماینده» در مورد نمایندگان صاحبان سهام یا دادستان یا اداره ثبت استفاده شده است. این در حالی است که در ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، قانونگذار واژه «نماینده» را در مورد نماینده شخص خصوصی و شخص عمومی به‌صورت توأمان به‌کار برده است. نظر به گونه‌گونی کاربرد این واژه در اسناد مختلف، نمی‌توان این واژه را به تأسیس حقوقی معین تعریف کرد. به این اعتبار، این واژه، کلمه‌ای با قلمرو معنایی گسترده در حقوق است که به فراخور جمله قابل تعریف است و فراتر از آن حکمی ندارد.

حقوق عمومی نیز خاص بوده و لذا نمی‌توان احکام عام حقوق عمومی را بر آن بار کرد، بلکه نهادی ویژه با مختصات منحصر به فرد است.

با توضیحات بالا مشخص است که قانونگذار در خصوص مؤدی در ماده مذکور در دو قسمت از واژه «نماینده» استفاده کرده است؛ نوع اول ناظر بر «نماینده قانونی» است که این مفهوم در این ماده، منحصرأ در مورد مؤدی قابل اعمال است. آن‌سان که در تبصره‌های ۲ و ۱۰ همان ماده، این عبارت فقط در مورد مؤدی به کار رفته است؛ نوع دوم، «نماینده قانون» است. این معنا از نمایندگی در راستای خوانش حقوق عمومی، ناظر بر نوعی از نمایندگی است که توضیحات راجع به آن در بالا آمد. بر این مبنا، می‌توان معنای ظاهری نماینده مؤدی (موضوع بند ۳) را در معنای واقعی آن که همانا «نماینده قانون» است، تعریف کرد. در اینجا، واژه نماینده دو معنای «ظاهر» و «باطن» دارد که در مقام تفهیم و تفاهم باید بدان التفات داشت. در واقع در اینجا، نماینده‌ای از صنف مرتبط با کسب و کار مؤدی انتخاب می‌گردد تا در مقام مطابقت مصداق با مفهوم قانونی، با تکیه و تأکید بر اصل حکومت قانون، از حق مؤدی دفاع کند تا اجحافی صورت نگیرد. چنین نهادی را نمی‌توان با نهاد وکالت، حتی در معنای عام، مترادف دانست، بلکه چنین نماینده‌ای، سبمل قانون بوده که مقرر است نسبت میان مؤدی و دستگاه مالیاتی را بر محور قانون پاسداری کند. از این رو نمی‌توان آن را همزاد با تأسیس حقوقی معمول در این دانش که با عنوان «وکالت» شناخته می‌شود، دانست، چراکه وکالت بر «قرارداد» استوار است که البته در چارچوب بند ۳ مذکور، چنین نسبت قراردادی قابل احراز نبوده و موضوعاً منتفی است.

### ۳.۲. اصل اکثریتی بودن رأی

از آنجایی که در منطوق، مفهوم و مدلول ماده به جایگاه ترجیحی رأی یک عضو نسبت به اعضای دیگری تصریحاً یا مفروضاً پرداخته نشده است، از این رو در چارچوب «اصل برابری آراء»، ملاک اصلی در اعتبار، تساوی آرای هر یک از اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی است. این اصل مهم‌ترین شاخص ماهوی برای اعتبارسنجی آرای هر کدام از اعضای هیأت است. به استناد ماده ۲۴۴ آرای اعضای سه‌گانه حاضر در هیأت حل اختلاف مالیاتی اعم از قضایی/حقوقی و غیرقضایی/غیرحقوقی برابر و مساوی است. لذا وزن آرا و شأن آنها برابر است. در واقع این وضعیت از مشخصه‌های رایج مراجع شبه‌قضایی است که تبصره ۱ مفروضاً بر آن استوار شده است. از آنجایی که در نگاه نخست، صلاحیت مراجع شبه‌قضایی شامل موارد شکلی و ماهوی است (Cane, 2009: 6-7) در نتیجه، شأن برابر آرا در هر دو وجه شکلی و ماهوی صادق است که نتیجه‌اش، تولد ملاک اکثریتی بودن در رأی است.



### ۳.۳. انشای رأی توسط نماینده قوه قضاییه

در اثر اصلاحات سال ۱۴۰۰، در تبصره ۲ به صراحت مقرر شده است که انشای رأی باید توسط نماینده بند ۲ به عمل آید. این مورد از جمله نوآوری‌های پسندیده قانونگذار است که بدین وسیله، امر تخصصی را به متخصص واگذار کرده است.<sup>۱</sup> بی تردید دو دلیل مهم در این خصوص قابل فرض است؛ نخست اینکه نماینده قوه قضاییه مهم‌ترین شاخص «عدالت» در روابط میان مؤدی و اداره امور مالیاتی است و انشای رأی توسط ایشان، مسیر پرونده را در مسیر عادلانه بودن قرار خواهد داد؛ دوم اینکه در میان اعضای سه‌گانه رسیدگی‌کننده به پرونده، منطقی‌ترین نماینده قوه قضاییه، واجد تخصص شایسته در انشای رأی است، به نحوی که خروجی چنین انشایی، معیارهای متن «تخصصی و حقوقی» بودن را دارا خواهد بود و بدین وسیله بر وزانت رأی خواهد افزود.

### ۳.۴. رسمیت جلسات با حضور تمام اعضا

به صراحت ماده ۲۴۴ هرچند رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی، جمعی و گروهی و سه‌نفره است، اما قانونگذار بنا به فلسفه وجودی هیأت‌ها، رسمیت جلسات را منوط به حضور هر سه عضو، تعریف و تعیین کرده است. معنای حقوقی این اصل آن است که در صورت غیبت یکی از اعضا، رسمیت جلسه دادرسی مالیاتی موضوعاً منتفی خواهد بود. ضمانت اجرای عدم رعایت این اصل، باطل بودن چنین رأیی خواهد بود.

### ۳.۵. بی‌طرفی در دادرسی مالیاتی

قانونگذار مالیاتی برای نخستین بار در اصلاحات ۱۴۰۰، در تبصره‌های ۲ و ۸ به اصل «بی‌طرفی» هیأت‌ها تصریح کرده است، بدون اینکه به تسری این اصول به سایر مراحل دادرسی (مثل ماده ۲۵۱ مکرر) موضع‌گیری داشته باشد. علی‌رغم چنین تصریحی، به نظر می‌رسد دو کارکرد «نماینده‌گی» (موضوع دست‌کم بند ۱) و «بی‌طرفی» (موضوع تبصره‌های ۲ و ۸ در تضاد با همدیگر قرار دارند. چنین چیدمانی وضعیت را برای ابهام در دادرسی مهیا ساخته است، چراکه نماینده مفروضاً برای آن است که حافظ منافع دستگاه معطی نمایندگی باشد، در نتیجه بی‌طرفی وی از همان آغاز منطقی منتفی است.

### ۳.۶. استقلال در رسیدگی

قانونگذار برای نخستین بار در اصلاحات ۱۴۰۰، در تبصره‌های ۲ و ۸ آشکارا به «استقلال» در دادرسی پرداخته و در تبصره ۲ استقلال را با پسوند «کامل» مورد تأکید قرار داده است. در این زمینه نه تنها به استقلال عملکردی (تبصره ۲)، بلکه به استقلال ساختاری (تبصره ۸) پرداخته است. این دو نوع استقلال نه تنها مکمل و پشتیبان هم هستند، بلکه از حدوث «ناسازگاری منطقی» (سوین، ۱۳۸۶: ۹۲) پیشگیری می‌کنند. بر این اساس، می‌توان گفت ساختار دادرسی مالیاتی در اصلاحات اخیر به سمت هماهنگی بیشتر با اصول دادرسی عادلانه و منصفانه حرکت کرده است، چراکه استقلال در دادرسی از جمله شاخص‌های چنین دادرسی است. چنین نوآوری شایسته‌ای از نکات پسندیده اصلاحات مذکور بوده که شایسته توجه است.

### ۳.۷. عدالت در دادرسی

این اصل محوری‌ترین اصل در همه دادرسی‌ها، از جمله دادرسی مالیاتی است. از جمله نوآوری‌های قابل ستایش قانونگذار مالیاتی در دادرسی عادی مالیاتی در سال ۱۴۰۰، شناسایی همین اصل در تبصره‌های ۲ و ۸ است. بر این مبنای، اعضای هیأت نمی‌توانند از منطوق، مدلول، دلایل و قرائن پرونده، استنادات، استدلال‌های طرفین، برداشت مغایر با عدالت داشته باشند. هرچند بحث بیشتر در خصوص مفهوم سهل و ممتنع «عدالت» در دادرسی مالیاتی مجال مستقلاً می‌طلبد.<sup>۱</sup> اما به اجمال می‌توان گفت این واژه شاه‌بیت هرگونه از دادرسی عادلانه و منصفانه است. به نحوی که رأی بدون وصف عادلانه بودن هم‌وزن ظلم و تبعیض است. به بیان دیگر، رأی نمی‌تواند «خنثی» باشد یا عادلانه است یا غیرعادلانه.

### ۳.۸. الزام به رعایت حقوق شهروندی

مفهوم شهروندی خاستگاهی یونانی-رومی دارد. در آن زمان، آن‌سان که شوالیه گفته است، این مفهوم ناظر بر «قابلیتی بود که حق مشارکت در مدیریت امور شهر را [به شهروندان] اعطا می‌کرد» (شوالیه، ۱۳۹۶: ۲۴۸). بدین وسیله است که این مفهوم از جهان قدیم به جهان جدید منتقل شده است<sup>۲</sup> و در این جهان امروزی به شدت از مفهوم «حقوق بشر» تأثیر می‌پذیرد. در وضعیت کنونی، افراد هر کشوری به اعتبار رابطه تابعیت واجد برخی از حقوقی‌اند که به عنوان حقوق شهروندی معروف‌اند و در هر کشوری مصادیق آنها تصریحاً یا مفروضاً مورد توجه قرار می‌گیرد. برای مثال در ایران، برخی اسناد کلاً به حقوق

۱. ر.ک: مولائی، ۱۳۹۹: ۱۱۹-۱۲۴؛ رستمی و پورفشخامی، ۱۳۹۶: ۸۲

2. See: Smith, 2002: 106

شهروندی پرداخته‌اند، نظیر «قانون احترام به آزادی‌های مشروع و حفظ حقوق شهروندی»، مصوب ۱۳۸۲. در بعضی اسناد به صورت جزئی بدان پرداخته شده است، مثل قانون آیین دادرسی کیفری، مصوب ۱۳۹۲. در سند اخیر آشکارا در ماده ۷ به لزوم رعایت حقوق شهروندی در تمام فرایند دادرسی کیفری تصریح شده است. در برخی نیز فصلی از قانون بدان اختصاص یافته است مثل فصل سوم قانون اساسی. در سایه وجود چنین اسنادی، اصل بر «رعایت حقوق شهروندی» (تبصره ۸) در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است. نقض یکی از مصادیق چنین حقی، حقاً باید یکی از دلایل نقض آنها در مرجع عالی باشد.

### ۹.۳. نظارت در دادرسی مالیاتی

یکی از تضمینات اساسی حکومت قانون و سلامت دادرسی، اصل نظارت است که قانونگذار مالیاتی در مورد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، برای نخستین بار در اصلاحات ۱۴۰۰، در تبصره‌های ۲ و ۸ به «نظارت مؤثر» بر عملکرد این مراجع تصریح کرده است. بدیهی است چنین نظارتی باید واجد کارآمدی باشد تا پسوند «مؤثر» را در عبارت بالا برآورده سازد. چنین گام رو به جلو، می‌تواند در سازماندهی نظام دادرسی عادلانه در ارتباط با هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مثمر ثمر باشد. نکته عجیب موضوع نظارت در اینجا این است که قانونگذار سازوکار و چگونگی عملیات مؤثر بودن نظارت را بر عهده یکی از طرفین پرونده قرار داده است. اینکه آیا سازمان حاضر است یا می‌تواند سازوکاری را تعریف کند که نقش و اقتدار خود را بر فرایند دادرسی مالیاتی کاهش دهد؟ پاسخ منفی است، چراکه در اینجا پدیده «تعارض منافع»<sup>۱</sup> وجود دارد. با این حال ناگزیریم امیدوار باشیم که تکلیف سازمان بر ایجاد تمهیداتی در جهت نظارت مؤثر، فضا را برای نظارت مؤثر دیوان عدالت اداری بر این مراجع تسهیل گرداند. چراکه دیوان عدالت اداری، عالی‌ترین مرجع کنترل و نظارت بر مراجع شبه قضایی است که در اشکال گوناگون آنها را مورد پایش قرار می‌دهد.<sup>۲</sup>

### ۱۰.۳. حق دسترسی به پرونده

تا پیش از اصلاحات ۱۴۰۰ در پرونده‌های مالیاتی به چنین حقی تصریح نشده بود. در اصلاحات مذکور به صورت زمان‌مند در تبصره ۱۰ به صراحت چنین حقی پیش‌بینی و مقرر شده است: «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است زمینه دسترسی کامل مؤدی و یا نماینده قانونی وی به مفاد پرونده مورد اعتراض را حداقل یک هفته قبل از تشکیل هیأت فراهم نماید». پیش‌بینی چنین سازوکاری، به حق، همسو با اهداف قوانین

1. See: MacDonald et al., 2002: 68

۲. ر.ک: آقای طوق، ۱۴۰۱: ۳۳۱-۳۴۳

دیگر، به‌ویژه «قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات» مصوب ۱۳۸۷، است که تسهیل‌کننده حق بنیادی شأن مؤدی در برابر دستگاه مالیاتی است. با این حال در پاسخ به این پرسش که آیا از تبصره ۹ می‌توان به‌صورت نامحدود به «حق دسترسی به پرونده» نائل شد یا نه؟ باید گفت از دیدگاه پوزیتیویستی نمی‌توان با تکیه بر منطوق ماده، پاسخ آشکارا مثبتی داد مگر اینکه قائل به نگرش مکتب حقوق طبیعی باشیم. با این حال حتی اگر قائل به نگرش پوزیتیویستی باشیم بازهم در برخی اسناد قانونی، به چنین حقی در اشکال گوناگون تصریح شده است. برای نمونه در «قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات» در مواد ۵ به بعد به‌صراحت «حق دسترسی به اطلاعات» و «آیین دسترسی به اطلاعات» پرداخته شده است. لذا بر مبنای سند اخیر، طرفین پرونده حق دسترسی به پرونده و اطلاعات موجود در آن را به‌صورت نامحدود دارا هستند.

### ۱۱.۳. مستدل و مستند بودن رأی

در نظام حقوقی توسعه‌یافته، مستند و مستدل بودن رأی یا تصمیم، مقدمه واجب اجرای قانون است. آن‌سان که در حقوق اداری آلمان میان این مفهوم و «تضمین دسترسی به عدالت» رابطه نزدیکی تعریف شده است (کونکه، ۱۴۰۱: ۱۸۴) یا اینکه در حقوق انگلستان، دیوان‌های اداری در مقام اتخاذ تصمیم مکلف به ارائه دلیل هستند (کونکه، ۱۴۰۱: ۱۷۷). در این زمینه مستند و مستدل بودن رأی امروزه به‌عنوان یک اصل بنیادین دادرسی عادلانه به‌شمار می‌آید که لاجرم دادگاه‌ها گریزی از رعایت آن ندارند. مزید بر این، حتی اگر قائل به دیدگاه پوزیتیویستی باشیم باز هم در چارچوب اصل ۱۶۶ قانون اساسی، می‌توان گفت که در این اصل به‌صراحت به لزوم رعایت استدلالی بودن و استنادی بودن رأی تصریح شده است. همچنین برابر تبصره ۲، «انشای رأی... متکی به اسناد و مدارک مثبت و دلایل و شواهد متقن» در پرونده خواهد بود. بر مبنای عبارت مذکور، اعضای هیأت مکلفانند در مقام اصدار رأی، با تکیه بر رویکرد استدلالی و استنادی، انشای رأی نمایند، در غیر این صورت، پرونده در مرجع عالی نقض خواهد شد. البته در چارچوب مواد دیگر، همچون ماده ۲۴۸ همین قانون، الزام به موجه و مدلل‌سازی رأی توسط اعضای هیأت مورد تصریح قانونگذار قرار گرفته است. بر مبنای مستندات بالا، نقض اصل مذکور یا عدم رعایت مدلول آن در رأی صادره از هیأت‌ها، به‌حق از جمله دلایل نقض رأی در مرجع عالی خواهد بود.

### ۱۲.۳. مستندسازی فرایند دادرسی

در راستای اصل مکتوب بودن امور عمومی در چارچوب دیوانسالاری وبری و کنترل‌پذیری شایسته عملیات دادرسی، قانونگذار مالیاتی در اصلاحیه ۱۴۰۰، مقرر کرده است: «سازمان امور مالیاتی به‌منظور اعمال

نظارت مؤثر بر عملکرد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مکلف است نسبت به مستندسازی فرایند برگزاری جلسات هیأت به نحو مقتضی اقدام کند». این نوآوری شایسته به میزانی که در عالم «نظر» قابل ستایش است به همان میزان در عالم «عمل» می‌تواند قابل نقد باشد، چراکه اجرای چنین مسئولیت خطیری بر عهده یکی از طرفین پرونده قرار گرفته است؛ امری که بی‌تردید خالی از خطر و ابهام و اشکال نیست. بر این اساس، شایسته است قانونگذار، اجرای چنین امر خطیری را دست کم به خود هیأت‌ها واگذار کند.

### ۱۳.۳. حق حضور در جلسه دادرسی و حق دفاع

این دو حق هرچند دو حق مستقلی‌اند، اما به لحاظ وابستگی و همبستگی در کنار هم ذکر می‌شوند. این دو از مصادیق بارز دادرسی منصفانه است که تا پیش از اصلاحات ۱۴۰۰ در پرونده‌های مالیاتی به آنها تصریح نشده بود و از جمله نوآوری‌های قابل ستایش قانونگذار است و بیانگر حرکت دادرسی مالیاتی به سمت معیارهای دادرسی منصفانه است. در این زمینه در تبصره ۲ مقرر شده است: «مؤدی یا نماینده قانونی وی مجاز به حضور کامل در جلسه و ارائه دفاعیات به صورت کتبی یا شفاهی است. اظهارات شفاهی باید در صورت جلسه قید و به امضای وی برسد».

### ۱۴.۳. الزام به پذیرش نمایندگان مقرر در بندهای ۲ و ۳ توسط سازمان امور مالیاتی

هرچند مدیریت مقدماتی دادرسی و به‌ویژه امر پشتیبانی آن بر عهده سازمان قرار گرفته است، اما قانونگذار برای تقلیل پیامد منفی وضعیت مذکور، برابر تبصره ۴، سازمان امور مالیاتی مکلف کرده است نمایندگان معرفی شده در اجرای بندهای ۲ و ۳ این ماده را به‌عنوان اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بپذیرد و با رعایت تبصره ۵ این ماده از آنها جهت شرکت در هیأت‌های مزبور دعوت کند.

### ۱۵.۳. تصادفی بودن انتخاب اعضا

به‌صراحت تبصره ۵، چگونگی انتخاب اعضای هیأت رسیدگی‌کننده برای هر پرونده، در مواردی که در شهرستان موردنظر بیشتر از یک نفر وجود داشته باشد، به‌صورت تصادفی توسط سامانه متمرکز انجام می‌گیرد. این سامانه مستقیماً زیر نظر رئیس کل سازمان امور مالیاتی، مدیریت می‌شود. علی‌رغم چنین تصریحی، نه‌تنها هیچ‌گونه ضمانت اجرایی بر کنترل‌پذیری این سامانه توسط ذی‌نفعان وجود ندارد، بلکه در اختیار مطلق یکی از ذی‌نفعان و طرفین پرونده است. مهم‌تر اینکه رعایت این معیار حتمی، قطعی و دائمی نیست، بلکه ناظر بر وضعیتی است که کاندیدای نمایندگی مربوطه بیش از یک نفر باشد.

## ۴. اصول و شاخص‌های مفروض در ماده ۲۴۴

این دسته اصول و معیارها از سیاق یا مدلول ماده قابل استخراج هستند که در ادامه شاخص‌ترین آنها بیان می‌شود.

### ۱.۴. صلاحیت عام هیأت حل اختلاف مالیاتی در رسیدگی به اختلافات مالیاتی

با در نظر گرفتن ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و مواد ۲۴۴ و ۱۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، هیأت حل اختلاف مالیاتی صلاحیت عام نسبت به پرونده‌های مالیاتی دارد. بر مبنای چنین صلاحیتی، اصل بر غلبه صلاحیت هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در رسیدگی به اختلافات مالیاتی میان مؤدی و اداره امور مالیاتی است. از این دیدگاه، اصل در اینجا، به یک اعتبار، به معنای «ظاهر» است و ظاهر نیز به معنای معتبر، قابل اعتماد و استناد است. در نتیجه، صلاحیت هیأت‌ها در این‌گونه موضوعات، شایع، غالب و اولیه است. چنین اولییتی، بیانگر ترجیح صلاحیت این هیأت‌ها در ارتباط با اختلافات مالیاتی است. بنابراین در موارد شک در صلاحیت هیأت، باید به اصل رجوع کرد و آنچه از ماده ۲۴۴ به‌عنوان یک اصل قابل استخراج است، این است که رسیدگی به «کلیه اختلافات مالیاتی» در صلاحیت «عام» هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار دارد. ناگفته پیداست که عبارت صلاحیت عام به معنای صلاحیت اطلاقی نیست، آنچنان که عبارت جمله اول به این موضوع اشاره داشته است با این عنوان که «جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده» باشد. بنابراین اصل بر صلاحیت «عام» هیأت حل اختلاف مالیاتی است، مگر در مواردی که قانون‌گذار پیش‌بینی دیگری کرده باشد. به اعتبار دیگر، اصل در اینجا به معنای حکم کلی است که از آن احکام جزئی قابل استنباط است. از این دیدگاه، عبارت «اصل صلاحیت عام هیأت حل اختلاف مالیاتی در رسیدگی به اختلافات مالیاتی» به‌عنوان یک اصل حقوقی ظاهر شده است که درصدد تبیین حکم کلی در خصوص پرونده‌های مالیاتی است.

### ۲.۴. صلاحیت ذاتی هیأت حل اختلاف مالیاتی

سیاق مواد گفته‌شده، گویای آن است که این هیأت‌ها ذاتاً واجد صلاحیت رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی است و در مقام تعارض صلاحیت با سایر مراجع باید اصل را بر صلاحیت ذاتی هیأت حل اختلاف مالیاتی قلمداد نمود. در نتیجه، در مواقع شک در صلاحیت هیأت، اصل بر این است که رسیدگی به تمامی اختلافات مالیاتی در صلاحیت «ذاتی» هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار دارد و سایر مراجع اعم از اداری، شبه‌قضایی و قضایی امکان ورود در قلمرو صلاحیت ذاتی هیأت را ندارند.

### ۳.۴. رعایت مصلحت موکل

آنچنان که در ماده ۶۶۷ قانون مدنی به تأسی از فقه امامیه، به صراحت به لزوم رعایت مصلحت موکل توسط وکیل تصریح شده است. به نظر می‌رسد که در چارچوب ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، برداشت اولیه از مفهوم نمایندگی آن است که نمایندگان طرفین پرونده مالیاتی در هنگام حضور در هیأت حل اختلاف مالیاتی، صرفاً نماینده منفعت آن طرف به‌شمار می‌آیند و به این اعتبار، آنها مجاز نیستند از منافع موکل خود یا نهادی که مورد نمایندگی است، عدول کنند. علی‌رغم وجود چنین فرضی، باید گفت که چیدمان بند ۳ رعایت چنین الزامی را به محاق برده است، چراکه اساساً به معنی واقعاً حقوقی، رابطه وکالتی یا نمایندگی میان مؤدی و نماینده مذکور از بن فاقد موضوعیت است. توضیحات مربوط به چنین گسستی میان مؤدی و نماینده وی در چارچوب بند ۲ ماده ۲۴۴ در مطالب بالا آمد.

### ۴.۴. دادرسی شبه قضایی

در چارچوب ماده ۲۴۴ آنچنان که منطوق ماده نشان می‌دهد دادرسی مالیاتی در چارچوب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی یک رسیدگی شبه قضایی است. به این دلیل که مطابق بند ۲ ماده ۲۴۴ یک عضو قاضی/حقوقدان و دو عضو غیرقضایی در هیأت و در ساختار درونی قوه مجریه حضور دارند، حتی ممکن است در پرونده‌ای حسب اتفاق همه آنها حقوقدان باشند، اما این به آن معنا نیست که این مرجع یک مرجع قضایی است. باید توجه داشت زمانی یک مرجع، مرجع قضایی تلقی می‌شود که شرایط شکلی و ماهوی قضایی را داشته باشد. نکته رهن، تبصره ۲ است که در آن، انشای رأی توسط نماینده بند ۲ است. این در حالی است که اولاً؛ برابر تبصره ۱ معیار اصدار رأی هیأت، اکثریت عددی اعضای هیأت است؛ ثانیاً به صراحت بند ۲، نماینده قوه قضاییه از میان قضات یا حقوقدانان انتخاب می‌شود. لذا الزاماً در همه پرونده‌ها عضو «قضایی» وجود ندارد، بلکه ممکن است عضو موضوع بند ۲ «حقوقدان» باشد.

### ۵.۴. ابهام در استقلال هیأت

هرچند به صراحت منطوق ماده، فرض بر استقلال هیأت‌هاست، اما به نظر می‌رسد سازمان تأثیر خط‌مشی ساز بر دادرسی مالیاتی، به‌ویژه بر موضوعات تشریفاتی دارد. با نگاهی به این ماده، ملاحظه می‌شود مسئولیت سازمان امور مالیاتی در خصوص اداره (اداره کردن) و تشکیل جلسات هیأت، «اساسی» و

«محوری» است. به این اعتبار سازمان امور مالیاتی نقش جدی، ابتکاری و خطمشی‌ساز در امور آیینی و شکلی دادرسی مالیاتی دارد. بدیهی است که در دادرسی‌های حقوق عمومی، کنترل امور آیینی به‌شدت بر امور ماهوی پرونده‌ها تأثیرگذار است و این باعث می‌شود که ابتکار عمل اداره و مدیریت و پشتیبانی جلسات و مسائلی از این دست نیز تحت اقتدار سازمان امور مالیاتی قرار بگیرد و در نتیجه امور ماهوی دادرسی مالیاتی تحت تأثیر امور شکلی قرار گیرد. ناگفته پیداست که از نظر اصول دادرسی منصفانه، پیش‌بینی چنین وضعیتی، شایسته دادرسی منصفانه نیست. لان فولر به درستی از جمله اخلاقیات درونی قانون را «عدم تناقض در قوانین»<sup>۱</sup> مطرح می‌کند، هرچند وی از عدم تناقض دو قانون صحبت می‌کند، اما به نظر می‌رسد با تکیه بر منطق درونی این استدلال گفت که یک ماده قانونی نباید در درون خود واجد تناقض، از جمله تناقض در هدف باشد و در اینجا مشاهده می‌شود که قانونگذار دچار اهداف دوگانه «استقلال و وابستگی» هیأت‌ها شده است.

در پرونده‌ای که سازمان، خودش طرف دعواست، بایسته است یک طرف دعوا، میزبان دعوا و دادرسی نباشد؛ امری که قانونگذار می‌توانست با راهکار عاقلانه جلوی آن را بگیرد، اما چنین نشده است. حتی اصلاحات سال ۱۴۰۰ بر وضعیت سابق صحنه گذاشته و فقط به صورت بی‌خاصیت تعدیلات بی‌معنا را انجام داده است. برای نمونه در تبصره ۲ مقرر کرده است: «صرفاً اداره امور دبیرخانه‌ای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی می‌باشد» یا اینکه در شیوه پرداخت حق الزحمه اعضا تحت اقتدار سازمان، اصلاحاتی انجام شده است. همچنین در تبصره ۵ به چگونگی انتخاب نمایندگان مراجع مقرر در بند ۳ تحت اقتدار و کنترل رئیس سازمان امور مالیاتی پرداخته شده است. به علاوه در تبصره ۸ به استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از اداره کل امور مالیاتی استان تصریح شده است. علی‌رغم این اصلاحات باید گفت هرچند ممکن است به صورت بخشی و استانی، ابهامات در خصوص وابستگی اساسی هیأت‌ها به سازمان کم شده باشد، اما همچنان قانونگذار در این مورد از استقلال در دادرسی مالیاتی دور است.

به بیان دیگر، پدیده نامیمون استقلال و وابستگی توأمان هیأت‌ها در ماده قابل مشاهده است. این وضعیت از نکات عجیب در اصلاحات ۱۴۰۰ است که تناقض‌نماست و قانونگذار در این ماده توأمان به استقلال و وابستگی هیأت‌ها به سازمان امور مالیاتی تصریحاً و مفروضاً نظر داشته است. از این رو هرچند در تبصره‌های ۲ و ۸ آشکارا به استقلال اینها پرداخته است و حتی در تبصره ۸ از طریق ایجاد «مرکز

#### 1. Contradictions in the Laws

۲. ر.ک: رحمت‌الهی و یزدی‌زاده البرز، ۱۳۹۸: ۱۵۱ و Fuller, 1969: 65-70



دادرسی مالیاتی» به استقلال ساختاری نظر داشته است. اما در ادامه تبصره اخیر، این مرکز ذیل رئیس کل سازمان تعیین شده است و مشخص نیست قانونگذار بر چه منطقی و موجهاتی نخست به استقلال سازمان تصریح کرده، اما در نهایت آن را زیر نظر رئیس سازمان تعریف کرده است. چنین تلاش عبثی در جمله پایانی تبصره اخیر به این صورت تکرار شده است: «واحدهای دادرسی مالیاتی در هر استان مستقل از اداره کل مالیاتی استان تشکیل می‌شود». در واقع این شیوه از تلاش را باید در دسته قانونگذاری بد تلقی کرد و به بیان «انگ» باید مصداقی از «ناسازگاری منطقی» و «ناسازگاری عملی قانون» دانست. مفهوم اخیر بدین معناست که قانونگذار راهبردهای متهافتی را همزمان دنبال می‌کند (سوپن، ۱۳۹۱: ۹۲).

#### ۴.۶. تعارض منافع

در مقام شناخت این مفهوم، تعارض منافع نه به‌عنوان یک عمل و اقدام خاص، بلکه از بن، در مورد «موقعیت شناخت» (Puscasu, 2014: 134) قابل تعریف است. این اصل از جمله اصولی است که در سال‌های اخیر در حقوق عمومی ایران، هرچند دیر هنگام، مورد توجه قرار گرفته است. با نگاهی به تبصره ۱۱ به‌نظر می‌رسد تبصره مذکور، به یک اعتبار، مدلولاً بر اصل تعارض منافع نگاشته شده و بدین‌وسیله عضویت همزمان در فهرست نمایندگان بندهای ۲ و ۳ موضوع این ماده ممنوع شده است.

#### ۴.۷. هوشمندسازی دادرسی مالیاتی

سیاق تبصره ۹ به‌گونه‌ای است که در آن فضای دادرسی مالیاتی در مسیر دادرسی «الکترونیکی» و «هوشمندسازی»، هرچند ناقص، قرار دارد، چراکه در منطوق تبصره آمده است: «پس از استقرار سامانه مؤدیان، ثبت اعتراض توسط مؤدی، انتخاب یکی از مراجع موضوع بند ۳ این ماده، ارائه هرگونه لایحه به هیأت‌های حل اختلاف، مشاهده اسناد، مدارک و اطلاعات مورد نیاز، ابلاغ تاریخ تشکیل جلسات هیأت، اطلاع از نتایج دادرسی و هرگونه اطلاع دیگر در خصوص پرونده دادرسی مالیاتی از طریق سامانه مذکور انجام می‌شود». تحقق این گام، می‌تواند در آینده، هیأت‌ها را در مسیر دادرسی مجازی قرار دهد. از نظر حقوقی، حدوث چنین وضعیتی، فی حد ذات، نه خوب و نه بد است، چراکه نمی‌توان فناوری را در فضای حقوق، ذاتاً ارزش‌گذاری کرد. آن چیزی را که از دیدگاه حقوقی می‌توان ارزیابی کرد، چگونگی به‌کارگیری و بهره‌برداری از آن در مسیر اهداف ترسیم‌شده قانونی است که نظر به‌تازگی این وضعیت، سخن گفتن از آن با امتناع مواجه است و گذشت زمان این درس را در اختیار ما قرار خواهد داد.

#### ۸.۴. ابهام در معیار سه‌پایه بودن دادرسی

شاخص سه‌پایه بودن دادرسی ریشه در مفهوم رسیدگی دسته‌جمعی در پرونده‌های اداری دارد. در برخی از دادرسی‌های شبه‌قضایی، دو نفر از اعضای سه‌نفره دادرسی را نمایندگان مستقیم یا غیرمستقیم هر کدام از طرفین پرونده تشکیل می‌دهد و نفر سوم که نماد عدالت و قانون است، به نمایندگی از حکومت انتخاب می‌شود. بر این اساس، این‌گونه دادرسی را مبتنی بر اصل سه‌پایه بودن دادرسی می‌شناسیم. نگاه اولیه به منطوق ماده ۲۴۴ مبین چنین پیامی است؛ به‌نحوی که فرض «شرایط برابر اصل نمایندگی» را به ذهن متبادر می‌سازد و چنین می‌نمایاند که هر دو طرف دعوا می‌توانند نمایندگانی را به دادگاه گسیل یا اعزام دارند. این وضعیت می‌تواند فرض امکان رسیدن به غایت «اصل برابری سلاح‌ها»<sup>۱</sup> را تسهیل بخشد، اما به استناد ماده ۲۴۴ و به‌ویژه ماده ۲۴۵، شرایط انتخاب نمایندگان طرفین برابر نیست. پس می‌توان گفت که فرض نابرابری در انتخاب نماینده طرفین در هیأت‌ها مفروضاً پذیرفته شده است و بدین گونه اصل سه‌پایه بودن دادرسی در محاق قرار دارد. البته باید توجه داشت که امتناع در «شرایط برابر در خصوص اصل نمایندگی» با اصل «برابری در نمایندگی» یک تفاوت مهم دارد و آن اینکه هم سازمان و هم مؤدی، حق اعزام یک نماینده قانونی برای دفاع از خود به هیأت را دارند؛ در این چارچوب، اصل بر برابری در نمایندگی است. این برابری «کمی» در ادامه در مقابل برابری «کیفی» به حاشیه می‌رود، چراکه در چارچوب ماده، از اساس، امکان تعریف رابطه معنادار و مستقیم میان مؤدی و نماینده‌اش (بند ۳) به آن معنایی که در قوانین عام و خاص وکالت موجود است، با امتناع موضوعی روبه‌روست. از این رو نماینده مؤدی، از روی مسامحه با این عنوان خطاب شده است. در واقع قانونگذار نوعی از بازی زبانی را در اینجا اعمال کرده است که حاصل آن، فرض حضور نمایندگان طرفین به شکل نابرابر در این‌گونه پرونده‌هاست، چراکه به استناد ماده ۲۴۵ نماینده سازمان مستقیماً از طرف سازمان امور مالیاتی انتخاب می‌شود، اما نماینده مؤدی نه تنها نماینده مستقیم وی نیست، بلکه حتی در شرایطی، سازمان امور مالیاتی می‌تواند نماینده مؤدی را انتخاب نماید و آن همانا زمانی است که به‌صراحت بند سوم ماده ۲۴۴ مؤدی نماینده خود را در زمان تحویل برگ تشخیص مالیاتی و در زمان تسلیم اعتراض به برگ تشخیص مالیاتی انتخاب نکرده باشد. البته در عمل، شرایط برای انتخاب نماینده توسط مؤدی با چالش‌ها و موانع زیادی روبه‌روست. از جمله چالش‌هایی که در این خصوص وجود دارد، این است که مؤدی با حقوق قانونی خودش آشنا نیست.

۱. ر.ک: توسلی نائینی و همکاران، ۱۳۹۵: ۷۱-۹۴

مطابق بند ۳، فرض بر این است زمانی که مؤدی اعتراض به برگ تشخیص را تسلیم می‌کند، در آنجا می‌تواند یکی از نمایندگان مقرر در بند ۳ را انتخاب کند. حال اگر انتخاب نکند، در این صورت، سازمان امور مالیاتی رأساً نماینده طرف پرونده خود را انتخاب می‌نماید. بدیهی است که چنین انتخابی در شرایط، فرایند، کیفیت و چگونگی رأی دادن نیز تأثیرگذار است. چراکه هر شخصی مایل است افرادی را انتخاب کند که با وی همدل باشند. در عمل با در نظر گرفتن سابقه کار نمایندگان، احتمالاً سازمان، یک اطلاع کلی یا اجمالی در خصوص دیدگاه‌های نمایندگان خواهد داشت و در نتیجه قهراً افرادی را انتخاب می‌کند که در درجه نخست، حافظ منافع سازمان باشند. اگر این اتفاق بیفتد، نتیجه این می‌شود که عملاً اداره امور مالیاتی دو عضو در هیأت داشته باشد و دو رأی نیز کافی است که رأی به نفع سازمان صادر شود. در نتیجه، حضور عضو قضایی/حقوقدان هم در آن پرونده بی‌تأثیر می‌شود.

مشاهده می‌شود هرچند قانونگذار تلاش کرده است برخی نقصان‌ها را با پیش‌بینی تبصره ۵ جبران سازد، اما به نظر می‌رسد چالش اصلی همچنان باقی است. در واقع مسئله اصلی این است که نقصان قانونگذاری با نقصان اجرا، دادرسی مالیاتی را از اساس از مسیر رسیدگی عادلانه دور ساخته است.

## ۵. نتیجه

مقاله‌ای که از نظر گذشت در مقام پاسخ به پرسش تحقیق، در تلاش بود با پرتوافکنی به پستوی ماده ۲۴۴ اصلاحی سال ۱۴۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، وجوه قوت و ضعف آن را البته از دیدگاه آسیب‌شناسانه حقوقی به بحث بگذارد. از این رو بدون اینکه نوشتار به جنبه «توصیفی» فضای ماده متمرکز شود در تلاش بود به ابعاد قوت و ضعف آن پردازد. بنابراین سعی شد در کنار نوآوری‌هایی که قانونگذار مالیاتی در اصلاحات مذکور انجام داده است، نه تنها آنها را برجسته سازد، بلکه به آسیب وضعیت کنونی ماده با تکیه بر اصول قانون‌گذاری و دادرسی عادلانه پردازد.

در مقام نتیجه‌گیری کلی می‌توان به این موارد اشاره کرد:

۱. قانونگذار مالیاتی به درستی، هرچند دیر هنگام، در چارچوب این ماده اقدام به شناسایی برخی از مهم‌ترین اصول دادرسی مالیاتی نموده است. این اقدام قانونگذار، می‌تواند زمینه را برای هرچه «حقوقی‌سازی آرا» فراهم سازد.

۲. در میان اصول و معیارهای گفته‌شده، مشاهده شد که در لابه‌لای آنها، برخی از اصول دادرسی عادلانه و منصفانه در این گونه پرونده‌ها نیز مورد توجه قانونگذار مالیاتی قرار گرفته است که بی تردید این نوآوری را نباید از نظر دور داشت و باید جامعه حقوقی کشور آن را به فال نیک بگیرد،

چراکه شناسایی اصول مذکور در چارچوب رسیدگی در هیأت‌ها، می‌تواند در مسیر همسویی و نزدیکی بیش از پیش مؤدی و دستگاه مالیاتی ثمربخش باشد و نوعی از اعتمادسازی عمومی را به دستگاه مالیاتی موجب شود. بدیهی است در چنین فضایی، فرایند مالیات-ستانی-پردازی با چالش کمتری روبرو خواهد شد و هزینه مالیات‌ستانی تقلیل خواهد یافت.

۳. این اقدام قانونگذار نه تنها شایسته تقدیر است، بلکه شایسته توجه دوچندان حقوقدانان است. چراکه نقد و بررسی این گونه مواد می‌تواند تجربه کارشناسی تخصصی مفیدی را پیش‌روی قانونگذار بگذارد تا در تجارب آینده بهره‌برداری شود.

۴. به نظر می‌رسد که جایابی این اصول در دل ماده‌ای که مربوط به آیین تشکیل هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است، ناشیانه بوده است، چراکه در خصوص تسری این اصول به سایر مراجع دادرسی مالیاتی، از دیدگاه تفسیری پوزیتیویستی، چالش جدی وجود دارد، از این رو شایسته بود اصول حقوقی در ماده‌ای جداگانه و مستقل مورد توجه قانونگذار قرار می‌گرفت.

۵. از دیدگاه معیارهای مربوط به دانش اصول و فنون قانونگذاری، شناسایی این حجم از اصول و معیارها در چارچوب یک ماده، که تعداد آنها تصریحاً یا تلویحاً بالغ بر ۲۰ اصل یا معیار حقوقی است، محل تأمل است و در سنت قانون‌نویسی مالیاتی، پیش‌بینی این حجم از اصول حقوقی در یک ماده بی‌سابقه است.

۶. به نظر می‌رسد برخی از اصول پیش‌بینی شده در این ماده در سایه سازوکارهای رقیبش در همان ماده، از همان آغاز بی‌اثر و فاقد خاصیت هستند که از این حیث، این اصلاح شایسته اصلاح دوباره توسط قانونگذار است.

## منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب‌ها

۱. آقای طوق، مسلم و لطفی، حسن (۱۴۰۱). *حقوق اداری*، تهران: دادگستر.
۲. انصاری، باقر (۱۳۹۹). *اصول و فنون قانونگذاری*. تهران: دادگستر.
۳. بیگزاده، صفر (۱۳۸۷). *شیوه‌نامه نگارش قانون*. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۴. شوالیه، ژاک (۱۳۹۶). *دولت پسامدرن*، ترجمه سید مجتبی واعظی، تهران: مجد.
۵. فنازاد، رضا (۱۳۹۶). *مراجع شبه قضایی*. تهران: خرسندی.

۶. کونکه، مارتینا (۱۴۰۰). حقوق اداری تطبیقی. ترجمه خدیجه شجاعیان، تهران: مجد.
۷. محمودی، جواد (۱۳۹۰). بررسی تحلیلی دادرسی اداری در حقوق ایران. تهران: خرسندی.

## ب) مقالات

۸. توسلی نائینی، منوچهر؛ خسروشاهی، قدرت‌الله و نصراللهی، زهره (۱۳۹۵). اصل برابری سلاح‌ها در مرحله تحقیقات مقدماتی در قانون آیین دادرسی کیفری ۱۳۹۲ و اسناد بین‌المللی حقوق بشر. مجله حقوقی دادگستری، ۸۰(۹۴).
۹. سوین، انگ، (۱۳۸۶). تورم قانونگذاری و کیفیت قانون. ترجمه حسن و کیلیان، مجلس و راهبرد، ۵۴، ۱۹۰-۲۱۰.
۱۰. رحمت الهی، حسین و یزدی‌زاده، فاطمه (۱۳۹۸). اخلاقیات درونی قانون در اندیشه لون فولر. مجله تحقیقات حقوقی، ۸۶، ۱۴۷-۱۶۸.
۱۱. رستمی، ولی و محمودپور رضائی فشخامی (۱۳۹۶). تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، پژوهشنامه مالیات، ۳۶ (مسلسل ۸۴)، ۸۱-۱۰۵.
۱۲. مولائی، آیت، (۱۳۹۹). کنکاشی در مفهوم عدالت در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم. پژوهشنامه مالیات، ۴۷، ۱۰۹-۱۲۸.
۱۳. مولائی، آیت (۱۴۰۲). بایسته‌های رسیدگی شورای عالی مالیاتی در مقام رسیدگی به اعتراض از آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی. فصلنامه دانش حقوق عمومی، ۱۲(۴۰)، ۱۳۹-۱۶۴.
۱۴. وکیلان، حسن و مرکز المیر، احمد (۱۳۹۵). فلسفه قانونگذاری: در تکاپوی ارتقای کیفیت قانون. پژوهش حقوق عمومی، ۵۱، ۲۹-۵۴.

## ۲. انگلیسی

### A) Books

15. Cane, P. (2009). *Administrative Tribunals and Adjudication*. Oxford, Hart Publishing.
16. Fuller, Lon, L. (1969). *Morality of Law*. New Haven: Yale University Press.
17. Smith, Rogers M. (2002). Modern Citizenship. In: Isin, Engine, F. & Turner, Bryan S., (ed) *Handbook of Citizenship Studies* (pp. 105-116) London: Sage Publication.

### B) Articles

18. MacDonald, C., MacDonald M. & Norman W., (2002). Charitable Conflicts of Interest. *Journal of Business Ethics*, 39(1-2), 67-74.
19. Pucasu, A. L. (2014). Conflict of Interest Offence. *Lex ET Scientia International Journal*, 21(1), 133-139.