

## ارزیابی اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلیس

ولی رستمی<sup>۱\*</sup>، داود کاظمی<sup>۲</sup>

### چکیده

«حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی از جمله حقوق مهم شهروندان در دادرسی مالیاتی است. در حقوق انگلیس با الهام از ایده‌های دیرینه «انصاف آیینی» و «عدالت طبیعی» ابتدائاً رعایت این حق‌ها در کنار سایر اصول دادرسی منصفانه، مختص موضوعات مدنی و کیفری بود. با توسعه رویکردهای حقوق بشری و تلاش قضات به ویژه از قرن نوزدهم، رعایت این معیارها در رسیدگی‌های اداری و از جمله مراجع مالیاتی به ضرورتی انکارناپذیر تبدیل شد؛ حق دفاع با همه شاخصه‌های آن در مقررات دیوان‌های مالیاتی گنجانده شده و در دادرسی‌های مالیاتی اصل بر علنی بودن است. در حقوق ایران شاخصه‌های حق دفاع با نقایص شایان توجهی روبه‌روست و برخی از آنها اساساً شناسایی نشده است. در خصوص علنی بودن نیز، در دادرسی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی، ذکری از امکان علنی بودن رسیدگی به میان نیامده و در خصوص نظارت شکلی بر رسیدگی‌های مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری رویه عملی، غیرعلنی بودن دادرسی هاست؛ کمبودهای موجود، نقص اساسی و شایان توجهی در منصفانه بودن دادرسی‌های مالیاتی ایران است و ضرورت دارد تا قانونگذار در زمینه شناسایی و درج تمام شاخصه‌های حق دفاع و علنی بودن دادرسی‌های مالیاتی چاره‌ای بیندیشد.

### کلیدواژگان

حق دفاع، دیوان‌های مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، علنی بودن، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی.

۱. دانشیار گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران  
(نویسنده مسئول).  
Email: vrostami@ut.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
Email: Kazemidavood55@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۳/۱۷، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۱۹

## مقدمه

اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی، به‌مثابه مهم‌ترین حقوق دفاعی شهروندان، ابتدائاً از جمله حقوق بنیادین دادرسی‌های کیفری و مدنی بود که در اثر تحولات بعدی، به سایر دعاوی تسری پیدا کرد. به موجب اصل حق دفاع، هر کس حق برخورداری از استماع (فرصت دفاع) منصفانه در حضور یک قاضی بی‌طرف را دارد و این حق مستلزم فراهم ساختن امکانات و تسهیلات لازم است؛ علنی بودن وضعیتی است که طی آن جلسات رسیدگی، بدون ایجاد مانع بر سر راه حضور افراد و رسانه‌ها تشکیل می‌شود. هر دو اصل از مؤلفه‌های مهم حقوق بشر محسوب می‌شوند؛ عدول از اصل علنی بودن، جز در موارد مصرح در قانون، نقض اصول دادرسی منصفانه است (امیدی و نیکویی، ۱۳۸۷: ۲۳) و عدول از اصل حق دفاع به تضییع حقوق افراد منجر می‌شود و حکم صادره برخلاف معیارهای عدالت قضایی خواهد بود.

اختلاف مالیاتی مبین تضاد منافع دولت و شهروندان است و مقتضی حقوق شهروندی است که در چارچوب «دادرسی منصفانه» حل‌وفصل شود. در حقوق ایران مرجع اصلی رسیدگی به اختلافات مؤدیان با دستگاه مالیاتی، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است. براساس تبصره ۲ ماده ۲۴۴ (اصلاحی ۱۳۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم «اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسه هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد»، شورای عالی مالیاتی مقرر در مواد ۲۵۲ و ۲۵۴ نیز مرجع تجدیدنظر شکلی از آرای قطعی هیأت‌هاست. در انگلیس رسیدگی به اختلافات مالیاتی به عهده «دیوان‌های مالیاتی»<sup>۱</sup> است؛ این مراجع به دو سطح دیوان سطح یک مالیاتی<sup>۲</sup> و دیوان‌های عالی<sup>۳</sup> قابل تقسیم‌اند و هر کدام آیین دادرسی ویژه خود را دارند. در این نوشتار جایگاه دو اصل یادشده، در دادرسی‌های مالیاتی دو کشور تحلیل خواهد شد. مسئله اصلی نوشتار این است که وضعیت اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی‌های مالیاتی در دو نظام حقوقی به چه صورت است؟ در کدام نظام حقوقی این اصول به‌مثابه اصول دادرسی منصفانه مورد توجه است و به‌نحو شایسته‌ای مراعات می‌شود؟

## مبنا و ماهیت اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی و تحولات آن

برای تبیین اصول حق دفاع و علنی بودن دادرسی مالیاتی ابتدا باید مفهوم اولیه این اصول با تکیه بر جایگاه آنها در اسناد و مقررات داخلی و خارجی بررسی و تحولات آنها تبیین شود.

1. Tax Tribunal

2. Tax Chamber of the First-Tier Tribunal

3. Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal

## ۱. مفهوم «حق دفاع»<sup>۱</sup> در دادرسی

اصل حق دفاع یا حق استماع حکم می‌کند که وکلای اصحاب دعوا یا خود اصحاب دعوی از اوقات دادرسی آگاه شده و حرف‌هایشان شنیده شود، به این صورت که به هر یک فرصت و امکان دفاع داده شود که از یک سو ادعاهای خود را مطرح کنند و از سوی دیگر، از ادعاها و استدلال‌های رقیب آگاه شوند و به آنها پاسخ دهند (شمس، ۱۳۹۳، ج ۲: ۷۸). اجرای این اصل مستلزم فراهم کردن ابزارها و برابری امکانات برای طرفین دعواست و اجرا و نظارت بر اعمال آن از وظایف دولت محسوب می‌شود. با توجه به منشأ و مبنای اصل حق دفاع، این اصل باید در کلیه مراجع قضایوتی مورد احترام قرار گیرد و تفاوتی بین مراجع عمومی و مراجع استثنایی وجود ندارد و حتی در مراجع قضایوتی غیردادگستری نیز باید رعایت شود (راهیما، ۱۳۹۱: ۸۳). حق استماع و شنیده شدن به‌طور مستقیم از اصل احترام به افراد و ارج نهادن به حیثیت و کرامت انسانی نشأت می‌گیرد (فلاح‌زاده، ۱۳۹۲: ۱۷۲). علاوه بر این انسان اجازه اعمال حق دفاع را به این دلیل داراست که طبیعی است برای حفظ حقوق خودش به بهترین نحو ممکن اقدام کند و این اجازه از طبیعت انسان گرفته شده است (شمس ناتری و عبدالله‌یار، ۱۳۸۹: ۱۱۴).

مقتضی اصل حق دفاع این است که مرجع رسیدگی‌کننده در فرایند رسیدگی، کلیه تمهیداتی را که تضمین‌کننده حق دفاع ایشان است، در نظر بگیرد (شمس، ۱۳۹۳، ج ۲: ۷۸) بنابراین 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 نحوه تضمین هر یک از این موارد در نظام حقوقی نشان‌دهنده کیفیت احسن حق دفاع و معیار عدالت قضایی است.

## ۲. مفهوم «علنی بودن» دادرسی

علنی بودن وضعیتی است که طی آن جلسات رسیدگی به اتهام متهم، بدون ایجاد مانع بر سر راه حضور افراد عادی و رسانه‌ها تشکیل شود. البته علنی بودن، حقی مطلق نیست و استثناهایی دارد؛ این استثناها را می‌توان به دو دسته استثنای مربوط به طرفین دعوا و استثنای مربوط به امکانات دادگاه تقسیم کرد. استثنای نخست بنا به حکم قانون است، برای مثال کمیته حقوق بشر درباره این استثنا مقرر داشته است «دادگاه باید به‌صورت علنی برگزار و اقدام به رسیدگی و صدور رأی نماید مگر در اوضاع و احوال بسیار مضیق تعریف شده [مانند حریم‌های خانوادگی و موارد اخلاقی]» (امیدی و نیکویی، ۱۳۸۷: ۲۹). استثنای دوم، نمی‌تواند در معنای واقعی استثنا محسوب شود، ولی در تحقق کامل اصل علنی بودن دادرسی‌ها بی‌تأثیر نیست.

علنی بودن با توجه به امکانات مادی محدودیت پذیر است، دادرس تنها تا اندازه‌ای که فضای دادگاه و شمار صندلی‌های موجود در آن امکان پذیرش افراد دیگر را می‌دهد، مکلف به پذیرش آنان است. البته در پرونده‌های ویژه که افکار عمومی توجه خاصی به آنها دارند، دادرس می‌تواند دستور دهد که جلسه محاکمه در محیط بزرگ‌تری تشکیل شود تا امکان حضور افراد بیشتری از جامعه در دادگاه فراهم شود (نیکوئی، ۱۳۸۵: ۲۲۲). رفع این محدودیت‌ها و فراهم‌سازی امکانات لازم جهت تحقق کامل اصل علنی بودن از اهم وظایف دولت‌هاست.

### ۳. قلمرو اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی

ماده ۱۰ اعلامیه جهانی حقوق بشر بیان می‌کند: «هر کس با مساوات کامل حق دارد که دعوایش به وسیله دادگاه مستقل و بی طرف، منصفانه و علنی رسیدگی شود...». همچنین بند ۱ ماده ۱۴ میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی به طرز مشابه، اما مبسوط به «دادگاه‌ها و دیوان‌های دادگستری»<sup>۱</sup> و حقانیت «اتهامات جزائی و اختلافات راجع به الزامات و حقوق او در امور مدنی» اشاره کرده و در شق «ب» بند ۳ این ماده به حق داشتن «وقت و تسهیلات کافی برای تهیه دفاع»<sup>۲</sup> اشاره می‌کند. اگرچه در ماده ۱۰ اعلامیه به طور ضمنی به حق دفاع و به طور صریح به علنی بودن دادرسی اشاره شده است، در شق «ب» بند ۳ ماده ۱۴ میثاق صراحتاً حق دفاع با محوریت «وقت و تسهیلات کافی برای تهیه دفاع» شناسایی شده و بنابراین با در نظر گرفتن دو ماده یادشده می‌توان به چارچوب مشخصی در خصوص این دو اصل دست یافت. به طرز مشابهی، در اسناد دیگر از جمله ماده ۱۹ اعلامیه اسلامی حقوق بشر، ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، ماده ۸ کنوانسیون آمریکایی حقوق بشر و ماده ۷ منشور آفریقایی حقوق بشر، حق دادخواهی و رعایت معیارهای دادرسی عادلانه در رسیدگی‌های «کیفری و مدنی» در دادگاه‌های صالح تبیین و حق استماع اصحاب دعوا و علنی بودن دادرسی در تمام این اسناد شناسایی شده است؛ براساس بند «ه» ماده ۱۹ اعلامیه اسلامی حقوق بشر «متهم، بی‌گناه است تا اینکه محکومیتش از راه محاکمه عادلانه‌ای که همه تضمین‌ها برای دفاع از او فراهم باشد ثابت گردد»<sup>۳</sup>.

در حقوق ایران براساس اصل ۱۶۵ قانون اساسی «محاکمات، علنی انجام می‌شود و حضور افراد بلامانع است، مگر آنکه به تشخیص دادگاه علنی بودن آن منافی عفت عمومی یا نظم عمومی باشد یا در دعاوی خصوصی، طرفین دعوا تقاضا کنند که محاکمه علنی نباشد». ماده ۳۵۲ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴ نیز مقرر می‌کند: «محاکمات دادگاه

1. Courts and Tribunals

2. To have adequate time and facilities for the preparation of his defense

۳. المتهم بریء حتی تثبت ادانته بمحاکمه عادلہ، تؤمن له فیها کل الضمانات الکفیله بالدفاع عنه.

علنی است، مگر در جرائم قابل گذشت که طرفین یا شاکی، غیرعلنی بودن محاکمه را درخواست کنند. همچنین دادگاه پس از اظهار عقیده دادستان، قرار غیرعلنی بودن محاکم را در موارد زیر صادر می‌کند: الف) امور خانوادگی و جرائمی که منافی عفت یا خلاف اخلاق حسنه است. ب) علنی بودن، مخل امنیت عمومی یا احساسات مذهبی یا قومی باشد. تبصره - منظور از علنی بودن محاکمه، عدم ایجاد مانع برای حضور افراد در جلسات رسیدگی است. اگرچه اصل علنی بودن، ابتدائاً در حوزه رسیدگی‌های کیفری مورد پذیرش قرار گرفته است، اما در اثر تحولات بعدی حقوق بشر که در ادامه گفته خواهد شد، به حوزه دادرسی‌های مدنی و اداری نیز تسری پیدا کرد و امروزه تردیدی در اصل علنی بودن دادرسی به‌مثابه یکی از اصول بنیادین تمام دادرسی‌ها وجود ندارد (یاوری، ۱۳۸۳: ۲۸۳).

#### ۴. ضرورت تسری اصول «حق دفاع و علنی بودن» به دادرسی‌های مالیاتی

دلایلی که در پی خواهد آمد، ضرورت شناسایی حق دفاع و علنی بودن دادرسی را در مراجع اختصاصی اداری و از جمله در مراجع مالیاتی آشکار می‌سازد.

#### ۴.۱. تحولات تاریخی

به دلایل تاریخی، اسناد بین‌المللی بیشتر به جنبه‌های کیفری و مدنی حق دادخواهی توجه داشته و واضعان مهم‌ترین اسناد حقوق بشری حق دادخواهی را به‌مثابه یکی از حقوقی که بتواند حقوق انسانی را حمایت کرده و از حیثیت ذاتی کلیه اعضای بشر و کرامت و ارزش فرد انسانی حمایت کند<sup>۱</sup>، در کنار سایر حقوق، از جمله حق حیات، برابری، منع شکنجه و مانند آنها شناسایی کرده‌اند. تجربه تلخ فجایع دو جنگ جهانی از اصلی‌ترین انگیزه‌های تدوین و شکل‌گیری اعلامیه‌های مذکور است و طبیعی است که در آن شرایط، جنبه‌های کیفری و مدنی اهمیت بیشتری داشته است. به همین دلیل در زمان تصویب اسناد مذکور، دغدغه اصلی، دو زمینه یادشده بوده و زمینه‌ها و حوزه‌های دیگر دادرسی یا شکل نگرفته بودند یا با توجه به کارکرد و وظایف آنها از اهمیت لازم برخوردار نبوده‌اند؛ البته در اسناد متأخر، معیارهای دادرسی عادلانه به‌نوعی یا مشمول تمام حوزه‌های دادرسی می‌شوند یا در تفاسیر و رویه‌ها، آنها را نسبت به مراجع دیگر قابل اجرا می‌دانند، مثلاً در اصل ۵ اصول بنیادین استقلال قضایی<sup>۲</sup> مصوب ۱۹۸۵ مجمع عمومی سازمان ملل، بدون ذکر عنوان مدنی یا کیفری بیان شده است: هر فردی حق دارد توسط محاکم و دادگاه‌های عادی... محاکمه شود. همچنین بند ۱ ماده ۸ کنوانسیون

۱. مقدمه اعلامیه جهانی حقوق بشر.

2. Basic Principles on the Independence of the Judiciary 1958

آمریکایی حقوق بشر درباره اعمال تضمینات دادرسی پس از اشاره به دعاوی کیفری، مدنی، مالیاتی و دعاوی مربوط به کار عبارت «هر حوزه دیگر»<sup>۱</sup> را اضافه نموده است (راهپیمای، ۱۳۹۱: ۴۴). تدقیق و مطالعه در تاریخچه، سوابق و پیش‌نویس‌های برخی اسناد مانند ماده ۱۴ میثاق حقوق مدنی و سیاسی که الهام‌بخش تدوین‌کنندگان کنوانسیون اروپایی حقوق بشر بوده است، نیز تفسیر موسع‌تری را نشان می‌دهد، همه این سوابق حاکی از آن است که هدف تدوین‌کنندگان محدود کردن ماده ۶ به حقوق و تعهداتی که صرفاً ویژگی حقوق خصوصی دارند، نبوده است (Van Dijk, Van Hoof, 1998, 393 نقل از فلاح‌زاده، ۱۳۹۲: ۱۹۴).

#### ۲.۴. توسعه سازمان‌های اداری

تأسیس مراجع اختصاصی اداری در نتیجه تحول دولت مدرن بوده است. هرچند تأسیس این مراجع بعد از انقلاب صنعتی و قرن هجدهم به این سو بوده، اما رشد فزاینده آنها در طول حدود ۷۰ سال بعد از تصویب اسناد حقوق بشری بیانگر تحول بنیادین دولت مدرن بوده است، در زمان تصویب اسناد حقوق بشری این تحول چندان چشمگیر نبوده و به تبع آن اهمیت دعاوی اداری و از جمله دعاوی مالیاتی در مراجع شبه قضایی چندان به نظر نمی‌آمده است. برای مثال در گزارش فرانک در سال ۱۹۵۷ حدود دو هزار مرجع اختصاصی اداری در انگلیس شناسایی شده است (Drewry 2009, 50). در حقوق ایران، اگرچه آمار دقیقی از تعداد این مراجع وجود ندارد، اما از انقلاب مشروطه به این سو در حال ازدیاد بوده و از لحاظ عددی گسترش زیادی پیدا کرده‌اند (خسروی، ۱۳۹۲: ۱). با در نظر گرفتن موضوع امنیت قضایی شهروندان، منتفی دانستن حق دادخواهی و عدم شناسایی معیارهای دادرسی عادلانه در این مراجع، نقض این امنیت است، موضوعی که از بدیهیات مفاد اسناد و مقررات بین‌المللی است.

#### ۳.۴. تسری مفهوم دعاوی به «سایر» دعاوی

ذکر واژه «مدنی» در برخی کنوانسیون‌های حقوق بشری شاید به دلیل سابقه تقسیم‌بندی دعاوی در نظام حقوقی انگلوساکسون باشد که در آن کلیه دعاوی به کیفری و مدنی تقسیم می‌شدند و هر آنچه کیفری نبود، مشمول دعاوی مدنی بود. به علاوه به دلیل عدم شناسایی حقوق اداری به عنوان یک رشته مستقل و نبود تشکیلات قضایی اداری مستقل، بحث از آیین دادرسی اداری کمتر مورد توجه بوده است (نیکبخت، ۱۳۹۲: ۹۷)، بنابراین تقسیم‌بندی‌های رایج در خصوص حقوق خصوصی، عمومی و اداری مطرح نبوده است (داوید و اسپینوزی،

1. Any other nature  
2. Report of Sir Oliver Franks 1957

۱۳۹۱: ۱۷۰-۱۶۸). به تدریج و با تفسیر موسعی که برخی نهادها از جمله دیوان اروپایی حقوق بشر از مفاد کنوانسیون‌ها و از جمله ماده ۶ و از قلمرو دعوی مدنی ارائه کرد، دعوی «اداری» و «انضباطی» نیز داخل در قلمرو قسمت مدنی ماده ۶ شدند، اگرچه ابتدائاً به تفسیر مضیقی از ماده ۶ اعتقاد داشته و دعوی اداری و انضباطی و به طور کلی هر آنچه را که به طور سنتی خارج از محدوده مدنی و کیفری بود، مشمول ماده ۶ نمی‌دانستند (یاوری، ۱۳۸۳: ۲۶۳). در انگلیس قانون حقوق بشر مصوب ۱۹۹۸ مقررات کنوانسیون را در نظام حقوقی شناسایی کرد، پس دادگاه‌های انگلیس باید در تمام رسیدگی‌ها، مقررات کنوانسیون را رعایت کنند و قانونگذار انگلیس نیز بر مبنای مقررات کنوانسیون، قوانین را تفسیر کند و تا جایی که ممکن است با مقررات کنوانسیون هماهنگ باشد (Thuronyi, 2003: 110).

## مقایسه اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در حقوق

### ایران و انگلیس

اصول حق دفاع و علنی بودن، از ریشه‌دارترین مفاهیم دادرسی در هر دو نظام حقوقی است؛ در ایران باستان، در محاکمه‌های جزایی حضور شاکی برای ارائه توضیحات و حضور متهم برای تحقیقات و استماع دفاعیات او الزامی بود و قضات ملزم بودند که پس از استماع اظهارات و دفاع طرفین رأی صادر کنند در یکی از نسک‌های اوستا (نیکتون) طرز رسیدگی و احضار شهود و طرح شکایت و موضوع حضور و علم طرفین معین شده بود، متهم در طول رسیدگی، حق دفاع داشته و می‌توانسته است برای اثبات بی‌گناهی خود به دفاع بپردازد (الستی ۱۳۸۲: ۱۷-۱۶). در انگلیس، دکتترین انصاف رویه‌ای<sup>۲</sup> که متأثر از مفهوم عدالت طبیعی<sup>۳</sup> است، با دو شاخصه حق استماع<sup>۴</sup> و بی‌طرفی جزو لاینفک حق دادخواهی است. دکتترین عدالت طبیعی و انصاف رویه‌ای بخش اجتناب‌ناپذیر نظام حقوقی است و سابقه عدالت قضایی در محاکم انگلیس ریشه‌های قدیمی‌تری از سایر مفاهیم گفته شده دارد. عدالت مستلزم آن است که در تمامی تصمیمات اداری و آرای قضایی، انصاف رویه‌ای رعایت شود، انصاف مستلزم دو اصل بنیادین است؛ نخست اینکه هیچ‌کس نمی‌تواند در موضوعی که در آن ذینفع است، قضاوت کند (اصل بی‌طرفی مقام تصمیم‌گیرنده و ممنوعیت هر نوع جانب‌داری، پیش‌دواری و غرض‌ورزی از سوی مقام عمومی) و دوم اینکه باید به کسی که قرار است درباره وی تصمیمی گرفته شود، پیش از تصمیم‌گیری فرصت دفاع داده شود (هداوند، ۱۳۸۷: ۱۶).

1. Human Rights Act 1998

2. Procedural Fairness

3. Natural Justice

4. Hearing

براساس ایده‌های انصاف رویه‌ای، هر کس که حق‌هایش تحت تأثیر یک تصمیم دولتی قرار گرفته، حق برخورداری از یک استماع<sup>۱</sup> (فرصت دفاع) منصفانه در حضور قاضی بی‌طرف را دارد. مهم‌ترین مبانی انصاف رویه‌ای در حقوق انگلیس دو قاعده لاتین «هیچ‌کس نباید قاضی اعمال خود باشد»<sup>۲</sup> و «به حرف طرف مقابل گوش کن»<sup>۳</sup> است (شونبرگ، ۱۳۸۷: ۶۲). با این توضیح ابتدا اصل حق دفاع و سپس اصل علنی بودن دادرسی مالیاتی در دو کشور تبیین خواهد شد.

## اصل «حق دفاع» در دادرسی مالیاتی در ایران و انگلیس

در طول قرن نوزدهم قضاات انگلیسی مقرر داشتند که سازمان‌های اداری به‌هنگام اتخاذ تصمیماتی که بر حقوق مالکانه<sup>۴</sup> اثر می‌گذارد، باید از اصول عدالت طبیعی تبعیت کنند. این اصول آنها را مکلف می‌کند که فرصت اظهارنظر و استماع، برای اشخاصی فراهم کنند که تصمیم متخذه بر آنها تأثیر می‌گذارد، حتی در صورتی که قوانین موضوعه آنها را مکلف به این کار نکرده باشد (هداوند و مشهدی، ۱۳۸۹: ۳۳۶). در صورتی که به طرف متأثر از تصمیم فرصت و امکانات کافی برای ارائه ادله و پاسخگویی به طرف مقابل داده نشود، آن تصمیم باطل است (کاواندیش، ۱۳۸۹: ۱۵۷). وظایف سازمان امور مالیاتی نیز به عهده سازمان گمرکات و درآمد سلطنتی بریتانیا<sup>۵</sup> است که به‌ختصار HMRC خوانده می‌شود و مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی دیوان‌های سطح یک<sup>۶</sup> و دیوان‌های عالی<sup>۷</sup> هستند.

### ۱. اصل حق دفاع در دیوان‌های مالیاتی انگلیس

در انگلیس تمام پرونده‌های مربوط به اختلافات مالیاتی مؤدیان با HMRC به چهار دسته کتبی (اختصاری)<sup>۸</sup>، اولیه (اصلی)<sup>۹</sup>، استاندارد<sup>۱۰</sup> و پیچیده<sup>۱۱</sup> تقسیم می‌شوند. در زمان ورود پرونده‌ها به دیوان آنها تقسیم می‌شوند و باید پیش از اقدام به هر کاری توسط دیوان نوع پرونده مشخص شود.<sup>۱۲</sup> نخست، پرونده‌های کتبی: در آنها استماعی وجود ندارد و به‌وسیله یک قاضی، به‌سرعت

1. Hearing
2. In Causa Nemojudez
3. Audi alteram partem
4. Property Rights
5. HM Revenue & Customs UK
6. The Tribunal Procedure (First-Tier Tribunal) Tax Chamber Rules 2009
7. The Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules 2008
7. Default paper case
9. Basic case
10. Standard case
11. Complex case
12. <https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/documen>



تصمیم‌گیری می‌شود. براساس شق (a) قسمت ۲ بند ۲۳ آیین دادرسی دیوان مالیاتی «پرونده‌های کتبی پرونده‌هایی هستند که معمولاً بدون استماعی صورت می‌گیرد...» و اغلب پرونده‌های بسیار هستند که در صورت لزوم به مؤدی ابلاغ می‌شوند، تا چنانچه ادله‌ای در دفاع از خود دارد، به‌صورت مکتوب ارائه دهد.

**دوم، پرونده‌های اولیه:** در آنها، معمولاً تبادل اسناد و مدارک به‌صورت مستقیم انجام نمی‌گیرد، و موسوم به «بیا و صحبت کن»<sup>۱</sup> شناخته می‌شوند. این اصطلاح حکایت از این دارد که رسیدگی با استماع ولیکن بسیار مختصر و با حداقل تبادل مدارک انجام می‌گیرد. براساس شق (b) قسمت ۲ بند ۲۳ آیین دادرسی مذکور این موارد «معمولاً بعد از یک استماع با حداقل تبادل اسناد و مدارک صورت می‌گیرد...».

**سوم، پرونده‌های استاندارد:** از نظر روش و آیین رسیدگی مشابه پرونده‌های دسته نخست (کتبی) هستند، با این تفاوت که مشتمل بر استماع نسبتاً مفصل نیز هستند. براساس شق (c) قسمت ۲ بند ۲۳ آیین دادرسی یادشده این پرونده‌ها «شامل جزئیات بیشتری [در مقایسه با پرونده‌های کتبی] هستند و بعد از یک استماع ترتیب اثر داده می‌شوند...».

**چهارم، پرونده‌های پیچیده:** مشابه دسته قبل است، با این تفاوت که هزینه‌های ضمنی<sup>۲</sup> نیز دارند. این پرونده‌ها در شق (d) قسمت ۲ بند ۲۳ توضیح داده شده‌اند: «پرونده‌هایی طولانی خواهند بود که (۱) مستلزم ادله و مستندات پیچیده یا مفصلی باشند یا مستلزم استماع طولانی‌مدت باشند (۲)، شامل یک اصل مهم یا پیچیده بوده یا موضوع مهمی را در برگیرند (۳) مبلغ بسیار بالایی<sup>۳</sup> را شامل شود...». در مجموع می‌توان چارچوب حق دفاع را در دادرسی‌های مالیاتی انگلیس در پنج محور تحلیل کرد.

#### ۱.۱. «حضور» بودن و «شفاهی» بودن

با بررسی مقررات دیوان‌ها می‌توان به نتیجه اولیه رسید و آن اینکه در دادرسی مالیاتی انگلیس اصل بر حضوری بودن است (HM Courts & Tribunal Service, 2015: T399,17)؛ در سه قسم از پرونده‌های یادشده، استماع حضوری است و «به معنی استماع شفاهی کامل یا قسمتی از آن از طریق ویدئولینک، تلفن یا دیگر ابزارهای ارتباطی فوری دوجانبه است»<sup>۴</sup>. بنابراین اصل بر استماع شفاهی است و سایر موارد استماع غیرشفاهی نیز در جهت تسریع رسیدگی‌هاست. بخش اعظم پرونده‌های مالیاتی با استماع و با حضور مؤدی صورت می‌گیرد و تنها بخش اندکی

1. turn up and talk

2. Costs Amplification

3. Large Financial Sum

4. Clause (1) of The Tribunal Procedure (FTT) (Tax Chamber) Rules 2009, part (1).

از آنها بدون استماع است. حضوری بودن دادرسی مالیاتی از دو نظر، نخست از حیث رعایت حقوق دفاعی مؤدیان و دوم از حیث مشارکت ایشان در فرایند دادرسی حائز اهمیت است. بر این اساس «...اطمینان از اینکه تا جایی که امکان پذیر است، طرفین پرونده‌ها قادر باشند تا در فرایندهای [دادرسی] مشارکت کامل داشته باشند...» جزئی از انصاف و عدالت<sup>۱</sup> در دادرسی است، پس «طرفین باید اولاً در جهت پیشبرد موضوعات مهم دادرسی به دیوان کمک کرده و ثانیاً در فرایند دادرسی به‌طور کلی مشارکت و همکاری نمایند»<sup>۲</sup>.

### ۱.۲. استفاده از وکیل و نمایندگی حرفه‌ای

براساس بند ۶ منشور مؤدیان مالیاتی با عنوان «حق داشتن نمایندگی و مشاوره»<sup>۳</sup> مؤدیان حق دارند تا از طریق نمایندگان خود اعم از مدیر شخصیت حقوقی، نماینده، حسابدار یا وکیل در فرایند مالیات شرکت کرده و اظهار نظر کنند، پس «شما حق دارید مدیر، نماینده، حسابدار و یا وکیل معرفی نمایید...» (TCIT 2008, clause.6: 21). در انگلیس، علاوه بر اینکه حق داشتن نمایندگی حقوقی بدون هر گونه محدودیتی در انواع دادرسی‌ها امکان پذیر است، استفاده از نماینده حرفه‌ای<sup>۴</sup> نیز به رسمیت شناخته شده است. هر یک از طرفین دعوا دارای این حق قانونی نیز هستند که به کمک یک شخص دیگر برای مشورت گرفتن و یادداشت برداشتن استفاده کنند (هداوند، ۱۳۸۹، ج ۲: ۵۸۸).

براساس قسمت اول بند ۱۱ «هر طرف، می‌تواند یک نماینده (وکیل قانونی یا غیر از آن) جهت نمایندگی وی در فرایندهای رسیدگی منصوب نماید». منظور از افراد غیر از وکیل قانونی، نمایندگان حقوقی شرکت‌ها، اشخاص حقوقی و نمایندگان حرفه‌ای هستند. مقررات مشابهی نیز در بند ۱۱ آیین دادرسی دیوان‌های عالی پیش‌بینی شده است. به‌عنوان نتیجه باید گفت که در دیوان‌ها، امکان استفاده مؤدیان از وکیل، مشاور حقوقی، حسابدار یا هر شخص دیگری به‌عنوان کارشناس و مطلع مجاز است (HMCourts & Tribunal Service, 2015: 12).

### ۱.۳. اطلاع مؤدی از «جریان دادرسی» و «مفاد رأی»

موارد قابل ذکر در خصوص ابلاغ و اطلاع از زمان دادرسی مالیاتی در آیین دادرسی مالیاتی انگلیس عبارت از بند ۱۶ با عنوان «احضار یا اخطار به شهود و دستور پاسخ به سؤالات یا اسناد»<sup>۵</sup> و بند ۳۱ با عنوان «ابلاغ [وقت] استماع»<sup>۱</sup> است. براساس بند ۳۱ «(۱) دیوان باید به هر

1. Fairly and Justly

2. Clause (2) of The Tribunal Procedure FTT (Tax Chamber) Rules 2009, part (1).

3. Right to be represented and advised

4. Professional Representation

5. Summoning or citation of witnesses and orders to answer questions or produce documents(Clause 16)

یک از طرفینی که حق حضور در جلسه استماع را دارند، زمان و مکان هر استماع را اعلام کند (و از جمله استماع معوق) و هر تغییری در زمان و مکان استماع را به طرفین ابلاغ نماید (۲) در خصوص یک استماع با در نظر گرفتن جریان دادرسی، دوره اخطار به موجب بند یک حداقل باید ظرف ۱۴ روز انجام پذیرد، به استثناء زمانی که دیوان وقت رسیدگی را در ظرف کمتر از ۱۴ روز ابلاغ می‌کند و [آن‌هم] (a) با رضایت طرفین بوده یا (b) در مواقع اضطراری یا اوضاع و احوال استثنایی باشد»، بنابراین حتی تغییر در وقت رسیدگی نیز باید به طرفین ابلاغ شود.

حق آگاهی از مفاد رأی نیز از ملزومات حق دفاع در رسیدگی‌های مالیاتی است و بدون آگاهی از مفاد رأی و نتیجه رسیدگی، بی‌شک امکان دفاع متقابل برای مؤدی وجود نخواهد داشت (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۹۱). بنابراین رأی باید به مؤدی ابلاغ شود تا بتواند امکان دفاع را از طریق تجدیدنظر فراهم سازد. فصل ۴ از بخش ۲ آیین دادرسی دیوان مالیاتی انگلیس با عنوان تصمیم‌ها<sup>۲</sup> به‌طور مستقل به بحث ابلاغ تصمیمات پرداخته است. براساس بند ۳۵ «(۱) دیوان امکان دارد که یک تصمیم شفاهی را در زمان یک استماع اتخاذ نماید [و در همانجا به طرفین ابلاغ نماید]، (۲) دیوان باید به هر یک از طرفین ظرف ۲۸ روز بعد از تصمیم [کتبی] همه موضوعات مربوط به فرایند اتخاذ تصمیم یا موضوعات مقدماتی که در ارتباط با تصمیم بوده است را ارائه دهد. ابلاغ یک تصمیم شامل (a) اظهارات دیوان در خصوص تصمیم و (b) اخطار به طرفین در خصوص حق تجدیدنظرخواهی علیه تصمیم، مهلت و شیوه تجدیدنظرخواهی است

#### ۱. ۴. امکان ارائه «دلایل» و «مستندات»

یکی دیگر از جنبه‌های حق دفاع پیش‌بینی امکان ارائه دلایل و مدارک به مراجع دادرسی مالیاتی است (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۹۱). امکان ارائه دلایل و مستندات در واقع نوعی ابزار برای دفاع مؤدی از حقوق خویش است. در انگلیس براساس بند ۱۳ آیین دادرسی دیوان مالیاتی، ارسال و تحویل اسناد و مدارک<sup>۳</sup> از مهم‌ترین حقوق مؤدیان محسوب می‌شود. براساس این بند، مؤدیان می‌توانند مدارک و ادله خود را به روش‌های گوناگون از جمله به روش دستی، از طریق پست، ایمیل و مانند آنها به دیوان تحویل دهند. علاوه بر این بند ۱۵ با عنوان ادله و تحویل آنها مقررات بسیار مفصلی در خصوص ارائه ادله، مدارک و اسناد به دیوان بیان کرده است. تنوع روش‌ها در این زمینه از جمله نقاط قوت دادرسی مالیاتی انگلیس است.

1. Notice of hearings(Clause 16)

2. Decisions

3. Sending and delivery of documents(Clause 13)

۱. ۵. حق «دسترسی به پرونده دادرسی مالیاتی»

حق دسترسی به پرونده نیز از جمله حقوق مهم دفاعی است که امکان دفاع را برای طرفین فراهم کرده و بدون در نظر گرفتن آن عدالت و انصاف در دادرسی‌ها محقق نخواهد شد (یاوری، ۱۳۸۳: ۲۸۰) در انگلیس. حق دسترسی به اطلاعات میبانی خود را از قانون آزادی اطلاعات مصوب سال ۲۰۰۰<sup>۱</sup> می‌گیرد؛ بر اساس بند ۴ از منشور مؤدیان مالیاتی انگلیس «شما (مؤدیان) حق دسترسی به اطلاعات خودتان،<sup>۲</sup> که ما از شما ذخیره کرده‌ایم، دارید؛ ما براساس موازین قانون آزادی اطلاعات سال ۲۰۰۰، به شما آزادی دسترسی به اطلاعاتتان را خواهیم داد...» (TCIT, 2008, clause.4: 21).

براساس قسمتی از بند ۱ «...سند به معنای چیزی است که در آن اطلاعات به هر شکلی ثبت شده و به موجب این مقررات، تعهد به ارائه آن، یا اجازه دسترسی به یک سند یا تصویربرداری از آن وجود دارد، یا اینکه دیوان دستوری غیر از آن صادر نموده و تعهد به ارائه یا اجازه دسترسی به چنین سند، یا تصویربرداری از آن به شکل یک فرم خوانا یا به شکل یک فرمی که بتواند به سرعت [و به راحتی] قابل خواندن باشد...». با توجه به این مقررۀ قانونی، دسترسی به اطلاعات پرونده شامل ارائه اسناد و مدارک پرونده به مؤدیان و اجازه «دسترسی» و «تصویربرداری» از آن به صراحت جزو مقررات دیوان‌های مالیاتی است. علاوه بر آن دیوان این اختیار را دارد که دسترسی به اطلاعات پرونده را به روش‌های دیگری که تشخیص می‌دهد، اجازه دهد مشروط به اینکه سند قابل خواندن<sup>۳</sup> باشد. البته بند ۱۴ مقررۀ یادشده با عنوان «استفاده از اسناد و اطلاعات»<sup>۴</sup> محدودیت‌هایی را برای مؤدیان در نظر گرفته است. براساس این بند «دیوان می‌تواند دستور ممانعت از افشای اطلاعات یا انتشار آنها را [به شرح ذیل] صادر کند؛ مشتمل بر (a) اسناد یا اطلاعات خاصی که در ارتباط با رویه‌های دادرسی است، باشد و (b) اطلاعاتی که بنا به تشخیص دیوان، در مورد اشخاصی است که نباید هویت آنها آشکار شود». در مورد دسترسی به اطلاعات و اسناد پرونده مالیاتی در مراجع عالی نیز، آیین دادرسی دیوان عالی، مقررات عامی در بندهای ۱۳ و ۱۴ خود مقرر کرده است.<sup>۵</sup>

1. Freedom of Information Act 2000  
2. Right to your information  
3. Legible  
4. Use of documents and information (clause 14)  
5. Clause of 13 and 14: The Tribunal Procedure (UT) Rules 2008.

## اصل «حق دفاع» در مراجع دادرسی مالیاتی ایران و مقایسه آن با حقوق انگلیس

در دادرسی مالیاتی ایران با بررسی قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل دادرسی مالیاتی<sup>۱</sup> می‌توان گفت، به‌طور کلی حق دفاع مورد پذیرش واقع شده، اما برای تحلیل بیشتر لازم است تا مواد قانونی به‌صورت جزئی‌تر تحلیل شود. در مقایسه با پنج شاخصه حق دفاع در دادرسی مالیاتی انگلیس، می‌توان حق دفاع در دادرسی مالیاتی ایران را به شرح ذیل تبیین کرد.

### ۱. «عدم نیاز» به حضور مؤدی در دادرسی مالیاتی

براساس ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰): «وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط...»، اگرچه در این ماده حضور مؤدی در جلسات رسیدگی به اختلافات مالیاتی به رسمیت شناخته شده، اما به دلایلی این حق حضور با محدودیت‌های بسیاری روبه‌روست و عملاً این حق را تضعیف می‌کند، چراکه تبصره ماده مقرر می‌کند «عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود». بنابراین اصل حضوری بودن رسیدگی، اگرچه پیش‌بینی شده، اما در هیچ‌کدام از مراجع اداری حضور مؤدی اجباری نیست و مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود و این مخالف اصل حق دفاع است (خسروی، ۱۳۸۸: ۱۶۱) و از این منظر انتقاد جدی به نظام حقوقی ایران وارد است.

در مقام مقایسه، باید گفت در انگلیس اصل بر حضوری و شفاهی بودن استماع است و جز در موارد معدود بیشتر پرونده‌ها با حضور مؤدی و با در نظر گرفتن توضیحات شفاهی رسیدگی می‌شوند. این موضوع در مقایسه با دادرسی‌های مالیاتی ایران که استماع بدون حضور مؤدی انجام می‌گیرد، تفاوت آشکار دو نظام حقوقی را نشان می‌دهد، علاوه بر این براساس قسمت اول از بند نخست آیین دادرسی دیوان مالیاتی انگلیس (شعب بدوی) استماع علاوه بر حضور مؤدی شامل روش‌های دیگری مانند ویدئولینک<sup>۲</sup>، تلفن<sup>۳</sup> یا سایر وسایل ارتباطی از راه دور نیز می‌شود. بنابراین چنانچه برای مؤدیان امکان حضور نباشد، می‌توانند بخشی از استماع را به‌وسیله روش‌های یادشده

۱. تهیه و تصویب در سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی سال ۱۳۸۷.

2. video link  
3. telephone

یا تمام آن را از طریق روش‌های الکترونیکی ارتباط از راه دور<sup>۱</sup> به انجام رسانند، این در حالی است که در نظام دادرسی مالیاتی ایران اثری از تمهیدات یادشده دیده نمی‌شود.

## ۲. حق استفاده از «وکیل دادگستری» یا «نماینده حقوقی»

استفاده از شخص دیگری به نیابت از مؤدی در دادرسی مالیاتی ایران، به استفاده از وکیل و نماینده حقوقی منحصر شده است. حق استفاده از وکیل در قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص دادرسی مالیاتی تصریح نشده و صرفاً در بند «د» ماده ۱۰۳ قانون مذکور در مورد مبلغ تمبر مالیاتی الصافی به وکالت‌نامه وکلای دادگستری در دعاوی و اختلافات مالی در مراجع اختصاصی غیرقضایی مانند اختلافات مالیاتی، تلویحاً مورد اشاره قرار گرفته، اما در دستورالعمل دادرسی مالیاتی موادی به آن اختصاص دارد. در این دستورالعمل بیشتر موارد مربوط به شرایط وکالت در هیأت‌های حل اختلاف، مضموناً از مقررات وکالت در دعاوی مرتبط به مواد ۳۱ تا ۴۷ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹/۱/۳۱ برگرفته شده است (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴، ج ۲: ۴۹). در فصل دوم با عنوان «وکیل و سایر اشخاص در حکم مؤدی» مقررات مربوط به استفاده از وکیل پیش‌بینی شده است. براساس بند ۸ «مؤدی می‌تواند وکیل خود را از بین وکلای دادگستری و یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی تنظیمی انتخاب نماید. در این صورت می‌بایست حدود اختیارات وی صراحتاً در متن وکالت‌نامه احصاء شود». بند ۱۰ نیز در خصوص ممنوعیت‌های وکالت در هیأت‌ها مقرر کرده است «کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی خدمت و اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نمی‌توانند به‌عنوان وکیل یا نماینده مؤدی در جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی حاضر شوند...». باید توجه داشت که استثناهای مقرر به‌عنوان محدودیت‌های منفی محسوب نمی‌شود، بلکه برای رعایت کامل بی‌طرفی و استقلال در دادرسی مالیاتی است (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴، ج ۲: ۵۱).

مقایسه حق استفاده از نماینده به معنای عام آن، در دادرسی مالیاتی دو کشور گویای این است که با توجه به تنوع عناوین و مصادیق شناسایی‌شده در دادرسی مالیاتی انگلیس باید گفت، اگرچه این حق در دادرسی مالیاتی ایران پیش‌بینی و شناسایی شده است، استفاده از نمایندگی حرفه‌ای مانند آنچه در دادرسی مالیاتی انگلیس وجود دارد، در نظام حقوقی ایران کاملاً موجود نیست؛ به این صورت که علاوه بر استفاده از وکیل حقوقی می‌توان از مدیر شخص حقوقی به‌عنوان نماینده، حسابدار یا هر شخص مطلع دیگر اعم از کارشناس و حتی شخص مطلع که فاقد هر یک از این عناوین باشد، در دادرسی مالیاتی استفاده کرد و صرفاً با تأسیس

1. other means of instantaneous two-way electronic communication

نهاد «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» به موجب ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ امکان حضور مشاور مالیاتی در مراجع ذی ربط دولتی از جمله مراجع دادرسی مالیاتی فراهم شده و همچنین طبق بند ۹ دستورالعمل، در مورد اشخاص حقوقی، حضور صاحبان امضاء مجاز (از جمله مدیر) با ارائه تصویر آخرین روزنامه رسمی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مجاز شناخته شده است.

### ۳. حق اطلاع مؤدی از «زمان دادرسی و مفاد رأی»

این حق از جمله مواردی است که بدون ایراد قابل توجه در دادرسی مالیاتی به رسمیت شناخته شده است؛ در بندهای ۱۲ تا ۱۶ دستورالعمل، موضوع ابلاغ و اطلاع وقت رسیدگی به مؤدی مقرر شده است، برابر بند ۱۳ «دبیرخانه هیأت حل اختلاف مالیاتی مکلف است حداکثر ظرف مدت ۵ روز پس از دریافت اعتراض مؤدی نسبت به تعیین وقت و ابلاغ برگ دعوت مربوط که متضمن تعیین زمان و مکان و ساعت تشکیل هیأت است اقدام نماید...» بند ۱۴ به موضوع ابلاغ وقت رسیدگی به مؤدی با رعایت حداقل فاصله زمانی اشاره کرده است: «وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده وی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی توسط دبیرخانه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به آنها ابلاغ می‌گردد - فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ۱۰ روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت امور هیأت حل اختلاف مالیاتی، بدیهی است روز ابلاغ و روز اقدام جزء مدت محسوب نمی‌شود». در خصوص ابلاغ رأی هیأت‌ها نیز باید گفت که در قانون مالیات‌های مستقیم ماده‌ای پیش‌بینی نشده، اما در بند ۳۳ مقرر شده «دبیرخانه هیأت مکلف است رأی صادره را حداکثر ظرف مدت ۴۸ ساعت از تاریخ صدور به مؤدی ابلاغ و نسخه‌ای از رأی ابلاغ‌شده را به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارسال نماید». با توجه به زمان‌های مقرر به نظر می‌رسد که مهلت‌های معقول و مناسبی در خصوص ابلاغ اوقات رسیدگی و ابلاغ رأی در نظر گرفته شده است. به نظر می‌رسد در خصوص حق اطلاع از مفاد رأی، حق اطلاع مؤدی از اوقات رسیدگی و حق ارائه ادله و مستندات، در هر دو نظام حقوقی تمهیدات کافی و مناسب برای مؤدیان وجود دارد و از این منظر مقررات کاملی هم در دستورالعمل دادرسی مالیاتی ایران و هم در آیین دادرسی دیوان‌های مالیاتی انگلیس دیده می‌شود.

### ۴. امکان ارائه «دلایل و مستندات» توسط مؤدی

در حقوق ایران نیز امکان ارائه دلایل و مستندات توسط مؤدی پیش‌بینی شده است. این موضوع هم در ارتباط با هیأت‌های حل اختلاف و هم در ارتباط با هیأت مکرر موضوع ماده ۲۵۱

قانون مالیات‌های مستقیم و شورای عالی مالیاتی شناسایی شده و جزو مواردی است که به‌صراحت در خود قانون مورد تأکید قانونگذار است. براساس بخشی از ماده ۲۳۸ (اصلاحی ۱۳۸۰) «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ... با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط ... در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازشده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید». همچنین، ماده ۲۵۱ در خصوص امکان ارائه مستندات به شورای عالی مالیاتی مقرر می‌کند: «مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام «دلایل کافی» به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند». در نهایت در ماده ۲۵۱ مکرر نیز امکان ارائه «مدارک دلایل کافی» تصریح شده است.

در بند ۶ دستورالعمل با عنوان «شرایط ارائه اسناد و مدارک همراه اعتراض» به‌طور ضمنی امکان ارائه دلایل و مدارک مؤدی پیش‌بینی شده است: «مؤدیان مالیاتی باید رونوشت یا تصویر خوانای مدارک خود را به پیوست فرم اعتراض ارائه نمایند برابری رونوشت یا تصویر اسناد و مدارک با اصل می‌بایست توسط دبیرخانه و یا اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی گواهی شود ...».

##### ۵. «عدم شناسایی» حق دسترسی به پرونده مالیاتی

برخلاف انگلیس، در حقوق ایران حق دسترسی به اطلاعات و مدارک پرونده مالیاتی که در هیأت‌ها یا در شورای عالی مالیاتی مطرح است، شناسایی نشده و می‌توان گفت که این حق برای مؤدیان اساساً پیش‌بینی نشده و تنها در مرحله تشخیص مالیات و آن هم به ارائه گزارش و توضیح بسنده شده است. براساس قسمت اخیر ماده ۲۳۷ «... امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به‌طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفاند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هر گونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند...». باید گفت با توجه به اینکه برگ تشخیص صادره از سوی دستگاه مالیاتی مبنای کار قرار می‌گیرد،



به نظر نمی‌رسد که دستگاه مالیاتی برگ تشخیص و جزئیات کار خود را به هیأت‌ها ارائه دهد. پیش‌بینی قسمت اخیر می‌تواند تا حدی امکان دسترسی مؤدی را به اطلاعات اسناد و مدارک پرونده مهیا سازد، البته به شرط آنکه مؤدی خواستار اعلام جزئیات گزارش و توضیحات لازم شده باشد (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۸۸) قسمت اخیر ماده ۲۳۷ قانون به منظور اعمال حق مؤدیان به دسترسی به اطلاعات و پرونده مالیاتی کافی به نظر نمی‌رسد و تصریح آن در فصل مربوط به حل و فصل اختلافات مالیاتی ضرورت دارد (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۲۳).

حتی در فصل چهارم قانون، دسترسی به اطلاعات و مدارک پرونده در شورای عالی مالیاتی نیز مورد تصریح قرار نگرفته و برای مؤدیان پیش‌بینی نشده است. با توجه به اینکه در دستورالعمل دادرسی مالیاتی که به طور مفصل و با جزئیات کامل دادرسی در هیأت‌های حل اختلاف را تصویب کرده، هیچ‌گونه اشاره‌ای به حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده نشده است، با اطمینان می‌توان گفت که قانونگذار و مرجع تصویب دستورالعمل دادرسی مالیاتی اساساً اعتقادی به این حق نداشته است و ضرورت دارد که این حق که از جمله حقوق اصلی دفاعی محسوب می‌شود، شناسایی شود. همان‌طور که توضیح داده شد، در حقوق انگلیس یکی از مهم‌ترین ابزارهای حق دفاع مؤدیان در دستگاه مالیاتی حق دسترسی به اطلاعات پرونده مالیاتی است که هم در منشور مؤدیان مالیاتی و هم در آیین دادرسی مالیاتی به صراحت مورد پذیرش قرار گرفته است.

## «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس

گفتیم که در دعاوی کیفری و دعاوی مدنی علی‌الاصول جلسه دادرسی باید علنی باشد و عموم مردم با در نظر گرفتن مکان دادگاه بتوانند در آن شرکت کنند (شمس، ۱۳۹۳، ج ۲: ۷۹)، اما این امر مانع از این نیست که اهمیت آن را در دعاوی اداری و مالیاتی نادیده بگیریم؛ اتفاقاً در این موارد که یک طرف آن دولت بوده و وزن سنگینی در دادرسی دارد، اهمیت ویژه‌ای دارد و از موارد نظارت همگانی و مربوط به حقوق عمومی محسوب می‌شود (هاشمی، ۱۳۸۹: ۴۱۳).

### ۱. شناسایی اصل «علنی بودن» در دیوان‌های مالیاتی انگلیس

در دادرسی مالیاتی انگلیس اصل بر علنی بودن است، مگر اینکه قاضی استثنائاً دستور جلسه غیرعلنی و خصوصی را بدهد (HM Courts & Tribunal Service, 2015, T399: 17). این اصل با استثنائات آن در بند ۳۲ آیین دادرسی دیوان مالیاتی شناسایی شده است؛ براساس این بند

«(۲).... همه استماع‌ها باید علنی<sup>۱</sup> باشد. ممکن است دیوان دستور دهد که یک استماع یا بخشی از آن به‌طور غیرعلنی (خصوصی) برگزار شود، این در صورتی است که دیوان بررسی کرده و محدودیت در دسترسی [عموم] به یک استماع را موجه بداند. موارد استثناء به شرح ذیل می‌باشد: (a) در تضاد با نظم عمومی یا امنیت ملی (b) به‌منظور حمایت از حقوق اشخاص و در جهت احترام به حریم خصوصی و زندگی خانوادگی افراد (c) به‌منظور حفظ محرمانگی اطلاعات حساس [و مهم] (d) به‌منظور جلوگیری از آسیب جدی به منافع عمومی و (e) در جهت مصالح مربوط به عدالت...» همچنین، «در جایی که بخشی از استماع یا تمام آن به‌صورت خصوصی برگزار خواهد شد، دیوان باید تعیین کند که چه کسانی مجاز به حضور در تمام استماع یا قسمتی از آن هستند...». اصل علنی بودن در دیوان‌های عالی نیز به‌عنوان یک اصل مهم رسیدگی مورد شناسایی قرار گرفته است. در این باره بند ۳۷ آیین دادرسی اصل علنی بودن را در رسیدگی‌ها لازم دانسته و مقررات مشابهی هم در خصوص شناسایی اصل علنی بودن و هم در خصوص استثنای آن مقرر کرده است.

## ۲. رسیدگی «غیرعلنی» در دادرسی مالیاتی ایران و مقایسه با حقوق انگلیس

برخلاف حقوق انگلیس، در نظام حقوقی ایران، در هیچ‌یک از دادرسی‌ها و رسیدگی‌های مالیاتی اصل علنی بودن شناسایی نشده است. در قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل دادرسی مالیاتی نیز اصولاً ذکری از اصل علنی بودن رسیدگی به میان نیامده است. بند ۹ دستورالعمل مقرر می‌کند: «اشخاص مجاز به حضور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عبارت‌اند از: شخص مؤدی (در مورد اشخاص حقوقی صاحبان امضاء مجاز با ارائه تصویر آخرین روزنامه رسمی)، وکیل مؤدی با ارائه وکالت‌نامه رسمی، وراث، کارمند حقوق‌بگیر اشخاص حقوقی با همراه داشتن معرفی‌نامه از شخص حقوقی با تأیید واحد مالیاتی مربوط (با ارائه مدارک جهت تشخیص هویت نامبردگان)»، بنابراین علنی بودن دادرسی مالیاتی و امکان حضور افرادی غیر از طرفین اختلاف مالیاتی در نظام حقوقی ایران ممنوع است. به‌نظر می‌رسد که قانونگذار ایران اصل علنی بودن را تنها در «دادگاه‌ها» مورد پذیرش قرار داده و در خصوص رسیدگی در «مراجع اختصاصی اداری» مانند هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قائل به تسری اصل علنی بودن نیست. اما باید دید که آیا اصل علنی بودن در نظارت شکلی بر دادرسی‌های هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مورد توجه قانونگذار است یا خیر؟ این موضوع هم در خصوص شورای عالی مالیاتی و هم در مورد دیوان عدالت اداری قابل بررسی است.

1. In public

## ۱.۲. دیوان عدالت اداری

براساس ماده ۴۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری «شعبه دیوان می‌تواند هر یک از طرفین دعوا را برای ادای توضیح دعوت کند...». باید گفت که در دیوان عدالت اداری نیز به‌مثابه یک مرجع قضایی اداری (نجابت‌خواه، ۱۳۹۰: ۱۲) که باید تابع اصل علنی بودن مقرر در اصل ۱۶۵ قانون اساسی باشد، رویه عملی، غیرعلنی بودن رسیدگی‌هاست و بدیهی است زمانی که براساس ماده ۴۳ حتی حضور طرفین شکایت نیز بنا به اختیار شعبه دیوان است، حضور سایر افراد منتفی خواهد بود. بنابراین حتی نظارت قضایی بر دادرسی‌های هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز به‌صورت غیرعلنی است. با توجه به اینکه در دعاوی مربوط به دیوان، یکی از طرفین شکایت دستگاه‌های دولتی‌اند، بنابراین علنی بودن دادرسی‌ها ضرورت دارد، چراکه در این صورت شفافیت در رسیدگی‌ها و بازتاب آن در افکار عمومی سبب تقویت جایگاه دیوان به‌عنوان نهاد قضایی تضمین‌کننده حقوق شهروندان در مقابل عملکردهای ناقض حقوق دستگاه‌های اجرایی و از جمله دستگاه مالیاتی خواهد شد.

## ۲.۲. شورای عالی مالیاتی

در شورای عالی مالیاتی که مقررات آن در فصل چهارم قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده، ذکری از علنی بودن دادرسی به میان نیامده و حتی حضور طرفین شکایت یا مؤدی مالیاتی نیز پیش‌بینی نشده است. به‌نظر می‌رسد که شایسته بود حداقل همانند دیوان عدالت اداری زمانی که اعضای شعب شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دادند، حضور مؤدی برای ادای توضیح پیش‌بینی می‌شد. با توجه به ساختار کنونی شورای عالی مالیاتی و نحوه رسیدگی آن، قطعاً رسیدگی در این شورا غیرعلنی است.

با توجه به مطالبی که گذشت، می‌توان گفت با وجود تأکید قانون اساسی بر علنی بودن محاکمات در دادگاه‌ها قانونگذار ایران، اعتقادی به علنی بودن دادرسی‌ها در مراجع اختصاصی اداری نداشته و در خصوص مراجع قضایی مانند دیوان نیز عملاً رویه غیرعلنی بودن دادرسی‌هاست. از این منظر انتقاد جدی به این‌گونه رسیدگی‌ها به‌ویژه در مورد دیوان عدالت اداری وجود دارد. مقایسه اصل علنی بودن در حقوق ایران با حقوق انگلیس، به‌ویژه در مورد مراجع اختصاصی اداری نشان‌دهنده میزان پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و از جمله دستگاه مالیاتی است. از آنجا که علنی بودن دادرسی‌ها از یک سو ریشه در حقوق دفاعی شهروندان دارد و از سوی دیگر مبانی خود را در مفاهیمی چون دولت شفاف و پاسخگو می‌گیرد، عدم شناسایی آن در مرحله دادرسی و حل‌وفصل اختلاف مالیاتی می‌تواند قرینه‌ای بر عدم تمایل به پاسخگویی نهاد مالیاتی باشد. با نگاهی به قوانین و مقررات مربوط به مراجع اختصاصی اداری (و

از جمله مراجع دادرسی مالیاتی در ایران) می‌توان ادعا کرد که در اغلب موارد حق‌های مورد بحث در این نوشتار و از جمله حق علنی بودن دادرسی نادیده گرفته شده و مقررات با نوعی نقص روبه‌رو هستند، این در حالی است که در حقوق انگلیس مفاهیم حق استماع و حق دفاع همواره رویکردی توسعه‌گرایانه داشته‌اند (فلاح‌زاده، ۱۳۹۲: ۲۰۳).

## نتیجه‌گیری

حق دفاع و حق علنی بودن دادرسی‌های مالیاتی در کشور انگلیس از مفاهیم بنیادین دادرسی است و به‌ویژه از قرن نوزدهم به این سو رویکردی توسعه‌گرایانه داشته و ضرورت رعایت آن در تصمیمات مراجع اختصاصی اداری مورد تأکید قرار گرفته است. به‌ویژه با تصویب قانون حقوق بشر مصوب ۱۹۹۸ که رعایت مقررات ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر را الزام‌آور کرده است، این حق‌ها شأن ویژه‌ای پیدا کرده‌اند و تمام و کمال در دادرسی‌های مالیاتی شناسایی و مراعات می‌شوند. در حقوق ایران شاخصه‌های حق دفاع به‌طور کامل در دادرسی‌های مالیاتی شناسایی نشده‌اند و برخی از حق‌ها مانند حق دسترسی به اطلاعات پرونده مالیاتی اساساً و حتی به‌طور ضمنی هم مورد توجه قانونگذار نبوده است و علنی بودن دادرسی مالیاتی هم در هیچ‌یک از مراجع دادرسی مالیاتی نه از لحاظ نظری و نه در عمل مورد توجه نیست. با توجه به اینکه شناسایی حقوق مؤدیان از یک سو ریشه در مفاهیمی چون احترام به حیثیت و کرامت انسانی دارد و از سوی دیگر به شکل گرفتن تصوری حق‌مدار و منصفانه از دستگاه مالیاتی منجر می‌شود و در نهایت به کارآمدی، توسعه و تضمین حقوق بشر خواهد انجامید، ضرورت دارد تا قانونگذار ایران در بازنگری مقررات مربوط به دادرسی‌های مالیاتی اهتمام جدی ورزد.

## منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب‌ها

۱. داوید، رنه؛ ژوفره اسپینوزی، کامی (۱۳۹۱). *درآمدی بر حقوق تطبیقی و دو نظام بزرگ حقوقی معاصر*، چ دوم، برگردان و تلخیص: سید حسین صفایی، تهران: میزان.
۲. راهپیمان، مهدی (۱۳۹۱). *دادرسی مالیاتی در پرتو اصول دادرسی عادلانه*، چ اول، تهران: جنگل.
۳. شونبرگ، سورن (۱۳۸۷). *انتظارهای مشروع در حقوق اداری*، ترجمه احمد رنجبر، چ اول، تهران: میزان.

۴. شمس، عبدالله (۱۳۹۳). *آیین دادرسی مدنی، دوره بنیادین، ج ۱ و ۲، چ سی و ششم، تهران: دراک.*
۵. طاهری، میرمحسن (۱۳۹۴). *آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، دادرسی اداری مالیاتی، چ اول، تهران: شهر دانش.*
۶. مجیبی فر، محمدصادق (۱۳۹۰). *حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه مالیاتی ایران، چ اول، تهران: جنگل.*
۷. نجابت خواه، مرتضی (۱۳۹۰). *قانون دیوان عدالت اداری در نظم کنونی حقوقی، چ اول، تهران: جنگل.*
۸. هاشمی، سید محمد (۱۳۸۹). *حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، ج ۲، چ بیست و دوم، تهران: میزان.*
۹. هداوند، مهدی؛ مشهدی، علی. *اصول حقوق اداری در پرتو آراء دیوان عدالت اداری، چ اول، تهران: خرسندی.*
۱۰. هداوند، مهدی (۱۳۸۹). *حقوق اداری تطبیقی، دوره دوجلدی، چ اول، ترجمه نسرین مهرا، چ دوم، تهران: میزان.*

#### ب) مقالات

۱۱. الستی، ساناز (۱۳۸۲). «آیین دادرسی کیفری در ایران باستان: آیین دادرسی کیفری در دوره ساسانیان»، *فصلنامه اصلاح و تربیت، سال دوم، ش ۲۳.*
۱۲. امید، جلیل؛ نیکویی، سمیه (۱۳۸۷). «تعریف و مبانی علنی بودن دادرسی کیفری»، *فصلنامه پژوهش های حقوق تطبیقی، دانشگاه تربیت مدرس، ش ۳ (۵۸ پیاپی)، ص ۳۸-۲۳.*
۱۳. رستمی، ولی (۱۳۸۸). «حقوق مؤدیان مالیاتی»، *فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، ش ۱، ص ۱۲۸-۱۰۷.*
۱۴. شمس ناتری، محمدابراهیم؛ یار سعید، عبدالله (۱۳۸۹). «دفاع مشروع و مبانی مشروعیت آن»، *مجله مطالعات حقوقی، ش ۳.*
۱۵. فلاح زاده، علی محمد (۱۳۹۲). «تحولات حق استماع در حقوق اداری انگلستان و ایران»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال پانزدهم، ش ۴۱، ص ۲۰۶-۱۶۹.*
۱۶. گرجی، علی اکبر (۱۳۸۷). *حقوق عمومی و حقوق خصوصی: دوگانگی یا یگانگی، مجله تحقیقات حقوقی، دانشگاه شهید بهشتی، ش ۴۷، ص ۱۸۲-۱۴۱.*
۱۷. یآوری، اسداله (۱۳۸۳). «حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آیین دادرسی نوین»، *فصلنامه حقوق اساسی، ش ۲، ص ۲۹۰-۲۵۳.*

ج) پایان نامه ها و رساله ها

۱۸. خسروی، احمد (۱۳۸۸). جایگاه اصل دادرسی عادلانه در حل اختلافات مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲۰. کاظمی، داود (۱۳۹۵). حقوق شهروندی در قوانین و مقررات مالیاتی ایران - با مطالعه تطبیقی در حقوق انگلیس، رساله دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
۲۱. نیکبخت، رسول (۱۳۹۲). رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته معارف اسلامی و حقوق، دانشگاه امام صادق (ع).

۲. انگلیسی

A) Books

22. Bentley, Duncan (2007). *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International Press, first edition.
23. P. Van Dijk & G. Van Hoof (1998). *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Cluwer Press.
24. Thuronyi, Victor (2003). *Comparative Tax Law, International Monetary Fund (IMF)*, Kluwer Law International Press, first edition.

B) Articles

25. Drewry, Gavin (2009). "The Judicialisation of Administrative from Hewart to Leggatt", *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, NO 28E Si/2009, pp 45- 64.

C) Acts & Documents

26. A Taxpayers' Charter for the United Kingdom (2008), Published by The Chartered Institute of Taxation (Charity Registration No. 1037771), 12 Upper Belgrave Street, London SW1X 8BB.
27. HM Courts & Tribunal Service, 2015, T399, 17.
28. The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009.
29. The Tribunal Procedure (Upper Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2008.