

Multiplicity of causes in the responsibility of the representative of the board and a review of the decisions of the Court of Administrative Justice and the Supreme Tax Council about it

Bagher Gholi

PhD student in Private Law, Private Law Department, Naraq Branch, Naraq Islamic Azad University, Iran Baghergholi62@gmail.com

Alireza Entezari Najafabadi

Assistant Professor, Department of Private Law, Naraq Branch, Islamic Azad University, Naraq, Iran (Corresponding Author) entezari.uni@gmail.com

Saeed Shariati Farani

Assistant Professor, Department of Private Law, Naraq Branch, Naraq Islamic Azad University, Naraq, Iran. shariati19@yahoo.com

Date Received 2024/2/15

Date of Release 2024/5/4

Abstract

The Supreme Tax Council, during a theory regarding the responsibility of the tax administration in not objecting to the opinions of the tax boards, has stated that it is not a legal obligation to object to the wrong decision of the board; The responsibility of the officers should be determined within the framework of the executive regulations of Article 219 of the Tax Law. According to them, the cases subject to compensation for damages caused to the government are enumerated in Article 270, according to the mentioned article, failure to object to the opinions of the dispute resolution board is not one of the mentioned cases, therefore, the tax dispute resolution board will be responsible for compensating the damages caused to the government. In this research, which was carried out using a descriptive-analytical method, it was found that Article (270) of the Civil Code was not intended to express civil responsibility, and in any case, if the elements of civil responsibility are realized, the aforementioned responsibility will be achieved, the said article

only I have emphasized it. On the other hand, dozens of duties are mentioned in the Taxes Law, which are not explained in Article (219). In principle, dealing with civil liability is not within the jurisdiction of the Supreme Tax Council, but within the jurisdiction of the courts. If issuing a wrong decision or not objecting to it is deliberate and knowing, the perpetrator will be responsible for compensation. If both of them or none of them have intention and knowledge, they are equally responsible for compensation. If the negligence of any of them is due to the failure of equipment and systems, he will not be responsible for compensation.

Keywords: civil liability, tax administration, vote objection, dispute resolution board

فصلنامه حقوق اداری
سال یازدهم، تابستان ۱۴۰۳، شماره ۳۹
مقاله علمی پژوهشی

نقدی بر رأی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری در خصوص مسئولیت ماموران مالیاتی و نمایندگان عضو هیات حل اختلاف مالیاتی در صورت عدم اعتراض اداره مالیاتی به آرای هیات های مذکور

باقر قلی^۱، علیرضا انتظاری نجف آبادی^۲، سعید شریعتی فرانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۲/۱۵

چکیده

شورای عالی مالیاتی، طی نظریه ای نسبت به مسئولیت اداره مالیاتی در عدم اعتراض به آرای هیات های مالیاتی، اعتراض به رأی اشتباه هیات را تکلیف قانونی ندانسته و بیان داشته است مسئولیت مأموران در چارچوب مقررات اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات ها می بایست تعیین گردد. به نظر آنها، موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در ماده ۲۷۰ احصاء گردیده، مطابق ماده مذکور عدم اعتراض به آرای هیات حل اختلاف از موارد مذکور نیست، لذا مسئول جبران ضرر و زیان وارده به دولت، هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. در این پژوهش که به روش توصیفی- تحلیلی صورت گرفته است، معلوم گردیده که ماده (۲۷۰) ق. م. م درصدد بیان مسئولیت مدنی نبوده و در هر صورت، اگر ارکان مسئولیت مدنی تحقق پیدا کند، مسئولیت مذکور حاصل می شود؛ ماده مذکور فقط من باب تاکید به آن پرداخته است. از طرف دیگر، ده ها وظیفه در قانون مالیات ها ذکر شده که در ماده (۲۱۹) تبیین نشده است. اصولاً رسیدگی به مسئولیت مدنی در صلاحیت شورای عالی مالیاتی نیست، بلکه در صلاحیت دادگاه ها است. اگر صدور رأی اشتباه و یا عدم اعتراض به آن از روی عمد و آگاهی باشد، فاعل آن مسئول جبران خسارت خواهد بود. اگر هر دو آنها و یا هیچ کدام، عمد و آگاهی نداشته باشند، آنها به طور مساوی مسئول جبران خسارت هستند. اگر قصور هر یک از آنها در اثر نقص تجهیزات و سامانه ها باشد، وی مسئول جبران خسارت نخواهد بود.

کلیدواژه ها: مسئولیت مدنی، اداره مالیاتی، اعتراض به رأی، هیات حل اختلاف.

۱. دانشجوی دکتری حقوق خصوصی، گروه حقوق خصوصی، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی نراق، ایران ۶۲@Baghergholi@gmail.com
۲. استادیار گروه حقوق خصوصی، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی، نراق، ایران (نویسنده مسئول) entezari.uni@gmail.com
۳. استادیار گروه حقوق خصوصی، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی نراق، نراق، ایران. ۱۹@shariati@yahoo.com

مقدمه

برای اینکه اصولاً شخص، مسئول جبران خسارت گردد، سه رکن زیر باید اثبات شود: ۱- وجود ضرر یا خسارت. ۲- ارتکاب فعل زیانبار. ۳- رابطه سببیت بین فعل شخص و ضرر. این پژوهش به نوعی مربوط به رابطه سببیت است. مقصود از رابطه سببیت، این است که بین خسارت وارد شده و فعل خارجی، رابطه‌ای باشد؛ به نحوی که خسارت به آن حادثه، قابل استناد باشد. گاهی اشخاص مختلف مرتکب فعل زیانبار می‌شوند؛ لذا ممکن است به راحتی نتوان گفت که کدام یک سبب خسارت بوده است. ممکن است تعدد اسباب به صورت «طولی» یا «عرضی» یا «اجمالی» باشد که در کتب مربوط به مسئولیت مدنی به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.

در مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی، یکی از نهادهایی که اصطکاک زیادی با دیگر مأموران مالیاتی دارد، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. به تعبیر دیگر، مسئولیت مدنی اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی به عنوان یکی از اسباب مسئولیت، گاهی در تداخل با مسئولیت دیگر مأموران مالیاتی است.

به عنوان مثال، گاهی آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی به هر دلیلی اشتباه صادر می‌شود که این امر ممکن است موجب تضییع حقوق دولت گردد. در این صورت، به استناد مواد (۲۴۷) ق.م.م.و (۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم، مأموران مالیاتی و یا دادستانی انتظامی مالیاتی به آراء مذکور اعتراض نموده تا به مالیات مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر یا شورای عالی مالیاتی، رسیدگی شود. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که اگر مأموران مالیاتی و یا دادستانی انتظامی مالیاتی، نسبت به آراء مذکور اعتراض نکنند، آیا نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی، مسئول جبران خسارت بوده و یا مأموران مالیاتی و دادستانی، مسئول جبران خسارت است. در این باره، آرای شورای عالی مالیاتی و دیوان صادر شده که مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در حقیقت، در اینجا دخالت دو عامل موجب ورود خسارت به دولت است: الف- هیأت حل اختلاف مالیاتی که رأی را به اشتباه صادر نموده است، ب- اداره مالیاتی یا دادستانی انتظامی مالیاتی که به آراء اشتباه اعتراض نموده‌اند. لذا این سوال مطرح می‌شود که کدام یک از دو عامل، مسئول جبران خسارت است.

دفتر مدیریت ارزیابی عملکرد و هماهنگی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری، طی نامه‌ای در خصوص مرجع اعتراض به آرای هیأت حل اختلاف مالیاتی، استفساریه‌ای در سه بند از شورای عالی مالیاتی به عمل آورد؛ اینکه با توجه به عبارات: «مورد اعتراض کتبی مأموران مالیاتی قرار گیرد» یا «اداره امور مالیاتی می‌تواند درخواست تجدید رسیدگی نماید»، آیا تکلیفی در اعتراض به آراء بدوی و تجدیدنظر هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به عهده مأموران مالیاتی وجود دارد یا خیر؟ سوال دیگری که در این راستا مطرح می‌شود، این است که مسئولیت اداری و جبران ضرر و زیان وارده به عهده مأمور یا اداره مالیاتی بوده

یا به عهده نماینده سازمان در هیأت حل اختلاف مالیاتی است؟

اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در پاسخ به سوال مذکور بیان داشته است که از مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم، تکلیفی نسبت به اعتراض به آراء هیأت مالیاتی مستفاد نمی‌شود. استدلال اعضای شورای عالی مالیاتی و تحلیل آن متعاقباً مورد بررسی قرار خواهد گرفت. رأی مذکور طی بخشنامه شماره ۹۲/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰ ابلاغ گردید.

نسبت به بخشنامه مارالذکر به دیوان عدالت اداری شکایت شد، هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان نیز طی دادنامه‌های شماره ۱۳۳۲۷/۱۳۰۶۰۹۹۷۰۹۹۰-۲۸ بخشنامه را در راستای ترتیبات اجرایی مواد (۲۱۹)، (۲۴۷) و (۲۵۱) ق.م.م اعلام داشته و آن را خارج از اختیار سازمان مالیاتی ندانسته و رأی به رد شکایت داده است.

به نظر می‌رسد که رأی اکثریت شورای عالی مالیاتی و هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان از ابعاد مختلف جای تامل و بررسی است که در ذیل مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

۱. دفتر مدیریت ارزیابی عملکرد و هماهنگی هیات‌های رسیدگی به تخلفات اداری طی نامه شماره ۵/۲۰۹/۴۲۷۱ مورخ ۱۳۹۸/۹/۲ درخصوص مرجع اعتراض (مامور مالیاتی) به آرای هیات حل اختلاف مالیاتی در اجرای مواد ۲۴۷ و ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید:

شرح ابهام:

با عنایت به سیاق کلام در عبارات «مورد اعتراض کتبی مأموران مالیاتی قرار گیرد» یا «اداره امور مالیاتی می‌تواند درخواست تجدید رسیدگی نماید.» آیا اساساً تکلیفی در اعتراض نسبت به آراء بدوی و تجدیدنظر هیات‌های حل اختلاف مالیاتی برای مأموران مالیاتی یا اداره امور مالیاتی متصور می‌باشد؟

در صورت مثبت بودن پاسخ ابهام اول، مسئولیت اصلی عدم اعتراض به آراء یادشده مشخصاً به عهده کدام رده خدمتی و کدام قسمت فعالیت مالیاتی (اعم از رسیدگی یا خدمات مودیان) در اداره امور مالیاتی می‌باشد؟

آیا صرفاً مسئولیت اداری و جبران ضرر و زیان وارده به عهده مأمور یا اداره امور مالیاتی است یا نماینده سازمان در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نیز در ارتکاب تخلف سهمی دارد؟ به عبارت دیگر، آیا امکان تقسیم مسئولیت بین آنها وجود دارد؟ یا همه مسئولیت متوجه یکی از دو (نماینده یا مأمور) مالیاتی خواهد بود؟

اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده به شرح فوق، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل نظر درخصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می‌نماید:

از ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، لزوم قانونی (تکلیف قانونی) مبنی بر اعتراض مأمورین مالیاتی به رأی هیأت حل اختلاف بدوی مستفاد نمی‌شود. همچنین در اجرای ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. بنابراین، در اجرای مواد مذکور، اعتراض یا شکایت به آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مأمورین یا اداره امور مالیاتی، حسب مورد به عنوان تکلیف قانونی نمی‌باشد. بدیهی است در مواردی که آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، خلاف موازین و مقررات قانونی صادر شده باشد، مأمور مالیاتی مربوطه و یا اداره امور مالیاتی در اجرای وظایف محوله، وظیفه دارند نسبت به اعتراض یا شکایت در اجرای مواد ۲۴۷ یا ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام نمایند.

همان‌طور که قبلاً طی صورتجلسه شماره ۱-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۲/۱۹ اعلام شده است مسئولیت هر یک از مأموران مالیاتی یا ادارات امور مالیاتی در انجام وظایف محوله بر اساس شرح وظایف محوله در چارچوب مقررات اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌بایست تعیین و مطابق آن اقدام گردد.

موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در بندهای یک و دو ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم احصاء گردیده است. مطابق مقررات مذکور، عدم اعتراض به آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی از موارد برشمرد در بندهای مذکور نبوده، لذا در مواردی که آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی برخلاف موازین و مقررات قانونی صادر شده باشد، با رأی مراجع قانونی، مسئول جبران ضرر و زیان وارده به دولت، نمایندگان بندهای یک و دو و سه ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم که نسبت به صدور رأی مذکور اقدام نموده‌اند، خواهند بود. نظر اقلیت: با التفات به اداری بودن تبعات ناشی از عدم اعتراض، موضوع در صلاحیت شورا نبوده، لذا با حذف قسمت اخیر بند یکم موردتایید می‌باشد.

۱. بررسی رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی طی دادنامه‌های شماره ۱۳۳۲۷/۹۰۶۰۹۹۷۰۹۹-۲۸ بدون هیچ توضیح دربارهٔ بخشنامه فقط بیان داشته است که: «رأی یاد شده نیز در راستای ترتیبات اجرایی مواد (۲۱۹، ۲۴۷ و ۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم صادر گردیده است، لذا بخشنامه مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده...» متعاقباً ایرادات نظر شورای عالی مالیاتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت، ایرادات وارده به نظر شورای عالی مالیاتی به رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری نیز وارد است؛ چرا که رأی مذکور را صحیح و منطبق با مقررات دانسته است. علاوه بر ایراداتی که صرفاً به رأی شورای عالی مالیاتی وارد می‌شود، ایراد خاصی صرفاً به رأی دیوان وارد بوده و آن نیز این است که: اکثریت قریب به اتفاق شکایاتی که دیوان عدالت اداری نسبت به درخواست ابطال بخشنامه‌ها دریافت می‌نماید، در قلمروی صلاحیت ادارات صادرکننده بخشنامه بوده، ولی به دلیل مغایرت با قانون، خارج از اختیار سازمان و نهاد صادرکننده بخشنامه شناخته می‌شود؛ این درحالی است که بخشنامه موصوف، علاوه بر انتقادهای متعددی که بر آن وارد است (در مباحث بعدی مورد مطالعه قرار می‌گیرد)، خارج از قلمروی صلاحیت سازمان امور مالیاتی است. موضوع مورد بحث، دربارهٔ مسئولیت مدنی است. بحث در این است که اگر دو یا چند سبب به صورت طولی موجب بروز خسارت شود، مسئول چه کسی است و خسارت را چه کسی باید جبران کند؟ توضیح اینکه، یکی از مباحث بسیار پیچیده در حقوق، مسئولیت مدنی بوده و حل مسائل تعدد اسباب در این حوزه، یکی از سخت‌ترین مسائل است (حمیتی واقف، ۱۳۸۹: ۲۴). پیش از اینکه در مباحث بعدی، مسئولیت دو سبب (ماموران تشخیص و هیأت حل اختلاف مالیاتی) مورد مطالعه قرار گیرد، لازم است گفته شود در نظام حقوقی ایران، دعاوی مسئولیت مدنی در دادگاه‌های حقوقی قابل رسیدگی است (تقی‌زاده و هاشمی، ۱۳۹۳: ۲۲۶، انتظاری نجف‌آبادی، ۱۳۹۴: ۳۵۸). در صلاحیت محلی دادگاه صالح نیز «دادگاه اقامتگاه خوانده»، صلاحیت بررسی مسئولیت مدنی را به عهده دارد (شمس، ۱۳۸۶: ۴۱۰). بنابراین، موضوع مورد اختلاف، در صلاحیت ذاتی دادگاه‌های حقوقی است و براین اساس در صلاحیت سازمان امور مالیاتی و شورای عالی مالیاتی نیست. ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌ها، وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی را در (۴) بند تبیین نموده، تمام امور چهارگانه مباحث مالیاتی و اداری بوده و دخالت در امور حقوق خصوصی نیست (عباسی، ۱۳۹۰: ۱۶۲). بدیهی است وقتی موضوعی خارج از صلاحیت باشد، اظهار نظر در آن باره، خارج از اختیار نیز هست. دیوان عدالت اداری به این امر مهم توجه نفرموده که صدور بخشنامه دربارهٔ مسئولیت مدنی، خارج از صلاحیت شورای عالی مالیاتی است. در مسئولیت مدنی باید ارکان مسئولیت احراز شود. همچنان که پیش‌تر بیان شد، ایراداتی که به رأی و نظر شورای عالی مالیاتی وارد بوده، بر رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری نیز وارد است.

۲. بررسی نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی

همچنان که پیش تر بیان شد، حل مسائل مسئولیت مدنی، به ویژه در تعدد اسباب از سخت ترین مسائل بوده و در صلاحیت دادگاه های حقوقی است. قاضی دادگاه، ابعاد مختلف پرونده را مورد مطالعه قرار می دهد. برای تحقق مسئولیت، تحقق سه رکن مورد مطالعه قرار می گیرد: الف- وجود ضرر یا خسارت؛ ب- ارتکاب فعل زیانبار؛ ج- رابطه سببیت بین فعل شخص و ضرر (صفایی و رحیمی، ۱۳۹۰: ۹۹).

حتی با تحقق ارکان مذکور، گاهی بارخ دادن اموری، شخص از جبران خسارت معاف می شود که در کتب حقوقی و فقهی مورد مطالعه قرار می گیرد که در خور این مختصر نیست (مراجعه شود به: الکرکی، ۱۴۱۰: ۴: ۱۲۹). با مقدمه مذکور، نظر شورای عالی مالیاتی و در نتیجه رأی دیوان بررسی می شود.

۱-۲. انواع صلاحیت و تکلیف قانونی به اعتراض

بین صلاحیت کارمندان و وظایف آنها، پیوند ناگسستنی وجود دارد. لذا پیش تر لازم است صلاحیت های تکلیفی و اختیاری بررسی گردد؛ سپس تکلیف اداره مالیاتی به اعتراض مطالعه شود.

۱-۱-۲. صلاحیت تکلیفی و اختیاری

تقسیم بندی های مختلفی از صلاحیت مورد بررسی قرار گرفته است. آنچه درخور بحث مورد نیاز بوده، تقسیم بندی آن به تکلیفی و اختیاری است. برخی از نویسندگان، صلاحیت تکلیفی را صلاحیت «همه یا هیچ» تعبیر نموده اند. در صلاحیت تکلیفی؛ قانون گذار، اداره را مکلف نموده است که روش مشخصی را که به آن اختصاص یافته، عمل کند (ملکی و هاشمی، ۱۳۹۶: ۶۹). در صلاحیت اختیاری، روش معینی برای انجام کارها موجود نیست، بلکه اداره، این صلاحیت را دارد که از بین گزینه های قانونی، یکی از آنها را انتخاب کند (امیری و امامی قشلاق، ۱۴۰۱: ۱۰۳). البته این به معنای حق خودسری اداره نیست، بلکه اداره باید از این اختیار برای یافتن بهترین پاسخ استفاده کند. درحقیقت، صلاحیت اختیاری بیشتر مبتنی بر مصلحت و صلاحدید در کارکرد و مأموریت یک مرجع یا مقام است. در نظام های حقوقی پیش رو، اگر اداره به خطا، خود را ملزم به یک گزینه واحد بداند و از حق صلاحیدیدی خود استفاده نکند، خطای حکمی شکل می گیرد و قاضی اداری مکلف به نظارت و صدور رأی مقتضی است (واعظی، ۱۴۰۲: ۲۱۵).

به نظر می رسد که اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی در زمره صلاحیت های اختیاری اداره امور مالیاتی بوده است و این ادارات باید آراء را با مقررات مختلف از جمله: قانون مالیات ها و بخشنامه ها و اصول حسابداری و استانداردهای مربوطه تطبیق داده و در صورت نیاز به آراء مذکور اعتراض نماید.

۲-۱-۲. تکلیف اداره مالیاتی به اعتراض

شورای عالی مالیاتی در صدر بند (۱) پاسخ خود بیان داشته است که: «... در اجرای مواد مذکور اعتراض یا

شکایت به آرای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مامورین یا اداره امور مالیاتی حسب مورد به عنوان تکلیف قانونی نمی‌باشد؛ لذا از عدم تکلیف ماموران مالیاتی یا اداره امور مالیاتی نسبت به اعتراض آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی نتیجه گرفته است در صورت اشتباه بودن رأی، اعضای هیأت مسئول جبران خسارت هستند. صغرای استدلال شورای عالی مالیاتی بنا به دلایل زیر جای تأمل دارد:

الف- روح قانون: از روح قانون مالیات‌ها این‌گونه استنباط می‌شود که ماموران مالیاتی، مکلف هستند به آراء اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی اعتراض نمایند. براساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی و تبصره ۸ قانون نحوه اجرای اصل ۸۵ و اصل ۱۳۸ قانون اساسی، مصوبات، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های دولت نباید مغایر روح قوانین باشد. از روح مواد ۲۴۷ و ۲۵۱ قانون مالیات‌ها، تکلیف استنباط می‌شود. منظور از روح قانون، اصول زیربنایی قانون است (امامی، ۱۳۷۶: ۲۴- جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۳۸۴).

اولاً: براساس اصول دادرسی عادلانه، هیأت حل اختلاف مالیاتی، یک نهاد مستقل است که به هرنحوی عمداً یا سهواً، ممکن است به طور غیرقانونی و غیراصولی، حقوق بیت‌المال را نادیده پندارد. اداره امور مالیاتی مکلف است در چنین مواردی، برای احقاق حقوق دولت اعتراض کند.

ثانیاً: اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی، نقطه تلاقی بین حقوق دولت و مؤدی است. از یک طرف، اعتراض و شکایت بدون دلیل بر علیه یک مؤدی، امر خطیری است و با حقوق مؤدیان تعارض دارد؛ مگر اینکه دلیل موجهی برای این امر باشد، به‌گونه‌ای که قسمت اخیر ماده (۲۷۰)، فراهم کردن عمدی تعقیب مؤدیان بی‌تقصیر را جرم تلقی نموده است. از طرف دیگر، عدم اعتراض نیز ممکن است موجب پایمال شدن حقوق دولت باشد؛ به تعبیر دیگر، اجازه مذکور بدون علت به اداره مالیاتی داده نشده است. اجازه فوق یک تکلیف و وظیفه خطیری را به همراه دارد؛ به طوری که اداره مالیاتی باید آگاهانه و به نحو احسن از آن اجازه استفاده کرده، از احتمال پایمال شدن حقوق دولت جلوگیری کند، و تخطی از آن غیرقابل بخشش است. اگر اداره مالیاتی، بدون دلیل موجه و به طور عمد بخواهد مؤدی را اذیت کند و این امر معلوم شود، مشمول حکم قسمت اخیر ماده (۲۷۰) خواهد بود و اگر با سهل‌انگاری و تسامح، نسبت به آرای اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی، اعتراض نکند و موجب تضییع حقوق دولت شود، نیز تخلف نموده و ممکن است مستوجب مسئولیت مدنی و انتظامی گردد. در صورتی که ماموران مالیاتی، تکلیفی نسبت به اعتراض نداشته باشند، و به دلخواه خود بتوانند به رأیی اعتراض کنند و به رأی دیگر اعتراض نکنند، موجب فساد و هرج و مرج می‌شود. ماموران مالیاتی به آرای که فکر می‌کنند به اشتباه صادر شده و با اعتراض به آرای مذکور در مراجع بالاتر احتمال احقاق حقوق دولت وجود دارد، باید به آن اعتراض کنند (عباسی، ۱۴۰۰، ج ۱: ۴۳).

ب- معنای جواز: به نظر می‌رسد که ماموران مالیاتی، وظیفه و تکلیف دارند که به آراء هیات حل اختلاف

مالیاتی اعتراض کنند. در تبیین تفسیر لفظی از مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) باید گفت که حداقل از مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) قانون مالیات‌ها، «جواز» ماموران مالیاتی در اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی استنباط می‌شود. از نظر صاحب نظران حقوق عمومی، «جواز» در حقوق عمومی به معنای تکلیف است (رفسنجانی مقدم و حسن پور: ۱۳۹۵: ۱۳۷). به تعبیر دیگر اینکه، ماده ۲۴۷ به ماموران مالیاتی اجازه تجدیدنظرخواهی داده، دال بر تکلیف ماموران مالیاتی نسبت به اعتراض است.

ج- معنای می‌تواند: در ماده (۲۵۱) قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «مؤدی یا دادستان انتظامی می‌توانند ظرف دو ماه از تاریخ ابلاغ... به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت... کنند». نویسندگان حقوقی بیان داشته‌اند: «در قوانین می‌تواند به معنای جواز است نه تخییر، کما اینکه در بسیاری از مواد قانون مدنی از همین عبارت، قاطبه حقوقدانان و قضات، آن را به منزله حکم قانونی معنی کرده‌اند، نه تخییر...». در حقوق عمومی به طریق اولی از فعل توانستن برای مفهوم مذکور استفاده می‌کنند. همچنین که پیش‌تر نیز بیان شد، در حقوق عمومی، جواز همان تکلیف است (خدابخشی، ۱۴۰۲: ۴۷).

د- تناقض در نظریه شورا: شورای عالی مالیاتی در صدر بند (۱) استدلال خود بیان داشته است که: «از ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، لزوم قانونی (تکلیف قانونی) مبنی بر اعتراض مامورین مالیاتی به رأی هیأت حل اختلاف بدوی مستفاد نمی‌شود. همچنین در اجرای ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. بنابراین، در اجرای مواد مذکور، اعتراض یا شکایت به آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مامورین یا اداره امور مالیاتی، حسب مورد به عنوان تکلیف قانونی نمی‌باشد...». در پایان همان بند بیان داشته‌اند که: «... بدیهی است در مواردی که آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، خلاف موازین و مقررات قانونی صادر شده باشد، مامور مالیاتی مربوطه و یا اداره امور مالیاتی در اجرای وظایف محوله، وظیفه دارند نسبت به اعتراض یا شکایت در اجرای مواد ۲۴۷ یا ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام نمایند».

با وجود اینکه در صدر رأی، ماموران مالیاتی موظف به اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی نیستند، در قسمت اخیر بند مذکور، مامورین مالیاتی موظف به اعتراض در اجرای وظایف محوله می‌باشند. در شکایتی که از رأی شورا به دیوان عدالت صورت گرفته است، شاکی به تناقض مذکور تاکید کرده است و معلوم نیست که چرا دیوان عدالت اداری به آن التفات نداشته است.

۲-۲. وظایف محوله در آیین نامه موضوع ماده (۹۱۲) قانون مالیات‌های مستقیم

شورای عالی مالیاتی در بند (۲) بیان داشته است؛ مسئولیت هریک از ماموران مالیاتی یا ادارات امور مالیاتی در انجام وظایف محوله براساس شرح وظایف محوله در چارچوب مقررات اجرایی ماده (۲۱۹) می‌بایست تعیین و مطابق آن اقدام گردد.

شاید منظور شورا از قسمت اخیر بند ۱ این باشد که اگر ماموران مالیاتی، چنان وظیفه‌ای نیز داشته باشند، با توجه به اینکه جزء وظایف محوله نبوده است (شاید در راستای ماده ۲۱۹)، به این دلیل ماموران مالیاتی موظف و مکلف به انجام آن نیستند. درهرحال اینکه، این وظیفه در آیین‌نامه (۲۱۹) قانون مالیات‌ها ذکر نشده است، لذا در زمره تکالیف ماموران مالیاتی نبوده، صحیح نیست.

اولاً: ماده (۲۱۹) و آیین‌نامه اجرایی آن فقط درباره شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات سخن گفته است. در هیچ ماده قانونی و حتی آیین‌نامه، وظایف ماموران مالیاتی را مختص به آیین‌نامه ننموده است و مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) گویای این امر است. ده‌ها ماده از قانون مالیات‌های مستقیم، حاکی از این امر است که آیین‌نامه ماده (۲۱۹) ق. م. م به کلیه وظایف مالیاتی ماموران مالیاتی و اداره مالیاتی نپرداخته است. به عنوان مثال، به موجب ماده (۱۶۱) قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود، اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی، قرار تامین مالیات را بخواهد...» درحالی‌که به این ماده و ده‌ها ماده دیگر که جزء وظایف اداره امور مالیاتی است، آیین‌نامه ماده (۲۱۹) ق. م. م نپرداخته است (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۷).

ثانیاً: در صورتی که اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی در زمره وظایف ماموران مالیاتی نباشد، اگر ماموری اقدام به اعتراض نماید، اعتراض وی صحیح نباشد زیرا وی خارج از وظایف خود اقدام نموده است. حتی ممکن است به دلیل این اقدام غیرقانونی، محکوم به مجازات انتظامی شود. این در حالی است که ماموران مالیاتی، سالانه به صدها رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی اعتراض نموده، آراء مذکور را ابطال می‌نمایند. آیا هیأت حل اختلاف، تجدیدنظر و یا شورای عالی مالیاتی می‌تواند به این بهانه که اعتراض به رأی هیأت در زمره وظایف محوله به مامور نیست، قرار عدم استماع دعوا صادر کند؟ تا اکنون، هیچ‌یک از نهادهای مذکور، چنین قراری را صادر نکرده‌اند و اگر صادر کنند، این امر برای نظام مالیاتی سنگین بوده و شالوده آن را درهم خواهد ریخت.

ثالثاً: با توجه به نصوص قانونی مربوط به لزوم اعتراض، برفرض که تکلیفی در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها پیش‌بینی نشده باشد و ماموران مالیاتی نیز چنین تکلیفی نداشته باشند، خسارت

وارده، مستند به فقدان آیین نامه خواهد بود که می‌توان آن را به نوعی ابزار تلقی نمود و بر همین اساس و به موجب ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی، اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، مسئول جبران خسارت نخواهد بود.

۲-۳. مسئولیت اعضای هیأت یا ماموران مالیاتی

بند سوم از استدلال شورای عالی مالیاتی، از یک صغری، یک کبری و نتیجه‌گیری تشکیل شده است. صغری این است که موارد مشمول جبران ضرر و زیان در ماده (۲۷۰) احصاء شده، و از آنجا که مسئولیت ماموران مالیاتی دربارهٔ اعتراض تبیین نشده است، نتیجه‌گیری شده است که ماموران مالیاتی مسئول جبران خسارت نیستند و اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، مسئول جبران خسارت هستند. این بند از نظریه شورای عالی مالیاتی از ابعاد مختلف جای تامل است:

یک- شورای عالی مالیاتی بیان داشته است که موارد مشمول جبران ضرر و زیان در ماده ۲۷۰ احصاء شده است. این در حالی است که ماده (۲۷۰) با عطف نمایندگان سازمان امور مالیاتی به ماموران مالیاتی، آنها را در ردیف هم قرار داده است. به تعبیر دیگر، اگر از ماده (۲۷۰) استنباط شود که ماموران مالیاتی فاقد مسئولیت هستند، با توجه به اینکه در ماده مذکور، نمایندگان سازمان امور مالیاتی در هیأت حل اختلاف مالیاتی عطف شده به ماموران مالیاتی، اعضای هیأت نیز نباید مسئولیت داشته باشد.

دو- از صدر بند (۳) این نظریه، این‌گونه فهمیده می‌شود که شورای محترم، انواع مسئولیت‌ها را درهم آمیخته و بیان داشته است: «... موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در بندهای یک و دو ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم احصاء گردیده است...»؛ توضیح اینکه، چهار نوع مسئولیت وجود دارد که به‌طور مختصر تبیین می‌شود:

الف- مسئولیت اخلاقی: مسئولیت اخلاقی، ضمانت اجرایی غیر از وجدان بیدار افراد ندارد. ممکن است ماموری بعد از اشتباه دچار عذاب وجدان شود و خودش را مذمت کند. این نوع مسئولیت همان مسئولیت اخلاقی بوده و گاهی بازدارندگی آن بیشتر از مسئولیت‌های دیگر است (حبیبی، ۱۳۹۹: ۲۳).

ب- مسئولیت انتظامی: منظور از مسئولیت انتظامی و یا انضباطی، مسئولیتی صنفی است. ضمانت اجرای این نوع مسئولیت، به‌خطر افتادن موقعیت شغلی افراد است. همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، شورای محترم مالیاتی، انواع مسئولیت‌ها را درهم آمیخته و بیان داشته است که: «موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در بندهای یک و دو ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم احصاء گردیده است.»؛ این درحالی است که اولاً؛ همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، این ماده درصدد بیان مسئولیت

مدنی و جبران ضرر و زیان نیست و جبران ضرر و زیان را من باب تاکید بیان داشته است. ثانیاً؛ این ماده درصدد بیان مسئولیت انتظامی و انضباطی ماموران مالیاتی است. با وجود این، ماده مذکور، حتی درصدد بیان کلیه تخلفات انضباطی ماموران مالیاتی نیز نیست (عامری، ۱۳۹۶: ۵۴). به همین دلیل بیان داشته است: «مجازات تخلف ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در موارد زیر عبارت است از: به تعبیر دیگر این ماده فقط درصدد بیان مجازات تخلف در موارد ذکر شده است. پس این ماده همه تخلفات را شامل نمی‌شود.

ج- مسئولیت کیفری: علاوه بر جرایم عادی مانند اخذ رشوه، اختلاس و غیره که در قانون مجازات اسلامی و دیگر قوانین برای برخی از ناهنجاری‌ها وضع شده و ممکن است گریبان ماموران مالیاتی را نیز بگیرد، قانون مالیات‌های مستقیم، جرایم خاصی را برای ماموران مالیاتی مقرر نموده است. از جمله این جرایم؛ عدم رسیدگی به مالیات است، به گونه‌ای که عدم رسیدگی منجر به مرور زمان و یا غیرقابل وصول شدن مالیات گردد. قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر مجازات انتظامی که برای این افراد قائل شده و آنها را شایسته کار مالیاتی ندانسته، و برکناری آنها را از خدمات مالیاتی حکم داده است، مشمول مجازات کیفری دانسته است. البته تعقیب کیفری، مستلزم داشتن عنصر معنوی است. به تعبیر دیگر، مجازات کیفری اصولاً گریبانگیر افرادی خواهد شد که دارای سوءنیت باشند. قانون مالیات‌های مستقیم در این باره مجازات خاصی را تعیین ننموده و گویا آن را به مقررات دیگر احاله داده است (رحیمی نیت، ۱۳۹۸: ۱۳۵).

از دیگر جرم‌انگاری‌های قانون مالیات‌های مستقیم برای ماموران مالیاتی، فراهم نمودن عمدی و وسایل تعقیب مؤدیان بی‌تقصیر است. قانون در این باره برای این افراد، شش ماه الی دو سال مجازات مقرر نموده است. البته همچنان که قانون در این باره نیز تاکید نموده، این جرم نیز مانند بسیاری دیگر از جرایم، مستلزم وجود عنصر معنوی بوده و مامور مالیاتی باید در این باره نیز سوءنیت داشته باشد (عباسی، ۱۳۹۰: ۷۲).

یکی دیگر از مواردی که برای مامورین دارای مسئولیت کیفری بوده، معاونت در جرایم ماده ۲۷۴ مؤدیان مالیاتی و همچنین، عدم گزارش جرایم مذکور است. همچنان که دیده می‌شود، معاونت در جرایم ماده ۲۷۴ و عدم گزارش جرایم مذکور مستوجب مجازات کیفری برای ماموران مالیاتی خواهد بود (نوری نژاد، ۱۳۹۹: ۶۳).

د- مسئولیت مدنی: مسئولیتی مدنی که برای ماموران مالیاتی حاصل می‌شود، ممکن است به دلیل ورود خسارت به دولت و یا ورود خسارت به مؤدی باشد. برای تحقق مسئولیت مدنی لازم است سه رکن تحقق پیدا کند: ۱- ضرر؛ ۲- انجام فعل؛ ۳- رابطه سببیت بین ضرر و انجام فعل.

همچنان که پیش تر بیان شد، شورای عالی مالیاتی؛ انواع مسئولیت‌ها را درهم آمیخته و در صدر بند سوم استدلال‌های خود بیان کرده است: «موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در بندهای یک و دو ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم احصاء گردیده است.» این در حالی است که اولاً؛ شأن تقنین این ماده، مسئولیت مدنی نیست. این ماده ضمن بیان کلی دربارهٔ مسئولیت انضباطی و کیفری بر مسئولیت مدنی نیز تاکید دارد و اجمالاً مسئولیت مدنی را نیز بیان کرده است تا مبادا این توهم ایجاد شود که با مجازات متخلفین، مسئولیت مدنی آنها منتفی می‌شود. رسالت اصلی این ماده از صدر ماده مشخص می‌شود. ماده قانون با تعبیر ذیل شروع می‌شود: «مجازات تخلف ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در موارد زیر عبارت است از: ...» ثانیاً؛ اینکه حتی قانونگذار درصد احصاء کلیه مسئولیت‌های کیفری و انضباطی نیست. قانونگذار به صراحت بیان داشته است؛ مجازات تخلف در موارد زیر عبارت است از: ... به تعبیر بهتر در این ماده، فقط تعدادی از تخلفات و مجازات آنها بیان شده است، نه همه تخلفات و مجازات‌ها. ثالثاً؛ قلمروی مسئولیت مدنی محدود به این موارد نبوده و در هر جا و به هر علتی، در اثر تقصیر شخصی، خسارتی به دیگری وارد شود، و ارکان مسئولیت مدنی نیز تحقق پیدا کند، وی مسئول جبران خسارت خواهد بود (ربانی، ۱۳۹۲: ۲۴).

آنچه که از ماده ۲۷۰ ق. م. م استنباط می‌شود، این است که مسئولیت انتظامی برخلاف مسئولیت کیفری، مستلزم وجود عنصر معنوی نبوده و مانند مسئولیت مدنی، حتی بدون سوءنیت نیز تحقق پیدا می‌کند. بنابراین، صرف تسامح و غفلت مامور مالیاتی که منجر به مرور زمان و یا غیرقابل وصول شدن مالیات شود، به موجب بند (۲) ماده ۲۷۰ از خدمات مالیاتی برکنار خواهد شد (میرشجاعی، ۱۳۹۴: ۲۰۵). همچنین به موجب قسمت اخیر بند دو همان ماده، صرف مورد اقدام قراردادن امر مالیاتی مختوم توسط مامور مالیاتی، حتی بدون سوءنیت، مستوجب انفصال از خدمات دولت به مدت یک الی چهار سال خواهد شد. همچنین به موجب بند (۱) این ماده، چنانچه حتی به تسامح نیز مامور مالیاتی، مالیات مؤدی را کمتر و یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص دهد، به سه ماه تا پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد. آنچه در این قانون جای تأمل بوده، این است که رسیدگی مالیاتی براساس حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده و در اصل، مامور مالیاتی نمی‌تواند تمام اسناد مؤدی را رسیدگی کند؛ به تعبیر دیگر، رسیدگی حرفه‌ای و تخصصی مالیاتی که توسط یک مامور زبده و کارکشته صورت می‌پذیرد، صرفاً با بررسی برخی از اسناد انجام می‌شود. حال، قانونگذار چگونه تسامح و غفلت مامور مالیاتی را مستوجب مسئولیت انتظامی و مدنی دانسته است.

متذکر می‌شود؛ عدم اعتراض به آراء اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی ممکن است سه نوع مسئولیت مدنی، انتظامی و کیفری به همراه داشته باشد. درست است، عدم اعتراض به آراء اشتباه هیأت حل

اختلاف مالیاتی می‌تواند به عنوان تقصیر تلقی شود، ولی صرف عدم انجام وظیفه، کافی نیست که شخص مشمول مسئولیت مدنی شود؛ بلکه باید ارکان دیگر که عبارتند از: ورود خسارت، رابطه سببیت بین ورود خسارت و عدم اعتراض مسلم شود.

در پایان، متذکر می‌شود که گرچه رسیدگی به دعاوی مربوط به مسئولیت مدنی از اختیارات نظام دادگستری و به‌ویژه دادگاه‌های حقوقی است و آنها باید تحقق ارکان مسئولیت مدنی، یعنی ارتکاب فعل زیانبار، ورود خسارت و رابطه سببیت بین فعل زیانبار و ورود خسارت را احراز کنند. (فلاح خاریکی، ۱۴۰۲: ۳۴)؛ ولی ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌ها، تعیین میزان خسارت را به عهده شورای عالی مالیاتی نهاده است. این وظیفه شورای عالی مالیاتی از جهت تخصص آنها در محاسبه میزان مالیات هست. با توجه به جایگاهی که شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی دارد، اصولاً اعضای آن باید از جهت تجربه و تخصص در صدر دیگر ماموران مالیاتی باشند. درحقیقت، ماده (۲۷۰) قانون مالیات‌ها، اعضای شورای عالی مالیاتی را در جایگاهی شبیه به جایگاه کارشناس قرار داده است.

۳- مسئولیت مدنی اعضای هیأت، در صورت عدم اعتراض مسئولین

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که اگر ماموران مالیاتی و مسئولین اعتراض نکنند، ماموران مالیاتی مسئول جبران خسارت هستند و یا اعضای هیأت حل اختلاف؟

همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، پاسخ دادن به این سوال چندان راحت نبوده و این مهم به عهده دادگاه‌های عمومی است. قضات دادگاه‌ها در این باره باید هر پرونده را به طور جداگانه بررسی کنند و ارائه یک فرمول چندان صحیح نیست. نویسندگان حقوقی در این باره که اگر چند سبب به صورت طولی موجب بروز خسارت شود، کدام یک از اسباب مسئول هستند، اتفاق نظر ندارند و در این باره دیدگاه‌های مختلفی ارائه شده است؛ ضمن اینکه گاهی برای مسئولیت، علل موجهه نیز تبیین نموده‌اند.

همچنان‌که بیان شد، در اجتماع «اسباب طولی»، نظریه‌های مختلفی بیان شده است که برخی از نظریه‌ها به ترتیب زیر است:

الف- نظریه سبب مقدم در تاثیر: براساس این نظریه، هرگاه چند سبب به نحو تعاقب، خسارتی وارد کنند، سببی ضامن است که تاثیر آن در ایجاد خسارت، نسبت به سایر اسباب مقدم است، ولو آنکه در پیدایش، همزمان و یا حتی مؤخر باشد (بهرامی احمدی، ۱۳۹۱: ۲۶۰). قول مشهور فقهای امامیه، این دیدگاه را تایید می‌کند و این دیدگاه در نظام حقوقی اروپا نیز طرفدارانی دارد (تقی‌زاده، هاشمی، ۱۳۹۳: ۱۱۹).

ب- نظریه توزیع مسئولیت به نسبت تاثیر: این نظریه، گرچه منطبق با عدالت و اصول است، ولی طرفداران زیادی در بین فقها و حقوقدانان ندارد و صاحب جواهر، آن را منافی با قواعد اشتراک

دانسته‌اند (نجفی، ج ۴۲، ۱۳۶۵: ۱۴۷).

ج- نظریه تساوی: براساس این دیدگاه، تمام اسبابی که موجب بروز خسارت شده‌اند، در جبران آن باید به طور مساوی شراکت داشته باشند (پاتریس، ۱۳۸۲: ۷۳).

د- نظریه سبب پویا: براساس این دیدگاه، سبب «پویا» باید خسارت را جبران کند. منظور از سبب پویا، سببی است که باعث ایجاد تغییرات و نتیجه محسوس خارجی شده باشد و به تعبیر دیگر، عاملی است که در مسیر حرکت ظاهر شده است (تقی‌زاده، هاشمی، ۱۳۹۳، ۱۲۲).

ه- نظریه سبب بلاواسطه یا متصل به نتیجه: براساس این دیدگاه، عاملی که به طور «مستقیم» و «بلاواسطه»، موجب ورود خسارت می‌شود، ضامن تلقی می‌شود. طرفداران این نظر معتقد هستند که منطقاً و عرفاً باید آخرین عاملی که به طور مستقیم باعث صدمه و خسارت شده، مسئول شناخته شود. مثلاً کسی دیگری را با چاقو می‌زند و وی را به بیمارستان منتقل می‌کنند و پزشک در درمان قصور می‌کند، براساس این مبنا، پزشک مقصر است (پاتریس، ژردن، ۱۳۸۲، ص ۷۶).

و- نظریه سبب متعارف: منظور از سبب متعارف، سببی است که برحسب جریان عادی امور موجب پیدایش خسارت می‌شود. به نظر می‌رسد که این دیدگاه نسبت به دیدگاه‌های دیگر مقبول‌تر باشد. البته تشخیص سبب متعارف اصلی همیشه کار آسانی نیست، و دادگاه باید با جلب نظر کارشناس، رابطه سببیت بین رفتار شخص و خسارت وارده را احراز کند (کاتوزیان، ۱۳۸۴، ۸۶).

به نظر می‌رسد که بیشتر دانشمندان حقوق به این نتیجه رسیده‌اند که هیچ نظریه علمی و فلسفی نمی‌تواند به طور قاطع، حاکم بر مسأله رابطه سببیت باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۸۹). براین اساس اولاً؛ تشخیص مسئولیت و صدور حکم درباره آن به عهده دادگاه‌های حقوقی است، نه سازمان امور مالیاتی. ثانیاً؛ فرمول و قاعده قاطع را نیز در این باره نمی‌توان تبیین نمود. گاهی بنابه دلایل زیر، به نظر می‌رسد که ماموران مالیاتی، حداقل مسئول جبران قسمتی از خسارت بوده و یا اینکه اعضای هیأت مسئول، جبران همه خسارت نیستند.

در پاسخ به این سوال که اگر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، رأی اشتباهی را صادر نمایند، و ماموران مالیاتی به آن اعتراض نکنند، مسئول جبران خسارت اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و یا ماموران مالیاتی باید بین فروض مختلف قائل به تمایز باشد؛

الف- اگر هر یک از آنها در کارشان تعمد داشته باشند و طرف دیگر تعمد نداشته باشد، شخصی که علم و قصد داشته، مسئول پرداخت کل خسارت خواهد بود. به تعبیر دیگر، اگر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی در صدور رأی اشتباه تعمد داشته باشند، آنها باید خسارت را پرداخت کنند و اگر ماموران مالیاتی به طور عمد و با علم به اشتباه بودن رأی، به آن اعتراض نکنند، مسئول پرداخت خسارت خواهند بود

و اگر هم علم و قصد از طرف هر دو باشد، هر دو مسئول پرداخت خسارت به طور مساوی خواهد بود.

ب- اگر صدور رأی اشتباه به دلیل نقص در سامانه‌ها و ملزومات باشد؛ به عنوان مثال، میزان معافیت ماده ۱۵ که مؤدی مورد استفاده قرار داده، در سامانه هیأت حل اختلاف مشخص نباشد و یا اطلاعات لازم در داخل پرونده نبوده و اطلاعات از پرونده خارج شده باشد؛ در این صورت، اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی مسئول نخواهند بود و مسئولین اداره مکلف هستند که بعد از صدور رأی، آن را بررسی کنند و اگر سامانه آنها، اطلاعات صحیح را نشان دهد و یا تنظیم‌کنندگان گزارش، پی به مفقود شدن اوراق ببرند، مکلف هستند نسبت به آرای اشتباه اعتراض کنند و مستندات لازم را ارائه دهند و اگر اعتراض نکنند، آنها مسئول پرداخت خسارت خواهند شد.

ج- اگر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی در صدور رأی اشتباه، همچنین مسئولین اداره در عدم اعتراض به آن تعدد نداشته باشند، همه آنها مسئول جبران خسارت خواهند بود و همه آنها به طور مساوی مسئول جبران خسارت هستند.

۳-۱. نظریه اقدام

براساس این نظریه، اگر کسی با توجه و آگاهی، عملی را انجام دهد که موجب ورود زیان توسط دیگران به او گردد، واردکننده زیان که شخص دیگری است، مسئول خسارت نخواهد بود. فقها، عدم مسئولیت واردکننده زیان را مستند به «اقدام» دانسته‌اند. درحقیقت، اقدام در این معنا؛ مانعی برای اجرای قواعد ضمان قهری است. برخی از صاحب نظران فقه و حقوق بیان داشته‌اند: «مانعیت اقدام برای اجرای قواعد حمایتی از خسارت‌دیدگان، آن چنان بداهت عرفی و عقلی دارد که نیازی به جستجوی مستندات نقلی برای آن احساس نمی‌شود.» (محقق داماد، ۱۳۸۲: ۲۲۲).

با توجه به مقدمه بالا و با عنایت به این امر که هیأت حل اختلاف مالیاتی، نهادی است مستقل و صرفاً اداره امور دبیرخانه‌ای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی می‌باشد. (تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم)؛ سازمان امور مالیاتی متولی امور مالیاتی بوده و از آنجا که قانونگذار در مواد (۲۴۷) و (۲۵۱)، حداقل اجازه اعتراض به آراء مالیاتی را به ماموران مالیاتی مربوطه داده است. یکی از موارد معافیت از جبران خسارت، قاعده اقدام است. اینکه سازمان امور مالیاتی، با وجود اجازه قانونگذار، به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی اعتراض نکند، به نظر می‌رسد منطبق با قاعده اقدام باشد؛ همچنان که اگر شخصی به آراء دادگاه اعتراض نکند و بعد از اتمام مهلت اعتراض، درصدد شکایت از قاضی صادرکننده حکم باشد؛ چراکه افراد مکلف هستند ضرر و خسارت را از خود دور کنند. نویسندگان حقوقی از ماده (۱۵) قانون

بیمه، اتخاذ ملاک کرده و بیان داشته‌اند، زیان دیده باید در احتراز از خطر و جلوگیری از گسترش میزان ضرر در حدود متعارف بکوشد و اثر سستی و کاهلی او بر عهده دیگری نیست، هرچند که دیگری مقتضی ایجاد ضرر را فراهم کرده باشد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۳۰۶).

یکی از صاحب نظران دانش حقوق بیان کرده است در صورتی که حادثه خارجی یا دیگری، خطر را بدون رضا و دخالت زیان دیده ایجاد کرده و او به هنگام از آن احتراز نکرده است، در زمره مواردی به حساب می‌آید که حادثه دو سبب دارد؛ پس، منطبق حکم می‌کند که ضرر به هر دو سبب نسبت داده شود و زیان دیده از مطالبه تمام خسارت محروم نگردد. وی بالاخره با استناد به بند ۲ ماده ۱۴ قانون مسئولیت مدنی، معیار تقسیم خسارت را در موردی که چند نفر به اجتماع زیانی وارد کرده‌اند، به دست می‌دهد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۳۰۹). در این فراز بیان شده است: «در این مورد، میزان مسئولیت هر یک از آنان، با توجه به نحوه مداخله هر یک از طرف دادگاه تعیین خواهد شد».

۲-۳. اتخاذ ملاک از مسئولیت قاضی و وکیل در مقابل موکل

سوال مورد بررسی این پژوهش، قابل مقایسه با مسئولیت قضات و وکلای در صورت عدم اعتراض وکلا به آراء صادره از دادگاه‌ها است. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که اگر رأیی از دادگاه‌ها صادر شود و وکیل به آن اعتراض نکند و موکل مشمول خسارت شود، چه کسی مشمول مسئولیت خواهد بود؟ قاضی یا وکیل. در این قسمت، مسئولیت این دو مورد مطالعه می‌شود:

۳-۲-۱. مسئولیت قاضی

از مفاد اصل «۱۷۱» قانون اساسی استنباط می‌شود که اگر قاضی، تلاش و کوشش لازم را برای رسیدن به واقع انجام دهد، ولی اشتباه کند، دولت خسارت زیان دیده را باید جبران کند. ظاهراً هم در قانون اساسی و هم در متون فقهی بین «اشتباه» (قصور) و «تقصیر» قاضی تفاوت قائل شده‌اند. اگر قاضی اشتباه (قصور) کند، مسئولیت مدنی ندارد و خسارت از بیت‌المال پرداخت می‌شود؛ ولی اگر تقصیر داشته باشد، وی مسئول است. (کاتوزیان، ۱۳۸۴، ج ۱، ص ۱۷۶-تقی‌زاده، هاشمی، ۱۳۹۳، ص ۱۴۳-ابن ادریس، سرائر، بی تا، ۴۷۹). به نظر می‌رسد که مسئولیت مدنی اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی نیز بر این مبنا باشد، علاوه بر اینکه شغل قاضی و انشاء رأی وی شبیه انشاء رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی است؛ وانگهی، یکی از اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، قاضی دادگستری است که نماینده دادگستری در انشاء آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی است.

۳-۲-۲. مسئولیت وکیل

بیشتر محققین و نویسندگان حقوقی، عدم اعتراض وکلا به آراء دادگاه‌ها را از عوامل مسئولیت مدنی

می‌دانند (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۳۹۰). وکیل با این بهانه که صادرکننده رأی، دادگاه بوده، نمی‌تواند از زیر بار مسئولیت شانه خالی کند (حاتمی‌کیا: ۱۳۹۵: ۳۹). با مقایسه مسئولیت مدنی وکلا نسبت به شکایت و اعتراض به آراء با مسئولیت ماموران مالیاتی نسبت به اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی، این امر استنباط می‌شود که مامورین مالیاتی نیز در این امر مسئولیت داشته و عدم اعتراض به آراء اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی ممکن است موجب مسئولیت مدنی آنها شود.

لازم به ذکر است که وظیفه بررسی رأی هیأت، به عهده رئیس امور مالیاتی است. اصولاً وظایف مربوط به حفظ حقوق دولت در محدوده پرونده‌های مالیاتی، به عهده رئیس امور مالیاتی است و قانونگذار در مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) به این امر تاکید نموده است. تقسیم وظایف در قلمرو امور مالیاتی نیز به عهده رئیس امور مالیاتی است.

۳-۳. مسئولیت نسبت به تقصیر و ملزومات اداری

در دو مورد زیر به نظر می‌رسد نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی، با وجود صدور رأی اشتباه، مکلف به جبران خسارت نباشند.

الف- اگر نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی در صدور رأی اشتباه کرده باشند، و ماموران مالیاتی مربوطه، متوجه اشتباه اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی شوند، ولی با وجود اطلاع از رأی اشتباه، عمداً به آن اعتراض نکنند، به نظر می‌رسد ماموران مذکور، مکلف به جبران خسارت هستند. براساس قاعده، هر جا که علم و عمد در اضرار یا به میدان نهد و دلیل توجیه‌کننده‌ای برای آن نباشد، رابطه علیت بین خطا (سبب) و ضرر را قطع می‌کند و زیان تنها بر عاقد تحمیل خواهد شد؛ زیرا که او مباشر در تلف تلقی می‌شود. لذا گفته‌اند در دعوی جبران خسارت، عمد خوانده، با وجود تقصیر و غفلت زیان دیده، علت منحصر حادثه محسوب می‌شود. (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۵۰۸)

ب- گاهی عامل اشتباه نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی، امری دیگر است. به عنوان مثال، به دلیل اشکال و اختلال در سامانه‌های سازمان؛ نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی، میزان درآمد را به اشتباه درج می‌کنند. براساس ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی؛ هرگاه خسارات وارده، مستند به عمل [کارمندان دولت، شهرداری‌ها و موسسات وابسته به آنها] نباشد، و مربوط به نقص وسایل ادارات و یا مؤسسات مزبور باشد؛ در این صورت، جبران خسارت برعهده اداره یا موسسه مربوطه است. امکانات و تجهیزاتی که در اختیار اداره مالیاتی قرار دارد، قابل مقایسه با امکانات هیأت حل اختلاف مالیاتی نیست. لذا اگر نمایندگان هیأت به دلیل فقدان و یا نقص وسایل، دچار اشتباه شوند، به استناد ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی از مسئولیت مبرا خواهند بود. در چنین شرایطی، مسئولین اداره به عنوان تنها مسبب، مسئول جبران خسارت شناخته می‌شوند.

نتیجه‌گیری

به نظر می‌رسد نظریه شورای عالی مالیاتی و در نتیجه، رأی دیوان عدالت اداری که بخشنامه مورد شکایت را خلاف قانون و خارج از اختیار ندانسته است، از ابعاد مختلف قابل نقد باشد:

الف- شورای عالی مالیاتی در صدر بند (۱) نظریه خود بیان داشته است که: «در اجرای مواد مذکور، اعتراض یا شکایت به آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مامورین یا اداره امور مالیاتی، حسب مورد به عنوان تکلیف قانونی نمی‌باشد.»

اولاً: با توجه به روح مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) قانون مالیات‌ها، تکلیف اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی استنباط می‌شود. در مواد مذکور، اجازه اعتراض به ماموران مالیاتی داده شده است. در صورتی که ماموران مالیاتی، تکلیفی نسبت به اعتراض نداشته باشند و به دلخواه خود بتوانند به رأیی اعتراض کنند و به رأی دیگر اعتراض نکنند، موجب فساد و هرج و مرج می‌شود. ماموران مالیاتی اگر ببینند رأی هیأت اشتباه است و یا احتمال بدهند که با اعتراض به آراء در مراجع بالاتر، حقوق دولت را احقاقی می‌کنند باید اعتراض کنند. ضمن اینکه از مواد (۲۴۷) و (۲۵۱) قانون مالیات‌ها، «جواز» ماموران مالیاتی به اعتراض نسبت به آراء هیأت حل اختلاف استنباط می‌شود. از جمله اینکه در ماده (۲۵۱) این اجازه با تعبیر «می‌توانند» بیان شده است. از طرف دیگر، صاحب نظران بیان داشته‌اند که در حقوق عمومی، «جواز» به معنای «تکلیف» است.

ثانیاً: اینکه آیا اعتراض به رأی هیأت، تکلیف است یا خیر، شورای عالی مالیاتی دچار تناقض شده است. در صدر بند (۱) بیان داشته که چنین تکلیفی نیست. در قسمت اخیر بند مذکور بیان داشته است که: «در مواردی که آرای هیأت حل اختلاف مالیاتی، خلاف موازین و مقررات قانونی صادر شده باشد، مأمورین مالیاتی مربوطه و یا اداره امور مالیاتی در اجرای وظایف محوله، وظیفه دارند نسبت به اعتراض یا شکایت... اقدام نمایند.»

ثالثاً: یکی از جهات قابل نقد رأی شورا این است که گویا شورای محترم، انواع مسئولیت‌های مدنی، انتظامی و کیفری را با هم درآمیخته است. لذا بیان داشته، موارد مشمول جبران ضرر و زیان وارده به دولت در بندهای یک و دو ماده (۲۷۰) احصاء شده است. از پژوهش این نتیجه حاصل شد که اولاً ماده (۲۷۰) در تبیین مسئولیت مدنی نبوده است؛ بلکه مسئولیت مدنی را من باب تاکید بیان کرده و درصدد بیان مسئولیت انتظامی است. ثانیاً؛ حتی درصدد بیان کل مسئولیت‌های انتظامی نیز نیست؛ چراکه در صدر این ماده بیان شده است: «مجازات تخلف ماموران مالیاتی... در موارد زیر عبارت است از: ...» با آوردن عبارت «در موارد زیر»، منظور قانونگذار این بوده تخلفات انتظامی ممکن است منحصر به

موارد مذکور نباشد.

رابعاً؛ شورای محترم بیان داشته‌اند که مسئولیت هر یک از مامورین مالیاتی در چارچوب مقررات اجرایی ماده ۲۱۹ می‌بایست تعیین و مطابق آن اقدام گردد نیز صحیح نیست. اولاً، ماده (۲۱۹) آیین‌نامه بوده و نمی‌تواند مغایر قانون باشد. ثانیاً، این ماده شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات را تبیین نموده است. در قانون مالیات‌ها، ده‌ها مورد وظیفه تبیین شده که در آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۱۹)، حتی اشاره‌ای به آن نیز نشده است.

ب- بنا به دلایل مختلف ممکن است نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی، مشمول مسئولیت مدنی نباشند؛ در این صورت، ممکن است مسئولیت به عهده ماموران مربوطه و مسئولین اداره نهاده شده و یا به استناد ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، این مسئولیت به دولت بار شده باشد.

ج- عدم اعتراض به آراء اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی ممکن است سه نوع مسئولیت مدنی، انتظامی و کیفری به همراه داشته باشد. درست است عدم اعتراض به آراء اشتباه هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌تواند به عنوان تقصیر تلقی شود، ولی صرف عدم انجام وظیفه کافی نیست که شخص مشمول مسئولیت مدنی شود، بلکه باید ارکان دیگر که عبارتند از: ورود خسارت، رابطه سببیت بین ورود خسارت و عدم اعتراض باید مسلم شود.

د- ایرادات وارد به رأی شورای عالی مالیاتی، به رأی دیوان عدالت اداری نیز وارد است؛ ضمن اینکه، شورای عالی مالیاتی این صلاحیت را ندارد که تعیین کند مسئولیت مدنی بر دوش چه کسی است. این امر به عهده دادگاه‌های دادگستری است، ولی با وجود شکایت از نظریه شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری به آن التفات نداشته است.

بنابراین، اگر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، رأی اشتباهی را صادر کنند و اداره مالیاتی نیز به آن اعتراض ننماید؛ اگر هر یک از اعضای هیأت و یا ماموران مالیاتی، از روی عمد و آگاهی مرتکب عمل خلاف شده باشند، مسئول جبران خسارت خواهند بود؛ ولی اگر هر دوی آنها عمد داشته باشند و یا هیچ‌کدام، علم و آگاهی نداشته باشند، هر دو مسئول جبران خسارت هستند و آنها باید به طور مساوی خسارت را جبران کنند. اگر قصور هر یک از آنها در اثر نقص لوازم و تجهیزات و سامانه‌ها باشد، وی مسئول جبران خسارت نخواهد بود.

پیشنهادها

پیشنهاد می‌شود تبصره‌ای به ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌ها به ترتیب ذیل اضافه شود: «تبصره ۷- اداره امور مالیاتی مکلف است به محض وصول آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی، آنها را مورد بررسی قرار داده و در صورتی که از نظر ماهوی، شکلی و یا عدم رعایت مقررات قانونی، اشتباهی در آن رخ داده باشد، در مورد

آراء بدوی، طی بیست روز به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر اعتراض و نسبت به آراء هیأت حل اختلاف تجدیدنظر با رعایت ماده (۲۵۱) ق.م.م، ظرف چهل و پنج روز به دادستانی انتظامی مالیاتی جهت اعتراض در شورای عالی مالیاتی اعلام نمایند.»

منابع

۱. ابن ادریس حلی، ابوجعفر محمد (بی تا). سرائر: موسسه نشر الاسلامی، جلد ۳، ص ۴۷۹.
۲. امامی، حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی، جلد ۱، کتابفروشی اسلامیة.
۳. امیری، حسینعلی؛ امامی قشلاق، محسن (۱۴۰۱). صلاحیت های قانونی مقامات محلی دولت در حقوق اداری ایران، تهران: نشر میزان.
۴. انتظاری نجف آبادی، علیرضا (۱۳۹۴). مسئولیت مدنی ناشی از خسارات زیست محیطی، تهران: نشر مخاطب.
۵. بهرامی احمدی، حمید (۱۳۹۱). ضمان قهری، انتشارات دانشگاه امام صادق (ع).
۶. تقی زاده، ابراهیم و هاشمی، سیداحمدعلی (۱۳۹۳). مسئولیت مدنی (ضمان قهری)، انتشارات دانشگاه پیام نور.
۷. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۹). وسیط در ترمینولوژی حقوق، تهران: گنج دانش.
۸. حاتمی کیا، روح الله (۱۳۹۵). مسئولیت کیفری و مدنی وکلا؛ انتشارات کتیبه نوین.
۹. حبیبی، معصومه (۱۳۹۹). مسئولیت مدنی تبلیغات در فضای مجازی، رشد فرهنگ.
۱۰. حمیتی واقف، احمد علی (۱۳۸۹). حقوق مدنی ۴، تهران: انتشارات جنگل.
۱۱. خدابخشی، عبدالله (۱۴۰۲). حقوق داوری و دعاوی مربوط به آن در رویه قضایی، انتشارات سهامی انتشار.
۱۲. ربانی، سید محمد (۱۳۹۲). اصول و حقوق مالیاتی، انتشارات چویل.
۱۳. رحیمی نیت، ایمان (۱۳۹۸). حقوق کیفری مالیاتی، انتشارات مجد.
۱۴. رفسنجانی مقدم، حسین؛ حسن پور، معصومه (۱۳۹۵). ترمینولوژی تنقیح قوانین، انتشارات نگاه بینه.
۱۵. ژوردن، پاتریس (۱۳۸۲). اصول مسئولیت مدنی، ترجمه و تحقیق مجید ادیب، انتشارات میزان.
۱۶. شمس، عبدالله (۱۳۸۶). آیین دادرسی مدنی، ج ۱، تهران: انتشارات دراک.
۱۷. صفایی، سیدحسین و رحیمی، حبیب الله (۱۳۹۰). مسئولیت مدنی (الزامات خارج از قرارداد)، تهران: انتشارات سمت.
۱۸. عامری، ریحانه (۱۳۹۶). حقوق مالیاتی ایران، انتشارات پندار قلم.
۱۹. عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰). حقوق مالیات ها از منظر حقوق خصوصی، انتشارات نگاه آینه.
۲۰. عباسی، محمدرضا (۱۴۰۰). مجموعه مقالات در نقد مقررات مالیاتی (ج ۱)، انتشارات پایگاه

تخصصی نورمگز.

۲۱. فلاح خاریکی، مهدی (۱۴۰۲). ضمان قهری، تهران: دوران‌دیشان.
۲۲. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴). ضمان قهری، مسئولیت مدنی، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۲۳. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۵). دوره مقدماتی حقوق مدنی: وقایع حقوقی، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۲۴. الکرکی، علی بن الحسین (۱۴۱۰). جامع المقاصد فی شرح القواعد، ج ۴، چاپ اول، قم: موسسه آل بیت.
۲۵. محقق داماد، مصطفی (۱۳۸۲). قواعد فقه بخش مدنی، انتشارات مرکز نشر علوم اسلامی.
۲۶. ملکی، مسلم؛ هاشمی، دکتر سید محمد (۱۳۹۶)، معیار مطلوب طبقه بندی صلاحیت اداری، تحقیقات حقوقی تطبیقی ایران و بین الملل، شماره ۳۶.
۲۷. میرشجاعی، سید علی اصغر (۱۳۹۴). اصول حقوق مالیات در ایران، انتشارات راشدین.
۲۸. نجفی، محمد حسن (۱۳۶۵). جواهر الکلام، ج ۴۳، قم: انتشارات دفتر تبلیغات اسلامی.
۲۹. نوری نژاد، محمد امین (۱۳۹۹). سیاست کیفری ایران در قبال جرایم مالیاتی، انتشارات ماهواره.
۳۰. واعظی، مجتبی (۱۴۰۲)، مفهوم و کارکرد صلاحیت در حقوق اداری، دوره ۲۵، شماره ۸۰.