

## فصلنامه حقوق اداری (علمی - پژوهشی)

سال ششم، شماره ۱۸، بهار ۱۳۹۸

### بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی

ولی رستمی<sup>۱</sup>؛ عزیزاله نوروزی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۲/۰۶

#### چکیده

دستگاه مالیاتی یکی از دستگاه‌های قضاوتی از نوع مالی است. دستگاه قضاوتی به دلیل حساس بودن بحث عدالت و اجرای آن خود به خود می‌تواند زمینه‌های ایجاد فساد را در خود پرورش دهد؛ لذا بجاست که در سیستم حکومتی و اداری جامعه، روشی را برای کاهش آن به طور سیستماتیک به وجود آورد. موضوع این مقاله، بررسی بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی است. سؤال اصلی این مقاله: بسترهای حقوقی که باعث کاهش فساد مالیاتی می‌شود، کدامند؟ برای پاسخ به سؤال فوق بررسی آیین دادرسی مالیاتی با ذکر مواد قانونی، آیین‌نامه‌ها، دستور العمل‌ها و بخشنامه‌ها و مقررات موضوعه استفاده شده است. روش تحقیق در این مقاله از روش تحقیق تحلیلی و توصیفی و روش گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای است. از دلایل عدم موفقیت مقابله با فساد مالیاتی می‌توان به فقدان برنامه منجمد و با در نظر گرفتن تمام ابعاد تدوین برشمرد.

با توجه به اهمیت وجود نظام اداری سالم و اثرات آن در توسعه کشور، نگارنده این مقاله سعی می‌نماید به بررسی مفهوم فساد مالیاتی، علل ایجاد فساد مالیاتی و آثار فساد مالیاتی را از بستر حقوقی مورد بررسی قرار دهد تا اهمیت مبارزه با این پدیده شوم بهتر تبیین شود.

**واژگان کلیدی:** مأموران مالیاتی، بسترهای حقوقی، فساد مالیاتی، قوانین مالیاتی.

۱. دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران vrostami@ut.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، گروه حقوق، دانشکده حقوق، الهیات و معارف اسلامی، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)؛ anoroozi93@gmail.com

## مقدمه

بر اساس محتوای ادبیات «فساد اداری» موجود، این پدیده جدید نبوده و سابقه آن به قدمت شکل‌گیری دولت‌های مستقل می‌باشد. از این رو پدیده‌ای فراگیر و همه‌جایی و همه‌زمانی است. فساد اداری بخشی از مجموعه مسائلی است که سازمان‌ها در دوره عمر خود به ناگزیر آن را تجربه می‌کنند. این مجموعه مسایل به معضلاتی اشاره دارد که به طور عمده ریشه‌های آن در سازمان دولتی و خارج از سازمان قرار داشته، ولی آثار آن سازمان‌ها را متأثر می‌سازد. فساد پدیده‌ای عام و فراگیر است و چیز تازه‌ای نیست مروری بر قوانین مجازات و تنبیه تمدن‌های باستان، حاکی از آنست که رشوه در بین یهودیان، چینی‌ها، ژاپنی‌ها، رومیان و آمریکا مسأله جدی بوده است. در شبه جزیره هند فساد در طی سلطه بریتانیا کاملاً رواج داشت و به امر بدیهی تبدیل شده بود؛ به این معنا که تقریباً فساد سیستماتیک همه مقامات دولتی را در همه سطوح سلسله مراتب سیاسی و اداری فراگرفته بود.

اقتصاد ایران هم سال‌هاست با این پدیده شوم روبرو است. انحصارات وسیع، ساختار رانتی، سطح پایین کیفیت قوانین و عدم شفافیت گسترده موجب شده است که متأسفانه ایران در زمره کشورهای فاسد محسوب شود. سازمان شفافیت بین‌الملل، سالانه وضعیت همه کشورها را از نظر سطح فساد بررسی و رتبه‌بندی می‌کند. یکی از پارامترهای ارزیابی، شاخص فساد اقتصادی می‌باشد. این نوع فساد، سوءاستفاده از اعتماد مردم در جهت منافع شخصی است که معمولاً در قالب رشوه، اختلاس، تقلب، کلاهبرداری و اخاذی ظهور می‌کند. نگاهی به جایگاه و رتبه ایران از منظر شاخص فساد در ۱۱ سال اخیر، گویای عمق فساد در نظام اداری کشورمان می‌باشد.

جدول (۱) رتبه ایران از منظر شاخص فساد در جهان

سال	رتبه ایران	سال	رتبه ایران
۲۰۰۵	۹۳	۲۰۱۱	۱۲۰
۲۰۰۶	۱۰۵	۲۰۱۲	۱۳۳
۲۰۰۷	۱۳۱	۲۰۱۳	۱۴۴
۲۰۰۸	۱۴۱	۲۰۱۴	۱۳۶
۲۰۰۹	۱۶۸	۲۰۱۵	۱۳۱
۲۰۱۰	۱۴۶		

این بررسی در سال‌های گذشته بین ۱۸۰ کشور دنیا انجام شده و کشورهای مثل دانمارک، فنلاند و زلاندنو در بالای جدول و در زمره پاک‌ترین کشورها و کشورهایی همچون کره شمالی، افغانستان و سومالی نیز در انتهای جدول و در میان فاسدترین کشورها قرار گرفته‌اند.

بررسی روند حرکتی ایران در ۱۱ سال اخیر نشان‌دهنده حرکت ما به سمت فساد بیشتر بوده است. بدترین رتبه کشور در سال ۲۰۰۹ رقم خورده است که در میان ۱۸۰ کشور مورد بررسی جایگاه ۱۶۸ را به خود اختصاص داده است.

### ۱. تعریف فساد و انواع فساد

تعریف دقیق فساد واقعاً دشوار است؛ زیرا واژگان زیادی که به نوعی با این مفهوم هم خانواده هستند به صورت مترادف با آن به کار می‌روند و این در حالی است که به نظر می‌رسد این واژگان در زمره مصادیق فساد هستند، برخی از این واژگان عبارتند از: رشوه، اعمال نفوذ، تقلب و فریب، اختلاس، اخاذی، رقیق بازی، تبانی، خیانت در امانت، سوءتدبیر، حمایت، رانت‌جویی، خویشاوند سالاری و ... (ایران‌شاهی به نقل از صدیق، ۲۰۰۹) در این مقاله تعریف فساد از نظر لغوی، اصطلاحی، قانونی و بین‌المللی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۱-۱. تعریف اصطلاحی فساد

اصطلاح (فساد Corruption) از ریشه لاتین (Corruptus) و از فعل (Rumpere) به قطعات شکستن با پیشوند Com به یکدیگر گرفته شده که به معنای شکستن است؛ به این معنا که در فساد چیزی می‌شکند یا نقض می‌شود که ممکن است یک هنجار اخلاقی، قانونی یا حتی مقررات اداری باشد. معنی کلمه «فساد» (به فتح فاء) مطابق لغت‌نامه دهخدا عبارت است از: «تباه شدن، آشوب و فتنه بر پا کردن، ضد صلاح، به ستم گرفتن مال کسی را و ...». (احمدی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۳)

#### ۱-۲. تعریف قانونی فساد

فساد از نظر قانون هرگونه فعل یا ترک فعلی است که توسط هر شخص حقیقی یا حقوقی به صورت فردی، جمعی یا سازمانی که عمداً و باهدف کسب هرگونه منفعت یا امتیاز مستقیم یا غیرمستقیم برای خود یا دیگری، با نقض قوانین و مقررات کشوری انجام پذیرد؛ یا ضرر و زیانی را به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و یا جمعی از مردم وارد نماید

نظیر: رشاء، ارتشاء، اختلاس، تبانی، سوءاستفاده از مقام یا موقعیت اداری، سیاسی، جعل، تخریب یا اختفاء اسناد و سوابق اداری و مالی (قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، ۱۳۹۰: ۳).

### ۳-۱. تعریف بین‌المللی فساد

از نظر کنوانسیون بین‌المللی، آنچه که به ثبات و امنیت جوامع و به سنت‌ها و ارزش‌های دموکراسی، ارزش‌های اخلاقی و عدالت جامع لطمه می‌زند و توسعه پایدار و حاکمیت آنان را به خطر می‌اندازد. فساد از نظر این کنوانسیون پدیده‌ای است که با سایر اشکال جوامع به ویژه جرائم سازمان‌یافته و جرائم اقتصادی از جمله پولشویی ارتباط داشته باشد و ذخایر مالی و منابع اساسی کشورها را تهدید کند.

### ۴-۱. انواع فساد

- فساد تصادفی و فساد نظام‌مند: فساد نظام‌مند در جامعه رایج است و به شکل قائده‌مند درمی‌آید، احتمال کشف و مجازات مجرم کاهش و انگیزه فساد کاهش می‌یابد؛ زیرا برخلاف حالت اتفاقی طرفین تمایلی به گزارش کردن خلاف ندارند.

- فساد سازمان یافته و فساد فردی: در فساد سازمان یافته سرمایه‌گذاران می‌دانند به چه کسانی رشوه دهند و در قبال آن چه چیزی به دست آورند. فساد سازمان یافته در واقع پدیده‌ای سیاسی است. یعنی کسانی که در مواضع قدرت هستند از دولت و قدرت برای انتقال منافع و عواید نامشروع به خود و وابستگان استفاده می‌کنند.

- فساد کلان و فساد خرد: فساد رؤسای دولت، وزارت و کارمندان عالی رتبه را فساد کلان و فساد کارمندان جزء مثلاً افراد پلیس و کارمندان گمرک و مالیات را فساد خرد می‌گویند. کنترل فساد کلان مقدم بر خرد است. (بخارایی، ۱۳۸۶: ۸۵)

### ۵-۱. اشکال فساد اداری

فساد اداری به اشکال و انواع مختلفی می‌تواند ظهور داشته باشد. در یک دسته‌بندی کلی اشکال فساد اداری را به شش مقوله زیر دسته‌بندی کرده‌اند:

الف. رشوه<sup>۱</sup>: به معنای وجه یا مالی است که برای ابطال حق و احقاق باطل پرداخت می‌شود. لکن در اصطلاح قانون قبول وجه یا مالی است که کارکنان دولت و سایر کارکنان مطرح قانون به سبب وظیفه دریافت می‌کنند.

ب. اختلاس<sup>۲</sup>: شایع‌ترین نوع فسادکارمندان پس از رشوه، اختلاس است؛ و در اصطلاح علمای حقوق عبارت از تصاحب و تملک مال دولت و توسط کارمندان آورده شده است. پ. تصرف غیرقانونی: آن دسته از کارمندان که وجوه مکان یا هر چیز دیگری را که در مالکیت دولت است و در اختیار دارند به قصد سوءاستفاده توسط خود یا دیگری مورد استفاده قرار دهند ولی قصد تملک آن را نداشته باشند.

ت. تدلیس: در لغت به معنای پنهان کردن و پوشاندن عیب چیزی، فریب دادن، عوام فریبی تباری و هم سازش کردن و همدست شدن برای اقدام به کاری است.

ث. اعمال نفوذ: یکی دیگر از انواع فساد اداری اعمال نفوذ صاحبان قدرت است. اعمال نفوذ و یا پارتی‌بازی واژه‌آشنای نظام دموکراتیک است.

ج. پورسانت: ریشه لغوی پورسانت به معنای صدی چند آورده شده است. این لغت در فرهنگ عامیانه تجاری و روزمره مردم و با همان تلفظ فرانسوی استعمال می‌شود و دو مفهوم از آن استفاده می‌شود:

- درصد مشخصی از یک معامله که فروشنده یا خریدار و یا بعض از هر دو شخص ثالث که وظیفه هدایت و تسریع در معامله را به عهده داشته است پرداخت می‌نمایند.
- مبلغی که مأموران دولتی به صورت پنهانی و غیرقانونی در راه انجام معاملات دولتی به نفع خود اخذ می‌نمایند.

## ۶-۱. فساد مالیاتی

زیر بنا و شالوده فساد مالیاتی، فساد مالی است؛ یا به عبارت دیگر، فساد مالیاتی زائیده انواع فساد (اعم از مالی، اداری، سیاسی و اقتصادی) است. در حقیقت با توجه به این که یکی از منابع مالی در ادبیات اقتصادی و اقتصاد کشور موضوع مالیات است، لذا به جهت کاستی‌ها و نارسایی‌هایی که از حیث قانون و موانع حقوقی و غیرحقوقی از نقطه نظر اجرای قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد، زمینه و بستر برای ایجاد فساد فراهم می‌گردد. در واقع فساد

1. Bribery
2. Rent-Seking

مالیاتی هرگونه سوءاستفاده از موقعیت، قدرت و بهره‌گیری از ابزارهای قدرت در حوزه‌ها و بخش‌های مختلف مالیاتی چه در بخش‌های اداری در قالب رانت، لابی‌گری و چه در حوزه‌های فنی و ارتباط با مؤدیان مالیاتی و تعدیل و تخفیف مالیات (خارج از حدود قانونی) فساد مالیاتی تلقی می‌گردد.

### ۷-۱. انواع فساد مالیاتی

اولین موردی که در بحث مقوله فساد مالیاتی در ذهن متبادر می‌شود موضوع رشوه است. در حالی که رشوه نتیجه انواع فساد در بدنه سازمان از نقطه نظر ساختاری و یا اداری است. رانت، لابی‌گری اداری و سوءاستفاده از موقعیت‌های شغلی و اداری در تمامی سطوح، فرار مالیاتی، اقتصاد سایه و زیرزمینی هر یک از انواع و نمونه‌های فساد می‌باشد. در این نوشتار به مواردی چند از انواع فساد مالیاتی اشاره می‌گردد:

- جعل گواهی‌ها، اوراق مالیاتی و قبوض بانکی پرداخت مالیات؛
- کد فروشی و استفاده از کارت بازرگانی اشخاص غیر به منظور فرار مالیاتی؛
- خرید و فروش فاکتورهای صوری؛
- عدم نظارت بر صورت‌مجلس بند (۲) ماده (۹۷) ق.م.م؛
- عدم اجرای مفاد ماده (۳۳۸) ق.م.م در جهت قطعی نمودن پرونده‌های مالیاتی؛
- تأخیر بیش از حد در اجرای قرارهای صادره از سوی رؤسای امور و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی؛
- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع؛
- عدم رعایت مقررات مربوط به صدور گواهی موضوع ماده (۱۸۷) ق.م.م؛
- تخلف در بخش مربوط به اعمال ضرایب از سوی مأموران تشخیص مالیات (اعمال ضریب غیرواقعی)؛
- اختفاء یا امحای اسناد و مدارک مؤثر در میزان مالیات مؤدی؛
- پدیده شوم اعتیاد در بین برخی از کارکنان مالیاتی.

## ۲. بسترهای رایج در فساد مالی

- رویکرد هزینه - فایده: رویکرد هزینه - فایده بر این ایده مبتنی است که افراد در هر پست و مقامی کنش‌های خود را بر مبنای معیار هزینه - فایده تحلیل می‌کنند و اصولاً زمانی تن به اقدام می‌دهند که منافع حاصل از آن بر هزینه‌هایش بچربد.

- رویکرد محرومیت نسبی: از منظر رویکرد محرومیت نسبی، فساد اداری، واکنشی از جانب افراد و گروه‌های اجتماعی به نظام سیاسی است که احساس می‌کنند منافع و ترجیحاتشان آن گونه که مورد انتظار آنان است، پوشش داده نمی‌شود.

- رویکرد رانت‌جویی: رویکرد رانت‌جویی مبتنی بر این ایده است که سیاسی شدن، تخصیص منابع و ایجاد کمیابی‌های ساختگی توسط دولت، از طریق وضع قوانین و مقررات موردی، فرصت‌های استخراج، رانت را برای سیاستمداران، مجریان و مردم فراهم می‌کند و فساد اداری روشی برای دستیابی به این رانت‌ها است.

- رویکرد کارفرما - غیرکارگزار: در رویکرد کارفرما - غیردولتی از اینجا ناشی می‌شود که محتوای قرارداد کارگزاری بین سیاستمداران (کارفرما) و مجریان برنامه‌ها و سیاست‌های آنها (کارگزاران) در خصوص تأمین منافع عمومی، مشمول تفسیر و بهره‌برداری شخص کارگزاران می‌شود.

- رویکرد حامی - پیرو: در رویکرد حامی - پیرو، این ساختار قدرت سیاسی است که به فساد اداری دامن می‌زند. در این رویکرد، فساد اداری در شبکه روابط حامی - پیرو سازماندهی می‌شود که در آن سیاستمداران و گروه‌های ذی‌نفوذ در قدرت، کارمندان بخش عمومی، افراد و گروه‌های همسوی خصوصی، نقش دارند.

- رویکرد اخلاقی: بر مبنای رویکرد اخلاقی، فساد اداری زمانی اتفاق می‌افتد که کارگزاران دولتی نسبت به اختیار عمومی و نیز بیت‌المال، افراد امانت‌دار و درستکار نباشد و در واقع کج منشی از آنها سربرزند. (گری و کافمن، ۱۹۹۸)

## ۳. بسترهای قوانین و لوایح مرتبط با پیشگیری از فساد

- اصل ۴۹ قانون اساسی: دولت موظف است ثروت‌های ناشی از ربا، غصب، رشوه، اختلاس، سرقت، قمار، سوءاستفاده از موقوفات، سوءاستفاده از مقاطعه‌کاری‌ها و معاملات دولتی، فروش زمین‌های موات و مباحات اصلی، دایر کردن اماکن فساد و سایر

موارد غیرمشروع را گرفته و به صاحب حق رد کند و در صورت معلوم نبودن آن به بیت‌المال بدهد. این حکم باید با رسیدگی و تحقیق و ثبوت شرعی به وسیله دولت اجرا شود.

- فرمان هشت ماده‌ای مقام معظم رهبری: حضرت آیت‌الله خامنه‌ای، فرمان مهمی را در خصوص مبارزه همه جانبه و سازمان یافته با مفسد مالی و اقتصادی، خطاب به سران قوا صادر کردند. متن فرمان رهبر انقلاب اسلامی به رؤسای قوای سه‌گانه بدین شرح است: لازم است نکاتی را به حضرات آقایان و دیگر دست اندرکاران کشور که می‌توانند در مبارزه با فساد مالی ایفای نقش کنند، تذکر دهم:

- با آغاز مبارزه جدی با فساد اقتصادی و مالی، یقیناً زمره‌ها و به تدریج فریادها و نعره‌های مخالفت با آن بلند خواهد شد.

- ممکن است کسانی بخطا تصور کنند که مبارزه با مفسدان و سوءاستفاده‌کنندگان از ثروت‌های ملی، موجب ناامنی اقتصادی و فرار سرمایه‌ها است. به این اشخاص تفهیم کنید که بعکس، این مبارزه موجب امنیت فضای اقتصادی و اطمینان کسانی است که می‌خواهند فعالیت سالم اقتصادی داشته باشند.

- کار مبارزه با فساد را چه در دولت و چه در قوه قضائیه به افراد مطمئن و برخوردار از سلامت و امانت بسپارید. دستی که می‌خواهد با ناپاکی دربیفتد باید خود پاک باشد، و کسانی که می‌خواهند در راه اصلاح عمل کنند باید خود برخوردار از صلاح باشند.

- ضربه عدالت باید قاطع ولی در عین حال دقیق و ظریف باشد. متهم کردن بی‌گناهان، یا معامله یکسان میان خیانت و اشتباه، یا یکسان گرفتن گناهان کوچک با گناهان بزرگ جایز نیست. مدیران درستکار و صالح و خدمتگزار که بی‌گمان، اکثریت کارگزاران در قوای سه‌گانه کشور را تشکیل می‌دهند نباید مورد سوءظن و در معرض اهانت قرار گیرند و یا احساس ناامنی کنند. چه نیکو است که تشویق صالحان و خدمتگزاران نیز در کنار مقابله با فساد و مفسد، وظیفه‌ای مهم شناخته شود.

- بخش‌های مختلف نظارتی در سه قوه از قبیل سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات و وزارت اطلاعات باید با همکاری صمیمانه، نقاط دچار آسیب در گردش مالی و اقتصادی کشور را بدرستی شناسایی کنند و محاکم قضائی و نیز مسئولان آسیب‌زدایی در هر مورد را یاری رسانند.



- وزارت اطلاعات موظف است در چهارچوب وظایف قانونی خود، نقاط آسیب‌پذیر در فعالیت‌های اقتصادی دولتی کلان مانند: معاملات و قراردادهای خارجی، و سرمایه‌گذاری‌های بزرگ، طرح‌های ملی و نیز مراکز مهم تصمیم‌گیری اقتصادی و پولی کشور را پوشش اطلاعاتی دهد و به دولت و دستگاه قضائی در تحقق سلامت اقتصادی یاری رساند و به طور منظم به رئیس جمهور گزارش دهد.

- در امر مبارزه با فساد نباید هیچ تبعیضی دیده شود. هیچ کس و هیچ نهاد و دستگاهی نباید استثناء شود. هیچ شخص یا نهادی نمی‌تواند با عذر انتساب به اینجانب یا دیگر مسئولان کشور، خود را از حساب‌کشی معاف بشمارد. با فساد در هر جا و هر مسند باید برخورد یکسان صورت گیرد.

- با این امر مهم و حیاتی نباید به گونه شعاری و تبلیغاتی و تظاهرگونه رفتار شود. بجای تبلیغات باید آثار و برکات عمل، مشهود گردد. به دست‌اندرکاران این مهم تأکید کنید که بجای پرداختن به ریشه‌ها و ام‌الفسادها به سراغ ضعفا و خطاهای کوچک نروند و نقاط اصلی را رها نکنند. هرگونه اطلاع‌رسانی به افکار عمومی که البته در جای خود لازم است، باید دور از اظهارات نسنجیده و تبلیغات‌گونه بوده و حفظ آرامش و اطمینان افکار عمومی را در نظر داشته باشد. (قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، ۱۳۹۰: ۵).

### ۱-۳. نقش قانون مالیات‌های مستقیم در جلوگیری از فساد مأموران مالیاتی

مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در قانون مالیات‌های مستقیم در موارد زیر عبارت است:

ماده ۲۶۴: وظایف دادستان انتظامی مالیاتی به شرح زیر است:

الف. رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیأت سه نفری موضوع بند (۳) ماده (۹۷) این قانون و سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند و تعقیب آنها.

ب. تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور.

پ. اعلام نظر نسبت به ترفیع مقام مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی.

ت. اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی که در این قانون پیش‌بینی شده است. ماده ۲۶۶: مرجع رسیدگی به تخلف افراد مذکور در ماده (۲۶۲) این قانون مرکب است از دو نفر اعضای هیأت عالی انتظامی غیر از رئیس هیأت و یک نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی بنا به معرفی رئیس شورا. مرجع مذکور طبق مقررات این قانون و قانون رسیدگی به تخلفات اداری و سایر مقررات موضوعه نسبت به موضوع ارجاعی رسیدگی و رای به برائت یا محکومیت صادر می‌نماید.

ماده ۲۶۷: تخلفات انتظامی اعضای شورای عالی مالیاتی و اعضای هیأت عالی انتظامی به دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی در دادگاه اختصاصی اداری مرکب از یکی از رؤسای شعب دیوان عالی کشور به معرفی رئیس دیوان عالی کشور، رئیس کل دیوان محاسبات و رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد رسیدگی قرار می‌گیرد که بر طبق قانون رسیدگی به تخلفات اداری و سایر مقررات مربوط رسیدگی و رای بر برائت یا محکومیت صادر خواهد نمود. این رای قطعی و لازم‌الاجرا است.

ماده ۲۷۰: مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در موارد زیر عبارت است از:

۱- هر گاه بعد از تشخیص مالیات و غیر قابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند، علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می‌نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

۲- در مواردی که مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد جز در مورد اظهار نامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست. مقصر به موجب رای هیأت عالی انتظامی از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد. ضمناً نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد متخلف مسئولیت مدنی داشته و وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد. مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت عالی انتظامی به انفصال از خدمات دولتی از یک الی چهار سال محکوم می‌شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف

واقع در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی تقصیرند فراهم سازند به موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شوند. دادگاه‌ها خارج از نوبت به این جرایم رسیدگی خواهند نمود. این حکم شامل مأموران مالیاتی نیز خواهد بود که در موارد مذکور در مواد (۱۵۶) و (۲۲۷) و (۲۳۹) این قانون به طور کلی، بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله‌ای که باشد، بابت فعالیت دیگر مودی اعم از این که از همان نوع باشد یا نوع دیگر بدون بدست آوردن مدرک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) این قانون مطالبه مالیات نمایند.

تبصره: تشریفات رسیدگی به تخلفات و مجازات آنها جز در مواردی که مقررات خاصی برای آن در این قانون پیش‌بینی شده است مطابق قانون رسیدگی به تخلفات اداری خواهد بود. ماده ۲۷۴: موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:

۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن؛

۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن؛

۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام؛

۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ارسال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده؛

۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع؛

۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی؛

۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.

تبصره ۱- اعمال این مجازات نافعی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد. (زمانی، ۱۳۹۵: ۱۷۲)

### ۲-۳. بسترهای قانون‌گذاری مقابله با فساد مالیاتی

بسترهای قانون‌گذاری مقابله با فساد مالیاتی عبارتند از: ۱- شفافیت و سادگی قوانین مالیاتی، ۲- انسجام و جامعیت قوانین مالیاتی، ۳- ضمانت اجرایی کافی و مناسب قوانین مالیاتی؛ که در نوشتار ذیل هر یک به طور جداگانه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

شفافیت و سادگی قوانین مالیاتی: اساساً پیچیدگی قوانین به صورت‌های مختلفی نمود پیدا می‌کند که مهم‌ترین جلوه آن، حجم قوانین است. حجم قوانین و مقررات به ویژه در زمینه فعالیت‌های اقتصادی در ایران از میزان معقول بسیار بیشتر است. نمونه پیچیدگی قوانین، تغییرات پی‌درپی قوانین و مقررات است، نبود شفافیت قوانین و مقررات یکی دیگر از معیارهای پیچیدگی قوانین و مقررات است. وجود انواع نرخ‌ها، شرایط پیچیده استفاده از معافیت‌ها و شرایط متفاوت در تنظیم مستندات سبب می‌شود تا فعالان اقتصادی نتوانند به راحتی منافع خود را در تعامل با دستگاه‌های دولتی حفظ کنند. ابهام در قوانین و مقررات و امکان برداشت‌های متفاوت نیز یکی دیگر از عواملی است که قوانین را پیچیده می‌کند. این عامل سبب می‌شود تا واحدهای مختلف یک اداره به صورت متفاوتی قانون را اجرا کنند (محمودی، ۱۳۸۲: ۴)

مالیات‌ها به عنوان ابزار مدیریت اقتصادی با رویکرد ایجاد بستر قانونی مناسب جهت اجرای طرح جامع مالیاتی، برقراری ضمانت‌های اجرایی مناسب از طریق تلقی دین مالیاتی به مطالبه عمومی، اصلاح ساختار مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی با هدف گسترش نظارت مالی دولت بر بنگاه‌های اقتصادی، ساده‌سازی و شفافیت قانون و فرایندهای اجرایی آن، اصلاح ساختار و تعدیل نرخ‌های مالیاتی در راستای ساده‌سازی و رفع تبعیض و افزایش تمکین مالیاتی تهیه شده است. از مهم‌ترین رویکردهای اصلاحیه و در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی، حمایت‌های مالی در اقتصاد کشور، جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به جای معافیت‌های مالیاتی مد نظر قرار گرفته است.

انسجام و جامعیت قوانین مالیاتی: مفهوم انسجام به دو گونه قابل فهم است، اول اینکه می‌تواند به معنی ارتباط معنی‌دار با عناصر یک قانون باشد و دوم اینکه با سایر قوانین و مقررات و قوانین انسجام داشته باشد. (رضایی، ۱۳۸۵: ۷)

فرآیند دریافت مالیات را می‌توان از لحاظ ترتیب زمانی به تدوین و تصویب قانون، شناسایی مؤدیان، تشخیص مالیات، کنترل و بازبینی تشخیص‌ها، طرح اعتراض به مالیات تشخیصی و نهایتاً وصول مالیاتی تجزیه کرد. ضعف سیاست‌های مالیاتی (مدیریت مالیاتی) در هر یک از این مراحل می‌تواند جلوی اهداف قانون‌گذار را به هر نحو بگیرد.

تقریباً هیچ معیار سنجش استاندارد (مانند مدت‌زمان مورد انتظار، زمان‌بندی پروژه‌ای بر مبنای درصد پیشرفت کار و...) برای فرآیندها وجود ندارد که به طور منظم قابل پیگیری و ردیابی باشد. لذا وجود انسجام و جامعیت قوانین مالیاتی سبب می‌گردد که به صورت دقیق‌تر به بررسی مالیات پرداخته شود و امکان فساد مالیاتی کمتر گردد.

ضمانت اجرایی کافی و مناسب قوانین مالیاتی: ضمانت‌های اجرایی را می‌توان با استفاده از چند شاخص متفاوت از قبیل جرایم، حبس مدنی و کیفری بر حسب نوع تخلف یا میزان مالیات پایمال شده، یا شدت تقصیر، به انواع مختلف تقسیم کرد. ضمانت اجرایی را تنها باید در مواردی اعمال کرد که فرد متأثر از آنها، به نوعی متخلف محسوب شود. هم چنین نباید بیش از حد شدید یا نامتناسب با میزان تخلف باشد و بر خلاف اصول حاکم بر روند منصفانه، آنها را با اجرا گذارد. ضمانت‌های اجرایی حتی شاید به گونه‌ای طراحی شود که هزینه‌های سازمان امور مالیاتی، از هزینه تحقیقات گرفته تا وصول نهایی را نیز در پیگیری پرونده‌ها افزایش دهد. در واقع می‌توان جریمه‌ها را طوری طراحی کرد که از طریق ترغیب به حل زود هنگام دعاوی میان سازمان امور مالیاتی و مؤدی مالیاتی، کاهش هزینه‌های اجرایی وصول مالیات را سبب شود.

#### ۴. علل پیدایش فساد در نظام مالیاتی

از دلایل پیدایش فساد در نظام مالیاتی می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- عدم سیستم نظارت قوی
- پیچیدگی قوانین و مقررات و عدم شفافیت استانداردها
- ارتباط مستمر مؤدی و مسئولان مالیاتی
- فرهنگ سازمانی ضعیف و تغییرناپذیر
- روحیه کاری و تعهد شغلی پایین

- عدم وجود سیستم‌های تشویقی مناسب
- چشم‌پوشی از تخلفات کارگزاران خاطی
- کاهش حقوق و دستمزد و فشار اقتصادی ناشی از تورم
- قدرت و اختیار زیاد مدیران و ...

### ۵. بسترهای اجرایی مقابله با فساد مالیاتی

بسترهای اجرایی مقابله با فساد مالیاتی مواردی همچون مجازات مالیاتی، راهکارهای جلب همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی (تمکین مالیاتی)، خوداظهاری مؤدیان مالیاتی، تشویقات مالیاتی، امکان حل و فصل اختلافات و دستیابی به توافق مالیاتی، رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی، طرح نظام جامع مالیاتی (دولت الکترونیک مالیاتی)، آموزش و تأمین مالی مناسب کارکنان سازمان امور مالیاتی و اطلاع‌رسانی مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۱-۵. مجازات مالیاتی

قانون‌گذار در بخش پایانی اصلاحیه ماده‌ای را تدوین کرده است که براساس آن نگاه به مالیات از یک موضوع حقوقی به موضوع کیفری تغییر خواهد کرد و بر همین اساس برای فرارهای مالیاتی مجازات کیفری در نظر گرفته می‌شود. بر همین اساس اگر مؤدیان برخی تکالیف خود را انجام ندهند یا خلاف کنند، مجرم محسوب می‌شوند و طبق قانون مجازات اسلامی جرم درجه ۶ از جمله سه ماه تا دو سال زندان، جریمه نقدی و محرومیت اجتماعی برای آنها در نظر گرفته می‌شود، براساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، مرتکب یا مرتکبین جرم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های فوق‌الذکر مسئول پرداخت اصل مالیات و جرائم متعلقه قانونی که تا مهلت مقرر زمان قانونی (پنج سال) مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت هستند. براساس این قانون، هر شخصی که درآمد کسب می‌کند؛ ملزم به پرداخت مالیات است.

جدول شماره (۲) جرائم مالیاتی در سازمان مالیاتی کشور

ردیف	موضوع	جریمه تا پایان سال ۱۳۹۴	جریمه از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱
۱	عدم اطلاع شروع فعالیت صاحبان مشاغل به ادارات امور مالیاتی و تشکیل پرونده در مهلت قانونی ۴ ماهه	۱۰٪ مالیات قطعی تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی	۱۰٪ مالیات قطعی تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی
۲	پرداخت مالیات پس از سر رسید مقرر	به ازای هر ماه ۲/۵٪ مالیات	به ازای هر ماه ۲/۵٪ مالیات
۳	عدم تسلیم اظهارنامه برای مشمولین موضوع بندهای (الف و ب) ماده ۹۵	۴۰٪ مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)	برای تمامی صاحبان مشاغل (گروه اول، دوم و سوم موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ ق.م.م) ۳۰٪ مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)
۴	عدم تسلیم اظهارنامه برای مشمول بند (ج) ماده ۵۹ ق.م.م	معادل ۱۰٪ مالیات متعلق	مشاغل (گروه اول، دوم و سوم موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ ق.م.م) ۳۰٪ مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)
۵	کتمان درآمد یا اظهار هزینه‌های غیرواقعی علی‌رغم تسلیم اظهارنامه	۴۰٪ مالیات متعلق به درآمد کتمان شده یا هزینه غیرواقعی (غیر قابل بخشودگی)	۳۰٪ مالیات متعلق به درآمد کتمان شده یا هزینه غیرواقعی (غیر قابل بخشودگی)
۶	عدم تسلیم تراز نامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر	۲۰٪ مالیات برای هر یک از موارد مذکور	۲۰٪ مالیات برای

هر یک از موارد مذکور (برای صاحبان مشاغل گروه اول)			
--	۱۰٪ مالیات متعلق	رد دفتر	۷
مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و ۲/۵٪ به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از رسید پرداخت	۲۰٪ مالیات پرداخت نشده	عدم پرداخت مالیات حقوق ظرف مهلت مقرر	۸
۲٪ مبلغ مورد معامله	۲٪ مبلغ مورد معامله	عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله، حسب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا شماره اقتصادی دیگران برای معاملات	۹
۱٪ معاملات	۱٪ معاملات	عدم ارائه فهرست معاملات فصلی در مهلت مقرر	۱۰
--	۱۰٪ صورت حساب های ارائه نشده	عدم ارائه صورت حساب های مربوطه خرید در سال عملکرد و سال بعد از آن	۱۱
۲٪ حقوق پرداختی	۲٪ حقوق پرداختی	عدم تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی توسط اشخاص یک به شرح مقررات ق. م. م. مکلف به تسلیم آن می باشند	۱۲
۱٪ مبلغ کل قرارداد	۱٪ مبلغ کل قرارداد		
		عدم تسلیم لیست حقوق ظرف مهلت مقرر عدم ارسال صورت یا فهرست یا قراردادهای پیمانکار	



### ۲-۵. راهکارهای جلب همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی (تمکین مالیاتی)

منظور از تمکین مالیاتی، این است که مؤدیان، قوانین مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می‌نمایند که این رعایت شامل اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز به مراجع مالیاتی و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد. (لاینز، ۱۳۷۹: ۳۸۱).

عدم تمکین مالیاتی، به دلایل گوناگونی نظیر عدم آگاهی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی و تکالیف مربوط، اعمال نامناسب جرائم مالیاتی، ابهام مؤدیان از مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی و عدم اعلام چگونگی مصارف درآمدهای مالیاتی برای مؤدیان و ... است. ارتقای تمکین، از جمله راهبردهایی است که باعث تعامل بیشتر مؤدیان با سازمان امور مالیاتی کشور، تسریع وصول مالیات‌ها، کاهش هزینه‌های وصول و به تبع آن افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد شد که برای این مهم، لازم است سازمان امور مالیاتی، عوامل مؤثر بر تمکین را شناسایی و بکارگیرد.

### ۳-۵. خود اظهاری مؤدیان مالیاتی

نظام مالیاتی کشور حاصل تعامل و همکاری و هماهنگی سازمان امور مالیاتی با مؤدیان مالیاتی است که در راستای حفظ و قوام و تداوم و بقای سازمانی خود ناگزیر از حفظ ارتباط با مؤدیان مالیاتی است. به عنوان یکی از راهکارهای اساسی در جهت جلب مشارکت مالیات‌دهندگان و ترغیب و تشویق آنان به تمکین داوطلبانه و کاهش هزینه‌های تمکین، توجه به شیوه اخذ مالیات در خور توجه است. بنابراین اولین وظیفه سازمان مالیاتی تشویق و هدایت مؤدیان مالیاتی به ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی است. برقراری روش‌های کسر مالیات در منبع (مالیات‌های تکلیفی) و انطباق اطلاعات واصله با درآمدهای مؤدیان و برقراری جرایم مادی و معنوی برای مؤدیان متخلف همراه با آموزش و ارشاد مؤدیان می‌تواند به روند پرداخت داوطلبانه مالیات کمک نماید. هر چند که در روش خوداظهاری، اظهار مؤدی معتبر بوده و به مؤدی و تشخیص مالیات به وسیله او احترام گذاشته می‌شود؛ ولی این بدان معنی نیست که سازمان امور مالیاتی هیچ گونه رسیدگی و کنترل جهت شناسایی مؤدیان صادق از مؤدیان خلاف کار و ناصادق انجام ندهد.

## ۴-۵. تشویقات و بخشودگی مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم تشویقاتی به منظور ترغیب مؤدیان به ارائه اظهارنامه در موعد مقرر و تحت عنوان خوش حسابی، بخشودگی بخشی از جرایم مالیاتی، بهره‌مندی از معافیت پایه مالیاتی به منظور عدم ارائه اظهار نامه، کتمان درآمد، اجتناب از پرداخت مالیات، دیرکرد و یا فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است که این مهم خود باعث کاهش یا افزایش فساد می‌شود.

جدول شماره (۳) تشویقات و بخشودگی جرائم مالیاتی در سازمان مالیاتی کشور

ردیف	موضوع	تشویقات و بخشودگی
۱	مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد، ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) قانون مالیات مستقیم، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند.	معافیت ۸۰٪ جرایم متعلقه مقرر در قانون مالیات مستقیم
۲	در صورت پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط این گونه مؤدیان (ردیف ۱ فوق) ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات	معافیت ۴۰٪ جرایم متعلقه مقرر در قانون مالیات مستقیم
۳	پرداخت علی‌الحساب مالیات بر عملکرد در هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر	جایزه‌ای معادل ۱٪ مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر

به موجب ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی و حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵، چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال ارائه اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند، معادل پنج درصد اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده (۱۹۰) این قانون به عنوان جایزه خوش‌حسابی از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد جایزه مزبور از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

به موجب ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از

مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

جایزه خوش حسابی صاحبان مشاغل چنانچه طی سه سال متوالی، ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند معادل پنج درصد (۵٪) اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌ها به عنوان جایزه خوش حسابی از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. جایزه یک درصدی علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سر رسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد.

#### ۵-۵. اطلاع رسانی مالیاتی

باید دانست نظام مالیاتی کامل و جامع، صرفاً این نیست که بیشترین درآمد مالیاتی را وصول کند، این مسأله که چنین درآمدی چگونه صرف و هزینه شده نیز به همان اندازه مهم است. با توجه به این شرایط، باید جایگاه مالیات در توسعه زیرساخت‌های بهداشتی، رفاهی و خدمات عمومی کشور را برای تمامی آحاد جامعه تبیین کرد و اثرات مثبت آن تشریح و اطلاع‌رسانی گردد؛ زیرا تبیین چگونگی مصرف مالیات، شرایطی را بوجود می‌آورد که پرداخت مالیات را جزء وظایف و تکالیف مهم آحاد جامعه تلقی کرده و این باور و فرهنگ عمومی شکل می‌گیرد که مالیات صرف امنیت، رفاه اجتماعی، سلامت، امور عمرانی و زیربنایی کشور و جامعه می‌شود.

#### ۵-۶. آموزش و تأمین مالی مناسب کارکنان سازمان امور مالیاتی

فقدان آموزش مؤدیان مالیاتی درباره تخصیص صحیح منابع مالیاتی دولت، موجب نارضایتی بیشتر و عدم تمایل آنان به پرداخت مالیات می‌شود. قواعد شغلی و مقررات مالیاتی پیچیده، مانع از اصلاح فرآیندها می‌شوند. به‌طور کلی مأموران مالیاتی، درک اندکی از نوع فعالیت و فلسفه وجودی فرآیندهایی دارند که به‌موجب مقررات انجام می‌شود و یا حاصل عادت‌های درازمدت دیگران است. در مورد نحوه تفکیک فرآیندها برای انواع پایه‌های مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم، سخنی به میان نیامده است. اغلب مقررات مالیاتی، دارای

ابهاماتی هستند که توسط مأموران مالیاتی تفسیر می‌شوند و درک جامع مدیریتی و جمعی از آنها وجود ندارد. وجود اطلاعات محدود، ضعف اطلاعاتی را در رابطه با مؤدیان ایجاد می‌کند.

#### ۷-۵. اطلاع‌رسانی مالیاتی

از جمله وظایف مدیریت مالیاتی، آگاهی رساندن به مؤدیان برای سهولت بیشتر کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان است. این امر به‌طورسامانمند از فرار مالیاتی (اجتناب از مالیات) کاسته و باعث خودبه‌خودی افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. ایجاد سایت اینترنتی، انتشار روزنامه و یا مجله تخصصی در زمینه مالیات، ایجاد پایگاه‌های مشاوره در سراسر کشور، برنامه هفتگی رادیو و تلویزیونی، ایجاد بانک‌های مختلف اطلاعاتی و ... می‌تواند باعث اعتماد مؤدیان به سازمان مالیاتی شود (محمدی، ۱۳۸۶: ۲۳).

#### ۶. بسترهای نظارتی مقابله با فساد مالیاتی

بسترهای نظارتی مقابله با فساد مالیاتی نظارت انتظامی بر رفتار مأمورین مالیاتی، پلیس مالیاتی می‌شود.

#### ۶-۱. نظارت انتظامی بر رفتار مأمورین مالیاتی

هر چند سابقه عنوان دادستانی انتظامی مالیاتی از تاریخ تدوین و تصویب اولین قانون مالیاتی وجود داشته و تاکنون منشأ آثار فراوانی برای رفع مشکلات و گرفتاری‌های مردم، سالم‌سازی مجموعه سازمان امور مالیاتی کشور و اصلاح و هدایت کارکنان مالیاتی در مجرای درست قانون با اولویت پیشگیری بوده است، لیکن شاید نام این مرجع برای بسیاری از مردم حتی برخی از حقوقدانان ناآشنا باشد. بنابراین پرداختن به این موضوع می‌تواند در جهت شناساندن این نهاد به افراد جامعه مؤثر واقع شود.

دادستانی انتظامی مالیاتی مدعی‌العموم جامعه و دولت در احقاق حقوق آنان در حوزه مالیاتی است. این مقام از بین کارکنان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه خدمت بوده و ۶ سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند، به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شود، محل استقرار دادستان انتظامی مالیاتی در حال حاضر در تهران و در ساختمان ستاد سازمان امور مالیاتی کشور است. در این دادسرا ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور به سه معاونت تقسیم شده‌اند و در رأس هر کدام یک معاون دادستان قرار دارد. هر معاون چند دادیار

مسئول در اختیار دارد که این دادیاران مسئول بر امر نظارت دادیاران و کارشناسان انتظامی مالیاتی هستند. در هر یک از ادارات کل امور مالیاتی از سوی دادستان انتظامی مالیاتی، دادیار مسئول یا دادیاران مقیم منصوب شده که به شکایات و گزارش‌های واصله از سوی مردم و مؤدیان مالیاتی رسیدگی می‌کنند. رسیدگی و تحقیقات مقدماتی در دادستانی انتظامی مالیاتی از راه‌های زیر آغاز می‌شود:

- ۱- شکایت ذی‌نفع (مؤدیان مالیاتی) راجع به عدم رعایت قوانین مقررات مالیاتی.
- ۲- گزارش رسیدگی از مراجع رسمی شامل مراجع نظارتی درون سازمانی مانند حراست و دفتر بازرسی و مراجع نظارت برون سازمانی مثل دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور.
- ۳- مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان یا هیأت عالی انتظامی مالیاتی ارجاع می‌شود.
- ۴- مشهودات و اطلاعات دادستانی انتظامی مالیاتی.

### ۲-۶. مراحل دادرسی مالیاتی

دادرسی مالیاتی در ایران از لحاظ حقوقی دارای سه مرحله است:

مرحله اول: رسیدگی اداری (رفع اختلاف در اداره امور مالیاتی)

مرحله دوم: رسیدگی در مرحله مراجع شبه قضایی (مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م و هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م)

مرحله سوم: رسیدگی قضایی (مراجعه به دوان عدالت اداری) (تیموری، ۱۳۹۶: ۲۲)

### ۳-۶. پلیس مالیاتی

تمام مسائل مرتبط با فرار مالیاتی را نباید به قوه قضائیه محول، بلکه سازمان امور مالیاتی هم در این راه باید نسبت به متخلفان برخورد داشته باشد، البته این موضوع نیازمند اصلاح قوانین در برخی از موارد است. حتی بیان شده است که در قانون اگر اثبات شود که کسی دروغ مالیاتی داشته باشد محرومیت اجتماعی دارد و از برخی تسهیلات اجتماعی محروم می‌شود که البته این موضوع چندان اجرایی و عملیاتی نشده است.

اهمیت این اصل برای قانون‌گذار به حدی است که حکم به ایجاد واحد جدیدی برای این منظور در سازمان امور مالیاتی داده است. بر اساس ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان بازرسی

مالیاتی در سازمان امور مالیاتی ایجاد می‌شود. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ نیز بر نقش نظارتی و بازرسی سازمان در این زمینه تأکید کرده بود؛ اما قانون جدید زمینه کامل‌تری را برای ایفای این نقش فراهم کرده است. بر اساس ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، سازمان امور مالیاتی مجاز بود به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، هیأت‌هایی مرکب از سه نفر را طبق آیین‌نامه‌ای که به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی می‌رسید جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی اعزام کند. بر اساس ماده ۱۸۱ مندرج در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، واحد بازرسی مالیاتی حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیأت‌های بازرسی به اقامتگاه قانونی مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤدیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد. مؤدیان در صورت استنکاف علاوه بر شمول مجازات مقرر در این قانون، از معافیت‌های مالیاتی منابع مختلف درآمدی سال مورد مراجعه محروم می‌شوند. در یکی از تبصره‌های ذیل این قانون نیز تأکید شده است چنانچه در بازرسی هیأت‌های موضوع این ماده دفاتر، اسناد و مدارک و سوابقی حاکی از کتمان واقعیت در مورد مالیات کشف شود، مراتب از طریق اداره امور مالیاتی به مراجع قانونی ذی‌ربط اعلام می‌شود.

### نتیجه‌گیری

فساد عارضه‌ای چند بعدی است که تبعات منفی آن سنگین و گاه غیرقابل جبران می‌باشد و راه مبارزه با آن توجه به تمام ابعاد اجتناب‌ناپذیر است. بسترهای حقوقی مقابله با فساد در نظام مالیاتی کشور مرکب از بسترهای نظام تعیین، اجرا و نظارت می‌باشد. می‌توان بیان داشت که در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم جهت ارتقای ضمانت‌های اجرایی علاوه بر جرائم و مجازات مقرر در قانون، کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی برای مؤدیان مالیاتی در صورت عدم تمکین لغو شده است، لیکن در قانون مالیات‌ها باید انگیزه تمکین مورد تشویق قرار گرفته و عدم انگیزه آن یا فرار مالیاتی و فساد مالیاتی، با تعیین جرائم مناسب علاوه بر جرائم مالی مثل مجازات زندان، محرومیت از حقوق اجتماعی و ... مورد تنبیه، قرار گیرد.

یکی از زمینه‌های بروز بسیاری از فسادهای مالیاتی، سیاست‌های حمایتی مالیاتی در قالب گسترش معافیت‌ها است. این پدیده (فساد مالیاتی) زمانی گسترده‌تر می‌شود که نظام اطلاعاتی جامعی برای کنترل و پایش معافیت‌ها در بخش‌های مختلف وجود نداشته باشد. لذا اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی مورد نظر، فشار سنگینی را به گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند همچنین استفاده از مشوق‌های مالیاتی اگرچه به امید توسعه منطقه‌ای، انتقال فناوری، افزایش صادرات، افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال است در کشور رواج دارد؛ اما نتایج مطالعات بر لزوم بازنگری مشوق‌های غیرکارا به منظور افزایش پایه‌های مالیاتی تأکید دارد. نظام مالیاتی کشور مملو از معافیت‌های مختلف مالیاتی و عمدتاً غیرضروری و کارا است. در این زمینه می‌توان به مواد ۸۱، ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۴۳، ۱۴۲، ۱۴۱ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اشاره نمود که دولت در آن به منظور افزایش سرمایه‌گذاری، تولید و اشتغال در بخش کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ ق.م.م) افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال در مناطق محروم (موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م)، سرمایه‌گذاری از محل سود (موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م)، افزایش صادرات (موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م)، حمایت از بخش تعاونی (موضوع ماده ۱۴۲ ق.م.م) تقویت بازار سرمایه (موضوع ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م)، معافیت‌های مالیاتی مختلفی اعطاء می‌کند.

بررسی عوامل مرتبط به این موضوع و راه‌حل‌ها و روش‌های مبارزه با آن امری ضروری به نظر می‌رسد در ذیل راهکارهایی در این زمینه پیشنهاد می‌شود:

۱. ایجاد نظام جامع کنترل و نظارت: وجود نظام نظارت و بازرسی لازمه سلامت هر مجموعه و توسعه و تعالی کارمندان آن مجموعه است.
  ۲. توسعه دولت الکترونیک یکی از دلایل اشاعه فساد اداری فقدان ساختارهای روشن و شفاف در انجام امور می‌باشد. در محیط اداری غیرشفاف و مبهم، انجام رفتارهای فسادآلود تسهیل می‌شود. فناوری اطلاعات با تأثیر بر مؤلفه‌های کاهش فساد اداری که شامل شفافیت، پاسخگویی و اعتماد است نقش فزاینده‌ای در کاهش فساد اداری داشته است. فناوری اطلاعات در قالب دولت الکترونیک احتمال یافتن خطا را به وسیله نگهداری جزئیات داده‌های تراکنش شده در سیستم‌های با منبع باز افزایش داده و امکان دنبال کردن فعالیت و کشف فساد حاصل از فعالیت‌های نادرست را فراهم می‌سازد.
- فناوری اطلاعات می‌تواند با کاهش مداخلات غیرضروری دولت، سوءاستفاده از قدرت اداری آنها را کاهش دهد و با هزینه اندک به نظارت بر رفتار کارکنان دولت بپردازد و با

افزایش تعاملات متقابل بین افراد سرمایه اجتماعی را نیز فراهم سازد و با فرایند ارائه خدمات به مردم موجب جلوگیری از رفتارهای فساد برانگیز کارکنان دولت شود. راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی و ایجاد سیستم تعریف شده و مدون به منظور فراهم آوردن امکان برای دسترسی سهل و ساده و اخذ خدمت متقاضی به صورت کاملاً الکترونیکی و هرگونه خدمات و تماس رو در رو برای مؤدیان مالیاتی دارای درآمد اندک، سالمند و بی‌سواد صورت گیرد.

۳. جامعیت و شفافیت در مقررات: تنظیم مقررات باید طی یک کار کارشناسی قوی و انجام مطالعات تطبیقی با قوانین و مقررات ملی و حتی بین‌المللی انجام شود تا منجر به ارائه یک نظام‌نامه جامع، دقیق، صحیح، شفاف، با دوام و مطلوب شود. علاوه بر کار کارشناسی در تنظیم مقررات در اطلاع‌رسانی نیز می‌باید به صورت مطلوب شفاف‌سازی صورت گیرد.

۴. آموزش: در مبحث آموزش علاوه بر آموزش کارکنان که بر عهده سازمان می‌باشد می‌باید به آموزش عامه مردم نیز توجه شود. آموزش همگانی از طریق رسانه‌های عمومی، مطبوعات و مدارس به منظور افزایش آگاهی عمومی برای مبارزه با فساد، پیوند مردم با آموزه‌های دینی، تقویت ارزش‌های اخلاقی و اجتماعی و نهادینه کردن فرهنگ، مذموم شمردن ردایل از جمله رشوه، آگاه ساختن مردم به قوانین و مقررات مالیاتی، شناساندن تخلفات و جرایم و همچنین مجازات‌ها به منظور پیشگیری از هرگونه تخلف، آموزش و اقداماتی برای برطرف ساختن احساس مردم نسبت به نظام ناعادلانه مالیاتی.

۵. ساده‌سازی قوانین: گاهی قوانین و مقررات به نحوی تنظیم می‌شوند که تنها افراد کارآموده قادر به درک آنها هستند. ایجاد واحدهای خدمات مشاوره به منظور آگاهی‌بخشی بیشتر و رفع ابهام و شفاف‌سازی مراحل انجام خدمات سازمانی و مقررات و آیین‌نامه‌های سازمانی تأثیر بسزایی دارد. ایجاد امکان برای دسترسی سهل مؤدیان به بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها با تهیه و توزیع کتاب راهنما، بروشور و توزیع بین آنها و اما در مورد کارکنان سازمان علاوه بر برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی به منظور آشنایی هرچه بیشتر کارکنان با قوانین و مقررات جدید لزوم برگزاری دوره‌های آموزشی، فرهنگی، اعتقادی و مذهبی اسلامی نیز هرچه بیشتر نمایان می‌شود.

۶. ساختار عملکردی سازمان: لزوم شایسته‌سالاری در عزل و نصب‌ها و جلوگیری از هرگونه رابطه بازی، متناسب نمودن پرداخت‌ها با عملکرد افراد، وجود نظام انگیزشی مناسب، معرفی مؤدیان نمونه، روزآمد کردن قوانین و مقررات همه از راهکارهای بهبود ساختار اداری و عملکردی سازمان می‌باشند.



### فهرست منابع

- قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، ۱۳۹۰.
  - احمدی، سید علی اکبر و همکاران (۱۳۹۴)؛ فساد اداری و مالی در سازمان امروز، تهران: فوژان.
  - احمدی، مرتضی (۱۳۹۴)؛ مبارزه با فساد اداری در کشور در حال توسعه، چهارمین اجلاس بازرسی کل آسیا، تهران: انتشارات سازمان بازرسی کل کشور.
  - ایرانشاهی، مریم (۱۳۹۵)؛ بررسی تاثیر اجرای طرح جامع مالیاتی بر میزان فساداداری در نظام مالیاتی، تهران: اوستا فراهانی.
  - بخارایی، احمد، (۱۳۸۶)؛ جامعه‌شناسی انحرافات اجتماعی در ایران، تهران: پژوهاک جامعه.
  - بلایی، اسماعیل و داوود فرامرزی (۱۳۸۰)؛ «بررسی مسأله فساد»، مجله حقوقی و قضایی دادگستری، شماره ۳۷.
  - تیموری، رضا کامیاب (۱۳۹۶)؛ تشریح فرایند و چگونگی دادرسی مالیاتی در ایران، تهران: قاین.
  - رضایی، محمد قاسم (۱۳۸۵)؛ «ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران علل و زمینه‌ها»، روزنامه سرمایه، شماره ۲۴۸ به تاریخ ۸۵/۵/۲۲، صفحه ۷
  - زمانی، علی (۱۳۹۵)؛ مجموعه قوانین مالیاتی، تهران: جهاد دانشگاهی، دانشگاه شهید بهشتی.
  - محمدی، جواد (۱۳۸۶)؛ مالیات و مسائل پیرامون آن، تهران: مرکز چاپ سحر.
  - محمودی، مهدی (۱۳۸۲)؛ «بررسی نقش فرهنگ سازمانی در پیشگیری از فساد اداری»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ص ۴.
- Gray, C.W., & Kaufmam, D., (1998); Corruption and devlopment. Finance & Development, 35, 7-10
- <http://intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/111906>
- [http://www.transparency.org/news\\_room/in\\_focus/2008/cpi2008/cpi\\_2008\\_table](http://www.transparency.org/news_room/in_focus/2008/cpi2008/cpi_2008_table)
- <http://intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/111906>
- Transparency Lnternational. (2015); About TI. Retrieved from transparency international website. [http://www. Transparency.org/](http://www.Transparency.org/)-
- Daniel, Lyons, (2001); Tax compliance