فصلنامه حقوق اداری (علمی - پژوهشی)

سال ششم، شماره ۱۷، زمستان ۱۳۹۷

تحلیل نظارت انتظامی بر مأموران مالیاتی در پرتو اصول دادرسی مالیاتی

مهدی رضایی؛[۱] محسن شریعتی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۸/۰۴
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲۳

چکیده

نظام مالیاتی هرقدر در توسعه و عمران کشور و توزیع عادلانه ثروت در جامعه مهم باشد؛ به همان میزان، جایگاه مراجع مالیاتی و کارمندان اداره مالیات و ممیزان مالیاتی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. بی‌تردید، ضرورت نظارت بر مأموران مالیاتی و چگونگی این نظارت از اهداف اساسی این مقاله می‌باشد؛ چرا که در صورت عدم نظارت بر مأموران مالیاتی ایجاد فرصت فساد برای مأموران خاطی که بنا به دلایل ناهنجاری‌های اجتماعی و اقتصادی اقدام به این عمل می‌نمایند، بیشتر می‌شود و این فساد در درجه اول باعث کاهش درآمدهای واقعی مالیاتی دولت و در درجه دوم، باعث از بین رفتن اعتماد مالیات‌دهندگان نسبت به حاکمیت و تغییر نگرش و در نهایت توزیع نامناسب ثروت و ایجاد فقر می‌گردد. از همین رو، بحث نظارت بر رفتار مأموران مالیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است. مقاله حاضر، سعی بر بررسی این امر دارد و آنچه که تاکنون پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۴ از این فرایند به دست آمده بر دو وجه نظارتی تکیه دارد که بدلیل نو بودن آن در حال حاضر از منظر اصول دادرسی مالیاتی دارای نواقصی در فرایند دادرسی و اصل تخصصی‌بودن دارد.

واژگان کلیدی: مالیات، مأمور مالیاتی، نظارت انتظامی، تخلفات، دادرسی مالیاتی.

۱. استادیار حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران؛ نویسنده مسئول m.rezaei@atu.ac.ir
۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران shariati2853@yahoo.com

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مقدمه

اداره امور یک کشور و انجام خدمات و وظایف عمومی توسط دولت‌ها مستلزم پیش‌بینی و تأمین درآمدهای عمومی است. امروزه در بسیاری از کشورهای جهان، بخش عمده و اصلی درآمدهای عمومی از طریق مالیات تأمین می‌گردد. در هر کشور سازمان یا نهادی خاص مطابق آن کشور مسئول تشخیص و وصول مالیات‌ها و رسیدگی به اختلافات ناشی از این موضوع می‌باشد. سازمان متولی این امر در هر کشور نقش خود را از طریق کارکنان خود ایفا می‌نماید که اصطلاحاً مأموران مالیاتی نامیده می‌شوند. عملکرد صحیح و قانونی مأموران مالیاتی در تحقق درآمد مالیاتی نقش بسیار مهمی دارد. به همین دلیل، بحث نظارت بر رفتار مالیاتی مأموران مالیاتی به خصوص پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ و با توجه به حذف هیأت عالی انتظامی مالیاتی باید مورد مداقه و مکاشفه قرار گیرد تا از این طریق هم پیشگیری از وقوع تخلف مالیاتی و فساد اداری نموده، هم در صورت وقوع تخلف یا بزه در گستره دستگاه مالیاتی کشور کشف و تعقیب متخلفان را به منظور اجرای عدالت برقرار سازد. سؤال اصلی در این مقاله این است که نظارت انتظامی بر مأموران مالیاتی چگونه است؟ فرضیه اصلی این است که قبل و پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، نظارت انتظامی که یکی از زیرمجموعه‌های نظارت اداری است، از دو جنبه قابل بررسی است: اول از منظر عام آن که توسط هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری در خصوص همه کارمندان دولتی صورت می‌گیرد و دوم، از منظر خاص که از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی و ویژه مأموران مالیاتی می‌باشد. مبانی این نظارت طبق مواد ۲۶۲ تا ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ را می‌توان حاکمیت قانون و نظارت بر حسن اجرای قوانین مالیاتی، حفظ و ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد اداری مالیاتی، پیشگیری و مبارزه با فرار مالیاتی، کشف و تعقیب متخلفان و بزهکاران مالیاتی، علی‌الخصوص متخلفان و بزهکارانی که مأمور مالیاتی دولت هستند و احترام و رعایت حقوق و آزادی‌های مؤدیان

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مالیاتی دانست.[۱] روش تحقیق به صورت تحلیلی می‌باشد که با مراجعه به کتابخانه و فیش‌برداری و استخراج کتب از گنجه‌ها و نکته‌برداری از اطلاعات موجود و همچنین آرای صادره از هیأت‌های تخلفات اداری و انتظامی مالیاتی و مقالات موجود انجام پذیرفته است. آنچه که خواننده باید در ابتدا آگاهی مختصری نسبت به آن داشته باشد، مفاهیم مرتبط با این موضوع است که به طور خلاصه پس از این مقدمه بیان می‌گردد.

۱. مفهوم شناسی

از آنجا که در هر پژوهشی ضروری است برای ورود به بحث و موضوعی که محور اصلی تحقیق است، اصطلاحات مهم و کلیدی آن توضیح داده شود لازم دانستیم در ابتدای مقاله پیش رو، به این مهم پرداخته شود تا زمینه لازم برای ورود به بحث مهیا گردد.

۱-۱. مفهوم مالیات

مالیات در لغت به معنای باج و خراج یا وجوهی که مأموران دولت بر حسب قانون از صاحبان املاک و اراضی و مستغلات و غیره دریافت می‌کنند، آمده است (دهخدا، ۱۳۷۷: ذیل واژه مالیات)؛ در واقع، مالیات پولی است که دولت برای کارهای عمومی و اداره کشور از مردم می‌گیرد. اگر بخواهیم از نظر اقتصادی به تعریف مالیات بپردازیم باید گفت: گروهی از اقتصاددانان مالیات را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «مالیات مقدار پول و یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره امور کشور تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری تضمین امنیت و دفاع همگانی توسط دولت مورد بهره‌برداری قرار بگیرد». (منتظر ظهور، ۱۳۷۶: ۲۴۶)

---

۱. در ایران در خصوص موضوع نظارت انتظامی بر مأموران مالیاتی کار جداگانه و مشخص انجام نشده است ولی با این حال به صورت پراکنده به خصوص پس از تصویب لایحه اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در برخی کتب و پایان‌نامه‌ها اشاراتی به آن شده است. یکی از مهم‌ترین این منابع کتاب «آیین دادرسی مالیاتی» تألیف میرمحسن طاهری تاری است که در سال ۱۳۹۴ توسط مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های شهر دانش چاپ و در اختیار علاقه‌مندان قرار گرفت.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

از نظر نگارنده مالیات عبارت است از: وجه نقد یا غیرنقدی که توسط صاحبان درآمد به صورت الزامی و بلاعوض برای تأمین هزینه‌های کشور پرداخت می‌گردد. با این حال، از نظر حقوقی شاید بتوان کامل‌ترین تعریفی که از مالیات ارائه کرد این باشد: «مالیات مبلغی است که دولت به موجب قانون به اجبار و بلاعوض از اشخاص حقیقی و حقوقی بر حسب توانایی پرداخت آنها به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند». (رستمی، ۱۳۹۲: ۵۰)

۲-۱. مفهوم مأموران مالیاتی

قبل از اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰ ممیزسالاری در سیستم مالیاتی عنوانی بود که مؤدیان مالیاتی براساس مشاهدات خود به مأموران مالیاتی می‌دادند و این واژه از عناوین مأموران مالیاتی با نام‌هایی چون: کمک ممیز مالیاتی، ممیز مالیاتی، سر ممیز مالیاتی و ممیز کل مالیاتی اقتباس گردیده بود؛ اما با اصلاح قانون مالیات‌ها و به دلیل بار منفی و روانی عناوین ذکر شده، این عنوان‌ها تغییر پیدا کرد (اکباتان، ۱۳۸۰: ۲۰). به موجب ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها که به معرفی سازمان تشخیص مالیات اشاره دارد، وظایف شناسایی، تشخیص درآمد مشمول مالیات با تأکید بر انتزاع آنها از سایر وظایف و مطالبه و وصول مالیات موضوع «قانون مالیات‌ها» و همچنین اداره امور مراجع مالیاتی از جمله هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به عهده «سازمان امور مالیاتی» می‌باشد. وظایف مذکور نسبت به صلاحیت‌های مسئولیت‌های فنی و تخصصی و اداری بر اساس «قانون مالیات‌ها» و مقررات مربوط به رعایت مفاد این آیین‌نامه حسب مورد به مأموران مالیاتی با سایر مراجع حسب تشخیص سازمان محول خواهد شد که بر اساس احکام صادره مکلف به اظهار نظر در موضوع هستند و بدون تردید وظایف و مسئولیت‌های مأموران مالیاتی منحصراً در اداره امور مالیاتی است که در آن به خدمت گرفته می‌شود. در حالی که در حکومت اسلامی کلیه کارگزاران در جمع آوری و حفظ زکات تا رساندن آنان به مأموران تقسیم و توزیع زکات مأموران مالیاتی می‌گفتند. با این مقدمه می‌توان گفت که مأموران مالیاتی کلیه کارکنانی هستند که در انجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مشتمل بر شناسانی مؤدیان، تشخیص درآمد، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع «قانون مالیات‌ها» می‌باشند که وظیفه شناسایی، رسیدگی، مطالبه و وصول سایر انواع مالیات‌هایی را که به موجب مقررات قانونی موضوعه سازمان امور مالیاتی کشور عهده‌دار می‌باشد به مأموران مالیاتی محول نماید.

۳-۱. مفهوم نظارت انتظامی

نظارت انتظامی منسوب به انتظام است و انتظام به معنای نظم گرفتن و ترتیب و نظم است. این نوع نظارت بیشتر شیوه نظارتی یا نظام نظارتی است که در حیطه آیین رسیدگی اداری انتظامی جریان دارد و می‌تواند دربردارنده مجموعه‌ای از شاخص‌های مناسب نظارتی باشد. در این راستا، اصلاح امور اعم از تطبیق جریان عمل با مجموعه اهداف، برنامه‌ها، روش‌ها و قواعد یا اصلاح این مجموعه است.

تقصیر انتظامی عبارت است از: نقض قواعد خاص گروه‌های کوچک اجتماعی یا حرفه‌ای بدون آنکه عمد یا سهوی در ارتکاب آن شرط باشد (اردبیلی، ۱۳۸۹: ۱۲۳). این تقصیر انتظامی از عملی نشأت می‌گیرد که بدون تردید مغایر منافع مشترک گروهی است و چه بسا، این منافع در مقررات انتظامی تصریح نشده باشد و همین‌که بر خلاف شئون و حیثیت شغلی باشد با ضمانت اجرای انتظامی مواجه شود.

٤-۱. دادرسی انتظامی مالیاتی

در واقع دادرسی انتظامی مالیاتی، یکی از اقسام دادرسی اداری است که شامل مجموعه‌ای از: اصول، قواعد و مقررات قانونی و حقوقی برای کشف، تحقیق و تعقیب تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی، اعضای مراجع اداری دادرسی مالیاتی و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند و هم‌چنین چگونگی رسیدگی، صدور رأی، تجدید نظرخواهی و اجرای آراء و تصمیمات مقام و مرجع اداری انتظامی رسیدگی‌کننده می‌باشد.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

درواقع، موضوع دادرسی انتظامی مالیاتی رسیدگی به تخلفاتی است که از حیث نقض مقررات صنفی- حرفه‌ای، تخصصی فنی و مالیاتی از جانب مأموران مالیاتی و دادرسان اداری مالیاتی سرمی‌زند و توسط مرجع اداری انتظامی به صورت تخصصی رسیدگی می‌شود. از این رو، دادرسی انتظامی مالیاتی، ضمن داشتن ویژگی‌های کلی دادرسی‌های اداری از یک ویژگی اختصاصی برخوردار است که مرجع رسیدگی‌کننده را مکلف می‌کند تا با توجه و لحاظ به ویژگی‌های: تخصصی، فنی، مالیاتی، حرفه‌ای و حتی اخلاقی و شئون اداری خاص در امور مربوط به مالیات، به تخلفات شخص متهم به انجام تخلف و تقصیر در امور مالیاتی رسیدگی نماید (انصاری، ۱۳۹۱: ۶۶).

این شیوه دادرسی به این دلیل، انتظامی نامیده می‌شود که آرمان آن نظم و انتظام بخشیدن به شیوه عمل مأموران و کارکنان دستگاه مالیاتی در امور مربوط به مالیات می‌باشد. از این رو، هرچند، ممکن است برخی از تخلفات، تنها ویژگی رفتار خلاف شئون اداری داشته باشند؛ اما از وصف بزه‌کارانه در مفهوم خاص آن برخوردار نباشند. بر همین پایه، برای نمونه، در حقوق مالیاتی ایران هیأت عالی انتظامی مالیاتی و هم‌چنین، هیأت رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی صلاحیت رسیدگی به بزه را ندارند. در صورت واجد وصف بزه‌کارانه بودن تخلف، پرونده امر باید در مرجع قضایی صلاحیت‌دار رسیدگی شود؛ چرا که برابر اصل ۳۶ (ق.ا.ج.ا.ا) «حکم به مجازات و اجرای آن باید تنها از طریق دادگاه صالح و به موجب قانون باشد.»

«انتظام و انتظامات اداری» نیز در دو معنای زیر به کار می‌رود:

نخست: «قسمتی از وزارتخانه یا اداره که شغل و کار آن برقراری انتظامات اداری آن وزارتخانه یا اداره است.»

دوم: «قواعدی که برای حضور و غیاب کارمندان در ساعات کار و نظم امور و سلوک با مراجعان و امور جاری اداره یا وزارتخانه مقرر شده است؛ عدم رعایت آنها مستلزم کیفر انضباطی است.»

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

به انتظامات اداری، انتظامات داخلی نیز گفته می‌شود. تخلف انتظامی، درواقع، تخلف یا تجاوز از وضعیت حقوقی و قانونی مقرر در قوانین و مقررات داخل در ادارات امور مالیاتی می‌باشد. نقض این قوانین و مقررات، نقض نظم عمومی به طور کلی و نقض نظم عمومی اداری و گاه حتی «نظم عمومی اقتصادی و مالیاتی» به گونه‌ای اختصاصی می‌باشد؛ زیرا تخلفات انتظامی با خود نقض منافع عمومی، نقض قوانین و مقررات آمره، نقض اخلاق حسنه و اخلاق حرفه‌ای، نقض موازین و قواعد مربوط به عدالت اداری مالیاتی و حقوق و آزادی‌های مؤدیان و دستگاه مالیات‌ستانی دولت را به همراه خواهد داشت. از این رو، برای مأموران و مقامات ناقض قوانین و مقررات مربوط به امور مالیاتی مسئولیت می‌آفریند. (طاهری تاری، ۱۳۹۴: ۴۰)

بر همین پایه، باید با توجه به مسئولیت‌های خود پاسخ‌گو باشند که در یک نظم مالیاتی مطلوب، نظارت‌پذیری، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی از اصول مهم و بنیادین به فرمانروایی مالیاتی یا حکمرانی مطلوب مالیاتی به شمار می‌آید. پیامد تحقق این اصول در دستگاه مالیاتی، کاهش فساد اداری و مالی و رعایت حقوق و آزادی‌های مؤدیان و افزایش وصول و وصول درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش فرار مالیاتی می‌باشد.

دادرسی انتظامی مالیاتی در ایران را می‌توان گونه‌ای از دادرسی و چارت اداری انضباطی– انتظامی به شمار آورد؛ چرا که بیش‌تر کیفرهای اداری که علیه مأموران مالیاتی از سوی «هیأت عالی انتظامی مالیاتی» اعمال می‌شود، ماهیت حقوقی آن از دیدگاه حقوق کیفری، ماهیتی تنبیهی، انتظامی و انضباطی دارد. همچنان که کیفرهای مقرر در ماده (۹) «قانون رسیدگی به تخلافت اداری» مصوب ۱۳۷۲ نیز دارای ماهیتی انضباطی، انتظامی و از تنبیهات اداری می‌باشد.

تأسیس نهاد دادرسی اداری انتظامی مالیاتی به نام «هیأت عالی انتظامی مالیاتی» در حقوق مالیاتی ایران، برگرفته از الگوی فرانسوی دادرسی اداری نسبت به تخلفات کارکنان دولت می‌باشد. (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۴)

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

۲. چگونگی نظارت بر رفتار مؤدیان مالیاتی

امر مهم نظارت و بازرسی از دیرباز در جوامع بشری مورد اهتمام بوده است و مورد تأکید اسلام نیز قرار دارد.

با مطالعه تاریخ اسلام و شیوه حکومت‌داری و مدیریت جامعه اسلامی و نیز در پیام تاریخی حضرت امام علی(ع) به مالک اشتر در باب حکمروایی بر مصر، به کار گماردن نظارت در کار مسئولان، جدی تلقی شده است که در جمله معروف (و ابعث العیون من اهل الصدق و الوفا) متجلی است.

همان طور که گفته شد برای حفظ سلامت دستگاه مالیاتی کشور ضروری است بر اعمال و رفتار مأموران مالیاتی نظارت گردد تا هم از وقوع تخلف مالیاتی و فساد اداری پیشگیری نموده و هم در صورت وقوع تخلف و یا بزه در گستره دستگاه مالیاتی کشور کشف و تعقیب متخلفین را به منظور اجرای عدالت اداری برقرار سازد که این مطلب از منظر حقوق عمومی از دو جنبه قابل بررسی است و اگر بخواهیم شفاف‌تر در این زمینه بیان مطلب نماییم باید گفت که سازوکارهای نظارت انتظامی مالیاتی بر دو شیوه عام نظارت بر کارمندان دولت که در قوانینی مانند قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۴۵/۳/۳۱ و به خصوص قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب سال ۱۳۷۲ و شیوه دوم به صورت خاص، نظارت انتظامی بر رفتار مأموران مالیاتی است که در فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن تشریح شده است. در ادامه مقاله به بررسی دو شیوه عام و خاص نظارت بر رفتار مأموران مالیاتی خواهیم پرداخت.

۱-۲. نظارت عام بر رفتار مأموران مالیاتی (هیأت‌های رسیدگی تخلفات اداری)

شناخت و آگاهی دستگاه‌های اجرایی از تخلفات کارکنان این نهادها موجب اجتناب آنها از ارتکاب تخلفات می‌شود. یکی از مراجع رسیدگی‌کننده از سوی قانونگذار هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری می‌باشد. مطابق ماده ۲۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری مرجع رسیدگی به تخلفات کلیه مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هر هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مطابق قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲ این هیأت‌ها دو درجه‌ای هستند که شامل هیأت‌های بدوی و تجدید نظر می‌شود. اعضای هیأت‌های بدوی و تجدید نظر به موجب ماده ۶ قانون یاد شده باید دارای شرایطی باشند، از جمله:

تدین به دین اسلام و عمل به احکام آن؛

اعتقاد و تعهد به نظام جمهوری اسلامی و اصل ولایت فقیه؛

تأهل؛

حداقل ۳۰ سال سن؛

حداقل مدرک تحصیلی فوق دیپلم یا معادل آن به تأیید حوزه علمیه.

در هر هیأت باید یک نفر آشنا به مسائل حقوقی عضویت داشته باشد.

در ساختار این هیأت‌ها گروه‌های تحقیق پیش‌بینی شده که وظیفه گردآوری دلایل و تهیه و تکمیل مدارک و اطلاعات را برای هیأت‌ها بر عهده دارند. گروه‌های تحقیق هر یک از هیأت‌های بدوی و تجدید نظر مستقل از یکدیگرند و یک گروه تحقیق نمی‌تواند در تحقیقات مربوط به مراحل بدوی و تجدید نظر یک پرونده اقدام به تحقیق نماید. این منع مداخله گروه‌های تحقیق و استقلال آنها از یکدیگر در واقع، تضمین حقوقی برای تهیه گزارش‌ها و تحقیقات و گردآوری ادله به صورت بی‌طرفانه، منصفانه و مستقلانه می‌باشد. (صادقی مقدم و میرزاده کوهشاهی، ۱۳۹۲: ۴۹-۴۷)

ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری در ۳۸ مورد به بیان تخلفات اداری قابل رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف پرداخته است که این تخلفات در هم آمیخته تخلفات محض اداری و تخلفاتی است که افزون بر مسئولیت‌های اداری، انتظامی و مدنی حسب مورد ممکن است، مسئولیت کیفری برابر قانون مجازات اسلامی و دیگر قوانین کیفری مرتبط در پی داشته باشد.

بدیهی است که هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری قبل از اصلاح قانون تنها می‌توانستند به اقدامات خلاف قانون که جنبه اداری محض دارند؛ مانند: ترک خدمت در ساعات اداری به صورت غیرقانونی، غیبت غیرموجه، تعطیل خدمت در اوقات مقرر اداری،

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

سهل‌انگاری، کم‌کاری و ... رسیدگی کنند. همچنین اگر عمل ارتکابی از سوی کارمند اداری علاوه بر تخلف اداری دارای مسئولیت کیفری نیز باشد، علاوه بر اینکه در هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری مورد تعقیب و پیگیری قرار می‌گیرد تحت تعقیب و پیگرد کیفری نیز قرار خواهد گرفت؛ لکن پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم توسط قانونگذار در سال ۱۳۹۴ و حذف هیأت عالی انتظامی مالیاتی، این هیأت با توجه به ساختار ترکیبی آن که نسبت به هیأت‌های رسیدگی به تخلفات دارای ویژگی تازه‌ای بود، صلاحیت ورود به مباحث فنی و امور مالیاتی را نیز دارا گشت.

در قسمت انتهایی تعدادی از مجازات‌های اداری ماده ۹ قانون مذکور که دارای فراوانی بیشتری در این هیأت‌ها می‌باشند را ذکر می‌نماییم:

اخطار کتبی بدون درج در پرونده استخدامی: هدف از این مجازات این است که بدون اینکه سابقه تخلف وی در پرونده استخدامی‌اش درج شود متوجه تخلف خود شده و از ارتکاب دوباره آن اجتناب بورزد.

توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی: این مجازات از مرتبه قبل شدیدتر بوده و مجازات مقرر ضمن ابلاغ به فرد در پرونده استخدامی‌اش درج می‌شود.

کسر حقوق و فوق‌العاده شغل یا عناوین مشابه حداکثر تا یک سوم، از یک ماه تا یکسال: میزان کسر حقوق و فوق‌العاده شغل یا عناوین مشابه حداکثر باید تا یک سوم تعیین گردد؛ یعنی کمتر از آن نیز قابل اعمال است. مدت این مجازات از یک ماه تا یک سال می‌تواند استمرار داشته باشد.

انفصال موقت از یک ماه تا یک سال؛

تغییر محل جغرافیایی خدمت به مدت یک تا پنج سال؛

اخراج از دستگاه متبوع؛

انفصال دائم از خدمات دولتی و دستگاه‌های مشمول این قانون: انفصال دائم به این معناست که فرد برای همیشه از خدمت دولتی محروم می‌شود؛ یعنی از اشتغال کلیه

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

دستگاه‌ها و سازمان‌ها و مؤسسات دولتی ممنوع می‌گردد. (صادقی مقدم و میرزاده کوهشاهی، ۱۳۹۲: ۱۳۷)

۲-۲. نظارت خاص بر رفتار مأموران مالیاتی توسط دادستان انتظامی مالیاتی و هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری مالیاتی «هیأت عالی انتظامی مالیاتی سابق»

بر هیچ‌کس پوشیده نیست که هر کشور برای توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی لزوماً باید به مقوله مالیات و احقاق حقوق حقه دولت توجه کند؛ زیرا مالیات یکی از حیاتی‌ترین ابزارهای سیاست مالی، اجتماعی و حتی فرهنگی دولت به شمار می‌رود. بنابراین هیچ دولتی نمی‌تواند در مورد آن تعلل کند. نظارت بر مأموران مالیاتی و حفاظت از نیروهای انسانی شاغل در حوزه مالیات به عنوان عامل اجرایی وصول مالیات یکی از وظایف مهم دستگاه‌های نظارتی در سازمان امور مالیاتی است که این وظیفه از طریق دادستان انتظامی مالیاتی و هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری مالیاتی عالی انتظامی مالیاتی به عنوان دو مرجع دادرسی شبه قضایی انجام می‌شود.

۱-۲-۲. دادستان انتظامی مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ که هم اکنون قابلیت اجرایی دارد، نهاد دادستان و دادستان انتظامی مالیاتی پیش‌بینی شده است تا پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۷۰/۱۱/۲۷ انتخاب و انتصاب دادستان انتظامی مالیاتی برابر ماده ۲۶۳ این قانون با وزیر امور اقتصادی و دارایی بود؛ اما با اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بر قانون یاد شده و تأسیس سازمان امور مالیاتی کشور، دادستان انتظامی مالیاتی از بین کارمندان 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 امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می‌شود. (مجموعه قوانین سال ۱۳۶۹ چاپ روزنامه رسمی کشور، صص ۲۸۷-۲۹۴)

در واقع، دادستان انتظامی مالیاتی گونه‌ای دادستان اداری و انتظامی در امور مالیاتی به شمار می‌آید که در خارج از قوه قضائیه است که وظیفه رسیدگی کشف تخلفات و تقصیرات

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و دیگر مقامات مالیاتی و تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد یاد شده و اعلام نظر نسبت به ترفیعات مقام اداری آنان و اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی را طبق قانون بر عهده دارد. (مدنی، ۱۳۸۸: ۱۵)

نکته مهم در خصوص دادستان مالیاتی این است که در ایران این دادستان بدون دادسرا می‌باشد که این عدم وجود دادسرا در سازمان دادستانی انتظامی مالیاتی در واقع باعث کاهش اثربخشی و کارایی بهینه وظایف و کارکردهای دادستان و دادستانی انتظامی مالیاتی می‌شود. (طاهری تاری، ۱۳۹۴: ۲۸۳) از این رو، دادستانی برای انجام درست و بهینه وظایف و اختیارات اداری و شبه قضایی خود به امور دفتری و بایگانی‌های تخصصی نیازمند است. همچنین دادستان انتظامی مالیاتی دارای سه معاون و تعداد کافی دادیار و دادیار مسئول است؛ اما آنچه که حایز اهمیت است، این مطلب می‌باشد که در قانون ذکری از دادیار مسئول و معاون نگردیده و در تبصره ماده ۲۶۳ فقط به دادیاران اشاره گردیده است و این عناوین بر اساس تشکیلات ابلاغی می‌باشد از این رو، ضروری است قانونگذار در اصلاحیه‌های بعدی خود به این عناوین رسمیت ببخشد. علاوه بر این دادستان از کارشناسان و مأموران مالیاتی خبره و باتجربه، کارشناسان حقوقی و نمایندگان قضایی دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور و واحدهای حقوقی ادارات کل امور مالیاتی بهره می‌گیرد.

دادستان انتظامی مالیاتی به عنوان یک مقام عالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور، عالی‌ترین مقام انتظامی این سازمان در رابطه با کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و تعقیب آنها به شمار می‌آید. وظایف دادستان را می‌توان در دو دسته وظایف شبه قضایی و وظایف اداری تقسیم کرد. وظایف شبه قضایی دادستان عبارتند از:

رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران امور مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مالیات دخالت دارد و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام دهند و تعقیب آنها؛

اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی.

وظایف اداری دادستان انتظامی مالیاتی عبارتند از:

تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور؛

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

به این ترتیب می‌توان گفت دادستان انتظامی مالیاتی گونه‌ای پلیس اداری تخصصی مالیاتی در مبارزه با فساد اداری و مالیاتی به شمار می‌آید. بر همین پایه قانونگذار دادستان را یک ناظر عالی انتظامی در امور مالیاتی در نظر گرفته است تا سلامت اداری در ادارات امور مالیاتی پاس داشته شود. (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴: ۲۹۲)

علاوه بر وظایفی که در ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای دادستان تعیین گردیده وظایف و اختیارات قانونی دیگری نیز در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی تا قبل از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ بر عهده دادستان انتظامی مالیاتی قرار داده که به طور خلاصه و موجز به شرح ذیل است:

رسیدگی به گزارش‌های رسیده یا اعلام شده به او اعم از کتبی یا شفاهی درباره وقوع تخلفات در ادارات امور مالیاتی؛

بایگانی پرونده‌های گزارش‌های دریافتی پس از رسیدگی به آنها؛

صدور قرار منع تعقیب برای مأموران مالیاتی و متهمان به تخلف و اعلام آن به هیأت عالی انتظامی مالیاتی؛

تنظیم و صدور ادعانامه (کیفرخواست) علیه مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور؛

تعقیب سردفتران اسناد رسمی که در انجام تکالیفی که قوانین مالیاتی برای آنها در نظر گرفته است، تخلف نمایند با صدور و تسلیم ادعانامه؛

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

اعلام تخلف قضات عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به دادسرای انتظامی قضات؛

اعلام تخلف نمایندگان موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم و قضات بازنشسته به دادگاه‌های عمومی دادگستری؛

رسیدگی به آرای هیأت‌های حل اختلاف در مواردی که مفاد رأی متضمن رد برگ تشخیص مالیات و یا تعدیل تشخیص اداره امور مالیاتی باشد به نحوی که این تعدیل بر خلاف قانون و مقررات و دستورالعمل‌های صادره باشد.

طبق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ وظیفه تعقیب جرائم مالیاتی نیز به وظایف دادستان انتظامی مالیاتی افزوده شد. به این ترتیب، اعلام جرایم و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی در مورد جرایم مزبور از طریق دادستان انتظامی مالیاتی صورت می‌پذیرد.

۲-۲-۲. هیأت‌های عالی انتظامی مالیاتی سابق

مطابق ماده ۲۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه‌های بعدی، هیأت‌های عالی انتظامی مالیاتی مرکب خواهد بود از سه نفر عضو اصلی و دو نفر عضو علی‌البدل که از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که در امور مالیاتی بصیر و مطلع بوده و دارای ۱۶ سال سابقه خدمت که لااقل ۶ سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند، به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر اقتصادی و دارایی برای مدت سه سال به این سمت منصوب می‌شود و مدت مذکور قابل تغییر نیستند، مگر به تقاضای خودشان و یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی موضوع ماده ۲۶۷ این قانون انتصاب مجدد آنها پس از انقضای سه سال بلامانع است.

رئیس هیأت عالی انتظامی مالیاتی از بین اعضای اصلی هیأت به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی انتخاب و منصوب می‌شود.

اعضای هیأت عالی انتظامی مالیاتی دارای یک وظیفه تخصصی در امور مالیاتی می‌باشند تا بتوانند با بصیرت و آگاهی تخصصی خود تخلفات تشخیص داده را احراز نمایند به گونه‌ای که امر دادرسی انتظامی مالیاتی در دست اشخاص ناآگاه در امور مالیاتی نیفتد و

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

باعث فرار احتمالی متخلفان از چنگال عدالت نشود و یا حقوق متهمان به دلیل عدم بصیرت و آگاهی کافی در امور تخصصی مالیاتی و حقوقی اعضای هیأت عالی انتظامی مالیاتی مورد نقض و تعرض قرار نگیرد. (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴: ۳۰۸)

ساختار و سازمان هیأت عالی انتظامی مالیاتی دو درجه‌ای می‌باشد؛ یعنی در این هیأت رسیدگی‌ها در دو مرحله بدوی و تجدید نظر صورت می‌گیرد. اعضای هر دو هیأت سه نفر هستند. رأی‌ای که مرجع تجدید نظر انتظامی مالیاتی صادر می‌کند قطعی و لازم‌الاجرا است.

مطابق ماده ۲۶۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان وظایف هیأت عالی انتظامی مالیاتی را به شرح زیر بیان کرد:

۱. رسیدگی به تخلفات اداری در امور مالیاتی کلیه مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و هیأت سه نفری موضوع بند (۳) ماده (۹۷) این قانون و سایر مأمورانی که طبق این قانون مسئول وصول مالیات هستند و نیز کسانی که با حفظ سمت، وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند، به درخواست دادستانی انتظامی مالیاتی. تعقیب و رسیدگی به پرونده‌های مطروحه در دادستانی و هیأت عالی انتظامی مالیاتی سابق به عهده مراجع موضوع این فصل خواهد بود.

۲. نفی صلاحیت شاغلان مقامات مذکور در ادامه خدمات مالیاتی به جهات مسایل اخلاقی و یا رفتار منافی با حیثیت و شئون مأموران مالیاتی و سوءشهرت و اهمال و مسامحه آنان در انجام وظایف خود به درخواست دادستان انتظامی مالیاتی.

۳. رسیدگی به اعتراض مأمورانی که صلاحیت آنها مورد تأیید دادستان انتظامی مالیاتی قرار نگرفته است. نظر هیأت در این گونه موارد برای مسئولان ذی‌ربط معتبر خواهد بود .

در حال حاضر با اصلاحیه قانونگذار در سال ۱۳۹۴ و با حذف هیأت عالی انتظام مالیاتی آن نهاد تخصصی انتظامی مالیاتی جایگاه حقوقی خود را از دست داده است. این حذف دارای یکی سری پیامدها و آثار منفی بوده است از جمله:

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

در واقع، با حذف هیأت عالی انتظامی مالیاتی، دادستان و دادستانی بدون داشتن دفتر مستقل، دادسرا و هیأت عالی انتظامی مالیاتی یک نهاد مرخم و یا در اصطلاح شیر بی‌یال و کوپال می‌باشد.

از دیگر پیامدهای حذف این نهاد، این است که درخصوص تضییع حق مأموران از لحاظ فنی و تخصصی در زمان ارتقای شغلی که صلاحیت مورد تأیید دادستان انتظامی مالیاتی قرار نمی‌گیرد (موضوع بند (ج) ماده ۲۶۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی) سازوکار قانونی پیش‌بینی نگردیده است.

مشخص نیست با توجه به اصلاح ماده ۲۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و حذف هیأت مذکور نحوه ارسال گزارش‌های تخلف مأموران مالیاتی به صورت گزارش خواهد بود یا ادعانامه.

در واقع، باید گفت، قانونگذار در ابتدای فصل ششم اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ ابتدا دادستان و دادستان انتظامی مالیاتی و صلاحیت و جهات رسیدگی را بیان نموده و در مواد ۲۶۶ الی ۲۷۰ مراجع رسیدگی و صدور حکم را آورده است که این خود مهم‌ترین و بهترین قسمت تغییر این ماده قانونی از حیث رعایت سیاق قانونگذاری می‌باشد؛ اما حذف هیأت عالی انتظامی مالیاتی به عنوان یک مرجع تخصصی رسیدگی و صدور حکم در امور مالیاتی شاید یک ضایعه بزرگ برای نظام مالیاتی کشور باشد.

۳. مجازات مأموران مالیاتی

در راستای اصل جبران خسارت و اصل تناسب جرم با مجازات، در مراجع شبه‌قضایی نیز سازوکارهای جبرانی و مجازاتی (اداری) جهت تضمین حقوق افراد و منافع عمومی مقرر شده است. از این رو، با ارتکاب تخلف انتظامی مأموران مالیاتی، مقرراتی برای مجازات آنها در قوانین مقالیاتی پیش‌بینی شده است.

نظام رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی از اصول کلی دادرسی منصفانه و عادلانه تبعیت می‌نماید؛ چرا که حقوق بنیادین و عدالت قضایی اقتضاء می‌نماید، این افراد هم از

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

فرصت محاکمه عادلانه و رعایت اصل برابری و حاکمیت قانون برخوردار باشند. در ماده ۲۷۰ قانو مالیات‌های مستقیم ضوابط محاکمه مأموران متخلف را تبیین نموده است. در این ماده ضمن تشریح وظایف هیأت حل اختلاف، انواعی از مجازات‌ها را به شرح ذیل بیان نموده است:

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

هر گاه بعد از تشخیص مالیات و غیرقابل 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.

در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد، جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رأی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری 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 و در صورت وجود سوءنیت متهم وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت.

مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند، به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می‌شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع، در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

مؤدیانی را که بی‌تقصیرند 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 مؤدی اعم از این که از همان نوع باشد یا نوع دیگر، بدون به دست آوردن مدرک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) این قانون مطالبه مالیات نمایند.

یکی از مؤثرترین راهکارهای کنترل رفتار مأموران مالیاتی و کاهش تخلفات انتظامی مأموران مالیاتی، نظارت مستمر شهروندان بر رفتار آنان است. ترس مأموران مالیاتی از چشم‌های مردم و آگاهی از این موضوع که شهروندان می‌توانند هر گونه تخلف مأموران را به اطلاع دادستان انتظامی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی گزارش دهند، می‌تواند موجب کاهش تخلفات انتظامی مأموران مالیاتی شود.

قانون جدید مالیات با اعمال مجازات‌های جدید تضمینات مناسبی برای جلوگیری از تخلفات مأموران مالیاتی مقرر نموده است. از این رو، یکی از اهداف اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم این است که افراد بیشتری زیر چتر پرداخت مالیات قرار گیرند و برای دست یافتن به این هدف اقداماتی از جمله ایجاد پایگاه اطلاعات مؤدیان و اعمال مجازات‌هایی از جمله حبس برای متخلفان در قانون جدید پیش‌بینی شده است.

به این ترتیب تعداد جرایم و میزان مجازات‌های مالیاتی با اصلاح این قانون تغییر کرده و مجازات درجه شش برای ارتکاب به برخی جرائم مالیاتی به آن اضافه شد. بر اساس تعریف قانون مجازات اسلامی، مجازات‌های درجه شش، شامل موارد زیر می‌شود:

۱. حبس بیش از شش ماه تا دو سال؛

۲. جزای نقدی بین دو تا ۸ میلیون تومان؛

۳. شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه؛

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

۴. محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال؛

۵. انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها؛

۶. ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال؛

۷. ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال؛

۸. ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌شود.

به این ترتیب تمام کسانی که یکی از جرائم مالیاتی مندرج در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم را مرتکب می‌شوند، ممکن است به یکی از مجازات‌های این ماده از حبس و شلاق گرفته تا جزای نقدی و ممنوعیت‌های شغلی و تجاری محکوم شوند. در این ماده آورده شده است:

۱. تمام افرادی که اقدام به تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن می‌کنند.

۲. افرادی که فعالیت اقتصادی‌شان را اختفا و درآمد حاصل از آن را کتمان کنند.

۳. مانع از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث شوند و از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور امتناع کرده و با این اقدام به دولت زیان وارد سازند.

۴. تمام افرادی که تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده را انجام ندهند.

۵. معاملات و قراردادهای خود را به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر را به نام خود برخلاف واقع ثبت کنند.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

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

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

نیز بر حسب تشخیص قاضی به یکی از مجازات‌های درجه ششم محکوم می‌شوند.

مطابق ماده ۲۷۵ چنانچه اشخاص حقوقی، مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شوند، مجازات‌های دیگری از جمله ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری در نظر گرفته شده است. علاوه بر مجازات‌های مربوط به جرایم مالیاتی، مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد ۲۷۵ تا ۲۷۹ این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی هستند.

با توجه به اینکه در سال‌های اخیر مبارزه با جرائم مالیاتی کلان و گسترده به عنوان یکی از مظاهر و مصادیق مهم جرائم اقتصادی به یکی از راهبردهای اصلی در مسیر پیشرفت و عدالت در کشور مبدل گشته است، بدون تردید بهره‌مندی از یک نظام کیفری کارامد و منسجم در مقابله با جرائم مالیاتی به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کمک قابل توجهی می‌نماید.

قانون جدید مالیات‌های مستقیم به طور قطع با تقویت نظام کیفری حاکم بر رفتارهای مالیاتی و برطرف نمودن خلأها و نارسایی‌های این حوزه، کشور را در دستیابی به اهداف تعیین شده در سند چشم‌انداز و سیاست‌های کلان اقتصادی به ویژه در تحقق سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی یاری می‌رساند.

نتیجه‌گیری

رسیدگی به تخلفات انتظامی یا اداری کارمندان دولت یکی از موضوعات قابل توجه و مهم برای دولت‌ها و اشخاص است؛ زیرا عدم رعایت ضوابط و مقررات اداری و انتظامی موجب خلل در چرخش منظم امور گشته و مدیریت را با مشکل مواجه می‌سازد. اخذ مالیات در چگونگی وصول آن یکی از مصادیق امر عمومی است که به صورت مستقیم و غیرمستقیم

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

در دست دولت است. این امر عمومی از سه عنصر قانون، مؤدی یا شهروند مالیاتی و مأمور مالیاتی تشکیل گردیده است که کارکرد مثبت این سه عنصر در کنار هم و پیوستگی و هماهنگی آنها با هم می‌تواند به ارتقای کیفیت ارائه خدمات عمومی اداری در امر مالیاتی منتج شود. از این رو، نظارت بر سلامت رفتار و عملکرد آن‌ها در سازمان مالیاتی بسیار قابل اهمیت است.

نظارت اداری زیرمجموعه‌های متعددی دارد، یکی از این زیرمجموعه‌ها نظارت انتظامی می‌باشد. درخصوص کشف و تعقیب و پیگیری و رسیدگی قانونگذار این صلاحیت را در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن معین و مشخص نموده است.

نظارت انتظامی بر رفتار مأموران مالیاتی از دو جنبه قابل بررسی است. نظارت خاص که توسط دادستان انتظامی مالیاتی صورت می‌گیرد و در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است. نظارت عام که در قانون مدیریت خدمات کشوری و قانون رسیدگی به تخلفات اداری مطرح شده است. این نظارت عام از حیث نظارت بر جنبه کارمندی و اداری می‌باشد. حدود اختیارات دادستان انتظامی مالیاتی در فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده است که مهم‌ترین آن، رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

– اردبیلی، محمدعلی (۱۳۸۹)؛ حقوق جزای عمومی، جلد اول، چاپ بیست و چهارم، تهران: انتشارات میزان.

– اکباتان، محمد (۱۳۸۰)؛ «شرحی بر آیین‌نامه سازمان امور مالیاتی کشور»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۳۴.

– انصاری، اسماعیل (۱۳۹۱)؛ مطالعه تطبیقی تعقیب مقامات دولتی، تهران: معاونت حقوقی رئیس جمهور؛ معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی.

– دهخدا، علی‌اکبر (۱۳۷۷)؛ لغتنامه دهخدا، جلد پنجم، چاپ پنجم، تهران: نشر دیده‌بان.

–رستمی، ولی (۱۳۹۲)؛ مالیه عمومی، چاپ دوم، تهران: انتشارات میزان.

–رستمی، ولی (۱۳۸۸)؛ «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره یک.

– صادقی‌مقدم، حسن و نادر میرزاده کوهشاهی (۱۳۹۲)؛ آیین رسیدگی به تخلفات اداری، چاپ دوم، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

– طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۴)؛ آیین دادرسی مالیاتی، جلد اول، تهران: انتشارات شهر دانش.

– مدنی، سیدجلال‌الدین (۱۳۸۸)؛ آیین دادرسی کیفری ۱ و ۲، چاپ پنجم، تهران: انتشارات پایدار.

– منتظر ظهور، محمد (۱۳۷۶)؛ اقتصاد خرد و کلان، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-13]