

پیشگیری فناوریانه از تخلّفات و جرایم مالیاتی در ایران

نگارنده
سعدیه کریمی



موسسه مطالعات و پژوهشهای حقوق

تهران - ۱۳۹۷

سرشناسه	کرمی، سعیده، ۱۳۵۶ -
عنوان قراردادی	ایران، قوانین و احکام Iran, Laws, etc.
عنوان و نام پدیدآور	پیشگیری فناورانه از تخلفات و جرایم مالیاتی در ایران/ نگارنده سعیده کرمی؛ ویراستار نرگس صادقی
مشخصات نشر	تهران: موسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۷.
مشخصات ظاهری	ص. ۲۰۴
شابک	۹۷۸-۶۰۰-۴۷۵-۰۳۷-۰
وضعیت فهرست‌نویسی	فیبأ.
یادداشت	ص.ع. به انگلیسی: Saideh Karimi, Technological prevention of tax offences in Iran.
یادداشت	کتابنامه: ص. ۱۹۵ - ۲۰۴.
موضوع	مالیات -- قوانین و مقررات -- ایران
موضوع	Taxation -- Law and legislation -- Iran
موضوع	مالیات گریزی -- ایران
موضوع	Tax evasion -- Iran
موضوع	مالیات مستقیم -- قوانین و مقررات -- ایران
موضوع	Direct taxation -- Law and legislation -- Iran
رده‌بندی کنگره	۱۳۹۷ / ۵۷۲ / ۳۵۷۳ KMH
رده‌بندی دیوینی	۳۴۲ / ۵۰۱۲
شماره کتابشناسی ملی	۷۰۹۶۲

با مراجعه به فروشگاه اینترنتی شهر دانش از مزایای خرید آنلاین و تخفیف ویژه برخوردار شوید

www.shahroozesh.com

عنوان	: پیشگیری فناورانه از تخلفات و جرایم مالیاتی در ایران
تألیف	: سعیده کرمی
ناشر	: مؤسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی شهر دانش
صفحه‌آرا	: سودابه رسولی
ویراستار	: نرگس صادقی
طراح جلد	: علی حسینی
نوبت چاپ	: اول
تاریخ چاپ	: ۱۳۹۷
شمارگان	: ۲۰۰
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۴۷۵-۰۳۷-۰
بهاء	: ۲۶,۰۰۰ تومان

حق چاپ محفوظ است.

تهران - خیابان کریم‌خان زند - خیابان سنایی - خیابان نهم - خیابان گیلان - پلاک ۵
 کد پستی ۱۵۸۵۷۴۳۱۱ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۴۵۳۹ تلفن: ۸۸۱۱۵۸۱ شماره: ۸۸۱۱۵۸۰
 Email: publication@sdil.ac.ir Website: <http://www.sdil.ac.ir>

فهرست اختصاری مطالب

۳	سخن ناشر
۷	دباجه
۳۵	بخش اول: پیشگیری وضعی فناوریانه از طریق تدابیر خطرآزا
۴۱	فصل اول: اصل شفافیت در قوانین و مقررات
۹۲	فصل دوم: پیشگیری وضعی از طریق شفافسازی فرایندهای نظام مالیاتی در دیدارگاهها
۱۱۶	نتیجهگیری بخش اول
۱۲۱	بخش دوم: پیشگیری وضعی فناورانه از طریق تدابیر دشوارساز
۱۲۴	فصل اول: جایگاه تدابیر پیشگیرانه در حوزه مالیاتها
۱۴۳	فصل دوم: پیشگیری وضعی فناوریانه از طریق یکپارچهسازی اطلاعات مالیاتی
۱۸۰	نتیجهگیری بخش دوم
۱۸۳	نتیجهگیری کلی و ارائه پیشنهادها
۱۹۰	فهرست تفصیلی مطالب
۱۹۵	فهرست منابع

«بر یاد نخستین آموزگار ایران»

سپید و دساو و باژ کران

بر پیمان که در شهر ماکوران

دیباچه

شعر بالا نشان می‌دهد که به مالیت در ایران پیشینه درازی دارد. حتی در شاهنامه فردوسی، از آن به نام‌های «باز»، «مرازگ» و «ساو» یاد می‌شود.^۱ به گونه‌ای که حتی فردوسی از «پیمان‌نامه‌های مالیاتی در ایران یاد می‌کند و از دادن مالیت به ظالم نهی می‌کند». مالیات، یکی از مصادیق مالیه عمومی و از برارهای مهم و مدرن برای تأمین منابع مالی جهت اعمال حاکمیت و ارائه خدمات همگانی به شمار می‌آید. «مالیات بخشی از درآمد و یا دارایی است که به موجب یک قرارداد اجتماعی ضمنی، هر شخصی بر پایه مسئولیت اجتماعی و اصل تعاون ملی و برابر مقررات قانونی، به گونه‌ی بلا شرط و اجبار، مازاد است برای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور بر مبنای توانایی مالی خود به خزانه دولت بپردازد.»^۲ در قوانین و مقررات ایران، از مالیات - مفهوماً - اخروی به میان نیامده است، اما، از واژه مالیات، بی‌آنکه مصادیق آن بیان شود، در قانون اساسی و قوانین مالی ایران نام برده شده است.^۳ بر همین پایه، از دیدگاه حقوقی، در دولت‌های مدرن، وضع و تثبیت مالیات در دست نمایندگان مردم در پارلمان یا قوه قانون‌گذاری قرار گرفته و اجرای قوانین مالیاتی با قوه مجریه و دستگاه مالیات‌ستانی دولت می‌باشد. در نظام حقوقی ایران نیز، پس از پیروزی انقلاب مشروطیت در ۱۴/مرداد/۱۲۸۵ هجری خورشیدی و تصویب قانون اساسی مشروطه در ۸ جدی

۱. برای آگاهی بیشتر نگاه کنید: میرمحسن طاهری تازی، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شواهدی

ابطال نظام‌نامه‌های دولتی مالیاتی، تهران: جنگل، ۱۳۹۳، صفحه الف از دیباچه.

۲. میرمحسن طاهری تازی، آیین دادرسی مالیاتی، باره نخست، مبانی حقوق اختلاف، دادخواهی و دادرسی

مالیاتی، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴، ص ۳۹.

۳. همان، ص ۳۴.

همین سال، برابر اصول ۱۸ و ۱۹ این قانون^۱، تسویه امور مالییه، جرح و تعدیل بودجه، تغییر در وضع مالیات‌ها، رد و قبول عوارض و فروعات، اصلاح امور مالیاتی و تسهیل روابط حکومتی در صلاحیت انحصاری مجلس شورای ملی قرار گرفت. اگرچه، اصول یادشده، صلاحیت تقنینی مالیاتی را در انحصار مجلس شورای ملی قرار داده بود، اما همچنان، درباره جزئیات جگونگی وضع، وصول و اجرای مالیات‌ها و عوارض در گستره ملی، محلی و منطقه‌ای، قانون اساسی مشروطه ساکت بود و در عمل، تعرض حکام و مقامات دولتی محلی به دارایی مردم در برخی مناطق کشور روایی داشت. از این رو در هنگام تهیه پیش‌نویس و تصویب متمم قانون اساسی مشروطه در خصوص «مالیه عمومی و دولتی» در اصول (۹۴) تا (۱۰۳) این قانون^۲ مقرر شده بود. این اصل، ب قانونی بودن هرگونه مالیات، قانونی بودن هرگونه معافیت، تفاوت، امتیاز و تخفیف مالیاتی و گستره جغرافیایی مطالبه مالیات، تنها در چهارچوب مالیات مملکتی و ایالتی و ولایتی و بلدنی تأکید داشت که در واقع، رعایت اصل حاکمیت قانون، برابری، عدم تبعیض و

۱. اصل هیجدهم قانون اساسی مشروطه: «تسویه امور مالییه جرح و تعدیل بودجه تغییر در وضع مالیات‌ها و رد و قبول عوارض و فروعات همچنان متمم مجلس شورای ملی خواهد شد که از طرف دولت اقدام خواهد شد به تصویب مجلس خواهند بود»

اصل نوزدهم: «مجلس حق دارد برای اصلاح امور مالیاتی و تسهیل روابط حکومتی در تقسیم ایالات و ممالک ایران و تحدید حکومت‌ها پس از تصویب مجلس شورای ملی مصوبه را از اولیای دولت بخواهد»

۲. اصل ۹۴ متمم قانون اساسی مشروطه: «هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون»

اصل ۹۵ متمم ق.ا.م: «مواردی را که از دادن مالیات معاف شوند تعیین مشخص خواهد نمود»

اصل ۹۶ متمم ق.ا.م: «میزان مالیات را همدساله مجلس شورای اسلامی با اکثریت تصویب و معین خواهد نمود»

اصل ۹۷ متمم ق.ا.م: «در مواد مالیات، هیچ تفاوت و امتیازی فی‌مابین افراد نیست ندارد نخواهد شد»

اصل ۹۸ متمم ق.ا.م: «تخفیف و معافیت از مالیات منوط به قانون مخصوص است»

اصل ۹۹ متمم ق.ا.م: «غیر از مواقعی که قانون صراحتاً مستثنای می‌دارد، به هیچ عنوان از اصل چیزی مطالبه نمی‌شود مگر به اسم مالیات مملکتی و ایالتی و ولایتی و بلدنی»

اصل ۱۰۰ متمم ق.ا.م: «هیچ مرسوم و انعامی به خزینه دولت حواله نمی‌شود مگر به موجب قانون»

اصل ۱۰۱ متمم ق.ا.م: «اعضای دیوان محاسبات را مجلس شورای ملی برای مدتی که به موجب قانون مقرر می‌شود تعیین خواهند نمود»

اصل ۱۰۲ متمم ق.ا.م: «دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالییه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ‌یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده تغییر و تبدیل ننماید و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و همچنین معاینه و تفکیک محاسبه کتبه ادارات دولتی را نموده اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید»

اصل ۱۰۳ متمم ق.ا.م: «ترتیب و تنظیم و اداره دیوان به موجب قانون است»

عدالت مالیاتی^۱ را به گونه غیرمستقیم با خود به همراه داشتند. از سوی دیگر، تأسیس نهاد نظارتی «دیوان محاسبات» برابری اصول (۱۰۱) تا (۱۰۳) متمم قانون اساسی مشروطه، برای معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه، پیش‌بینی شده بود. در راستای اصول یادشده قانون اساسی مشروطه و متمم آن، قوانین و مقررات مالیاتی متعددی از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشت. اما، مهم‌ترین قانون تقریباً جامع و یکپارچه در دوره حاکمیت قانون اساسی مشروطه، «قانون مالیات‌های مستقیم» بود که در ۱۳۴۰/۱۲/۲۸ به تصویب مجلس شورای ملی رسید. در واقع، این قانون، پایه و منبع و سند قانونی اصلی برای قوانین مالیات‌های مستقیم بعدی، حتی، پس از تغییر ساختار حقوقی و سیاسی ایران در قانون اساسی مصوب ۱۳۵۸ از مشروطه سلطنتی به جمهوری اسلامی به شمار می‌آید. پس از مرگوند نظام شاهنشاهی و تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در ۱۳۵۸/۰۹/۱۲ و درج آن در ۱۳۶۸/۰۵/۰۶ تنها یک اصل از کل اصول (۱۷۷) گانه کنونی این قانون اساسی به مالیات، وین شد است. نکته مهم اینکه، در ترتب اصول قانون اساسی که موازین اسلامی^۲ را معیار خود قرار داده است، در فصل چهارم قانون اساسی که به «اقتصاد و امور مالی» اشاره دارد؛ «انفال» به درجه عمومی اسلام از منابع مالی حاکم و دولت اسلامی به شمار می‌آید، پیش از «مالیات»، پیش‌بینی شده است که به باور نگارنده، می‌تواند گزینه‌ای بر این موضوع باشد که برای تصویب‌کنندگان، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۵۸ انفال^۳ مقدم و اولی بر «مالیات» برای دولت و حکومت تازه تأسیس اسلامی به شمار می‌آمد. نکته دیگر اینکه، تنها در اصل (۵۱) ق.ا.ج.ا.ی. از از واژه «مالیات» و یکبار هم

۱. برای آگاهی بیشتر درباره برابری، عدم تبعیض و عدالت مالیاتی، نگاه کنید: محمدحسین طاهری تازی، *اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین*، تهران: ۱۳۹۳، جلد دوم، صص ۳۷ تا ۴۸، ۷۷ تا ۸۸.

۲. اصل چهارم ق.ا.ج.ا. «کلیه قوانین و مقررات مدنی، جزایی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی و غیر اینها باید بر اساس موازین اسلامی باشد. این اصل بر اطلاق یا عموم همه اصول قانون اساسی و قوانین و مقررات دیگر حاکم است و تشخیص این امر برعهده فقهای شورای نگهبان است».

۳. اصل ۴۵ ق.ا.ج.ا. «انفال و ثروت‌های عمومی از قبیل: زمین‌های موات یا رهاشده، معادن، دریاها، دریاچه‌ها، رودخانه‌ها و سایر آب‌های عمومی، کودها، دره‌ها، جنگل‌ها، نزارها، بیشه‌های طبیعی، مراغی که حریم نیست، ارب بدون وارث و اموال مجهول‌المالک و اموال عمومی که از غصبین مسنود می‌شود در اختیار حکومت اسلامی است تا برضیق مصالح عامه نسبت به آنها عمل نماید، تفصیل و ترتیب استفاده از هر یک را قانون معین می‌کند».

۴. اصل ۵۱ ق.ا.ج.ا. «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

واژه «مالیاتی» به کارگیری شده است. منطوق این اصل نیز، تنها بر قانونی بودن مالیات، معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی اشاره دارد. جای دیگر اصول حقوقی و اقتصادی مرفقی مالیات مانند برابری، عدم تبعیض مالیاتی و لزوم عادلانه بودن مالیات که مفهوماً در اصول (۹۴) تا (۹۹) متمم قانون اساسی مشروطه، پیش‌بینی شده بود؛ در قانون اساسی باورمندان به حکومت جمهوری اسلامی دیده نمی‌شد. اصل (۵۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، با نگارش نفی و سلبی خود که مقرر می‌دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌گردد.» اصل را بر احترام به مالکیت حاصل از کسب و کار مشروع قرار داده است.^۱ مگر آنکه، قانون‌گذار شخصی را سبب مالیات قرار دهد. از سوی دیگر، اصول (۹۴) تا (۹۹) متمم قانون اساسی مشروطه، در کنار مالیات، به عوارض و فروعات دیگر و مالیات‌های کشوری و محلی و منطقه‌ای اشاره داشت. در حالی که در اصل (۵۱) ق.ا.ج.ا. تنها مفهوم عام مالیات تقریر یافته است که در سیاست تقنینی مالیات مجلس شورای اسلامی ایران و رويه عملی و تفاسیر شورای نگهبان، «عوارض» نیز، در دل اصل (۵۱) قانون اساسی و در مفهوم عام مالیات قرار می‌گیرد. هرچند، اصول ق.ا.ج.ا. در سنجش با قانون اساسی مشروطه، کمتر به مالیات و عوارض اشاره دارد؛ اما با توجه به کمبود منابع مالی دولت در طول مدت سال جنگ با ارتش عراق و واقعیات اقتصادی و مالی داخلی و بین‌المللی کشور، لزوم سازندگی و توسعه کشور پس از جنگ تحمیلی بر مردم ایران، همچنان، «قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ با اصلاحیه‌های بعدی آن تا پایان سال ۱۳۶۷ مورد اجرا واقع شد. از این رو، سیاست سیاسی و مذهبی تازه، افزون بر «انفال» و به ویژه، درآمدهای ناشی از فروش منابع زیرزمینی، روزی بی‌نی که مهم‌ترین آن نفت و گاز است؛ به درآمدهای مالیاتی نیز، برای تأمین منابع مالی دولت جمهوری اسلامی توجه داشته است. با توجه به اصل (۵۱) قانون اساسی، «قانون مالیات‌های مستقیم» برای شرایط تازه کشور در ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ از تصویب مجلس شورای ملی آن زمان گذشت؛ بی‌آنکه شورای نگهبان در مهلت ده روز قانونی مقرر در اصل (۹۵) ق.ا.ج.ا. نفیاً و یا اثباتاً از دیدگاه حقوقی و فقهی بر روی

۱. اصل ۴۶ ق.ا.ج.ا. «هرکس مالک حاصل کسب و کار مشروع خویش است و هیچ‌کس نمی‌تواند به عنوان مالکیت نسبت به کسب و کار خود، امکان کسب و کار را از دیگری سلب کند.»

اصل ۴۷ ق.ا.ج.ا. «مالکیت شخصی که از راه مشروع باشد محترم است. ضوابط آن را قانون معین می‌کند.»

۲. اصل ۹۵ ق.ا.ج.ا. «در مواردی که شورای نگهبان مدت ده روز را برای رسیدگی و اظهارنظر نهایی کافی نداند، می‌تواند از مجلس شورای اسلامی اسلامی حداکثر برای ده روز دیگر با ذکر دلیل خواستار تمدید وقت شود.»

آن نظر داده باشد.^۱ این قانون در طی نزدیک به سه دهه بعد از تصویب، در مورخه‌های ۱۳۷۱/۰۲/۰۷، ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مورد اصلاح مجلس شورای اسلامی قرار گرفت. ضمن اینکه، «قانون مالیات بر ارزش افزوده» در مورخ ۱۳۸۷/۰۲/۱۷ توسط کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، برابر اصل (۸۵) ق.ا.ج.ا.ا. به صورت آزمایشی به تصویب رسید و در ۱۳۸۷/۰۳/۰۲ مورد تأیید شورای نگهبان قرار گرفت.^۲ در حالی که شورای نگهبان، نسبت به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ هیچ‌گونه اظهارنظری نکرده بود. هم‌اکنون، «قانون مالیات بر ارزش افزوده» برابر بند (ب) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور تا پایان سال ۱۳۹۶ تمدید شده است. افزون بر قوانین مالیاتی یادشده، در قوانین دیگر نیز، احکام مالیاتی متعددی به صورت پراکنده پیش‌بینی شد. از جمله، در قوانین بودجه سالانه کل کشور، برنامه‌های پنج، به توبه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، «قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت»، «قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور» مصوب ۱۳۹۴/۰۱/۰۲، «قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور» مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۱۰ احکام قانونی متعددی در باره مالیات و عوارض و همچنین مبارزه با فساد اداری و مالی مقرر شده است. به ویژه نگاهی به قوانین بودجه سالانه کل کشور در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که هر ساله، سهم مالیات در منابع مالی تأمین هزینه‌های جاری و عمرانی کشور، افزایش یافته است. دقت در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور و قوانین برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه و سیاست‌های اقتصادی کلان کشور، به روشنی این موضوع را نشان می‌دهد که با چنین روند رو به فزونی سهم مالیات در منابع مالی کشور، در کل کشور، در سال‌های آینده؛ «مالیات» و اصل (۵۱) ق.ا.ج.ا.ا. اهمیت خود را بیشتر از اصل (۴۸) ق.ا.ج.ا.ا. و «انفال» در تأمین منابع مالی دولت اسلامی پیدا خواهد کرد. در حالی که با دقت در سیر و مذاکرات تصویب قانون اساسی در سال ۱۳۵۸ به نظر می‌رسد، قانون‌گذار اساسی این «انفال» را مقدم بر «مالیات» در تأمین منابع مالی دولت می‌دانست. به ویژه، هنگامی که به این موضوع توجه داشته باشیم که دست‌کم بیش از (۴۰) تن از اعضای مجلس تصویب نهایی قانون اساسی از مجتهدین و فقها بودند که کمتر به مالیات‌ها در مفهوم مدرن آن در دانش اقتصاد و دانش

۱. ماده ۲۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳: «قانون فوق مشتمل بر دو بیست و هفتاد و یک ماده و دو بیست و یازده تبصره در جلسه علنی روز دوشنبه مورخ سوم اسفند ماه یک هزار و سیصد و شصت و شش مجلس شورای اسلامی به تصویب رسیده است با توجه به عدم وصول نظر شورای نگهبان در مهلت قانونی ابلاغ می‌گردد.»

۲. نگاه کنید به ماده ۵۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده.

حقوق [مالیاتی] باور داشتند و بیشتر بر «انفال» و «وجوهات شرعی» خوشبینی نشان می‌دادند.

با توجه به آنچه گفته شد، نشان می‌دهد که مالیات، هم یک امر حقوقی و قانونی است و چون در «سپهر همگانی»^۱ جامعه پیاده می‌شود، می‌توان گفت که مالیات یک «امر عمومی»^۲ هم به شمار می‌آید. چراکه، اداره آن مستقیم و یا غیرمستقیم در دست دولت و حاکمیت است.^۳ امر عمومی به نام مالیات، دربردارنده سه بُن یار بنیادین به نام‌های «قانون»، «شهروند» و یا «مؤدی» و «مأمور مالیاتی دولت» می‌باشد. این سه در واقع، پایه‌های یک دستگاه مالیاتی است. کارکرد مثبت، این سه ستون در کنار یکدیگر و هماهنگی و پیوستگی آنها با هم می‌تواند به ارتقای کیفیت ارائه امر عمومی یا خدمات عمومی اداری در امور مالیاتی بیانجامد. بنابراین، ضمن اینکه، بون مالیاتی شفاف و مؤدیان مالیاتی قانون‌مدار و مشارکت‌جو با دستگاه مالیاتی اهمیت ویژه برای یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد دارند. مأموران مالیاتی نیز، یکی از مهم‌ترین ارکان دستگاه مالیاتی مطلوب به شمار می‌آیند. این مأموران و دیگر کارکنان دستگاه مالیات‌ستانی دولت، در واقع، سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور را می‌سازند و کارکرد ویژه‌ای را برای ارائه خدمات در امور مالیات، تأمین منافع عمومی، استیفای حقوق مالیاتی دولت، جلب اعتماد و مشارکت شهروندان، درآیدان مالیاتی نسبت به امور مربوط به مالیات برعهده دارند. قوانین مالیاتی هر اندازه هم با دقت تدوین شوند، با وجود مأموران مالیاتی که دارای شایستگی‌های علمی و اخلاقی کافی نباشند، پیامد آروغ و نتیجه منفی برای دستگاه مالیاتی کشور خواهند داشت.^۴ در واقع، حسن عملکرد مأموران دستگاه مالیاتی کشور، برای

1. Public Matter/ Public Space

۲. امر عمومی یکی از مهم‌ترین دکترین‌های حقوق عمومی است و مینا و اساتذ، حقوق اداری را می‌سازد. در تعاریف امر عمومی، آن را به امری می‌گویند که: «منضمّن منافع یا جوانح عمومی بود»^۱ و آن از روابط آزاد و ابتکارات خصوصی افراد خارج شده، به نحوی از انحاء در دست دولت قرار گیرد. اعم از اینکه قدرت آن را تنها اداره نماید مانند دفاع ملی و دادگستری و با افراد هم بتوانند در اداره آن با دولت رقابت و یا تشریک مساعی نمایند مانند بهداشت و فرهنگ و یا آن امر با افراد بوده، منتهی دولت نظارت بسیار نزدیکی در آن داشته باشد. «برای آگاهی بیشتر درباره امر عمومی در حقوق اداری و دانش مدیریت و حقوق مالیاتی، نگاه کنید به: منوچهر طباطبائی مؤتمنی، حقوق اداری، جلد دوم، تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۴۹، جاب دوم، صص ۲۶-۲۵؛ فرل هدی، امور عمومی تطبیقی، برگردان: سید مهدی الوانی و غلامرضا معمارزاده، تهران: اندیشه کوهربار، ۱۳۹۱، جاب پنجم، ص ۲۱؛ میرمحسن مدبری تار، آیین دادرسی مالیاتی، ناره دوم: دادرسی اداری مالیاتی، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴، صص ۱۹۰-۱۸۹»

۳. طاهری تار، همان، صص ۱۸۸-۱۸۷.

۴. علی اکبر سمیعی، جزوه آیین دادرسی مالیاتی، تهران: دانشکده امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۲، ص ۲.

رسیدن به آرمان‌ها و انجام تکالیف قانونی و اداری خود و رعایت حقوق و آزادی‌های شهروندان و مؤدیان مالیاتی از ضروریات اجتناب‌ناپذیر برای دستگاه مالیاتی دولت به شمار می‌آید. از این رو، عدم تجانس و ناهمبستگی بین قانون، مؤدی و مأموران مالیاتی دولت، عملکرد نامطلوب دستگاه مالیات‌ستانی را در پی خواهد داشت^۱ و سوء کارکرد و رفتارها و تصمیمات اداری ناشایست و به دور از اصول اخلاقی و موازین قانونی و حقوقی، دیواری بزرگ و بلند در دستیابی دستگاه مالیاتی به آرمان‌هایش یعنی؛ وصول مالیات برای تأمین هزینه عمومی دولت، تحقق عدالت اجتماعی و بازپخش سرمایه و امکانات در میان لایه‌های گوناگون جامعه می‌باشد. از این رو، ضرورت دارد بر اعمال و رفتار مأموران مالیاتی، نهادهای نظارتی ویژه‌ای را تعبیه کرد؛ تا هم پیشگیری از وقوع تخلف مالیاتی و فساد اداری نماید؛ هم در صورت وقوع تخلف و یا بزه در گستره دستگاه مالیاتی کشور کشف، تعقیب و به کیفر رساندن متخلفین را برعهده داشته باشند؛ تا عدالت مالی در دستگاه مالیاتی کشور تحقق یابد.

در واقع، مبنای تاسیس نهاد دادرسی انتظامی مالیاتی که در قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۲۶۴ تا ۲۷۰) پیش‌بینی شده است، باید ریشه آن را در حاکمیت قانون و نظارت بر حسن اجرای قوانین مالیاتی، حفظ سلاطت اداری، مبارزه با فساد اداری مالیاتی، پیشگیری و مبارزه با فرار مالیاتی، کشف و تعقیب متخلفین و بازگرداندن مالیاتی به ویژه، متخلفین و بزه‌کارانی که مأمور مالیاتی دولت هستند و احترام و رعایت حقوق و آزادی‌های مؤدیان مالیاتی دانست.^۲ بر همین پایه، در دستگاه مالیاتی برخی از کشورهای پیشرفته، «پلیس اداری تخصصی مالیاتی»^۳ نیز وظیفه مبارزه با فساد اداری مالیاتی را برعهده دارد. بنابراین، باید به این موضوع توجه داشت که از آنجا که هر امر حقوقی مالیاتی، یک رابطه دوسویه بین مردم و شهروندان (مؤدیان مالیاتی) با دستگاه مالیات‌ستانی دولت است؛ و دولت نیز، عالی‌ترین نهاد مظهر قدرت و اقتدار عمومی به شمار می‌آید؛ پس می‌توان گفت که این رابطه، یک رابطه دادرسی است. چراکه به واسطه قدرت و اقتدار و نیروی زور قانونی دولت و با قدرت مالی و پولی که از طریق مالیات و دیگر منابع مالی به دست می‌آورد، امکان وقوع تخلف و فساد اداری و مالی و مالیاتی برای

۱. جیت بی. ای. گیل، مدیریت سازمان مالیاتی (نگرش سیستمی)، برگردان: علی‌اکبر عرب مازار و مرتضی ملاتفر، تهران، دانشکده امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۱، ص ۱۰.

۲. ظاهری ناری، آیین دادرسی مالیاتی، باره دوم، پیشین، ص ۱۸۹.

۳. میرمحسن ظاهری ناری، «دادرسی انتظامی مالیاتی: نهاد نظارتی برتر پلیس اداری مالیاتی در پیشگیری و مبارزه با فساد اداری مالیاتی»، مقاله و سخنرانی ارائه‌شده در همایش‌های فارابی سلامت نظام مالیاتی کشور، با تأکید بر پیشگیری از تخلف، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، دادرسی انتظامی مالیاتی، ۱۳۹۱/۰۳/۲۰.

کارگزاران دولتی بیشتر از مؤدیان مالیاتی فراهم می‌باشد. برای اینکه، قدرت عمومی و منابع پولی و مالی دچار فساد نشوند، ضرورت دارد نهادهای نظارتی پیشینی و پسینی اداری - انتظامی، مدنی و کیفری در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شود تا هم حقوق جامعه تضییع نگردد^۱ و هم حقوق مؤدیان مالیاتی^۲. از سوی دیگر، در هنگام اجرای قوانین مالیاتی ممکن است برخی از مؤدیان مالیاتی به راه‌ها و شیوه‌های گوناگون، از قانون‌مندی بیرون بروند و به نقض قوانین مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، فرار مالیاتی و تضییع حقوق مالیاتی دولت و جامعه روی آورند. بر همین پایه، ضرورت دارد سیاست مالیاتی درست از سوی قانون‌گذار مالیاتی، دستگاه مالیات‌ستانی ولتی مجری قوانین و دستگاه قضایی کشور از حیث تقنینی، اجرایی و قضایی برای پیشگیری و مبارزه با تخلفات و بزه‌های مالیاتی و فساد اداری و مالی چه از سوی مأموران مالیاتی و چه از سوی مؤدیان مالیاتی پیش‌بینی و مورد عمل قرار گیرد. بنابراین، از آنجا که وقوع تخلفات و بزه‌های مالیاتی، یک واقعیت انکارناپذیر در همه دستگاه‌های مالیاتی به شمار می‌آید، در حقوق کیفری اقتصادی، حقوق مالیاتی، داشتن سیاست کیفری کارآمد، ابزاری برای کاهش و مبارزه با تخلفات و بزه‌های مالیاتی می‌باشد. در این راستا، سیاست کیفری مالیاتی ممکن است به شیوه پیشگیرانه یا به شیوه کیفردهی پس از ارتکاب بزه پی‌گیری شود. سیاست کیفری پیشگیری از بزه در واقع، به اصلاح، بازداشتن بزه‌کاران و بازسازی و نگهداری از قربانیان و جامعه اشاره دارد. در دهه‌های نوین حقوق کیفری، بر جنبه‌های پیشگیرانه بزه‌های اقتصادی، از جمله تخلفات و بزه‌های مالیاتی تأکید شده است. مفهوم عام پیشگیری هر آنچه که برای مبارزه با بزهکاری و کاهش زیان‌های ناشی از آن می‌شود را دربر می‌گیرد. از سوی دیگر می‌توان گفت که پیشگیری از بزه، گونه‌ای واکنش مدنی به پدیده بزه در سپهر اجتماعی و عمومی است. از دیدگاه نظری نیز، می‌توان تئوری‌های غربی را توجیه کرد که مهم‌ترین آنها عبارتند از: دیدگاه کنترل اجتماعی، دیدگاه یادگیرنده، تک‌پذیری اجتماعی، دیدگاه فشار، دیدگاه گزینش عقلانی، دیدگاه فرصت و دیدگاه اقتصادی. مبارزه با همان

۱. برای آگاهی بیشتر درباره نهادهای نظارت اداری انتظامی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران و حکونگی رسیدگی آنها، نگاه کنید به: طاهری ناری، «آیین دادرسی مالیاتی، بار دوم، دادرسی اداری مالیاتی، بیسن، صص ۱۸۹ تا

۲. میرمحسن طاهری ناری، «حقوق مالیاتی نوین و حقوق مؤدیان مالیاتی»، مقاله و سخنرانی ارائه‌شده در نخستین سمینار کارشناسان حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، تهران، ۱۳۸۹/۰۲/۲۵ - همچنین نگاه کنید به: ونی رستمی، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره ۱، بهار ۱۳۸۸.

اقتصاد بزه، به ویژه، از دیدگاه حقوق کیفری اقتصادی مالیاتی ذهنیت مرتکبان تخلفات و بزه‌های مالیاتی به میزان هزینه و فایده کارکرد مهمی در ارتکاب بزه مالیاتی و یا ترک آن دارد.^۱ مبنای پیشگیری از تخلفات و بزه‌های مالیاتی را می‌توان هم رعایت حقوق مردم و مؤدیان مالیاتی (جنبه‌های فردی و حقوق بشری) هم حقوق دولت و جامعه و هم برقراری نظم اقتصادی بین‌المللی دانست.^۲ به باور نگارنده، حتی، به لحاظ فقهی نیز، می‌توان مبنای پیشگیری از بزه‌های مالیاتی را با قاعده «لاضرر» توجیه کرد. چراکه، بزه مالیاتی به عنوان یکی از مصادیق مهم بزه‌های اقتصادی، هم ناقض حقوق مردم و دولت و سیاست‌های کلان اقتصادی دولت است، هم در گستره بین‌المللی با اقتصاد غیرشفاف، بزه سازمان‌یافته ملی و فراملی و خدشه‌دار کردن نظم و امنیت اقتصادی بین‌المللی پیوند دارد. نمونه روشن این پیوند را می‌توان در «کنوانسیون مبارزه با اسناد مالی مرید»^۳ و «کنوانسیون مبارزه با بزه‌های سازمان‌یافته پالرمو»^۴ سازمان ملل متحد نگاه کرد. شیوه‌های کلی پیشگیری از تخلفات و بزه‌های مالیاتی می‌تواند به صورت «وضع‌ای» و «اجتماعی» نمود پیدا کند. که امروزه، با توجه به کارکردهای مثبت تکنولوژی و وسایل ارتباطی، اطلاعاتی نوین در بزه‌شناسی و کنترل بزهکاران، سیاست تقنینی کیفری مالیاتی بسیاری از کشورها به سوی لزوم به کارگیری قانونی این وسایل برای پیشگیری از وقوع تخلفات و بزه‌های مالیاتی و کنترل متخلفان و بزهکاران، پیش رفته است. این گونه از پیشگیری را اصطلاحاً «پیشگیری وضعی فناوریانه» می‌نامند؛ که در قوانین و مقررات پراکنده مالیاتی و یا دیگر قوانین مرتبط با حوزه مبارزه با فساد اداری و مالی و بزه‌های اقتصادی، به این گونه از پیشگیری بزه مالیاتی رو آورده شده است. نمونه روشن این گونه از پیشگیری وضعی را می‌توان در مواد (۱۶۹) و (۱۶۹) مکرر «قانون مالیات‌های مستقیم» اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و لزوم به کارگیری از سامانه صدور مکبزه فروش و تجهیزات

۱. برای آگاهی بیشتر نگاه کنید: توران توسلی‌زاده، پیشگیری از جرایم اقتصادی، تهران: جنگل، ۱۳۹۲، صص ۸۱-۷۵.

۲. همان، صص ۸۸-۸۱.

3. United Nation Convention against (UNODC) 2003/Merida Convention.

برای آگاهی بیشتر درباره این کنوانسیون، نگاه کنید: احمد باقرزاده، جرایم اقتصادی و پول‌شویی در پیش‌نویس کنوانسیون سازمان ملل متحد علیه فساد مالی و سایر اسناد بین‌المللی، تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۸۳.

4. United Nations Convention Against Transnational Organize Crime (2000) of Palermo Convention

برای آگاهی بیشتر درباره این کنوانسیون، نگاه کنید به: سید حسن اسعدی، جرایم سازمان‌یافته فراملی، تهران: میزان، ۱۳۸۶. صادق سلیمی، جنایات سازمان‌یافته فراملی، تهران: انتشارات تهران صدر، ۱۳۸۲.

مشابه، ایجاد سامانه یکپارچه مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی مؤدیان و امکان دسترسی بر خط (Online) سازمان امور مالیاتی به اطلاعات بانک، بیمه، بورس، ثبت اسناد و املاک، گمرک و ... نگاه کرد.

نوشته حاضر که توسط سرکار خانم «سعیده کریمی» و با راهنمایی‌های ارزشمند استاد برجسته و گران قدر حقوق کیفری ایران، آقای دکتر «علی حسین نجفی ابرندآبادی» مورد پژوهش، نگارش و تدوین قرار گرفته است، به «پیشگیری وضعی فناوریانه از بزه‌های مالیاتی در پرتو قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد» اشاره دارد. این قانون، از این حیث مهم است که برای نخستین بار در ماده (۱) خود، «فساد» را تعریف کرده و در ماده (۲) آن نه تنها کلیه اشخاص دولتی و نهادهای عمومی موضوع مواد (۱) تا (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۱/۸، بلکه، مؤسسات خصوصی حرفه‌ای عهده‌دار مأموریت عمومی را مشمول این قانون قرار داده و تکالیف دستگاه‌های اجرایی را در پیشگیری از مفاسد اقتصادی مشخص و تبیین کرده است. بررسی دیگر برای دستگاه مالیات‌ستانی دولت نیز، تکالیفی را مقرر داشته است. از جمله اینکه، سازمان امور مالیاتی کشور باید با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، چگونگی محاسبات مربوط به مالیات‌ها، عوارض و حقوق دولت و کلیه قوانین و مقررات مربوط به آنها همچون تصویب‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها، رویه‌ها و تصمیمات مربوط به حقوق شهروندان یا مؤدیان مالیاتی را در دیدارگاه‌ها، کنفرانس‌ها، وبسایت‌ها و به آگاهی همگانی برساند. همچنین، این قانون، ارائه متقالبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذی‌ربط را که از جمله می‌تواند دستگاه مالیات‌ستانی دولت باشد، مشمول ضمانت اجرای محرومیت‌های مقرر در جزء‌های (۱) تا (۴) بند (الف) ماده (۵) این قانون قرار داده است.^۱ نکته دیگر اینکه، برای وصول به هنگام مالیات و عوارض، برابر جزء (۶)- بند (ب) ماده (۵) همین قانون، خودداری از پرداخت بدهی معوقه مالیاتی یا عوارض قطعی قانونی در صورت تمکن مالی و نداشتن عذر موجه، مشمول ضمانت اجرای محرومیت بندهای

۱. نگاه کنید به: ماده ۳ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷/۰۲/۲۹ مجلس شورای اسلامی و اصلاح و تأیید مورخ ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام.

۲. الف - محرومیت‌ها: ۱- شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها یا انجام معامله یا انعقاد قرارداد با دستگاه‌های موضوع بندهای الف، ب و ج ماده ۳ این قانون با نصاب معاملات بزرگ مذکور در قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱۰/۲۵ ۲- دریافت تسهیلات مالی و اعتباری از دستگاه‌های موضوع بندهای الف، ب و ج ماده ۳ این قانون: ۳- تأسیس شرکت تجاری، مؤسسه غیرتجاری و عضویت در هیئت مدیره و مدیریت و بازرسی هر نوع شرکت یا مؤسسه ...

(۱) تا (۴) بند (الف) ماده (۵) این قانون قرار خواهد گرفت.^۱ در ماده (۲۴) این قانون نیز، هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد جرم به شمار آورده است. هرچند که در این ماده به قرار مالیاتی، صریحاً اشاره‌ای ندارد و به فرار از پرداخت عوارض توجه شده است. اما، صدر این ماده می‌تواند از حیث بزه‌انگاری اظهار خلاف واقع و ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به ادارات امور مالیاتی، ضمانت اجرایی قانونی و کیفری برای پیشگیری و مبارزه با تخلفات و بزه‌های مالیاتی باشد.

«قانون اساسی سلامت اداری و مقابله با فساد» یکی از قوانین در راستای تحقق دولت الکترونیک و بهره‌گیری از فناوری برای پیشگیری و کاهش و مبارزه با فساد اداری و مالی از جمله تخلفات و بزه‌های مالیاتی به شمار می‌آید که اجرای درست آن می‌تواند شفافیت مالی و مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و روابط بین مؤدیان با این سازمان را افزایش دهد. همچنان که در ماده (۲۰) قانون انتقال سلامت اداری و مقابله با فساد، همه اشخاص مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده (۲) این قانون مکلف شدند ظرف دو سال پس از تصویب این قانون، فرایند امور مالی و مکاتبات اداری خود را مکانیزه نمایند. در این راستا، خرید نرم‌افزارهای داخلی و خارجی، بهره‌گیری از نرم‌افزارهای رایجی مورد تأیید «شورای عالی انفورماتیک» راه‌اندازی پایگاه‌های اطلاعاتی، سامانه‌های پاسخ‌گویی، شکایات و مکانیزه نمودن آن توسط دستگاه‌های اجرایی مشمول این قانون پیش‌بینی شده است که می‌تواند میزان شفافیت و پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری اداری و مالی را در دستگاه‌های اجرایی و دولتی و نهادهای عمومی افزایش دهد. با این حال، این قانون، با مستثنا کردن دستگاه‌های تحت نظر مقام معظم رهبری (تبصره ۲) ماده (۲۵) و بند (ب) ماده (۲) از شمول این قانون، با مشروط کردن آن به موافقت مقام رهبری، به نظر می‌رسد اندکی از آرمان‌های مبارزه با فساد در نهادهای اداری که وظیفه اعمال حاکمیت و ارائه خدمات عمومی را دارند، دور شده است. ضمن اینکه، آزمایشی بودن این قانون، خود می‌تواند انگیزه روانی انجام فساد را بیشتر کند و این موضوع را به ذهن متبادر کند که هنوز نهادهای حاکمیت از جمله مجلس شورای اسلامی در سیاست تقنینی خود، یک سیاست تقنینی روشن، دائمی و پایدار در مبارزه با فساد اداری و مالی مقرر نداشته و در حال آزمایش قوانین خویش است. حتی، پس از تصویب و لازم‌الاجرا شدن این قانون، عملاً آیین‌نامه‌های اجرایی برخی از مواد این قانون در سال پایانی مهلت اجرا، از سوی

۱ همان موارد محرومیت‌های مندرج در زیرنویس قبلی و همچنین «محرومیت دریافت و یا استفاده از کارت بازرگانی که در بند ۴ بند الف ماده ۵ قانون ارتقای سلامت اداری» مقرر شده است.

قوه قضائیه و قوه مجریه به تصویب رسید. برای نمونه آیین‌نامه اجرایی تبصره (۴) ماده (۶) این قانون به موجب مصوبه شماره ۹۰۰۰/۲۱۷۲۹/۱۰۰ در تاریخ ۱۳۹۲/۰۴/۲۵ به تصویب رئیس قوه قضائیه رسید و آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۶) این قانون در تیر ماه ۱۳۹۳ یعنی سال پایانی مهلت اجرای آزمایشی آن به موجب تصویب‌نامه شماره ۴۵۱۴۶/ت/۵۰۰۸۰ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۴ به تصویب هیئت وزیران رسیده است. همین دو آیین‌نامه، خود نشانه‌های گویا از میزان جدیت اراده و باورمندی نهادهای عالی حاکمیت در مبارزه با فساد و اجرای بهنگام «قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد» دارد!!!

در بند (۷۰) ماده (۹) قانون یادشده، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده است که حداکثر دو سال پس از تصویب این قانون «نظام جامع اطلاعات مالیاتی» را راه‌اندازی کند. استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش‌های مکانیزه و اجرای طرح جامع مالیاتی در «قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی» مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ تبصره (۱) ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ نیز پیش‌بینی شده است؛ که همه این مصاحف قانونی می‌توانند ابزاری برای پیشگیری وضعی فناوریانه برای جلوگیری، کاهش و مبارزه با تخلفات و بزه‌های مالیاتی به شمار آیند. پیشگیری وضعی از بزه در واقع، دانش کاهش دادن امکانات و فرصت‌ها و شرایط ارتکاب تخلفات و بزه در جامعه می‌باشد؛ تا اینکه، بتواند با کمترین هزینه‌ها، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی از وقوع تخلفات و بزه جلوگیری کند. اما، در نقطه مقابل با بهره‌گیری از امکانات، از جمله امکانات فناوری و با بهره‌گیری از تکنولوژی‌های روز، بزه‌کاران عالتاً را از ارتکاب به تخلفات و بزه منصرف سازد. «قانون مالیات‌های مستقیم» و «قانون مالیات بر ارزش افزوده» در شرایط کنونی، تدابیر پیشگیرانه متعددی وضعی و اجتماعی اعم از اداری، اقتصادی، مدنی و کیفری برای کاهش تخلفات و بزه‌های مالیاتی پیش‌بینی کرده است که در این بخش، دستاورد انتظامی مالیاتی مهم‌ترین نهاد تخصصی و گونه‌ای «پلیس اداری مالیاتی» برای پیشگیری و مبارزه با تخلفات و بزه‌های مالیاتی می‌باشد که درباره نمود و نمادهای پیشگیری وضعی و اجتماعی در قوانین مالیاتی ایران، سرکار خانم «سعیده کریمی» در نوشتاری که پیش رو می‌باشد، به خوبی واکاوی و آن را تشریح و تحلیل نموده، ظرفیت‌ها و کاستی‌های دستگاه مالیات‌ستانی دولت را در این رابطه بیان داشته است. تا اینکه، سازمان امور مالیاتی کشور بتواند به سوی شفافیت، مسئولیت‌پذیری، پاسخ‌گویی، سلامت اداری و مالیاتی و مالی بیش برود. در این نوشتار، نه‌تنها ایشان قانون مالیات‌های مستقیم، بلکه، دیگر قوانین مرتبط از جمله قوانین برنامه‌های توسعه، قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد را از حیث جلوه‌های مهم تدابیر وضعی فناوریانه دشوارساز برای کاهش تخلفات و بزهکاری‌های مؤدیان مالیاتی مورد بررسی و امکان‌سنجی

اجرای آنها در ادارات امور مالیاتی قرار داده‌اند که درخور آفرین می‌باشد. چراکه یکی از چالش‌ها و دشواری‌های سازمان امور مالیاتی کشور، فساد اداری مالیاتی و چگونگی بهره‌گیری از فناوری‌های نوین برای کاهش و مبارزه با فساد اداری و فرارها و تقلبات مالیاتی می‌باشد. تاکنون، چنین پژوهش تخصصی بابت پیشگیری وضعی فناوریانه از بزه‌های مالیاتی با نگاه هم‌زمان به قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد و قوانین و مقررات مالیاتی صورت نگرفته است. از این رو، ایشان که هم به رایانه و "IT" آگاهی دارند و هم دوره فوق‌لیسانس حقوق کیفری را از دانشگاه مفید قم گذرانده‌اند مطالب و یافته‌های علمی ایشان در این نوشتار، نو و کاردی می‌باشد که منابع و مبانی آن بهره‌گرفته از یافته‌های علمی نوین در حقوق کیفری، درن به ویژه حقوق کیفری اقتصادی مالیاتی و بزه‌شناسی به شمار می‌آید. در این یافته‌های علمی نویسنده مشخص و نتیجه‌گیری می‌کند که راه‌اندازی و کارآمدی طرح جامع مالیاتی می‌تواند یکی از مهم‌ترین و اثربخش‌ترین تدابیر وضعی فناوریانه دشوارساز برای پیشگیری و کاهش تخلفات بزه‌های مالیاتی به ویژه در بخش مربوط به فرار مالیاتی و کتمان درآمدهای مشمول مالیات که ماده (۳۱۸) و (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم به آن اشاره دارند، به شمار آید و باعث افزایش وصول درآمدهای مالیاتی شود. این سفارش و یافته علمی نویسنده می‌تواند برای معماری و اصلاح ساختار امور مالیاتی کشور مورد بهره‌برداری قرار گیرد. پژوهش پیش رو، افزون بر ویژگی‌های علمی ماهوی یادشده، دارای ویژگی‌های مهم دیگری هم می‌باشد که از جمله آنها را می‌توان به صورت فشرده و خلاصه در موارد زیر برشمرد:

۱- انشای روان نوشتار در پژوهش حاضر که می‌تواند برای مأموران مالیاتی و دادرسان مالیاتی در صورت تأسیس دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی و احکام هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، دادیاران و دادستان انتظامی مالیاتی، قابل فهم‌تر باشد و مورد بهره‌برداری آنها قرار گیرد؛

۲- پیوستگی و وابستگی تخصصی مطالب این نوشتار، از دیدگاه حقوق کیفری نوین و حقوق مالیاتی باعث شده است تا مطالب آن در هر فصل و بخش و گفتار، دارای کشش و گیرایی برای خواندن مطالب باشد؛

۳- نویسنده کوشیده است ضمن ارائه مطالب نو در گستره پژوهش‌های حقوق کیفری مالیاتی، از زیاده‌گویی پرهیز کند. همچنین، در یافته‌های علمی خود، از مبانی نظری مربوط به پیشگیری وضعی بزه، بهره‌گیری کند؛

۴- از آنجا که مباحث مربوط به حقوق کیفری اقتصادی مالیاتی، در ادبیات حقوقی ایران، بسیار نو و تخصصی می‌باشد، نویسنده با راهنمایی‌های ارزشمند استاد گرامی، جناب آقای دکتر «علی حسین نجفی ابرندآبادی» کوشیده است از منابع علمی به‌روز و معتبر فارسی،

انگلیسی و فرانسه و پایان‌نامه‌های دانشگاهی و مقالات علمی معتبر در افزایش کیفیت یافته‌ها و مباحث علمی پژوهش خود، بهره‌گیری کنید. ضمن اینکه، در به ثمر رساندن پژوهش خود، با مراجعه حضوری به ادارات امور مالیاتی و واحدهای اداری ستاد سازمان امور مالیاتی کشور مانند دادستانی انتظامی مالیاتی، دفتر حقوقی، شورای عالی مالیاتی و هیئت رسیدگی به تخلفات اداری این سازمان و شرکت در کارگاه‌ها و سمینارهای علمی و آموزشی دربارهٔ مباحث حقوق مالیاتی و موضوع پژوهش خود، کوشیده است تا از نحوهٔ عمل و رویه‌های رایج در دستگاه مالیات‌ستانی دولت بابت پیشگیری و مبارزه با فساد اداری آشنایی یابد و با مقررات قانونی تطبیق دهد؛

۵- از آن‌جا که شفافیت و فسادستیزی، دو اصل از اصول بنیادین به فرمانروایی حکمرانی مطلوب است، نویسنده گرامی، با بهره‌گیری از راهنمایی‌های استاد گرامی جناب آقای دکتر «علی حسین نجفی ابرنابی» در لایه‌لای مطالب خود، موضوع مورد پژوهش را با توجه به شفافیت و فسادستیزی از دستگاه - به فرمانروایی - در دستگاه مالیات‌ستانی دولت پیش برده است. با این حال، در لایه‌لای یافته‌های پژوهش خود، به این نکته توجه داشته است که «شفافیت» هدف نمی‌باشد، بلکه اداری برای اعمال نظارت مردم و جلوگیری از فساد اداری و مالی و افزایش میزان مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی و رعایت اصل حاکمیت قانون در دستگاه مالیات‌ستانی دولت و بین مقامات و مأموران دولتی می‌باشد؛

۶- نویسنده در این پژوهش، به کاستی‌های فرهنگی موجود در روابط بین مؤدیان مالیاتی و ادارات امور مالیاتی، عدم بهره‌گیری کافی از فناوری، بی‌توجهی برای پیشگیری از تخلفات و بزه‌های مالیاتی توجه داشته؛ رهنمودهای لازم را برای افزایش سطح «تمکین مالیاتی» و پیشگیری از فساد اداری و مالی و فرار مالیاتی ارائه داده است؛

۷- در لایه‌لای پژوهش بیش‌رو، به جنبه‌های حقوق بشری مالیات‌پذیر، اشاره و توجه شده است. این ویژگی، کمتر در ادبیات حقوق مالیاتی ایران دیده می‌شود. این نویسنده گرامی حاضر، برای نمونه به حق بر حریم خصوصی مؤدیان مالیاتی و لزوم رازداری و پنهان‌داری اطلاعات مالیاتی توسط دستگاه مالیات‌ستانی دولت و مأموران و مقامات مالیاتی و ضمانت اجرای قانونی و حقوقی موارد نقض حق بر حریم خصوصی مؤدی برابر ماده (۲۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته است. در کنار این موضوع، نویسنده به حق بر دسترسی اطلاعات و شفافیت مالی و مالیاتی و حق بر آموزش مؤدیان مالیاتی نیز، مفهوماً اشاره نموده‌اند که در واقع، آموزش مؤدیان مالیاتی نسبت به حقوق و تکالیف مالیاتی‌شان چه به گونهٔ حضوری و چه با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در درگاه‌ها و سامانه‌های آموزشی

الکترونیکی و اینترنتی می‌تواند ابزاری برای پیشگیری از انجام تخلفات و بزه‌های مالیاتی و بالا بردن سطح آگاهی مؤدیان مالیاتی به شمار آید؛

۸- در این پژوهش، کوشیده شد، با توجه ویژه به مکانیزاسیون و لزوم بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و حرکت به سوی دولت الکترونیک و مالیات‌های الکترونیکی و اهمیت دولت الکترونیک در امور مالیاتی از حیث کارکرد آن در پیشگیری از تخلفات و بزه‌های مالیاتی نشان داده شود؛

۹- با توجه به اینکه، اصول برابری، عدالت و عدم تبعیض مالیاتی از اصول کلی حقوق عمومی، حقوق بشر و موافق با قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران می‌باشد، نویسنده این پژوهش کوشیده است کارکرد فناوری‌های نوین پیشگیری وضعی فناوریانه در دستگاه مالیات‌ستان، دولت ایران را در رابطه با تحقق عدالت مالیاتی و کاستن بار مالیاتی تهی‌دستان، مبارزه با فرار مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی برخی از نهادها و اشخاص دارای درآمدهای بالا نشان دهد؛

۱۰- مهم‌ترین ویژگی این پژوهش در کنار نو بودن موضوع آن در ادبیات حقوق کیفری مالیاتی، در این است که تأکید پژوهش بر جنبه‌های پیشگیرانه تخلفات و بزه‌های مالیاتی می‌باشد که جای آن در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی کمتر دیده می‌شود. با توجه به تأکید موضوع نوشتار حاضر، بر جنبه‌های پیشگیرانه فساد اداری و مالی در ادارات امور مالیاتی، برابر مواد (۲۷۴) تا (۲۷۹) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ درباره بزه‌انگاری مالیاتی، هم می‌تواند برای مجلس شورای اسلامی و هم برای سازمان امور مالیاتی کشور و قوه قضائیه جنبه کاربردی داشته باشد. تا بر پایه یافته‌های علمی این پژوهش، به جای سیاست کیفردهی مالیاتی متخلفان و بزهکاران مالیاتی، به سیاست پیشگیری از وقوع تخلفات و بزه‌های مالیاتی، با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین روی آورند.

با توجه به کمبود ادبیات تخصصی حقوق کیفری مالیاتی در ایران، ضمن سیاست و ارج‌گذاری از زحمات سرکار خانم «سعیده کریمی» در پرتو راهنمایی‌های استاد گرامی آقای دکتر «علی حسین نجفی ابرندآبادی» که به پژوهش پیرامون موضوع «پیشگیری وضعی فناوریانه از بزه‌های مالیاتی در پرتو قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد» توانمندی و پشتکار نشان داده‌اند که کمتر مورد توجه حقوقدانان ایران قرار گرفته است، آرزومند و امیدوارم که پژوهش ایشان در نوشتار پیش رو، از یک سو باعث توسعه حقوق مالیاتی در مراکز علمی و دانشگاهی ایران شود و راه را را برای آمدن دیگر پژوهشگران حقوق مالیاتی در این گستره باز نماید؛ تا با گسترش ادبیات حقوقی مالیاتی، کاستی‌های حقوقی موجود در نظام مالیات‌ستانی

ایران را شناسایی و رهنمودهای حقوقی رفع آن را ارائه دهند. از سوی دیگر، یافته‌های علمی این‌گونه پژوهش‌ها، بتواند در اصلاح و معماری درست دستگاه مالیات‌ستانی دولت به طور کلی و سازمان امور مالیاتی کشور به طور اختصاصی برابر اصول فرمانروایی و موازین و استانداردهای حقوق بشری و کاهش و پیشگیری از تخلفات و بزه‌های مالیاتی، توسط سیاست‌گذاران، مقامات و مأموران مالیاتی و قضات و دادرسان دیوان عدالت اداری و دادسرا و دادگاه‌های عمومی دادگستری، همچنین، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی، حسابداران و حسابرسان مالیاتی و وکلای دادگستری مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

میرمحسن طاهری تازی

خرداد ماه ۱۳۹۶ خورشیدی