

الگوی مطلوب ضمانت اجرای مالیات ستانی در پرتو اصول به‌زامداری

ریحانه عامری *

سید جواد میرقاسمی **

ولی رستمی ***

چکیده

الگوی به‌زامداری در بسیاری از کشورها از اوایل دهه‌ی نود میلادی به مثابه شیوه‌ای هدفمند در اداره‌ی امور و مدیریت سیاسی و حقوقی مطرح گردید. در نظام حقوقی ایران نیز طی دو دهه‌ی اخیر، برخی از اندیشمندان علوم انسانی به تحلیل و تبیین نظریه‌ی حکمرانی مطلوب اقدام نمودند؛ بر این اساس در این پژوهش با توجه به اهمیت مالیات به عنوان یکی از درآمدهای پایدار دولت و نشان‌دهنده‌ی اعتماد و تمکین شهروندان به نظام حاکم، ضمانت اجرای مالیات‌ستانی در تعامل با نظریه‌ی به‌زامداری مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از پژوهش ارائه‌ی الگویی مطلوب جهت اخذ مالیات از منظر حقوقی در تطابق با نظریه‌ی حکمرانی مطلوب می‌باشد. در این مقاله به روش توصیفی-تحلیلی به تبیین موضوع مزبور در پرتو قواعد و مقررات مالیاتی پرداخته شده است. نتایج حاکی از آن است که شاخص‌های نظریه‌ی مذکور در نظام حقوقی مالیاتی ایران تا حدودی رعایت شده اما سه عنصر عدالت، شفافیت، پاسخگویی نقش برجسته‌تری نسبت به سایر شاخص‌ها در تدوین و ارائه‌ی الگوی مطلوب مالیات‌ستانی داشته‌اند. همچنین حجم سازمان، گستردگی و بوروکراسی حاکم بر نظام اداری کشور به عنوان چالشی بنیادین و عمومی و همچنین وجود قواعد متعارض یا نبود قواعد درخور و به‌روز، عدم درک صحیح از فرهنگ پرداخت مالیات و ... در تضعیف نظام شایسته‌ی ضمانت اجرای مالیات‌ستانی مؤثر بوده‌اند.

کلیدواژه‌ها: الگوی مطلوب، به‌زامداری، ضمانت اجرا، مالیات‌ستانی.

*. گروه: حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

rey.ame1982@gmail.com

** گروه: حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Drjavadmirmghasemi@gmail.com

*** گروه: حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

vrostami@ut.ac.ir

مقدمه

وضع مالیات به عنوان یکی از اساسی‌ترین امتیازات دولت برای تضمین درآمدهای دولتی و پرداخت و تمکین به آن نیز به نوعی نشان‌دهنده‌ی میزان اعتماد به حکومت است. با مروری بر قوانین مالیاتی کشور طی چند دهه‌ی اخیر ملاحظه می‌شود که قانون مالیات‌ها بیش از ۱۰ بار به طور کلی یا جزئی دستخوش تغییر و اصلاح گردیده است. یکی از مهم‌ترین اهداف تصویب اصلاحیه‌ی اخیر قانون مالیات‌های مستقیم، ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین منابع مالی دولت و کاهش وابستگی بودجه‌ی دولت به درآمدهای نفتی بوده و مهم‌ترین ابزار دستیابی به اهداف متعالی در نظر گرفته شده در قانون، تقویت ضمانت‌های اجرایی برای انجام تکالیف مالیاتی می‌باشد. در آخرین اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون‌گذار به نحو چشمگیری در کنار ضمانت اجرای حقوقی که در قانون مذکور وجود داشت، اقدام به افزایش ضمانت‌های اجرایی ذیل ماده ۲۷۴ این قانون نموده و طی ۷ بند مصادیق فرار مالیاتی را احصا کرده است؛ اما اجرای این ضمانت اجراها در عمل با مشکلات بسیاری مواجه گشته؛ برای مثال عدم توجه به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی (تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی) و بی‌توجهی به مسئولیت ناشی از تقصیر، همچنان در این‌گونه مقررات به عنوان نقص و چالش محسوب می‌گردد^۱ که نیازمند ایجاد و طراحی یک الگوی مطلوب و کارآمد برای ضمانت اجرای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران می‌باشد. از طرفی به‌زمامداری با توجه به مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن، نیز به عنوان الگویی جدید مورد توجه سازمان‌ها و نهادهای پولی و مالی قرار گرفته است. رعایت شاخص‌های به‌زمامداری می‌تواند در ارائه‌ی الگویی موفق از ضمانت اجرایی مالیات‌ستانی نقش داشته باشد.

البته نمی‌توان از تغییرات خوبی که در اصلاحیه‌ی اخیر قانون مالیات مستقیم در راستای اعتماد به مؤدیان مالیاتی و خوداظهاری آنان صورت پذیرفته است، مانند حذف مالیات علی‌الرأس که از جمله جرائم مالیاتی قانون سابق مالیات‌ها بود، چشم‌پوشی نمود.

مسئله‌ی اصلی در این میان میزان تطابق و رعایت شاخص‌های به‌زمامداری در نظام حقوقی مالیاتی ایران می‌باشد. هر چه میزان همپوشانی مؤلفه‌های به‌زمامداری در نظام مالیاتی بیشتر باشد، به الگوی مطلوب مالیات‌ستانی نزدیک‌تر خواهیم بود. مزید بر

۱. ولیدی، محمد صالح، علی نجفی توانا و سیدمهدی احمدی موسوی، آسپ‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل

مؤثر در بروز آسپ‌ها، مجله حقوقی دادگستری، زمستان ۱۳۹۵، دوره ۸۰، شماره ۹۶، ص ۴۴.

شناسایی آسیب‌های موجود در نظام مالیات‌ستانی برای تدوین یک الگوی مطلوب باید ساختارها، هنجارها، فرهنگ جامعه و همین‌طور فرآیند اعمال ضمانت اجرای مالیات‌ستانی، دلایل گریز از پرداخت مالیات، هزینه‌های دریافت مالیات، نظام‌مند نمودن مجازات‌های مالیات‌ستانی در نظام مالیاتی اعم از مجازات‌های کیفری، اداری و مدنی مورد مذاقه و بررسی قرار گرفته و بر اساس شاخص‌هایی که در این راستا مورد شناسایی قرار می‌گیرند، به طراحی الگوی مطلوب برای رسیدن به اهداف و رویکردهای ضمانت اجرای موجود در نظام حقوق مالیاتی و رفع نواقص آن پرداخت.

در این مقاله فرض بر آن است که شاخص‌های به‌زامداری بر نظام حقوقی مالیات‌ستانی ایران به طور کامل منطبق نمی‌باشد؛ لذا از آن جایی که به‌زامداری، تضمین رعایت حقوق بشر را در مؤلفه‌های اصلی خود مورد توجه قرار داده است و ادعای بهبود بخشیدن به رابطه‌ی بین شهروندان و دولت را دارد، می‌توان رابطه‌ی آن را با ارائه‌ی الگویی مطلوب در زمینه‌ی مالیات‌ستانی مورد بررسی قرار داد. در این پژوهش در ابتدا به معرفی ضمانت اجرای مالیات‌ستانی پرداخته و سپس با بیان مؤلفه‌های به‌زامداری میزان تطابق این دو با هم مورد بررسی قرار گرفته و الگوی مطلوب ضمانت‌های اجرایی بر مبنای مؤلفه‌های به‌زامداری تشریح شده است.

گفتار یکم. ضمانت اجرای مالیات‌ستانی

به طور کلی «ضمانت اجرا عبارت است از قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قراردادهای غیره از آن بهره برده می‌شود.»^۱ در قوانین و مقررات مالیاتی قریب به اتفاق کشورها در بسیاری از مواد قانونی، تکالیفی برای مؤدیان مالیاتی، مأموران مالیات یا اشخاص ثالث اعم از دولتی و خصوصی مقرر شده است. هر تکالیفی جهت اجرا باید ضمانت اجرای مؤثر اداری، کیفری یا مدنی داشته باشد، در غیر این صورت آن تکالیف برای مکلفین در زمره‌ی قواعد اخلاقی محسوب می‌گردد. هرگاه مؤدیان مالیاتی در ارائه‌ی اظهارنامه مرتکب تخلف شده و یا صداقت و راست‌گویی را مراعات نمایند و یا قصد فرار از پرداخت مالیات را داشته باشند، با ضمانت‌های اجرایی متعددی مواجه خواهند شد. ضمانت‌های اجرایی مالیاتی با اهداف زیر تحقق می‌پذیرد:

۱. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، *ترمیم‌ولوژی حقوق*، تهران: انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۵، ص ۶۶.

- الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی؛ تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از مالیات را داشته‌اند و تعیین و وصول خساراتی که در نتیجه‌ی عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی به دولت وارد شده است.^۱

الف. ضمانت‌های اجرایی اداری یا مالیاتی که صرفاً جنبه‌ی مالی داشته و دستگاه مالیاتی می‌تواند این اقتدار را رأساً اعمال نماید.
ب. ضمانت‌های اجرایی کیفری که مؤدی متخلف را به مجازات‌های کیفری از جمله جزای نقدی و حبس محکوم می‌نماید.
ج. الزام به جبران خسارت یا ضمانت اجرای مدنی که دستگاه مالیاتی عموماً از طریق محاکم عمومی به اعمال آن‌ها می‌پردازد.

بند یکم. ضمانت اجرای اداری

این نوع ضمانت اجراها که صرفاً جنبه‌ی مالی دارند، ویژه‌ی نظام مالیاتی هستند و سازمان امور مالیاتی حق دارد آن‌ها را رأساً اعمال کند و شامل اظهارنامه برآوردی (تشخیص علی‌الرأس)، جرائم مالیاتی و محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی است.^۲

۱. اظهارنامه‌ی برآوردی (تشخیص علی‌الرأس)

این ضمانت اجرا در قبال مؤدیانی اعمال می‌شود که با دستگاه مالیاتی همکاری نمی‌کنند و علی‌رغم این که باید وظایف خود را در قبال دستگاه مالیاتی مهم و جدی تلقی نمایند، در مورد آن سهل‌انگاری می‌کنند؛ در نتیجه به جای اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک مؤدی، تشخیص سازمان مالیاتی به صورت علی‌الرأس مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد. البته این نحوه‌ی رسیدگی در مواد دیگری از جمله مواد ۳۰، ۹۰، ۱۱۳، ۱۶۹، ۱۸۱ و ۲۲۸ ق.م.م که همگی مربوط به مؤدیانی بود که در انجام وظایف خود قصور نموده یا تخلفی کرده‌اند، به دستگاه مالیاتی جواز استفاده از ضمانت اجرای تشخیص علی‌الرأس را اعطا می‌نمود. لیکن با توجه به اصلاحیه قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ تعیین مالیات بر

۱. پیرنیا، حسین، *مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه*، تهران: ابن‌سینا، ۱۳۴۴، ص ۱۲۴.

۲. رستمی، ولی، *اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران*، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، پاییز

۱۳۸۷، دوره ۳۸، شماره ۳، ص ۱۷۲.

مبنای «برگ ارزیابی مالیاتی»^۱ به جای تشخیص علی‌الرأس انجام می‌شود که با توجه به اطلاعات اقتصادی مؤدیان تکمیل می‌گردد. هر چند که در تبصره ماده ۹۷ قانون اخیرالذکر سازمان امور مالیاتی موظف شده تا حداکثر ظرف سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون بانک اطلاعاتی مرتبط با نظام جامع مالیاتی را فعال نماید و در این مدت که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا درنیامده، رسیدگی علی‌الرأس کماکان مجری می‌باشد.

۲. جرائم مالیاتی

از انواع دیگر ضمانت اجراییه‌ی مالیاتی می‌توان به جرائم مالیاتی اشاره نمود که با توجه به نوع تخلف با یکدیگر متفاوت‌اند و از آن‌ها به عنوان «عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات» یاد می‌کنند. فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم به تشویقات و جرائم مالیاتی پرداخته و تشویقات مختلفی برای خوش‌حسابی مالیاتی پیش‌بینی شده است که در مواد ۱۸۹ ق.م.م به بعد ذکر شده‌اند.

۳. محرومیت از معافیت‌های مالیاتی و سایر تسهیلات اقتصادی و اجتماعی

اصولاً سازمان مالیاتی با توجیهات اقتصادی و اجتماعی خاص و همچنین در جهت تشویق و حمایت از مؤدیانی که همکاری لازم را با سازمان مالیاتی داشته و اصطلاحاً مؤدیان خوش‌حساب نامیده می‌شوند، پاره‌ای از تسهیلات، بخشودگی‌ها و معافیت‌ها را در مورد آن‌ها اعمال می‌نماید؛ اما در طرف مقابل نسبت به مؤدیانی که از همکاری با سازمان مالیاتی اجتناب می‌ورزند، مجموعه‌ای از تنبیهات را لحاظ می‌نماید که از جمله آن‌ها محروم نمودن این افراد از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر برای افراد خوش‌حساب می‌باشد که نویسندگان و صاحب‌نظران از این نوع تنبیه به عنوان نوعی ضمانت اجرایی اداری یا مالیاتی یاد می‌کنند.^۲

۱. رستمی، ولی، مالیه عمومی با تجدیدنظر و اضافات بر اساس قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، چاپ هشتم، تهران: نشر میزان، ۱۳۹۸، صص ۱۴۶ و ۱۴۷.

۲. شهبازیان، حمدالله، تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، ۱۳۷۳، ص ۴۵.

۴. عملیات اجرایی

در حقوق مالیاتی اصل بر رضایت مؤدی در پرداخت مالیات می‌باشد؛ اما از آنجا که مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت است، دستگاه مالیاتی در صورت عدم پرداخت مالیات از جانب مؤدی از امتیاز قدرت عمومی بهره خواهد برد و با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات اقدام خواهد کرد.

۵. ممنوع الخروج نمودن مؤدی بدهکار

از جمله قرارهای سلب‌کننده آزادی که در مرحله‌ی تحقیقات مقدماتی کیفری از سوی مقامات قضایی قابل صدور است، ممنوع‌الخروج کردن متهم و مجرم می‌باشد که واگذاری آن به سازمان مالیاتی در خور توجه و بی‌سابقه به نظر می‌رسد.

۶. حق تقدم مالیات

قانون‌گذار ایران در ماده ۱۶۰ ق.م.م، بدهی مالیاتی را جزء دیون ممتازه قرار داده که طی آن سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت.

۷. قرار تأمین (موضوع ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم)^۱

چنانچه پیش از قطعی شدن مالیات و یا قبل از طی شدن مراحل اجرایی بیم تفریط مال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مال وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی می‌تواند با ارائه دلایلی از هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیئت، صدور قرار را لازم تشخیص دهد، ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی را صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد، تأمین نماید. در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند؛ مگر این که معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

۱. ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم: در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود، اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیئت، صدور قرار را لازم تشخیص دهد، ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی را صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد، تأمین نماید. در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند؛ مگر این که معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

بند دوم. ضمانت اجرای مدنی

ضمانت اجرای مدنی، به اشکال مختلفی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد؛ اما دو مورد از این ضمانت اجراها، یعنی ضمانت اجرای جبران خسارت و مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر مورد توجه قرار گرفته که از جمله می‌توان به مواد ۲۷۷، ۲۳۰، ۲۷۰، ۲۳۹ و تبصره ۳ ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد. همچنین در قانون مالیات‌های مستقیم، مسئولیت تضامنی ضمن مواد ۹۰، ۱۹۷^۱ و ۱۹۹^۲ آمده است. طبق قاعده کلی ماده ۱۶۲ ق.م.م در مواردی که اشخاص متعدد، مسئول پرداخت مالیات شناخته شوند، ادارات امور مالیاتی حق دارند که به همه‌ی آن‌ها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آن‌ها مانع از مراجعه به دیگران نخواهد بود.

لازم به ذکر است که حکم کلی ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر مسئولیت تضامنی، در خصوص کسانی که مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و یا پرداخت مالیات مؤدیان دیگر را تعهد یا ضمانت کرده باشد، نیز مجری می‌باشد.

۱. در مواردی که پرداخت‌کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی ذی‌صلاح مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرائم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت‌کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می‌باشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه کند. حکم این ماده نسبت به مشمولان ماده ۸۸ این قانون نیز جاری خواهد بود.
۲. ماده ۱۹۷ ق.م.م: نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آن‌ها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از دو درصد (۰.۲٪) حقوق پرداختی و در خصوص پیمان‌کاری یک درصد (۰.۱٪) کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.
۳. ماده ۱۹۹ ق.م.م: شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است، در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۰.۱۰٪) مالیات پرداخت‌نشده در موعد مقرر پرداخت مالیات خواهد بود (۰.۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.

بند سوم. ضمانت اجرای کیفری

دولت همیشه در تلاش بوده تا به شیوه‌های مختلف، تمکین داوطلبانه‌ی مؤدیان مالیاتی و در نتیجه کارایی و اثربخشی دستگاه مالیاتی را ارتقا بخشد. یکی از برنامه‌های دولت برای دستیابی به این اهداف اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بوده که در نهایت در تاریخ ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ به تصویب مجلس رسید. اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم، بستر مناسب و ایده‌آلی را برای مبارزه با فساد فراهم نموده است. مهم‌ترین رویکرد این اصلاحیه، بحث جرم‌انگاری مالیات می‌باشد. هر چند قبل از اصلاحیه ضمانت اجرای کیفری مرتبط با این قانون مشتمل بر مجازات مقرر در ماده ۲۴^۱ قانون ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد، مواد ۲۳۱ و ۲۰۱ ق.م.م و ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری^۲ وجود داشت، لیکن به دلیل عدم بازدارندگی کافی، قانون‌گذار در اصلاحیه‌ی یادشده بر آن شد تا مجازات‌های کیفری را ضمن مواد ۲۷۴ تا ۲۸۰ قانون مذکور به عنوان ضمانت اجرا در نظر بگیرد.

در ماده ۲۷۴ الحاقی، نظام متمرکز جرائم کیفری مالیاتی را تبیین کرده که مرتکبین آن‌ها در دادگاه‌های عمومی محاکمه و به حبس تعزیری درجه شش (حبس از سه ماه تا دو سال) محکوم خواهند شد. این جرائم شامل موارد زیر است: تنظیم اسناد خلاف واقع و استناد به آن‌ها، اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال متوالی، عدم ایصال مالیات توسط اشخاص ثالث مکلف به این امر، تنظیم معاملات و قراردادهای صوری و خلاف واقع عالماً و عامداً به قصد فرار از مالیات و منع دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث. از دیگر نکات مثبت

۱. 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 محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد، به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد.

۲. ماده ۲ قانون ارتشاء... «هر کس به نحوی از انحاء امتیازاتی را که به اشخاص خاص به جهت داشتن شرایط مخصوص تفویض می‌گردد، نظیر جواز صادرات و واردات و آنچه عرفاً موافقت اصولی گفته می‌شود، در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوءاستفاده نماید و یا در توزیع کالاهایی که مقرر بوده طبق ضوابطی توزیع نماید، مرتکب تقلب شود و یا به طور کلی مالی یا وجهی تحصیل کند که طریق تحصیل آن فاقد مشروعیت قانونی بوده است، مجرم محسوب و علاوه بر رد اصل مال به مجازات سه ماه تا دو سال حبس و یا جریمه نقدی معادل دو برابر مال به‌دست‌آمده محکوم خواهد شد»

اصلاحیه مزبور می‌توان به موارد مهم دیگری اشاره داشت که از جمله پیش‌بینی معاونت در جرم و اعمال مجازات نسبت به مأموران مالیاتی اعم از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی و ... (مواد ۲۷۶ و ۲۷۷)، معاونت سایر افراد در جرم از طریق ترغیب، تطمیع، تهدید یا تحریک مجرم (ذیل ماده ۲۷۶ و ماده ۲۷۷) و در نهایت ایجاد دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که رئیس قوه قضائیه مقتضی بداند (ماده ۲۷۸).

گفتار دوم. چالش‌های اجرایی ضمانت اجراها

با وجود انواع ضمانت اجراها اعم از اداری، مدنی و کیفری در نظام مالیاتی ایران، با چالش‌های زیاد در اجرا روبرو هستیم که ذیلاً به برخی از آن‌ها پرداخته می‌شود:

بند یکم. چالش‌های اجرایی ضمانت اجرای اداری

عملاً وجود ضمانت اجرای اداری موجود در قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌تواند منجر به الزام مؤدی به پرداخت مالیات گردد. چه بسا مؤدیان مالیاتی که دارای بدهی‌های مالیاتی کلان بوده و به دلیل عدم پرداخت به طور مکرر با ضمانت اجرای اداری از جمله تعلق جرائم مالیاتی، ممنوع‌الخروجی و ... مواجه می‌گردند، کماکان از پرداخت مالیات خودداری نموده و به نظر می‌رسد که این نوع مجازات از بازدارندگی کافی برخوردار نیست.

بند دوم. چالش‌های اجرایی ضمانت اجرای مدنی

با توجه به این‌که به موجب قانون آیین دادرسی مدنی، مطالبه‌ی خسارات وارده به حقوق دولت مستلزم تنظیم دادخواست و به تبع آن ابطال تمبر بابت هزینه‌ی دادرسی می‌باشد و در دعوی مطالبه خسارت وارده، خواهان (سازمان امور مالیاتی) ملزم به پرداخت هزینه‌ی دادرسی می‌باشد و از سوی دیگر، هزینه‌ی یادشده غالباً مبالغ معتدبه‌ای می‌باشد که با وجود صدور رأی هم در برخی از موارد به دلیل عدم توانایی مؤدی (خواننده)، از قابلیت اجرا خارج است، به نظر می‌رسد که این ضمانت اجرا در عمل از کارایی لازم و مطلوبی برخوردار نمی‌باشد. (هرچند ذکر این نکته قابل توجه می‌باشد که در برخی از پرونده‌های مطروحه در مراجع قضایی، قضات عموماً متهمان را به پرداخت مالیات متعلقه ترغیب می‌نمایند.)

گاهی به دلیل ماهیت ویژه‌ی برخی از پرونده‌های مالیاتی مانند ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م (در قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۷۴ ق.م.م، امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، به ورود ضرر و زیان به دولت مقید گردیده است) عملاً امکان تعیین ضرر و زیان میسر نمی‌باشد؛ زیرا محاسبه‌ی ضرر و زیان وارده بر اساس مدارک و مستندات به‌دست‌آمده می‌باشد که در مورد حاضر، به دلیل عدم ارائه‌ی اسناد و مدارک این موضوع قابلیت اجرایی ندارد.

بند سوم. چالش‌های اجرایی ضمانت اجرای کیفری

رویکرد جدید قانون‌گذار در خصوص جرم‌انگاری مالیات با همه‌ی مزایای موجود نیز در بردارنده‌ی نقایص و چالش‌های متعددی می‌باشد. عدم توجه به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی با توجه به تحولات نوین قانونی (تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی) و بی‌توجهی به مسئولیت ناشی از تقصیر، همچنان در این‌گونه مقررات به عنوان نقص و چالش محسوب می‌گردد.^۱

ضمن مواد ۲۳۱ و ۲۰۱ ق.م.م، صرفاً به کلمات مجازات‌های مقرر و متناسب در این قانون اشاره شده است اما به نظر نگارندگان با توجه به این‌که مجازات مبهم است، به نظر می‌رسد منظور قانون‌گذار مجازات کیفری نبوده است؛ پس این ماده عملاً قابل انتساب به مرتکب آن نمی‌باشد.

کما این‌که در مورد ماده ۲۳۱ ق.م.م در صورت تخلف وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و ... از انجام تکلیف مصرح ضمن ماده حاضر، با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی به تخلف مسئول امر خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد.^۲ لیکن در صورت عدم تمکین دستگاه‌های مذکور، مضاف بر این‌که ضمانت اجرای آن ضمن قانون مشخص نشده است، به نظر می‌رسد با توجه به دولتی بودن نهادهای مستنکف، نتایج مطلوبی حاصل نگردد.

۱. ولیدی، محمد صالح، علی نجفی توانا و سیدمهدی احمدی موسوی، آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها، مجله حقوقی دادگستری، زمستان ۱۳۹۵، دوره ۸۰، شماره ۹۶، ص ۴۴.
۲. رستمی، ولی، مالیه عمومی با تجدیدنظر و اضافات بر اساس قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، چاپ هشتم، تهران: نشر میزان، ۱۳۹۸، ص ۱۰۴.

تخصصی بودن پرونده‌های مالیاتی و تنوع جرائم متصور در این حوزه و تعدد متهمین علی‌الخصوص در پرونده‌های مربوط به سوءاستفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر یا ثبت معاملات فصلی در سامانه ۱۶۹ مکرر به نام افراد دیگر و یا ثبت شرکت‌های صوری به منظور فرار مالیاتی، عملاً موجب تطویل در فرایند رسیدگی به پرونده‌های قضایی می‌گردد، به ویژه آن‌که با وجود سپری شدن مدت چهار سال از تاریخ اجرایی شدن ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، کماکان وحدت رویه یکسانی در این خصوص وجود ندارد. در مواردی نیز عدم آشنایی برخی از بازپرسان و قضات با مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و فرآیندهای آن (به دلیل تخصصی بودن مباحث مالیاتی)، مضاف بر این امر باعث طولانی شدن رسیدگی و تصمیم‌گیری در پرونده‌های موضوع ماده اخیرالذکر می‌گردد.^۱

گفتار سوم. تطبیق ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی و به‌زامداری

تبیین و تشریح مالیات‌ستانی در پرتو مؤلفه‌های حکمرانی مطلوب، می‌تواند نواقص و مسائلی را که بر سر راه حکمرانی خوب وجود دارد، نمایان کند. نظریه‌ی به‌زامداری با ویژگی‌هایی مانند حاکمیت قانون، شفافیت، پاسخگویی، مسئولیت‌پذیری، اثربخشی و کارایی تعریف می‌شود. در ادامه علاوه بر بیان مؤلفه‌های حکمرانی مطلوب به بررسی میزان رعایت شاخصه‌های به‌زامداری در نظام حقوقی مالیاتی ایران می‌پردازیم.

بند یکم. جایگاه حاکمیت قانون

مهم‌ترین سنجش مطلوبیت نظام‌های حقوقی و سیاسی حکومت قانون است؛ به این معنا که اعمال و تصمیمات حکومت باید ریشه در گزاره‌های قانونی داشته باشد نه تصمیمات غیرقابل اتکا و ناپایدار اشخاص. اصل قانونی بودن مالیات را می‌توان به معنای لزوم انجام کلیه‌ی مراحل وضع، اخذ و وصول مالیات تنها «به موجب قانون» دانست.^۲ در حقوق مالیاتی، نمود این اصل با اصل قانونی بودن مالیات (اصل ۵۱ قانون اساسی)^۳ پیوند می‌خورد که بر اساس آن، وضع مالیات صرفاً به موجب قانون مصوب مجلس امکان‌پذیر است و قوه

۱. رحیمی نیت، ایمان، **حقوق کیفری مالیاتی**، تهران: نشر مجد، ۱۳۹۷، ص ۱۷۸.

۲. عبداللهی، حسین و غلامرضا مولایی، **حقوق مالیاتی (با رویکرد تحلیلی-کاربردی)**، تهران: انتشارات جنگل، ۱۴۰۰، ص ۴۲.

۳. هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.

مجریه و سایر مقامات بدون اجازه‌ی قانون حق وضع مالیات و اجرای آن را ندارند. همچنین قانون‌گذار به موجب وضع قوانین مالیاتی مانند قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش افزوده و بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های متعدد، کلیه‌ی مراحل مالیات‌ستانی در کشور را منوط به طی مراحل قانونی نموده است. در نهایت تضمین این اصل، در قالب ضمانت اجرای حاکم بر آن متجلی می‌شود و در نظام‌های حقوقی برای تضمین آن، ضمانت اجرای مختلف کیفری (مانند ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی) و اداری (از قبیل مجازات‌های اداری که توسط مراجع اداری مربوطه مانند هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری اعمال می‌شود) قابل‌ذکر می‌باشد. همچنین امکان شکایت از اقدامات و اعمال خلاف قانون مأموران و مراجع مالیاتی و همین‌طور مقررات دولتی خلاف قانون به مراجع قضایی و ابطال آن‌ها وجود دارد. مهم‌ترین ضمانت اجرا «نظارت قضایی» است که در سطحی عالی‌تر، تضمین‌گر حق دادخواهی مالیاتی است.

با توجه به آنچه بیان شد، می‌توان نتیجه گرفت که نه‌تنها حاکمیت قانون در نظام مالیاتی کشور وجود دارد، بلکه نظام مالیاتی کشور دچار تعدد، پیچیدگی و مبهم بودن قوانین و بخشنامه‌های صادره در حقوق اداری می‌باشد که در این بخش نیازمند بازنگری و ساده‌سازی و تنقیح قوانین است.

بند دوم. برابری و عدم تبعیض، انصاف و فراگیری^۱

برابری یکی از زیباترین واژه‌های تاریخ بشری و بی‌گمان در کنار عدالت یکی از آرمان‌های دیرین انسان بوده است. برابری و نابرابری مفاهیمی قدیمی هستند. برابری حقوقی، برابری سیاسی و برابری اجتماعی اشکال گوناگون این مفهوم هستند که می‌توانند به صورت مستقل یا در کنار یکدیگر مورد تحلیل قرار گیرند. اصل برابری مانند سایر اصول حقوقی نیست. این اصل بدین معناست که شهروندان فارغ از ویژگی‌های فردی خویش نظیر نژاد، جنسیت، مذهب یا طبقه اجتماعی تحت سیطره‌ی نظام حقوقی واحدی قرار گیرند. حکومت مدرن جامعه‌ای برابر را رهبری می‌کند و اعضای این جامعه باید به گونه‌ای برابر، مطیع قدرت عمومی باشند. بدیهی است که واسطه‌ی این روابط قانون است که به مثابه خواست عمومی در جامعه حکم‌فرماست.^۲

1-Equality and non-discrimination, fairness and inclusiveness.

۲. ویژه، محمدرضا، مبانی نظری و ساختار دولت حقوقی، چاپ اول، تهران: نشر جنگل، ۱۳۹۰، ص ۳۴۱.

در نظام مالیاتی نیز یکی از اصول کلی حقوقی اصل عدالت یا برابری مالیاتی است که همواره مورد توجه برنامه‌ریزان مالیاتی است. در کلی‌ترین حالت برابری به معنای منصفانه بودن است. ولی تشخیص وضعیت منصفانه بودن بسیار مشکل است. «برابر اصل عدالت و برابری مالیاتی، مالیات باید به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شده و به توانایی پرداخت مالیات‌دهنده توجه شود. برای نیل به عدالت مالیاتی یک قانون مالیاتی مناسب باید سه ویژگی برابری، همگانی و تناسب را داشته باشد.»

مفهوم عدالت مالیاتی اعم از عدالت افقی و عدالت عمودی است؛ به طور ساده عدالت افقی بدین معناست که برای افراد با شرایط و سطح درآمد یکسان، مالیاتی یکسان وضع شود و برای تحقق عدالت عمودی نیز لازم است مالیات‌ها برای افرادی که در گروه‌های متفاوت درآمدی و ثروت قرار دارند، به شیوه‌ی نابرابر وضع شود. با رعایت این اصول می‌توان موجبات افزایش اعتماد در شهروندان و مقدمات افزایش تمکین مالیاتی را فراهم آورد.

هر چند نظام مالیاتی کشور با تصویب نرخ‌های متعدد و نیز تصاعدی در منابع مختلف مالیاتی (نرخ مالیات بر شرکت‌ها ماده ۱۰۵ ق.م.م، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ماده ۱۳۱ ق.م.م و ...)، همواره سعی در تحقق اصل عدالت داشته است اما با توجه به عدم دسترسی به اطلاعات مالی مؤدیان و نبود بانک اطلاعاتی جامع از فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان و همچنین صدور بخشنامه‌های متعدد و نگاه متفاوت به افراد و فعالیت‌های آنان، در این خصوص نتوانسته است در تحقق کامل این اصل موفق عمل نماید. این مهم همواره به عنوان اصلی‌ترین دغدغه‌ی نظام مالیاتی کشور مطرح بوده و می‌باشد. در سال‌های اخیر با برنامه‌ها و تعریف پروژه‌های مختلف در راستای ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی مؤدیان و دسترسی به اطلاعات مالی مؤدیان از طریق سایر دستگاه‌ها سعی در برطرف نمودن این نقیصه شده است.

بند سوم. شفافیت اطلاعات^۱

منظور هیچ‌کس از بیان مسئله‌ی شفافیت اطلاعات اقتصادی، افشای آن برای همگان نیست؛ بلکه این حاکمیت است که برای اجرای عدالت در جامعه و ایجاد کارآمدی و کاهش فساد نیاز دارد تا به صورت آنلاین و یکپارچه اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و اموال (حساب‌های مالی، اسناد رسمی و ...) افراد جامعه را در اختیار داشته باشد. این مسئله

1-Transparency information.

برخلاف تصور برخی در تمام کشورهای پیشرفته به طور کامل پیاده‌سازی شده و مهم‌ترین ابزار دولت‌ها برای اداره‌ی صحیح کشور به شمار می‌رود. دیجیتالی کردن فرایند کار موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود. دور زدن مأمور وصول همیشه با رشوه همراه نیست. بخش عمده‌ای از فساد در جریان وصول مالیات ناشی از عدم شفافیت است؛ برای مثال همیشه مواردی که در یک کارخانه حوزه ساخت در دفتر حسابداری ثبت می‌شود، عین واقعیت نیست. در همین خصوص ماده ۱۶۹^۱ قانون مالیات مستقیم با هدف شفاف شدن اطلاعات مالی مقرر نموده که نظام یکپارچه‌ی اطلاعات مالیاتی استقرار یابد. منظور از یکپارچگی این است که دستگاه‌های مختلف اقتصادی باید اطلاعاتشان را به این سامانه‌ی هوشمند ارائه دهند. شفافیت اطلاعات اقتصادی اشاره به دسترسی دولت به دارایی و اموال افراد جامعه جهت تسهیل وصول مالیات به عنوان ابزار کاهش فساد و ارتقای سلامت اداری دارد. دسترسی به اطلاعات نوعی مکانسیم نظارتی برای دولت نسبت به موقعیت افراد جامعه می‌باشد که در صورت لزوم بتواند از آن استفاده کند. ناگفته نماند به دلیل عدم همکاری برخی دستگاه‌های اجرایی با دستگاه مالیات‌ستان و عدم تأمین برخی زیرساخت‌ها، متأسفانه اجرای این ماده‌ی قانونی با مشکلات و موانع زیادی روبروست که انتظار می‌رود با اجرایی شدن کامل قانون پایه‌های آموزشی و سامانه‌ی مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸/۰۷/۲۱)، دسترسی به اهداف ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات مستقیم تسهیل و به تبع آن فرار مالیاتی کاهش و شفافیت اطلاعات اقتصادی مؤدیان افزایش یابد. همچنین در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور موظف بوده است که حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ قانون، نسبت به استقرار و فعال‌سازی بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی در سراسر کشور اقدام نماید که این امر تا کنون میسر نگردیده است و تطابق اصل شفافیت در نظام مالیاتی کشور را با خدشه روبرو نموده است.

۱. به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفانند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند ...

بند چهارم. کارایی و اثربخشی ضمانت اجراها^۱

دستگاه مالیاتی می‌تواند با کاهش بوروکراسی و الکترونیکی شدن اخذ مالیات از هزینه‌های اداری و سازمانی بکاهد. این مهم خودبه‌خود می‌تواند پس از تغییر شیوهی اخذ درآمد از نفت به مالیات خودبه‌خود اتفاق افتد؛ بنابراین کاهش بوروکراسی به کارایی و اثربخشی کمک خواهد نمود. همچنین رعایت تقدم و تأخر در ضمانت اجراها از اهمیت برخوردار است. برای کارایی مالیاتی باید اصل اکتفا به حداقل رعایت شود؛ اکتفا به حداقل در حوزه‌ی مالیات‌ها متضمن دو بعد مهم است: یکی مربوط به نوع ضمانت اجرا و دیگری به میزان مجازات مرتبط با جرائم مالیاتی. ضمانت اجرا به عنوان قوه قهریه هنجار حقوقی به معنی نهادن شرطی ناخوشایند برای یک قانون است تا آن را الزام‌آور سازد؛ به تعبیر دیگر هنگامی که اجرا و اطاعت از یک قاعده حقوقی با دشواری روبه‌روست از ضمانت اجرا به عنوان ابزار اطاعت استفاده می‌کنیم. به طور خلاصه می‌توان گفت ضمانت اجرا، پاسخ دولت به بی‌احترامی، نقض یا عدم رعایت قانون موضوعه است. ضمانت اجراها که از اوصاف بارز قواعد مالیاتی هستند، در صورت ناممکن بودن توسل به ضمانت اجرای مدنی و اداری در حوزه‌ی مالیات‌ها، باید به جرائم مالیاتی و ضمانت اجرای کیفری متوسل شد؛ چراکه توسل بیش از حد به حقوق کیفری موجب کندی و بی‌اثر شدن قانون و بی‌اعتمادی اذهان عمومی به آن شده و بدین دلیل است که توسل به کیفر باید «آخرین حربه» و راه‌حل باشد. این اصل در حقیقت به نفع وجود سازوکارهای مادون، نظیر حقوق اداری و مسئولیت مدنی است که در صورت وجود و کارآمدی آن‌ها توسل به حقوق کیفری خالی از توجیه حقوقی می‌شود. در حالی که در حقوق ایران به ابزارهای کیفری در حوزه‌ی مالیاتی به عنوان حربه‌ی آخر نگریده نشده و این مسئله از کارایی و اثربخشی و اهداف سازمان در اخذ مالیات می‌کاهد.

بند پنجم. مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی مؤثر^۲

در یک نظام پاسخگویی مؤثر و دموکراتیک مالیاتی به شکایات و انتقادات و اعتراضات واصله نسبت به کارکرد کارگزاران به سرعت و در اول وقت عرفی و ممکن پاسخ داده می‌شود. به واقع، سیستمی که در آن در خوش‌بینانه‌ترین وضع، با تأخیر به اعتراضات پاسخ گفته

1-Performance and effectiveness of performance guarantees.

2-Responsibility and effective accountability.

می‌شود و حتی اگر بررسی‌های لازم در آن انجام شده باشد ولی نتایج حاصله بیان نشود، به احتمال زیاد تصویری منفی بر ملکه‌ی ذهن شاکی و نیز باخبران از این موضوع خواهند گذاشت و مقداری از سرمایه‌ی عظیم و مهم اعتماد عمومی را خدشه‌دار ساخته که خود این افراد، دیدگاه منفی به وجود آمده را به سایرین منتقل خواهند کرد. بعد دیگر از اصل سرعت در پاسخگویی، سرعت در رسیدگی و حل مسئله است؛ به عبارت واضح‌تر، مقام مورد سؤال و یا مرجع تظلم‌خواهی باید در هر حال موضوع شکایت را حل و فصل نماید.

پاسخگویی و مسئولیت سیاسی و سازوکارهای آن در حوزه‌ی ضمانت اجرای مالیاتی، صرفاً ابزارها و وسایلی برای رسیدن به اهداف معینی هستند که همانا رعایت اصل حاکمیت قانون و اصول قانون اساسی و سیاست‌های کلان مالیاتی می‌باشند و به‌خودی‌خود از اعتبار و موضوعیتی برخوردار نیستند؛ اما در عین حال باید توجه داشت که قوای حکومتی در مجموع ارگان‌های یک نظام سیاسی هستند. مکانیسم‌های پاسخگویی مالیاتی باید آگاهانه و هوشیارانه، به شیوه‌ها و در مقاطعی با شدت و ضعفی به کار گرفته شوند که دولت را به موجودی ناکارآمد و ضعیف در انجام وظایف قانونی، برنامه‌ها و سیاست‌های حکومت تبدیل نکنند. از این منظر، پاسخگویی در خدمت کارایی و اثربخشی حاکمیت سیاسی است که باید «حساب‌شده و بی‌طرفانه» مورد استفاده قرار گیرد. ناگفته نماند که راهکار مؤثر در این حوزه توسل به رسانه‌های عمومی می‌باشد. رسانه‌ها در تبیین هزینه‌کرد و توزیع درآمدهای مالیاتی و شفاف‌سازی در این حوزه نقش بسزایی خواهند داشت که بر ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی و تمکین مالیاتی تأثیرگذار خواهد بود.

در قوانین مالیاتی کشور موارد بسیاری دیده می‌شود که سازمان امور مالیاتی به مؤدیان در فرایند مالیات‌ستانی (از ابتدای زنجیره‌ی ثبت نام تا وصول مالیات) مکلف به پاسخگویی می‌باشد که این از نقاط قوت قوانین در این حوزه می‌باشد که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به ماده ۲۳۷ ق.م.ا اشاره نمود.

۱. ماده ۲۳۷ ق.م.م: برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعمال مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفاند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است، به مؤدی اعلام نمایند و هر گونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.

با وجود این، مبحث پاسخگویی در سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به ماهیت فعالیت و اخذ مالیات از جمله مواردی است که همواره دارای درصدی از نارضایتی از سوی مؤدیان مالیاتی بوده است و نمی‌توان به طور صریح در خصوص انطباق کامل آن در نظام مالیاتی قضاوت نمود. آنچه مسلم است در خصوص تعامل قانونی با مؤدیان مالیاتی و افزایش رضایتمندی و ارتقای پاسخگویی در نظام مالیاتی می‌بایست اقدامات مؤثرتری صورت پذیرد.

بند ششم. آزادی اطلاعات^۱

معنای آزادی اطلاعات آن است که تمام اطلاعات در اختیار دولت‌ها و نهادهای دولتی در اصل متعلق به عموم است و تنها به دلایل قانونی، همچون حفظ حریم خصوصی یا امنیت باید از افشای آن‌ها خودداری کرد. دسترسی به اطلاعات عمومی متضمن حق هر کس برای آزادی عقیده و بیان بوده، شامل حق جستجو، دریافت و افشای اطلاعات و عقاید است. حق دسترسی به اطلاعات یک حق بنیادین بشری است که باید از طریق تصویب قوانین جامع در سطح ملی و بر اساس اصل افشای حداکثری که در آن فرض بر آن است که تمامی اطلاعات باید در اختیار متقاضی قرار گیرد، مگر آن که به موجب یک نظام دقیق مستثنا شده باشد، مورد حمایت قرار گیرد. در این شاخص نیز با توجه به در دسترس بودن اطلاعات و آمار درآمدهای مالیاتی در تمامی منابع و تفکیک سال‌های مختلف از یک سو و نیز اطلاعات هزینه‌ای سازمان امور مالیاتی (هر چند نه به صورت جزء به جزء) در پرتال مربوط، می‌توان ادعا نمود که این شاخص نیز در نظام مالیاتی کشور رعایت گردیده است.

1-Freedom of information.

نتیجه گیری

مدل مطلوب ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی چنانچه گذشت در ابتدا در پرتو نظریه‌ی چندوجهی و میان‌رشته‌ای حقوقی، سیاسی و مدیریتی به‌زمامداری و شاخصه‌های مرتبط با آن مطرح گردید. بر اساس شاخص‌های یادشده سه عنصر عدالت، شفافیت و پاسخگویی با توجه به ایجاد نگرش و ذهنیت در بین مؤدیان نقش برجسته‌تری نسبت به سایر شاخصه‌ها در تدوین و ارائه‌ی الگوی مطلوب ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی دارند.

در ساختار سیاسی و حقوقی ایران به گونه‌ای وابستگی ذهنی و عملی حاکمان و مردم به شیوه‌ی اداره‌ی امور از طریق اقتصاد تک‌محصولی یا کسب درآمد با پول نفت همواره وجود داشته است. در سال‌های اخیر با توجه به شرایط حاکم بر کشور به واسطه‌ی تحریم‌ها و کاهش درآمدهای نفتی دولت برای اداره‌ی امور، مسئله‌ی مالیات و تأمین درآمدهای دولت از طریق مالیات، بسیار پراهمیت شده است. لذا با چنین رویکردی می‌بایست به پیاده‌سازی مدل مالیات‌ستانی با محوریت شاخص‌های به‌زمامداری توجه ویژه‌ای نمود.

در هر صورت پیش‌شرط کاربست مدل مطلوب ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی به مؤلفه‌های دولت حقوقی یا دولت قانون‌مدار وابستگی تام دارد. در واقع حکومت قانون پیش‌شرط و زمینه‌ساز اصلی شکل‌گیری دولت حقوقی است. صرف وجود قانون خوب در حیطه‌ی مالیات که حتی بر اساس نظام‌های موفق در این حوزه مدل‌سازی شده باشد، کارایی و اثربخشی لازم را نداشته و قانون پس از مدتی اثربخشی و کارایی خود را از دست داده و به نوعی با متروک شدن نسخ ضمنی شده است؛ برای مثال حتی در عرصه‌های ضمانت اجراهای کیفی مالیات‌ستانی شاهد کارایی ناقص و بدون اثربخشی لازم این نوع از قوانین در عمل بوده‌ایم.

رعایت اصل برابری و عدالت در نظام مالیاتی کشور بسیار حائز اهمیت می‌باشد. قانون برای همه‌ی افراد باید یکسان باشد و همه در برابر قانون مساوی باشند که با توجه به نبود بانک اطلاعات جامع از فعالیت‌های مالی مؤدیان و صدور بخشنامه‌های متعدد و نگاه متفاوت به افراد و فعالیت‌های آنان، اصل برابری به نوعی کمرنگ شده است. لذا به منظور برقراری عدالت و برابری مالیاتی بایستی با ایجاد پایگاه اطلاعات جامع مؤدیان و نیز تدوین ضمانت اجراهای یکسان این برابری افراد در مقابل قانون تقویت گردد؛ چراکه هدف مالیات‌ستانی در گام اول باید توزیع عادلانه‌ی ثروت در کشور بین اقشار مختلف مردم باشد و در گام دوم از

این طریق به تأمین منابع جهت اداره‌ی امور کشور بپردازد. لیکن به نظر می‌رسد گام اول مغفول مانده است.

در مورد منابع درآمدی دولت نیز شفافیت لازم وجود ندارد و این موضوع زمینه‌های فساد و به تبع آن فرار مالیاتی را فراهم می‌آورد. پس عملاً در شرایطی می‌توان به ارائه و اعمال مدل مطلوب ضمانت اجرا در حوزه‌ی مالیات‌ستانی امیدوار بود که با وجود محدودیت‌های قانونی اطلاعات مالی با شفافیت تمام در اختیار شهروندان قرار گیرد؛ در غیر این صورت فساد مالی به فساد مدیریتی و فساد اداری منجر خواهد شد و به تبع آن نمی‌توان انتظار پاسخگویی را داشت. شفافیت ضمانت اجراهای مالیاتی راه‌های دور زدن قانون و فرار مالیاتی را محدود می‌نماید؛ در حالی که در صورت نبود سیستم ضمانت اجرای کارآمد، قانون نقض می‌شود و حاکمیت آن با چالش‌های جدی مواجه خواهد شد.

چنانچه اشاره شد برای شکل‌گیری مدل مطلوب ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی نیازمند پاسخگویی اداری و مدیریتی هستیم. پاسخگویی مسلماً با طرح سؤال و ایجاد چالش از طرف مردم در مقابل دولت مطرح می‌شود؛ اما در نبود اطلاعات شفاف و منطقی از ذهن خالی سؤال‌برنی خیزد. چگونه در این شرایط می‌توان انتظار پاسخگویی و اقناع وجدان و افکار عمومی جامعه را در حوزه‌ی مالیات‌ها انتظار داشت. در ایران برای ارائه‌ی مدل مطلوب مالیات‌ستانی با وجود محدودیت‌هایی که به عنوان استثنا وجود دارد و نباید به صورت گسترده تفسیر شده تا جای اصل را بگیرند، باید به فکر تدوین مدلی در عمل بود که پیش‌زمینه‌های پاسخ‌گویی در مقابل افکار عمومی جامعه را فراهم نمایند. بر این اساس در جهت ارائه‌ی الگوی مناسب ضمانت‌های اجرایی در نظام مالیاتی با رعایت شاخص‌های به‌زامداری می‌بایست موارد زیر مورد توجه قرار گیرند:

- ۱- تسریع به رسیدگی پرونده‌های مرتکبان جرائم مالیاتی در راستای وصول سریع حقوق حقه‌ی دولت و به منظور افزایش تأثیر مجازات‌های مالیاتی در اذهان عمومی.
- ۲- افزایش هزینه‌های جرم برای مجرم (مجرمین عوامل اقتصادی احتمال دستگیری، محکومیت و مجازات شدن را به عنوان هزینه‌ی فعالیت مجرمانه در نظر می‌گیرند) با این دیدگاه که جرم یک فعالیت و صنعت اقتصادی مهم است که مبتنی بر نظریه‌ی انسان عقلایی و با تحلیل هزینه-فایده این موضوع که عواید مادی و غیرمادی جرم با در نظر گرفتن احتمال دستگیری و مجازات و شدت آن‌ها نسبت به کارهای قانونی بیشتر است،

مرتکب جرم می‌شوند. سلب حقوق اجتماعی از قبیل فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی و ... از مرتکبین جرائم مالیاتی می‌توان در این زمینه راهگشا باشد.

۳- کاهش فرایند دادرسی مالیاتی در جهت افزایش پاسخگویی به مؤدیان مالیاتی.

۴- تنقیح قوانین و مقررات و ساده‌سازی قوانین مالیاتی.

۵- ارتقای فرهنگ مالیاتی با هدف ایجاد شفافیت و آزادی اطلاعات از طریق رسانه‌ها؛ مانند

تبیین آثار مثبت پرداخت مالیات در جامعه، شفاف‌سازی نحوه‌ی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی، تلاش در راستای ارزشمندی و مقبولیت مالیات به عنوان هنجار.

۶- تعامل حداکثری با سایر دستگاه‌های اجرایی و مراجع نظارتی به منظور اجرای کامل ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و افزایش شفافیت اقتصادی.

۷- اولویت‌بندی ضمانت اجراها بر اساس هزینه و فرصت و میزان تأثیرگذاری آنان با تأکید بر رعایت عدالت مالیاتی و تضمین حقوق و آزادی‌های شهروندان.

۸- تشکیل جلسات سیاست‌گذاری جهت چگونگی اعمال ضمانت اجراهای مالیاتی با حضور عوامل مؤثر مالیاتی و همین‌طور نمایندگان مراجع قضایی ذی‌ربط، کارشناسان اقتصادی و بعضاً روانشناسان اجتماعی.

فهرست منابع

منابع فارسی

الف. کتاب‌ها

۱. پیرنیا، حسین، **مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه**، تهران: ابن‌سینا، ۱۳۴۴.
۲. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، **ترمینولوژی حقوق**، تهران: انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۵.
۳. رحیمی نیت، ایمان، **حقوق کیفری مالیاتی**، تهران: نشر مجد، ۱۳۹۷.
۴. رستمی، ولی، **مالیه عمومی با تجدیدنظر و اضافات بر اساس قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم**، چاپ هشتم، تهران: نشر میزان، ۱۳۹۸.
۵. عبداللهی، حسین و غلامرضا مولاییگی، **حقوق مالیاتی (با رویکرد تحلیلی-کاربردی)**، تهران: انتشارات جنگل، ۱۴۰۰.
۶. ویژه، محمدرضا، **مبانی نظری و ساختار دولت حقوقی**، چاپ اول، تهران: نشر جنگل، ۱۳۹۰.

ب. مقاله‌ها

۷. رستمی، ولی، **اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران**، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، پاییز ۱۳۸۷، دوره ۳۸، شماره ۳، صص ۱۶۵-۱۸۹.
۸. ولیدی، محمدصالح، علی نجفی توانا و سیدمهدی احمدی موسوی، **آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها**، مجله حقوقی دادگستری، زمستان ۱۳۹۵، دوره ۸۰، شماره ۹۶، صص ۵۸-۳۷.

پ. پایان‌نامه

۹. شهبازیان، حمدالله، **تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز**، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، ۱۳۷۳.

ت. قوانین

۱۰. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱.
۱۱. قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۲/۲۹.
۱۲. قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب ۱۳۷۹.

۱۳. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌ی مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۰۷/۲۱.
۱۴. قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۴/۰۶/۲۸.
۱۵. قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۰۲/۰۱.

The ideal model for guaranteeing the implementation of taxation in the light of the principles of governance

Reyhane Ameri*

Seyed Javad Mirghasemi**

Vali Rostami***

Abstract:

The model of governance has emerged in many countries since the early 1990s as a purposeful way of governing and managing political and legal affairs. In the Iranian legal system, during the last two decades, some humanities thinkers have analyzed and explained the theory of good governance. Accordingly, in this study, considering the importance of taxes as one of the sustainable revenues of the government and shows the trust and obedience of citizens to the ruling system, the guarantee of tax performance has been examined in conjunction with the theory of governance.

The purpose of this study is to provide a favorable model for taxation from a legal perspective in accordance with the theory of good governance. In this article, the descriptive-analytical method is explained in the light of tax rules and regulations. The results indicate that the indicators of the mentioned theory have been observed to some extent in the Iranian tax legal system but the three elements of justice, transparency, and accountability have played a more prominent role than other indicators

Keywords: Optimal model, Performance guarantee, Satanic tax, To governance.

* Group: Public Law, Unit: Central Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran
rey.ame1982@gmail.com

** Group: Public Law, Unit: Central Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran
(Corresponding Author) Drjavad.mirghasemi@gmail.com

*** Group: Public Law, Unit: Central Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran
vrostami@ut.ac.ir

in formulating and presenting the desired tax model. Also, the size of the organization, scope and bureaucracy governing the administrative system of the country as a fundamental and general challenge, as well as the existence of conflicting rules or the lack of appropriate and up-to-date rules, Lack of proper understanding of the culture of paying taxes, etc. have been effective in weakening the proper system of guaranteeing the implementation of tax returns.