آسیب‌شناسی حقوقی نظارت دادستان انتظامی مالیاتی بر رفتار مأموران مالیاتی

مهدی مطهری‌منش[1]
حسن خسروی[2]
نادر میرزاده کوهشاهی[3]

چکیده

رفتار نامطلوب مأموران مالیاتی یکی از عواملی است که باعث از بین رفتن اعتماد مالیات دهندگان نسبت به دستگاه مالیات ستانی و به دنبال آن نقص در اجرای نظام کارآمد مالیاتی می‌شود. پژوهش حاضر با رویکرد توصیفی، تحلیلی-کیفی به بررسی ضرورت و چگونگی نظارت دادستان انتظامی مالیاتی بر رفتار مأموران مالیاتی، آسیب‌ها، ابهامات و خلاءهای موجود، تحلیل حقوقی تخلفات و مسئولیت مأموران مالیاتی با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم و آخرین اصلاحیه آن پرداخته است. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد که به دلیل نبود استقلال ساختاری و هنجاری تشکیلات دادستانی انتظامی مالیاتی به معنای خاص از جمله عدم وجود نهاد دادسرا، عدم تفکیک وظایف دادستان از دادستانی و از همه مهم‌تر عدم استقلال مالی و وابستگی‌های سیستمی و غالب بودن نگرش سیاسی بر نگرش اداری در سطح کلان باعث گردیده، نظارت دادستان انتظامی مالیاتی بر مأموران مالیاتی از کارایی لازم برخوردار نباشد. به‌علاوه نبود ابزار تحقیقاتی کافی هدف غایی قانونگذار که سلامت نظام اداری مالیاتی است را تأمین نمی‌کند. لازم است تغییرات عمده و جدی در زمینه اصلاح مواد قانونی فصل ششم ق.م.م صورت پذیرد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، دادستان انتظامی مالیاتی، نظارت انتظامی مالیاتی، رفتار مأموران مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۲۴، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۷

۱. گروه حقوق عمومی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی تهران، ایران، M_motaharimanesh@yahoo.com
۲. گروه حقوق عمومی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، hkh.be82@yahoo.com
۳. گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، ایران، mirzadeh@ut.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

۱ـ مقدمه

اداره امور هرکشور 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 می‌شود. در هر کشور سازمان یا نهادی خاص مطابق قوانین آن کشور مسئول تشخیص و وصول مالیاتها و رسیدگی به اختلافات ناشی از این موضوع است. سازمان امور مالیاتی متولی این امر در کشور ما ایران است که نقش خود را از طریق کارکنان خود ایفا می‌نماید که اصطلاحاً مأموران مالیاتی[1] نامیده می‌شوند. عملکرد صحیح و قانونی مأموران مالیاتی در تحقق درآمد مالیاتی نقش بسیار مهمی دارد. با توجه به ابعاد مختلف نقش مأموران مالیاتی در تشخیص و وصول مالیات، ایشان همواره در معرض تخلفات و بروز فساد قرار داشته و از این رو قانون‌گذار علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم در قوانین متعدد دیگری مانند قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد و ... نیز به این مهم پرداخته است. به همین دلیل، بحث نظارت دادستان انتظامی مالیاتی بر رفتار مأموران مالیاتی به خصوص پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ و با توجه به حذف هیأت عالی انتظامی مالیاتی باید با دقت بیشتری مورد مداقه و مکاشفه قرار گیرد، تا از این طریق، هم از وقوع تخلف مالیاتی و فساد اداری پیشگیری کرد (نظارت پیشینی) و هم در صورت وقوع تخلف یا بزه در گستره دستگاه مالیاتی کشور، کشف و تعقیب متخلفان را به منظور اجرای عدالت برقرار نمود (نظارت پسینی). با توجه به مطالب بالا هدف اصلی این پژوهش آسیب‌شناسی حقوقی، ابهامات و خلاءهای موجود نظارت دادستان انتظامی مالیاتی بر رفتار مأموران مالیاتی است تا بتوان با شناسایی و شناخت دقیق آسیبها، ابهامات و خلاءهای موجود نسبت به ارائه راهکار و ترمیم نقاط آسیب به یک راهبرد اساسی دست پیدا کرد. بدیهی است در صورت عدم حل این چالش به نظر نگارندگان مشکلات موجود کماکان بر قوت خود باقی می‌ماند. در این راستا این سئوال مطرح می‌شود: نظارت کارآمد انتظامی دادستان انتظامی مالیاتی بر مأموران مالیاتی چگونه موجه سازی و سازماندهی می‌شود؟ فرض بر این است که با اصلاح ساختار هنجاری، سازمانی، رفع آسیب و خلاءهای موجود و تقویت ابزارهای نظارتی میتوان ضمن پیشگیری از گسترش فساد در بین مأموران مالیاتی، به ساختار نظارتی کارآمد دست یافت.

در خصوص پیشینه و نوآوری این پژوهش می‌توان گفت که با توجه به نوپا بودن حقوق مالیاتی که یکی از زیر مجموعه‌های تازه تاسیس حقوق عمومی است تاکنون مقاله و یا کتاب تخصصی کامل و جامعی که به این موضوع بویژه پس از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) بپردازد، وجود ندارد و مطالبی بصورت پراکنده در برخی کتب مالیه عمومی و برخی مقالات مطالبی آورده شده است. البته در خصوص نظارت اداری و انتظامی بر کارمندان دولت مطالب زیادی در کتب نگاشته شده در رشته حقوق عمومی و به طور خاص حقوق

۱. برای آگاهی بیشتر نگاه کنید به ماده ۲ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

اداری به چشم می‌خورد که بطور مثال میتوان از کتاب آیین رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان دولت (میرزاده کوهشاهی، صادقی مقدم : ۱۳۹۵) نام برد. مجلدات سه پاره جناب آقای میر محسن طاهری تاری (۱۳۹۴) با عنوان آیین دادرسی مالیاتی را میتوان به عنوان منبع اصلی مراجعات اکثر محققین و پژوهشگران در پژوهش‌های مالیاتی نام برد. نوآوری این پژوهش در این مطلب است که برای اولین بار آسیبها و چالش‌های موجود دادستان و دادستانی انتظامی مالیاتی مورد نقد و بررسی حقوقی قرارگرفته است. با عنایت به مطالب مذکور، در ساختار نوشتار پیش رو سعی شده است تا ضمن تعریف مفاهیم اولیه نسبت به آسیب‌شناسی (نقاط قوت و ضعف) و ابهامات و خلاءهای ساختار نظارت انتظامی مالیاتی بر مأموران مالیاتی پرداخته و در پایان بتوان با ارائه راهکار و پیشنهاد نسبت به اصلاح ساختار و هنجارهای ایجاد یک نظام نظارتی کارآمد مالیاتی اقدام نمود.

۲ـ مفاهیم

مفاهیم بلوک‌هایی هستند که ساختمان دانش به وسیله آنها ساخته می‌شود . یک مفهوم یا یک کلمه (واژه) مجموعه‌ای از کلمات هستند که معانی از طریق آنها منتقل می‌شود.

نظارت: معنای واژگانی نظارت عبارت است از نظر کردن، نگریستن و مفهوم آن عبارت است از که شخص، مقام یا سازمانی اعمال شخص، مقام یا سازمانی دیگر را قانوناً زیر نظر قرار دهد و به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد (Hashemi, 2000 : 38) عده‌ای از نویسندگان مدیریت، نظارت را چنین تعریف نموده‌اند" نظارت عبارت است از سنجش و اصلاح عملکرد برای به دست آوردن این اطمینان که هدف‌های سازمان و طرح‌های اجرایی آن با کامیابی به انجام رسیده است" (کونتز، اودانل، ۱۹۹۹: ۱۳۵). در اصطلاح فقهی، نظارت حق یا حکمی است که به موجب آن، شخص می‌تواند از جریان امور آگاهی یابد و در محدوده اختیارات مشروع خویش به اعمال نظر بپردازد (Khomeini, 2001 : 81). با توجه به تعاریف گوناگونی که از نظارت ارائه شده است میتوان این نکته را اذعان نمود که در همه آنها يك نقطه اشتراك وجود دارد؛ این که نظارت عبارت است از مقایسه بین آنچه هست و آنچه باید باشد. واژه‌هایی چون نظارت، کنترل و بازرسی هر چند در معنی و مفهوم مورد استفاده متفاوت هستند، لیکن در بسیاری از منابع و مآخذ به صورت مترادف به کار برده می‌شوند. البته باید بین نظارت و تجسس حتما تفاوت قائل شد. در کلام فقها و متون اسلامی بین نظارت و تجسس توفیر وجود دارد تا آنجا که فقهای امامیه تجسس را تفتیش و فقهای اهل سنت اطلاع یافتن از اخبار و اسرار دشمنان می‌دانند (IbnFara, 1983 :1403).

نظارت انتظامی: همه جوامع متکی به اصول و مقرراتی هستند که حافظ نظم و در نهایت بقای گروه یا اتحادیه صنفی و حرفه‌ای است. نظارت انتظامی در حقیقت منسوب به انتظام است که به معنای نظم گرفتن و ترتیب و نظم است و نقض این مقررات صنفی یا گروهی که اشخاص با عضویت آن را می‌پذیرند تخلف انتظامی محسوب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

می‌شود که دارای ضمانت اجرایی و انتظامی یا اداری خواهد بود (اردبیلی، ۱۳۸۹: ۲۳). این نوع نظارت، بیشتر آن شیوه نظارتی است که در حیطه آیین رسیدگی اداری انتظامی جریان دارد و دربردارنده مجموعه‌ای از شاخص‌های مناسب نظارتی است.

۳ـ تاریخچه و آسیب شناسی نظام حقوقی نظارت انتظامی مالیاتی بر مأموران مالیاتی

مالیات و مأموران مالیاتی در قانون مالیاتها در ایران از زمان هخامنشیان که تحت عنوان ساتراپ فعالیت می‌نمودند دارای سابقه است ولی آنچه امروزه ما تحت عنوان مالیات در قوانین خود می‌بینیم حاصل دستاورد دانش آموختگان فرنگ رفته همچون تقی‌زاده ، میرزا علی اکبرخان داور ، تیمور تاش و ... می‌باشد که در دوره اول پهلوی با استنساخ از قوانین کشورهای دارای نظام حقوقی رومی ژرمنی همچون بلژیک و فرانسه تهیه و به ایران آورده شده است. با توجه به تغییر حکومت‌ها و بنیانگذاری حکمرانی نوین مالیاتی در کشورهای مختلف دنیا واستفاده از ابزار و فناوری‌های نوین و توسعه صنعتی در کشورهای اروپایی و آمریکایی و ارتقاء و کشف پایه‌های نوین مالیاتی جدید همچون مالیات بر ارزش افزوده و ... ، کشور ایران نیز به مرور زمان با تغییر نظام شاهنشاهی به جمهوری اسلامی اقدام به اصلاح روش و بهبود فرآیندهای اخذ مالیات و در رأس آن‌ها بومی سازی قانون مالیاتها نمود به نحوی که قانون مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده در این دهه اخیر دچار تغییرات فراوانی شده‌اند که پرداختن به آن در مقاله‌ای مفصل امکان پذیر است. در حال حاضر نظام حقوق مالیاتی جمهوری اسلامی تا حدودی در نحوه ساختار و عملکرد مشابه الگوی فرانسوی که یک نظام نیمه پارلمانی و نیمه ریاستی است، می‌باشد و حتی در پاره‌ای از موارد و در بعضی از امور مانند طرح دعوی در مراجع قضایی مختلف از نظام مالیاتی مختلط سایر کشورها همچون آمریکا و کشورهای اروپایی مانند دانمارک ، آلمان ، ترکیه و .. الگو برداری نموده است. نکته بسیار مهم این پژوهش مطالعه موردی آن در نظام حقوق مالیاتی ایران است که نگارندگان سعی نموده‌اند که با استفاده و مطالعه و تطبیق نهادی‌های مشابه موجود در سایر قوانین کشورها و استفاده از نقاط ضعف و قوت آن‌ها، در خصوص اصلاح ساختاری و هنجاری دادستانی انتظامی مالیاتی نسبت به ارائه یک الگوی کارآمد نظارتی اقدام نمایند.

۳ـ۱ـ جایگاه حقوقی و قانونی دادستان انتظامی مالیاتی

۳ـ۱ـ۱ـ قبل از انقلاب اسلامی:

نخستین بار قانون‌گذار در ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ نسبت به شرایط انتخاب دادستان انتظامی مالیاتی به عنوان یک مقام اداری تخصصی انتظامی در امورمالیاتی اظهار نظر نمود. وزیر دارایی، دادستان انتظامی مالیاتی را از بین سه نفر معرفی شده از سوی هیأت عالی انتظامی مالیاتی که مدارج کمک ممیزی، ممیزی، سر ممیزی و ممیز کل مالیاتی را طی نموده و حداقل دارای شش سال سابقه عضویت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

کمیسیون‌های تشخیص مالیات را در رزومه کاری خود داشتند، انتخاب می‌کرد و اگر برای احراز سمت دادستان انتظامی مالیاتی شخص واجد شرایط بر طبق این ماده وجود نداشت دادستان انتظامی مالیاتی از بین سه نفرکارمند عالی مقام وزارت دارایی که دارای ۲۰ سال سابقه خدمت در وزارت دارایی بوده که شش سال آن را در امور مالیاتی کار کرده باشند و از طرف هیأتعالی انتظامی مالیاتی پیشنهاد گردیده بودند، انتخاب می‌نمود. این نوع از انتخاب با بررسی مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی وسنا و کمیسیون دارایی مجلس ملی وقت همگی حکایت از جایگاه بالای دادستان انتظامی مالیاتی در امر نظارت بر اجرای قوانین و جلوگیری از تخلف را گواهی می‌نماید. همچنین درقانون مصوب سال ۱۳۴۵ دو گونه دادستان انتظامی مالیاتی مورد پیش‌بینی قرار گرفته بود که به شرح ذیل مورد بررسی اجمالی قرار می‌گیرد

الف) دادستان انتظامی مالیاتی دایمی: برابر ماده ۲۶۴ ق.م.م انتخاب و منصوب می‌شد که درواقع، کلیه تکالیف مربوط به امور انتظامی مالیاتی در رابطه با تخلفات مأموران مالیاتی واعضای کمیسیون‌های تشخیص مالیات را برعهده داشت و وظایف آن در مواد ۲۶۵ و ۲۶۶ قانون یاد شده احصا شده بود (Taheritari, 2015:287).

ب) دادستان انتظامی مالیاتی موقت یا ویژه: این دادستان که ازطرف وزیر دارایی انتخاب می‌شد برابر ماده ۲۷۰ ق.م.م مصوب ۱۳۴۵ وظیفه تعقیب واقامه دعوا در مورد تخلفات اعضای شورای عالی مالیاتی وهیأت عالی انتظامی مالیاتی را عهده‌دار می‌شد (Ibid). در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن چنین دادستان انتظامی مالیاتی ویژه یا غیر دایمی هرگز دیده نشد.

۳ـ۱ـ۲ بعد از انقلاب اسلامی:

بعد از پیروزی انقلاب اسلامی و به تناسب نیازها، شرایط، اوضاع و احوال سیاسی و اقتصادی مقررات متعدد و مختلفی در مورد انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم به تصویب مراجع قانون‌گذاری رسید. در سال ۱۳۵۸ قانون سال ۱۳۴۵ مورد بررسی قرار گرفت و بصورت لایحه‌ای قانونی توسط شورای انقلاب ارائه شد. آنچه که در این گفتار حائز اهمیت است نحوه انتخاب دادستان می‌باشد که تا سال ۱۳۶۲ هیچ گونه تغییری در نحوه انتخاب دادستان وجود نداشت و در اصلاحیه سال ۱۳۶۲ مطابق ماده ۲۶۴ ق.م.م. دادستان انتظامی مالیاتی از طرف وزیر اموراقتصادی و دارائی از بین کسانیکه مدارج مقرر در ماده ۲۱۷ ق.م.م. را به ترتیب طی کرده و دارای حداقل دو سال سابقه خدمت در کمیسیون‌های تشخیص مالیاتی و یا از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارائی که دارای ۱۵ سال سابقه خدمت در وزارت امور اقتصادی و دارائی بوده و حداقل ده سال آن را در امور مالیاتی کارکرده باشند انتخاب و به این سمت منصوب می‌شوند. تغییرات انجام گرفته نسبت به قوانین سالهای گذشته از انتخاب مستقیم دادستان توسط وزیر و کاهش سوابق خدمتی حکایت می‌کند. در مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۳ اولین قانون مالیات‌های کشور بصورت رسمی با اقتباس از قانون سال ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن به عنوان اولین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

قانون مالیات‌های مستقیم تهیه و بدون وصول نظر شورای نگهبان از ابتدای سال ۱۳۶۸ به اجرا گذاشته شد. مطابق ماده ۲۶۳ ق.م.م. و تبصره آن دادستان انتظامی مالیاتی از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می‌شود. دادستان انتظامی مالیاتی می‌تواند به تعداد کافی دادیار داشته باشد و قسمتی از اختیارات خود را به آنان تفویض نماید. با بررسی مشروح مذاکرات مجلس مشخص میشود که قانونگذار در قانون سال ۱۳۶۶ اختیار انتخاب دادستان را مستقیماً در صلاحیت وزیر امور اقتصادی و دارایی قرار داده و طی نمودن مدارج مالیاتی را نیز از شروط انتخاب دادستان حذف نموده است. پس از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۷۰/۱۱/۲۷ انتخاب و انتصاب دادستان انتظامی مالیاتی برابر ماده ۲۶۳ این قانون با حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت می‌گرفت که این امر علاوه بر ایجاد استقلال در اخذ تصمیم از نقاط قوت و اقتدار دادستان انتظامی مالیاتی بود. در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نحوه انتخاب دادستان انتظامی مالیاتی تغییر پیداکرد. در این سال دادستان انتظامی مالیاتی از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می‌شود. دادستان انتظامی مالیاتی می‌تواند به تعداد کافی دادیار داشته باشد و قسمتی از اختیارات خود را به آنان تفویض نماید.[۱] متاسفانه با بررسی پیشینه و سیر تغییر و تحول قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۴۵ به بعد مشاهده می‌کنیم که با گذشت زمان به مرور از اختیارات این نهاد نظارتی کاسته شده است که این امر حکایت از کاهش اقتدار نهاد دادستانی انتظامی مالیاتی می‌نماید.

به عقیده پژوهشگران این تصمیم قانونگذار که به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی، دادستان انتظامی مالیاتی انتخاب می‌گردد به جهت رعایت سلسله مراتب اداری و سازمانی و هماهنگی لازم در مجموعه سازمان امور مالیاتی بوده که اساساً با فلسفه نظارت مستقل در تضاد است. به هر حال سابقه دهه اخیر نشان داده ، انتخاب دادستان با پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی ، او را وامدار مجموعه نموده ، بطوریکه از استقلال لازم در تصمیم‌گیری قضایی و اداری بدلیل وابستگی‌های مالی و ساختاری برخوردار نیست و نمی‌تواند گزارشات تخلفات رده مافوق خود را به بالاتر ارسال نماید و یا بدلیل آنچه مصلحت نامیده می‌شود پرونده مذکور بصورت مسکوت بایگانی می‌شود. به نظر می‌رسد نحوه انتخاب دادستان در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ از مبانی نظری محکم‌تری برخوردار بوده است و لذا در اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم ضمن ایجاد نهاد دادسرا که در رأس آن دادستان

۱ . ماده ۲۶۳ ق.م.م. و تبصره آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

انتظامی مالیاتی قرار دارد نحوه انتخاب دادستان انتظامی مالیاتی با رعایت شرایط اختصاصی در متن ماده مصوب سال ۱۳۴۵ به این صورت باشد که دادستان انتظامی مالیاتی از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی با حداقل ۲۰ سال سابقه خدمت که ۱۶ سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند به پیشنهاد شورای راهبردی سازمان امور مالیاتی و با تصویب اکثریت هیئت وزیران و با حکم رئیس جمهور انتخاب شود تا علاوه بر ایجاد اقتدار دوباره این نهاد موجبات قطع وابستگی سیاسی و فشارهای وارده بر آن را نیز فراهم آورد. در خصوص درج سنوات حداقل ۲۰ سال سابقه خدمت که ۱۶ سال آن را در امور مالیاتی طی کرده باشد به نظر نگارندگان مبانی آن را باید در تخصصی بودن حقوق مالیاتی و ارزشمند بودن تجربه سنواتی ذکر کرد. همچنین در مورد کارمندان عالی مقام که در متن ماده ۲۶۴ ق.م.م. از عبارت آن استفاده گردیده، مطلبی در حقوق اداری و مالیاتی یافت نشد ولی آنچه که به ذهن پژوهشگران می‌رسد، این است که با مستفاد از تبصره ماده ۲۶۴ ق.م.م. مصوب سال ۱۳۴۵ کارمند عالی مقام به کارمندی گفته می‌شد که علاوه بر سابقه بالای ۲۰ سال سنوات خدمتی در وزارت دارایی باید دارای سمت حداقل مدیر کلی و به بالا باشد.

در خصوص تخلفات شخص دادستان انتظامی مالیاتی نیز مشخص نیست که برابر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن باید در کدام نهاد تخصصی تعقیب و رسیدگی شود. بر همین پایه می‌توان گفت که به نظر نگارندگان و بسیاری از صاحب نظران حقوق مالیاتی تخلفات اداری و انتظامی دادستان انتظامی مالیاتی در وهله نخست، از حیث اداری بودن وصف تخلف، در صلاحیت هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و با نظارت عالی وزیر امور اقتصادی و دارایی و رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور امکان‌پذیر است. جنبه کیفری تخلفات دادستان انتظامی مالیاتی نیز بر عهده نهاد دادسرا و دادگاه عمومی کیفری می‌باشد (طاهری تاری، ۱۳۹۴ : ۲۸۸).

۳-۲-جایگاه حقوقی دادستانی انتظامی مالیاتی در ایران و سایر کشورها

در عصر حاضر بدلیل پیشرفت و گسترش جوامع در جنبه‌های مختلف، اهمیت مسئله نظارت به خوبی آشکار است. در نظام‌های سیاسی پیچیده امروز، نظارت امری ضروری و گریزناپذیر است. نظارت از طریق قانون، مبنای نظم اجتماعی است، البته نوع نظارت و نظام آن در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است، نظام نظارتی در هر یک از مدلهای حاکمیتی باید با در نظر گرفتن نظام سیاسی حاکم، فرهنگ و شرایط اجتماعی جامعه باشد و اگر این اصول رعایت نشود، نتیجه مطلوب نخواهد بود. در شرع مقدس اسلام نیز بحث نظارت در اشکال مختلف قابل مشاهده است. اسلام بالاترین نظارت را نظارت رب تعالی می‌داند. در کشور آمریکا به دلیل نوع و اداره رژیم حاکم که ریاستی و بصورت فدرال می‌باشد سازمان درآمد ملی آمریکا (IRS) این وظیفه را بر عهده دارد . این سازمان دارای دورکن اساسی مقام ناظر و دفتر تجدید نظر سازمان مالیاتی است که بازبینی اداری درخواست‌ها و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

شکایات مؤدیان مالیاتی یکی از ده‌ها وظیف سازمانی او می‌باشد. در حقیقت مؤدیان مالیاتی می‌توانند از پرسنل بازرسی و مجموعه‌های شبیه آن در IRS تقاضا نموده که در قالب فرآیند ارجاع اولیه نسبت به موضوعی که قبلا بررسی شده مجددا ورود نماید. این مأمورین شبیه مأمورین دادستانی انتظامی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران هستند لیکن دامنه نظارت و تصمیم‌گیری آنان بسیار فراتر از نظام مالیاتی ایران است (باقری، توسلی نائینی، ۱۳۹۸: ۴۹). در کشور ترکیه وظیفه کشف و مبارزه با فساد زیر نظر قوه قضاییه و دادستان کل می‌باشد. دادستان کل تعدادی گروه تفتیش در اختیار دارد که این گروه‌های تفتیش پس از وصول شکایات اقدام به بررسی نموده و پس از احراز تخلف و ارائه گزارش به دادستان کل با صدور دستورات وی اقدام به تعقیب متخلفین می‌نمایند. چنانچه این گروه‌های تفتیش نیز اقدام به تخلف و فساد نمایند ، شاکی می‌تواند رأساً به دادستان جمهوریت ترکیه مراجعه نماید. البته دایره اختیارات و دامنه تصمیمات این مأمورین تفتیش نیز از مأمورین دادستانی انتظامی مالیاتی در ایران به دلیل جایگاه و رتبه قضایی ایشان بسیار بیشتر است.در کشور آلمان نیز تخلفات مأموران مالیاتی در ابتدا در دادگاه بدوی ایالت و در سطوح بعدی در دادگاه فدرال رسیدگی می‌گردد. درحقوق مالیاتی ایران مقام و مرجع کشف، تحقیق و تعقیب از مقامات و مراجع ویژه‌ای است که قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم بر عهده دادستان انتظامی مالیاتی قرار داده است. در حقیقت دادستانی انتظامی مالیاتی را می‌توان گونه‌ای از پلیس مالیاتی دانست (Taheritari, 2015:292).

۳-۲-۱- قبل از انقلاب:

تا قبل از پیروزی انقلاب و در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ هیچ اثری از دادستانی یا دادسرای انتظامی مالیاتی دیده نمی‌شود. یکی دیگر از خلاءهای موجود در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ علی رغم رعایت تمامی موارد قانونی مد نظر قانونگذار فقدان و عدم پیش‌بینی نهاد«دادسرا» و «دادستانی انتظامی مالیاتی» است که علت آن به درستی مشخص نیست ولی آنچه درباره آن با توجه به تحقیقات میدانی بعمل آمده می‌توان گفت این است که شاید در بعد زمانی و مکانی تصویب قانون مذکور ضرورتی برای ایجاد آنها مشاهده نگردیده و قانونگذار با توجه به اینکه این قانون، اولین قانون مدون و مدرن بعد از مشروطیت تلقی می‌شده است منتظر خروجی نهایی آن بوده تا در اصلاحیه‌های بعدی نسبت به ترمیم نقاط ضعف آن اقدام نماید، کما اینکه این مهم در اصلاحیه قانون سال ۱۳۶۶ صورت پذیرفت. در حقیقت در قانون موصوف فقط از دادستان انتظامی مالیاتی نام برده شده و کلیه وظایف بر عهده دادستان انتظامی مالیاتی قرار گرفته بود.

۳-۲-۲- بعد از انقلاب:

همه نهادهای دادستانی در گونه‌های مختلف آن اعم از دیوان محاسبات و ... در دل دادسرا قرار دارند غیر از نهاد دادستانی انتظامی مالیاتی و دادستان انتظامی مالیاتی که فاقد دادسرا هستند. با ایجاد نهاد نظارتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

دادستانی انتظامی مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ و اصلاحیه‌های بعدی آن یکی از ضعف‌های قانون سال ۱۳۴۵ بر طرف گردید و لیکن ظرفیت ایجاد نهاد دادسرا تاکنون مغفول مانده است. به عبارت بهتر از دیدگاه حقوقی و ساختار سازمانی، دادستان انتظامی مالیاتی تنها ریاست دادستانی انتظامی مالیاتی بی دادسرا را برعهده دارد (Ibid:283) و می‌توان گفت که دادستان انتظامی مالیاتی در ایران تنها دادستان بدون دادسرا می‌باشد که از دیدگاه حقوقی دادستان و دادستانی بدون دادسرا معنا ندارد (Ibid:284). نهاد دادسرا در واقع وظیفه پاسداری از حقوق عمومی، نظارت بر حسن اجرای قوانین، تعقیب متخلفین و بزه‌کاران را برعهده دارد و نبود دادسرا در ساختار دادستانی انتظامی مالیاتی باعث کاهش اثر بخشی و کارآیی دادستان و دادستانی انتظامی مالیاتی گردیده است.در قانون سال ۱۳۶۶ در مواد ۲۶۸ و ۲۶۹ و فراز پایانی پاراگراف دوم بند ۲ ماده ۲۷۰ از نهاد دادستانی انتظامی مالیاتی نیز برای اولین بار نام برده شد که وظایف زیر را بر عهده داشت :

۱. تعقیب سردفتران متخلف اسناد رسمی
۲. تسلیم ادعانامه علیه آن‌ها
۳. اعلام تخلف قضات شاغل عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به دادسرای انتظامی قضات
۴. اعلام تخلف قضات بازنشسته عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و نمایندگان موضوع بند (۳) ماده ۲۴۴ق.م.م. به محاکم دادگستری
۵. تعقیب جزایی مأموران مالیاتی که مالیات را با سوء نیت بر اثر مسامحه و غفلت مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول قرار داده‌اند.

متاسفانه در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی نه تنها به نهاد دادسرا اشاره نشده است بلکه تفکیکی هم بین وظایف دادستان و دادستانی به عمل نیامده است. از سوی دیگر دقیقاً وظایفی که در ماده ۲۶۴ ق.م.م. و همچنین جهات قانونی آغاز رسیدگی که در ماده ۲۶۵ ق.م.م. بر عهده **دادستان** انتظامی مالیاتی قرار داده شده است همان وظایفی است که بر عهده **دادستانی** انتظامی مالیاتی می‌باشد. به نظر می‌رسد که قانونگذار بصورت سهوی دادستانی انتظامی مالیاتی را در مواد ۲۶۸ و ۲۶۹ و ۲۷۰ ق.م.م. مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ درج نموده است. زیرا این مواد قبلا در مواد ۲۶۹ و ۲۷۰ و ۲۷۳ قانون مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ درج گردیده بود و فقط واژه دادستان به دادستانی تغییر پیدا کرده است. یکی دیگر از دلایل این سهوی بودن در این مطلب است که چنانچه نظر قانونگذار بر تاسیس نهاد دادستانی به معنای حقوقی آن بود می‌بایست نهاد دادسرا را بدواً تاسیس قانونی می‌نمود و سپس در دل نهاد دادسرای انتظامی مالیاتی نهاد دادستان و دادستانی و زیر مجموعه‌های آن را تاسیس می‌نمود . لذا به نظر می‌رسد تاسیس دادسرای انتظامی مالیاتی مشابه آنچه در دیوان محاسبات وجود دارد به عنوان یک راهکار اساسی پس از بومی‌سازی مالیاتی میتواند در اجرای صحیح امر نظارت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

به عملکرد دستگاه مالیات ستانی و خصوصاً دادستان انتظامی مالیاتی کمک شایانی نماید.

همچنین قانونگذار جهات قانونی که امکان آغاز رسیدگی و تحقیق توسط دادستان و دادستانی انتظامی مالیاتی را می‌تواند فراهم کند در ماده ۲۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح ذیل بیان نموده است.

الف) شکایت ذینفع راجع به عدم رعایت مقررات این قانون

ب) گزارش رسیده از مراجع رسمی

پ) مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و یا هیئت رسیدگی به تخلفات ادارای مالیاتی ارجاع شود.

ت) مشهودات و اطلاعات دادستانی انتظامی مالیاتی

همانطور که مشاهده می‌کنیم قانونگذار با آگاهی کامل منابع و جهات فرآیند مذکور را ترسیم نموده است. در خصوص شکایت ذینفع در بند (الف) این پرسش مطرح می‌شود که آیا فقط مؤدیان مالیاتی می‌توانند نسبت به طرح شکایت اقدام نمایند و یا سایر اشخاص نیز می‌توانند که در پاسخ باید گفت: اشخاص غیر مؤدی فقط می‌توانند نسبت به ارائه گزارش تخلف اقدام نمایند. درخصوص گزارش رسیده از مراجع رسمی نیز ممکن است این پرسش مطرح گردد که آیا فقط مراجع رسمی دولتی می‌توانند نسبت به طرح شکایت و گزارش اقدام نمایند یا مراجع رسمی غیر دولتی نظیر کانون سردفتران و دفتر یاران و یا مؤسسات حسابرسی و حسابداری و.... نیز امکان ارسال گزارش را دارند؟ می‌توان با استناد به اینکه هدف مقنن از طرح این بند از ماده کمک به کاهش تخلفات در امور مالیاتی و فساد اداری بوده پس به تبع اولی سازمان‌های مردم نهاد و نهادهای غیر دولتی نیز در عداد مراجع رسمی به شمار می‌آیند. در کشور آمریکا برای جلوگیری از فرار مالیاتی و فساد، هر شهروند می‌تواند برای اشخاصی که اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند نسبت به ارائه اظهارنامه و اعلام نام شخص متخلف اقدام نماید. اداره امور مالیاتی پس از بررسی اظهارنامه و مستندات ارسالی اعلام اظهار نظر کرده و در صورت صدور برگ مطالبه مالیات یک نسخه از برگ تشخیص را نیز به ارائه دهنده اطلاعات تسلیم نموده و حتی او می‌تواند به رقم تعدیل مالیات نیز اعتراض کند. نکته جالب توجه در این سیستم این است که تمامی این فعالیت‌ها بصورت محرمانه بوده و هیچگونه افشاء نامی انجام نمی‌پذیرد چرا که برابر قانون متخلف به اشد مجازات محکوم می‌گردد. پس از قطعی شدن مالیات درصد مشخصی به عنوان پاداش به حساب ارائه کننده اطلاعات واریز می‌گردد.[۱] بدیهی است در خصوص بند(پ) و (ت) نیز موضوع کاملا روشن و مبین است. فرآیند رسیدگی نیز تابع تشریفات نانوشته‌ای می‌باشد به این معنی که تا کنون آیین دادرسی مالیاتی انتظامی بصورت مدون تدوین نگردیده ولی آنچه که تا کنون بر اساس سیاق و عرف موجود صورت می‌گیرد بر این شکل است که پس از دریافت گزارش توسط دادستان موضوع به معاونت مربوطه ارجاع و از

۱ . برگرفته از قانون حفاظت از رسوا کننده مصوب ۱۹۸۹(Scandal Protection Law)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

آنجا نیز بصورت سلسله مراتبی موضوع به رده‌های پایین‌تر که دادیاران مسئول و دادیاران می‌باشند ارجاع می‌گردد. پس از تکمیل تحقیقات مقدماتی و جمع آوری ادله و قرائن و امارات موجود، گزارش اولیه تهیه و پس از اظهار نظر معاونت مربوطه به همراه مستندات به دفتر دادستان جهت کسب نظر و بررسی و رسیدگی نهایی ارسال می‌گردد . دادستان انتظامی مالیاتی پس از مطالعه پرونده و با توجه به اختیارات خود می‌تواند یکی از سه کار ذیل را انجام دهد

۱. دستور صدور یکی از مجازات‌های بند (الف) و (ب) ماده ۹ قانون تخلفات اداری را صادر نماید.
۲. دستورتعقیب با صدور ادعانامه را جهت ارسال به هیأت رسیدگی به تخلفات اداری جهت رسیدگی نهایی صادر نماید.
۳. دستور قرار منع تعقیب و بایگانی صادر نماید که برابر تبصره ماده ۲۶۵ ق.م.م. «در صورت صدور قرار منع تعقیب باید مراتب را به هیأت رسیدگی به تخلفات اداری مالیاتی اعلام نماید. هیأت مذکور درصورتیکه قرار منع تعقیب صادره را منطبق با موضوع تشخیص ندهد رأساً نسبت به رسیدگی اقدام خواهد نمود.» در واقع هیأت تخلفات اداری مالیاتی در اینجا نوعی نظارت اداری انتظامی عالی پسینی دارد (Taheritari, 2015: 296). نکته‌ای که در این قسمت بیان آن ضروری می‌باشد این است که شرایط روحی ، اجتماعی و اقتصادی و... مجرمین و متهمین تخلفات مالیاتی در حین ارتکاب و انجام یکسان نبوده و با توجه به قاعده اجباری بودن تعقیب متهم ، به نظر نگارندگان و صاحب نظران حقوق مالیاتی و با توجه به غایت نهایی مقنن از تعیین مجازات و تجربه سوابق خدمتی احدی از نگارندگان در این نهاد، همیشه این تعقیب‌ها مفید به فایده نبوده و نمی‌تواند غایت نهایی قانونگذار را تامین نماید.» قاعده مقتضی یا مفید بودن تعقیب که از اواسط قرن بیستم در سیاست تقنینی بسیاری از کشورهای گوناگون و نظام حقوقی آن‌ها مورد پذیرش قرار گرفته است باعث گردیده که دادستان با استقلال عمل بیشتر، از تشکیل پرونده‌های تخلفات و جرائم کم اهمیت و انباشت آن در دادگاه‌ها جلوگیری نماید و هم از تکرار بزه با توجه به اوضاع و احوال متهم مانند حسن شهرت، انجام تخلف برای اولین بار و عدم سوءنیت در ارتکاب بزه با ایجاد این تعقیب که باعث ترس در او گردیده جلوگیری نماید»(Ashouri, 2010: 105). لذا در اصلاح بعدی قانون فعلی باید حتماً این مطلب که دادستان امکان صدور قرار تعلیق متهم را داشته باشد در تبصره ماده ۲۶۵ ق.م.م. درج گردد.

۳-۳- نظام حقوقی نظارت انتظامی مالیاتی

از آنجا که دادستانی انتظامی مالیاتی در فقدان نهاد دادسرای انتظامی مالیاتی، وظایف دادسرای انتظامی مالیاتی را انجام می‌دهد لذا قانون گذار در تبصره ماده۲۶۳ ق.م.م. به دادستان انتظامی مالیاتی این اختیار را داده است که به تعداد کافی دادیار داشته باشد و قسمتی از اختیارات خود را به آنان تفویض نماید. وظایف محوله به دادستانی انتظامی مالیاتی را می‌توان به دو بخش اداری و شبه قضایی تقسیم نمود. از آنجا که حجم امور محوله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

به دادستانی بسیار فراتر از وظایف مقرردر قانون مالیات‌های مستقیم و علی‌الخصوص ماده ۲۶۴ ق.م.م. است، لذا به منظور انجام بهینه امور، دادستان نیاز به تعدادی زیادی پرسنل دارد. در این راستا برابر آخرین تغییرات، دادستان انتظامی مالیاتی دارای سه معاون، تعدادی دادیار مسئول، دادیار، رئیس گروه حقوقی، رئیس گروه نظارت بر ممنوع‌الخروجی، کارشناس، کاردان مالیاتی و کارشناس حقوقی می‌باشد که در بخش‌های مختلف به انجام وظایف مشغول هستند. به نظر نگارندگان بحث تفویض اختیاری که قانونگذار برای دادستان انتظامی مالیاتی جهت این امر قائل گردیده است تا حدودی مبهم و نامشخص است چرا که دامنه این تفویض اختیار کاملا روشن و مشخص نیست. به نظر پژوهشگران و مستفاد از اصول کلی حقوق اداری این مسئله مانع سلب مسئولیت دادستان نیست چرا که بعضی از اختیارات دادستان مانند صدور ادعانامه، قرار منع تعقیب و بایگانی پرونده در جریان رسیدگی جزء لاینفک صلاحیت انحصاری ایشان است و قابل تفویض نمی‌باشد. در مقابل بعضی از صلاحیت‌های دیگر مانند انتصابات و پاسخ استعلامات اداری داخلی را نیز دادستان می‌تواند به دادیاران خود تفویض نماید که ما در دسته‌بندی آنها را جزء صلاحیت‌های اختیاری قرار می‌دهیم. درحقیقت این تفویض اختیار، انتقال صلاحیت نیست، بلکه تمهید و تدبیری است که مسئول و سرپرست یک اداره به منظور تامین اصل ثبات امور عمومی در سازمان و دستگاه تحت سرپرستی خود و به منظور افزایش و تسریع در کارها و امور جاری بدون اینکه از مسئولیت قانونی ایشان کاسته شود به کار می‌گیرد (Mo'tameni, ۶۶: ۲۰۱۱). سجل انتظامی مالیاتی در حقیقت یکی از مهمترین قسمت‌های دادستانی انتظامی مالیاتی می‌باشد چرا که به مثابه آنچه در سجل کیفری در دادسراها وجود دارد کلیه مستندات و مدارک جمع‌آوری شده تخلفات مأموران مالیاتی جهت صدور ادعانامه و یا اعلام نظر در جهت ارتقاء مأموران مالیاتی در آن نگهداری می‌گردد. اخیراً نیز در اجرای طرح دولت الکترونیک و به منظور استفاده از کلیه ظرفیت‌های موجود، طرح تحول سجل انتظامی مالیاتی و الکترونیکی نمودن سجل به منظور نظارت هوشمندانه و آنلاین در مرحله اجرا می‌باشد .

دادستان انتظامی مالیاتی همچنین در نقاطی از کشور که امکان استقرار دادیار را ندارد می‌تواند از مأمورین مالیاتی با حفظ سمت به عنوان نماینده دادستان استفاده نماید که البته این امر پس از ایجاد دفاتر دادستانی مستقر در ادارات از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا حدود زیادی کمرنگ گردیده و اخیراً نیز در اجرای طرح توسعه دفاتر دادستانی و با استفاده از ظرفیت موجود در ماده ۳ دستورالعمل اجرایی مواد ۹۱ و ۹۲ قانون مدیریت خدمات کشوری نیز این موضوع در دستور کار قرار گرفته است . البته در این خصوص ایراداتی نیز وجود دارد، مانند اینکه تعداد این بازرسان (هفت دهم درصد از کل کارکنان) مربوط به کلیه دستگاه‌های نظارتی نظیر بازرسی، حراست و دادستانی می‌باشد که در این مقاله مجال پرداختن به آن نیست. محل سازمانی دادستانی انتظامی مالیاتی در ستاد سازمان مالیاتی می‌باشد که دادستان و معاونین و همچنین دادیاران ستاد دادستانی انتظامی مالیاتی در آن مستقر می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

۳ـ۴ـ وظایف کلی و انحصاری دادستان انتظامی مالیاتی

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 (هیئت عالی انتظامی مالیاتی سابق) به عنوان دو مرجع دادرسی شبه قضایی انجام می‌شود. دادستان انتظامی مالیاتی به عنوان عالی‌ترین مقام وزارت دارایی و سازمان امور مالیاتی در مقام انتظامی وظیفه کشف تخلفات و رسیدگی به تقصیرات مأموران مالیاتی و مؤدیان و تعقیب آن‌ها را بر عهده دارد .

قانون‌گذار در ماده ۲۶۴ ق.م.م. وظایف دادستان را در چهار بند تعیین نموده است.

الف- رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند و تعقیب آنها تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور

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

ت ـ اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی که در این قانون پیش‌بینی شده است .

همانطور که قبلاً نیز توضیح داده شد این وظایف با وظایف دادستانی همپوشانی دارد و احتمالا قانون‌گذار بدلیل اهمیت و حساسیتی که در مشاغل امور مالیاتی وجود دارد این امر مهم را برای دادستان انتظامی مالیاتی قرار داده است. در حقیقت قانونگذار دادستان را مانند یک ناظر عالی اداری انتظامی در امور مالیاتی می‌داند تا با برخورد با بزه‌کاران و متخلفان مالیاتی سلامت اداری را پاس داشته و همچنین تکلیف خود را در رعایت حقوق عمومی مالیاتی دولت و حقوق و آزادی‌های مؤدیان مالیاتی به انجام رساند (Taheritari, 2015:292). در حقیقت شرح وظایف نظارت‌های دادستان انتظامی مالیاتی به دودسته نظارت‌های پیشینی و پسینی انتظامی تقسیم کرد. به نظر نگارندگان اگر بخواهیم این شرح وظایف را دسته‌بندی نماییم میتوان گفت که نظارت دادستان در بندهای (الف) و (ت) ماده ۲۶۴ ق.م.م. نوعی نظارت پسینی انتظامی است. در حقیقت با توجه به ماهیت نظارت پسینی که نوعی از نظارت پس از وقوع است، ورود دادستان و دادستانی انتظامی به موضوعات دو بند فوق پس از قطعیت و احراز جرم و تخلف تنها امکان‌پذیر است و ورود قبل از آن بدلیل وجود موانع قانونی مانند مراجع دادرسی متناوب از قبیل هیئت‌های حل اختلاف بدوی، تجدید نظر، ۲۱۶ و ماده ۲۵۱ مکرر امکان‌پذیر نیست. اعمال نظارت اخلاقی و صلاحیت‌های تخصصی مأموران مالیاتی برابر بندهای (ب) و (پ) ماده۲۶۴ ق.م.م. نیز از نظارت‌های پیشینی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

دادستان انتظامی مالیاتی است و حتی می‌توان گفت که نظارت دادستان در بند (پ) نوعی نظارت استصوابی است زیرا هر گونه امکان ترفیع و ارتقاء اداری مأموران مالیاتی بدون تایید و تصویب دادستان انتظامی مالیاتی امکان پذیر نیست. اینجا شاید دو سئوال برای پژوهشگران این حوزه مطرح شود: ۱- آیا وظایف دادستانی منوط به همین چهار وظیفه است یا وظایف دیگری نیز دارد ؟ ۲- آیا نظارت دادستانی فقط برای مأمورانی که صرفاً عنوان پست و شغل آنها مالیاتی است یا واحدهای انفورماتیک و امور اداری را نیز شامل می‌شود؟ در پاسخ سوال اول میتوان گفت بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، قانونگذار علاوه بر ۴ وظیفه ماده ۲۶۴ ق.م.م. وظایف دیگری را نیز در مواد دیگر این قانون برای دادستان به عنوان عالی‌ترین مقام دادستانی انتظامی مالیاتی تعیین نموده است که بطور خلاصه عبارتند از : ۱- ماده ۲۳۰ ق.م.م. ۲- ماده ۲۳۱ ق.م.م. ۳- ماده ۲۵۰ ق.م.م.۴- ماده ۲۶۵ ق.م.م. و تبصره آن ۵- ماده ۲۶۸ ق.م.م. ۶- ماده ۲۶۹ ق.م.م. ۷- ماده۲۷۴ و تبصره ۲ آن. در پاسخ پرسش دوم می‌توان گفت تا قبل از اصلاح آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. موضوع بخشنامه ۹۸۸۸ مورخ ۱۳۸۲/۱۰/۲۴و مطابق ماده ۴ آن دامنه مأموران مالیاتی شامل کسانی بود که امر شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع این قانون را برعهده داشتند و شامل امور اداری یا اشخاصی که در واحدهای انفورماتیک و حسابداری فعالیت داشتند، نمی‌شد که این موضوع در زمان خود نیز دارای ایراد اساسی بود زیرا بدلیل کمبود نیرو، ادارات کل امور مالیاتی در واحدهای کم اهمیت مالیاتی مانند دبیرخانه‌ها یا دفاتر رؤسای امور مالیاتی خود از افرادی که دارای عنوان شغلی اداری بودند استفاده می‌کردند.در همین راستا دادستان انتظامی مالیاتی وقت با صدور دستورالعمل شماره ۱۳۰/۵۲۶۲/د مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۸ اختیار اعلام اظهار نظر در خصوص جابجایی و استفاده خدمتی را صرفاً در صلاحیت دادستانی انتظامی مالیاتی قرار داد که مجدداً این مطلب به دلیل اختلاف نظر موجود در سطوح میانی مدیریت سازمان توسط دادستان لغو شد. متاسفانه بدلیل نگرش غالب سیاسی بر اداری و حاکم بودن روابط بر ضوابط سازمانی در مرحله ارتقاء و انتصاب مأمورین مالیاتی به سمتهای بالاتر فعلاً تا رده معاونین ادارات کل از دادستانی انتظامی مالیاتی استعلام و کسب نظر جهت احراز صلاحیت می‌شود. البته بر اساس تصمیمات مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی جهت انتصاب مدیران کل ادارات امور مالیاتی و دفاتر مالیاتی ستاد سازمان نیازی به تاییدیه دادستان انتظامی مالیاتی نیست ولی به نظر نگارندگان با اصلاح و ابلاغ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۳ که به توشیح مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز رسیده و به استناد مواد ۲ و ۳ همین آیین‌نامه احراز صلاحیت و صدور تأییدیه انتصاب کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی بالاخص به سمت مدیرکل، معاونین سازمان امور مالیاتی کشور نیز در صلاحیت دادستان انتظامی مالیاتی قرار دارند. درباره تایید صلاحیت رئیس کل سازمان نظرات متفاوتی وجود دارد. عده‌ای معتقدند چون انتخاب رئیس کل سازمان با معرفی وزیر امور اقتصادی و دارایی و کسب نظر هیئت دولت صورت می‌گیرد و یک منصب و پست سیاسی است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

و علی‌الظاهر قبل از معرفی استعلام‌های لازم از مراجع امنیتی برون سازمانی صورت گرفته است نیازی به تایید صلاحیت او از سوی دادستانی انتظامی مالیاتی وجود ندارد و لیکن نگارندگان معتقدند که با توجه به اینکه در ماده۳ آیین‌نامه جدید رئیس کل سازمان امور مالیاتی در زمره مدیران قرار دارد تایید صلاحیت ایشان نیز می‌تواند در صلاحیت دادستان انتظامی مالیاتی قرار گیرد مشروط به اینکه شخص مذکور از میان کارمندان ارشد سازمان انتخاب شود و چنانچه این شخص خارج از سازمان امور مالیاتی انتخاب می‌شود حتماً تاییدیه شورای راهبردی سازمان امور مالیاتی در این زمینه نیز اخذ شود.

۳-۵- مراجع رسیدگی به گزارش ، ادعانامه و دعاوی دادستان انتظامی مالیاتی

قانونگذار با آگاهی کامل از نقش کارکنان دستگاه‌های اجرایی در ارائه خدمات و تامین منافع عمومی و جلب رضایت مردمی به منظور جلوگیری از عملکرد سوء و تضمین رفتارصحیح کارکنان دولت ضمن تعیین و احصاء تخلفات و مجازات مراجعی را هم برای رسیدگی به این تخلفات تعیین کرده که ما ضمن بیان اسامی این مراجع نسبت به حدود و اختیارات و صلاحیت‌های تعدادی از این مراجع اقدام خواهیم نمود.

۱- هیأت عالی انتظامی مالیاتی(به موجب اصلاحیه ق.م.م. مصوب ۱۳۹۹/۰۴/۳۱ ماده ۲۶۱ حذف گردید) ۲- هیأت رسیدگی به تخلفات اداری۳- دادگاه اختصاصی اداری موضوع ماده ۲۶۷ ق.م.م.۴- دادسرای انتظامی قضات ۵- دادسرا و دادگاه انتظامی سردفتران ۶- دادسرا و دادگاه عمومی دادگستری ۷- هیأت انتظامی بدوی و عالی انتظامی جامعه حسابداران رسمی ۸- هیأت بدوی و تجدید نظر انتظامی جامعه مشاوران رسمی مالیاتی

تا قبل از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مرجع رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی با توجه به نوع و ماهیت تخلف رسیدگی متفاوت بود. بدین سان، چنانچه رفتار و تخلف مأمور مالیاتی یک تخلف صرف اداری مانند غیبت غیرموجه و یا ترک خدمت در ساعات موظف اداری بود، مرجع رسیدگی به این تخلف در صلاحیت هیأت رسیدگی به تخلفات اداری تعیین شده و چنانچه تخلف مأمور علاوه بر جنبه اداری دارای جنبه بزهکارانه در امور غیر مالیاتی نیز بود مانند استعمال یا اعتیاد به مواد مخدر، مرجع رسیدگی به گزارش و یا اعلام تخلف مأمور مالیاتی از سوی دادستان انتظامی مالیاتی از حیث اداری و انتظامی در صلاحیت هیأت رسیدگی به تخلفات اداری و از جنبه بزهکارانه و جزایی در صلاحیت دادسرا و دادگاه کیفری می‌باشد و چنانچه این تخلف اداری در امور مالیاتی بود مطابق بند (الف) ماده ۲۶۲ ق.م.م. سابق در صلاحیت هیأتعالی انتظامی مالیاتی سابق قرار داشت. چنانچه اعمال ارتکابی مأموران مالیاتی واجد وصف بزهکارانه نیز بود در اجرای بند (ت) و بند (۲) ماده ۲۷۰ ق.م.م. با اقامه دعوای کیفری علیه متخلف توسط دادستان انتظامی مالیاتی، مراجع قضایی صلاحیت رسیدگی به این دعوا را دارند. چنانچه در رسیدگی به تخلف و پس از قطعیت مالیات مشخص شود ضرر و زیانی وارد شده است مرجع تشخیص میزان زیان وارده برابر قسمت اخیر بند (۲) ماده ۲۷۰ شورای عالی مالیاتی است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

و متخلف در این زمینه مسئولیت مدنی دارد و چنانچه عنصر معنوی جرم (سوء نیت و عامدانه) نیز محقق گردد همانطور که در سطوح بالا توضیح داده شد تعقیب جزایی نیز مشمول حال متخلف می‌شود. آسیبی که در نحوه این رسیدگی‌ها وجود داشت و گاهاً باعث صدور آراء متناقض و یا مجازات مشدد و مجدد را برای یک جرم واحد فراهم می‌کرد، باعث شد که در لایحه تغییر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مقنن نسبت به حذف هیئت عالی انتظامی به دلیل هم‌پوشانی و عدم تمرکز در صدور آراء اقدام نماید و کلیه صلاحیت‌های موجود را به هیئت رسیدگی به تخلفات اداری تفویض کند. به نظر پژوهشگران بررسی و پیامدهای این حذف علاوه بر کاهش اقتدار انتظامی، باعث کاهش در تخصص‌گرایی آراء صادره شد. این مطلب در مقاله دیگری تحت عنوان پیامدهای حذف هیئت عالی انتظامی در اصلاحیه قانون مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ تحت نگارش است. لکن این حذف دارای نقاط قوتی مانند وحدت در رسیدگی به جرائم اداری محض و امور مالیاتی و همچنین سرعت در رسیدگی به لحاظ افزایش تعداد شعب رسیدگی کننده است. به هر حال بعد از تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ۱۳۹۴/۰۴/۳۱و برابر تبصره ماده ۲۶۶ ق.م.م.»در کلیه مواد این قانون عبارت رسیدگی به تخلفات اداری جایگزین(هیئت عالی انتظامی) می‌شود» هئیت عالی انتظامی مالیاتی که به مثابه یک دادگاه برای دادستانی بدون دادسرا عمل می‌کرد از متن قانون «مواد ۲۶۱ و ۲۶۲ ق.م.م.» حذف شد و به نظر قانونگذار می‌توانست با تقویت این نهاد و اصلاح ایرادات موجود کمک شایانی در این حوزه انجام دهد.

صلاحیت رسیدگی به تخلفات هر یک از اعضای هیأت رسیدگی به تخلفات اداری و شورای عالی مالیاتی، دادگاه اختصاصی اداری موضوع ماده ۲۶۷ ق.م.م. است. این دادگاه اداری مرکب است از یکی از رؤسای شعب دیوان عالی کشور با معرفی رئیس دیوان عالی کشور، رئیس کل دیوان محاسبات و رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که با دستور وزیر امور اقتصادی و دارائی و بر پایه مقررات و قانون رسیدگی به تخلفات اداری اقدام به رسیدگی و صدور رأی محکومیت و برائت می‌نماید. در واقع رأی صادره یک مرحله‌ای و غیر قابل تجدید نظرخواهی است و فقط قابلیت اعتراض در دیوان عدالت اداری را دارد که این با اصل دادرسی منصفانه و مطلوب انتظامی مالیاتی فاصله دارد. در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ رأی صادره طبق ماده (۲۶۹) همین قانون قابلیت تجدید نظرخواهی داشته است. البته به نظر می‌رسد با تطبیق ماده ۲۶۹ ق.م.م. مصوب سال ۱۳۴۵/۱۱/۲۸ با قانون فعلی قانونگذار سعی نموده با جایگزینی اعضای مرحله تجدید نظر به جای اعضای هیئت بدوی ضمن تدقیق در پرونده نسبت به کوتاه نمودن اطاله دادرسی اقدام نماید ولیکن همانطور که در سطوح بالاتر نیز بیان شد این مطلب در تعارض با اصل دادرسی منصفانه و مطلوب است. از دیگر ایرادات وارده به این ماده در خصوص جمله «به دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی» است که مشخص نیست دستور وزیر را چه شخص یا مقامی باید در جایگاه دادستان اجرا نماید (Taheritari, 2015:304).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

از دیگر مراجعی که صلاحیت رسیدگی به گزارش و ادعانامه‌های دادستان انتظامی مالیاتی را بر عهده دارند، دادسرای انتظامی قضات است که برابر ماده ۲۶۹ ق.م.م. تخلف قضات شاغل با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی دردادسرای انتظامی قضات ودرخصوص قضات بازنشسته و همچنین نمایندگان موضوع بند (۳) ماده (۲۴۴) ق.م.م. با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاههای عمومی کیفری حسب نوع بزه و یا در دادگاه‌های عمومی حقوقی حسب دارابودن صفات و ویژگی حقوقی مانند ورود ضرر و زیان و تضییع حقوق حقه دولت انجام خواهد شد.

مرجع دیگر صلاحیت دار برای رسیدگی به گزارشها، اعلامها و ادعانامه‌های دادستان انتظامی مالیاتی دادسرا و دادگاه انتظامی کانون سردفتران و دفتر یاران است که برابر نص صریح ماده (۲۶۸) ق.م.م. انجام وظیفه می کند. در این مورد گزارشات اولیه توسط ناظران دفاتر اسناد رسمی که در سطح ادارات کل امور مالیاتی مشغول فعالیت هستند برابر فرم استاندارد در دو بخش منقول و غیرمنقول تهیه و درصورت احراز تخلف از مواد قانونی گزارش تخلف توسط مدیر کل امور مالیاتی به دفاتر دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال و پس از بررسی نهایی و رعایت ماده ۴۶ قانون دفاتر اسناد رسمی اقامه دعوی توسط دادستان انتظامی مالیاتی در این زمینه صورت می‌گیرد. به نظر پژوهشگران در این زمینه باید ماده ۴۶ قانون دفاتر اسناد رسمی که مرور زمان جهت اقامه دعوی را از تاریخ تنظیم سند دو سال در نظر گرفته است حتما اصلاح شود. بررسی پژوهشگران این حوزه حاکی از آن است که به دلیل عدم وجود آموزش لازم و گستردگی اسناد تنظیمی دارای بار مالیاتی در دفترخانه‌های اسناد رسمی و عدم وجود تخصص لازم مشابه آنچه بازرسان ادارات ثبت و اسناد انجام می‌دهند و همچنین عدم تناسب بین نیروهای رسیدگی به اسناد دفاتر اسناد رسمی با تعداد دفاتر و عقب‌ماندگی موجود در رسیدگی به اسناد، بسیاری از گزارشات تخلف دفاتر موصوف مشمول مرور زمان از حیث طرح در دادسرا و دادگاه انتظامی کانون سر دفتران و دفتریاران گردیده و جهت جبران خسارت وارده که عمده آن مربوط به ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده است توسط گروه حقوقی دادستانی انتظامی مالیاتی در دادگاه‌های عمومی و حقوقی کشور اقامه دعوی می‌شود.

هیأت‌های بدوی و تجدید نظر انتظامی جامعه مشاوران رسمی مالیاتی حسب مواد (۲۰ و ۲۱) اساسنامه خود و در راستای بند (۵) ماده (۳) اساسنامه به منظور تامین محیط سالم برای فعالیت حرفه‌ای وظیفه رسیدگی به تخلفات کشف شده اعضای جامعه یاد شده را در خصوص امور مالیاتی بر عهده دارند. تاسیس حقوقی این کانون بر اساس ماده (۲۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۰۲/۱۷ بوده و اساسنامه آن نیز برابر پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورخ ۱۳۹۱/۰۱/۲۸ به تصویب هیأت وزیران رسیده است.

از دیگر مراجع رسیدگی به گزارشات و اعلامات دادستانی انتظامی مالیاتی، هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی است که بطور صریح نامی از آنها در قانون مالیاتهای مستقیم برده نشده است و لیکن به موجب تکالیف ماده ۲۷۲ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ برای سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و مؤسسات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

عضو جامعه حسابداران رسمی ، چنانچه در خصوص وظایف و مسئولیت‌های حرفه‌ای خود مرتکب تخلف شوند، دادستان انتظامی مالیاتی می‌تواند تعقیب آنها را از جامعه حسابداران رسمی ایران بخواهد و هیأت‌های بدوی و تجدید نظر انتظامی این جامعه بر اساس مواد ۳۱ تا ۴۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی مصوب ۱۳۷۸/۰۶/۲۹ هیأت وزیران به تخلف انتظامی رسیدگی و حکم مقتضی صادر نماید (طاهری تاری، ۱۳۹۴ : ۳۰۶).

۴- آسیب شناسی نظام حقوقی رسیدگی به تخلفات انتظامی مأموران مالیاتی

هر نهاد و سازمانی برای نیل و رسیدن به اهداف خود نیازمند قواعد و مقرراتی است که روابط مردم و اعضاء را با آن سازمان و یا نهاد تنظیم و تسهیل نماید. بدیهی است که مقررات مورد بحث برای این که به خوبی اجرا شوند، نیازمند ضمانت اجراهایی هستند که در صورت تخطی و تخلف از مقررات باید به آن رسیدگی شود. برای فهم صحیح تخلفات انتظامی لازم است پیش از هر چیز به ارائه دسته‌بندی پرداخته شود: تخلفات اداری و تخلفات انتظامی. در رابطه با مفهوم تخلف اداری باید اذعان داشت در قانون رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان دولت مصوب ۱۳۷۲/۰۹/۷ تعریفی از تخلف اداری ارائه نشده و فقط مصادیق تخلف بیان گردیده است. از دیدگاه حقوق اداری، تخلف اداری فعل یا ترک فعلی است که ارتکاب آن مستخدم را مستحق مجازات اداری می‌نماید (Emami & Ostovar Sangari, 2010: 257-258). تخلف اداری تجاوز مأمور دولت از اجرای مقررات اداری درحین انجام وظیفه است (Ja'fari Langaroudi, 2010:188). طبق ماده ۲ قانون رسیدگی به تخلفات اداری، تخلف اداری عبارت است از ارتکاب و رفتار نادرست به وسیله مستخدم و عدم رعایت نظم و انضباط اداری که منحصر به مواد مذکور در قانون رسیدگی به تخلفات اداری است و به دو دسته تقصیر و قصور تقسیم می‌شود (Sadeghi Moghaddam & Mirzadeh Koohshahi, 2016:81).

تقصیر عبارت است از نقض عمدی قوانین و مقررات راجع به وظایف اداری که در ۵ بند قابل احصاء است ۱- برخلاف قانون بودن اعمال حقوقی حقوق عمومی ۲- تخطی از قواعد صلاحیت ۳- تجاوز و سوء استفاده از اختیارات ۴- تخلف در اجرای قوانین و مقررات قانونی ۵- خودداری از انجام وظیفه

قصور عبارت است از کوتاهی غیر عمدی در اجرای وظایف اداری (Mousazadeh, 2013:272).

تخلف اداری از نظر ماهوی تفاوت چندانی با جرم ندارد و هر دو به نوعی به هم زدن نظم یک اجتماع است اما جرم و تخلف از نظر شکلی و شیوه رسیدگی با یکدیگر تفاوت دارند. از لحاظ بررسی حقوقی نیز تخلفات دارای دو جنبه هستند یک دسته تخلفات اداری محض مانند اعمال و رفتار خلاف شئون اداری و ... و دسته دیگر تخلفاتی هستند که علاوه بر مجازات اداری جرم نیز محسوب می‌شوند و مرتکب مشمول مقررات جزایی نیز می‌شوند مانند اختلاس ، رشوه و ... این دو دسته تخلفات در ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری در ۳۸ بند احصاء گردیده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

است.

در داخل کشور صنوف و مشاغل آزاد و دولتی فعالیت دارند که هدف از تشکیل این نهادها، اجتماعات و کانون‌ها حفظ منافع صنفی افراد و یا حمایت شغلی و اجتماعی از آنان است. بنابراین تخلف انتظامی دو مفهوم عام و خاص دارد. با مداقه در مفاد بند(۱) و (۲) ماده ۲۷۰ ق.م.م. و قانون رسیدگی به تخلفات اداری می‌توان نتیجه گرفت که تخلفات مأموران مالیاتی دو گونه هستند. ۱ـ تخلفات اداری ، انتظامی و انضباطی ۲ـ تخلفات قضایی یا مجرمانه[۱]

۴ـ۱ـ تحلیل حقوقی مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی در نظارت دادستان انتظامی مالیاتی

مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی در دو حالت قابل تصور است. حالت اول اینکه در اثر خطا یا تقصیر مأمور مالیاتی، شخص مؤدی دچار ضرر و زیان شود و حالت دوم این که در اثر کوتاهی و غفلت و مسامحه مأمور، سازمان امور مالیاتی و به تعبیر دیگر دولت دچار ضرر و زیان شود. مسئولیت مدنی مستخدمین دولت از مسائل پیچیده حقوق عمومی جدید در تمام دنیاست. از یک طرف بحث گسترده سازمانی دولت مطرح می‌شود و از طرف دیگر بحث گسترده موضوعی آن مطرح است که معمولاً معنای عامی برای کارمند و مستخدم در نظر گرفته می‌شود. نیروی انسانی که صلاحیت‌های متنوع و گسترده دولت را عملیاتی می‌کند، معمولاً بر حسب نوع صلاحیتی که دارد و نیز ارتباطی که با مراجع متبوعشان دارند با عناوین و نام‌های مختلفی، مورد خطاب قرار می‌گیرند از جمله؛ کارمند، مأمور، نظامی، قاضی، کارگر، نماینده و در مواردی همکار، که رایجترین عناوین مورد استفاده برای مستخدمان دولت‌اند (Zargoosh, 2013:9). از آنجا که قانونگذار در ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، مسئولیت مدنی دولت و کارکنان دولت را در کنار هم آورده است و ملاك تشخیص این دو از یکدیگر در مبنای مسئولیت است، می‌توانیم مبنای مسئولیت را در دو حالت زیر بیان کنیم:

۴ـ۲ـ تقصیر شخصی:

کارمندانی که به مناسبت انجام وظیفه عمداً و یا در اثر بی‌احتیاطی خساراتی را وارد نمایند، شخصاً مسئول هستند. با توجه به این عبارت، تقصیر شخصی را در صورت تحقق سه ویژگی در صلاحیت منجر به زیان می‌داند. اول خروج از دایره صلاحیت، دوم عمدی بودن فعل مستخدم و سوم بی احتیاطی مستخدم (Ibid: 48).

علاوه بر قانون مسئولیت مدنی که در یک حکم کلی مسئولیت مدنی کارکنان دولت و به تبع آن مأموران مالیاتی را تحت شرایطی پذیرفته است، قانون مالیات‌های مستقیم نیز ضمن پذیرش مسئولیت مدنی مأموران مالیاتی، به چگونگی و روش آن نیز پرداخته است. تقسیم کار و تبیین وظایف اداری مأموران و مقامات دولتی به

۱ . پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی با عنوان، نظارت انتظامی بر رفتار مأموران مالیاتی در ایران، مطهری منش، مهدی، ۱۳۹۴، دانشگاه تهران، ص ۶۲ تا ۷۳ .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

وسیله قانونگذار روشن بیان می‌شود تا مأموران و مقامات اداری از تکالیفشان آگاه باشند، به هنگام آن را انجام دهند و از آن تخطی نکنند. بر این پایه در حقوق اداری منظور از "صلاحیت تکلیفی"صلاحیتی است که قانونگذار اختیارات و وظایف ویژه‌ای را به مقام یا مأمور اداری واگذار می‌کند و سرپیچی ازصلاحیت تکلیفی و یا عدم انجام آن در واقع گونه‌ای تخلف اداری است.

تخلف مأموران مالیاتی برابر بند (۱) ماده۲۷۰ ق.م.م در واقع گونه‌ای نقض صلاحیت‌های تکلیفی مأموران مالیاتی به شمار می‌آید، در واقع این بند ضمانت اجرای حسن انجام این تکلیف مالیاتی توسط مأموران مالیاتی است تا هم به حقوق مالیاتی دولت و حقوق مؤدی مالیاتی ضرری وارد نشود. باید توجه داشت که تشخیص و دریافت مالیات بیش تر از میزان واقعی که قانون تعیین کرده است[۱] موجبات مسئولیت مدنی دستگاه مالیات ستانی دولت را در استرداد و پرداخت خسارت به مؤدی مالیاتی پابرجا نگه می‌دارد. بر همین پایه مأموران، مقامات و مراجع مالیاتی تکلیف دارند که با توجه به اصل سرعت در حقوق مالیاتی به تشخیص و تعیین به هنگام مالیات در سال مالیاتی که قانون بودجه بر درآمدهای حاصل از مالیات حساب کرده است اقدام نمایند و از مشمول مرور زمان قرارگرفتن مالیات مؤدیان و یاغیر قابل وصول شدن مالیات به هر دلیل جلوگیری نمایند.

از این رو هر گونه مسامحه و غفلت مأموران و مراجع مالیاتی در انجام و یا عدم انجام صلاحیت‌های تکلیفی مالیاتی، جایگاه و ارزش ویژگی انتظام بخشی (Ibid:94-105). در امور مالیاتی را که از دیدگاه حقوق مالیاتی وحقوق اداری از اهمیت بالایی برخوردار است و باعث کاهش و جلوگیری از فساد اداری مالیاتی می‌شود را از بین می‌برد. چنانچه مأموران و مراجع مالیاتی از صلاحیت‌های تکلیفی مالیاتی شان تخلف و تجاوز کردند چه بر اثر مسامحه و چه غفلت، مشمول ضمانت اجراهای اداری انتظامی مدنی و کیفری مقرر در بند (۲) ماده (۲۷۰) ق.م.م مالیاتی می‌شوند.

احراز عمد وقصد در مسئولیت مدنی تأثیر ندارد. زیرا اگر مأمور مالیاتی به هر طریق به سازمان امور مالیاتی یا مؤدی زیان وارد کند باید زیان وارده را جبران کند. محل ظهور این نوع تخلف (تقصیر) برای مأموران مالیاتی بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. در قسمتی از این ماده قانونی می‌خوانیم: "در مواردی که مالیات مؤدیان براثرمسامحه وغفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد ..." مقصر به موجب رأی هیأت عالی انتظامی از خدمات مالیاتی برکنار وحساب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد (Vaziri & Asgari: 2015:161).

---

۱ . باید توجه داشت که بر مبنای اصول۲۲، ۴۶، ۴۷، ۵۱ ق.ا.ج.ا.ا حیثیت، جان ومال، حقوق مسکن و شغل اشخاص از تعرض مصون است. هرکس مالک کسب وکار مشروع خویش است و مالکیت شخصی که از راه مشروع باشد محترم است. وصول مالیات بیشتر از میزان واقعی که قانون مشخص کرده است گونه‌ای تعرض به مال مردم و نقض حق مالکیت خصوصی شهروندان است. نقض اصل قانونی بودن مالیات و اصول یاد شده قانونی اساسی به شمار می‌آید از این رو مسئولیت‌آور می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

۴ـ۳ـ تنبیهات اداری انتظامی مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری و قانون مالیاتهای مستقیم

تخلفات ادارای انتظامی مأموران مالیاتی مانند هر پدیده‌ای دیگر به عوامل و فرآیندهای پیچیده بسیار بستگی دارد و طیف گسترده‌ای از مسائل روانی، اجتماعی، سیاسی و اقتصادی و عوامل فردی و گروهی را در بر می‌گیرد. اصلی‌ترین و پایدارترین سرمایه سازمان امور مالیاتی کشور نیروی انسانی کارآمد، خلاق و منضبط می‌باشد، یکی از عواملی که سبب کاهش بهره‌وری و کند شدن حرکت سازمان مبتوع می‌شود وجود تخلفات و فسادهای اداری است. لذا قانونگذار تنبیهات و مجازات‌هایی را به منظور تنبیه متخلفین در قوانین مختلف مانند ماده قانون تخلفات اداری و یا تبصره (۱) و (۲) ماده ۲۷۰ق.م.م. و سایر قوانین پیش‌بینی نموده است .

۴ـ۳ـ۱ـ بررسی تنبیهات اداری انتظامی مأموران مالیاتی در قانون رسیدگی به تخلفات اداری

هیأت‌های رسیدگی به تخلفات ادارای (هیأت عالی انتظامی مالیاتی سابق) و نیز دادستانی انتظامی به عنوان مراجع نظارتی و انتظامی اداری صالح و بی‌طرف بر اساس ضوابط و معیارهای قانونی، وظیفه رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان و ایجاد نظم، آرامش و امنیت را در سازمان مالیاتی کشور بر عهده دارند.در اینجا چون بحث مبانی حقوق تخلفات اداری مأموران مالیاتی است، مبانی حقوق ا بدینگونه تعریف می‌شود که هدف اصلی آن ایجاد نظم عمومی اداری، پیشگیری و مبارزه با فساد اداری و مالی، قانون‌مداری و جلوگیری از تنش حقوق مالیاتی بین دولت و مؤدیان مالیاتی است. به موجب اصل ۱۵۹ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، محاکم دادگستری مرجع عام رسیدگی به شکایات و تظلمات مردم قلمداد می‌شوند و در کنار این مراجع عام، شاهد استقرار محاکم اختصاصی مانند هیأت رسیدگی به تخلفات اداری در بعضی از دستگاه‌های اجرائی مانند سازمان امور مالیاتی کشور هستیم که این محکمه در نوع ماهیتی خود یک دادگاه اختصاصی و انتظامی می‌باشد. قانون رسیدگی به تخلفات اداری در سال ۱۳۷۲ با ۲۷ ماده، آیین نامه اجرائی آن نیز با ۴۷ ماده در سال ۱۳۷۳ به تصویب هیأت وزیران رسید. همان طور که در بالا به آن اشاره شد تخلفات اداری در برگیرنده تخلفات مأموران مالیاتی و غیر مالیاتی به طور عام می‌باشد. به عبارتی دیگر شامل کلیه کارمندان دولت می‌شود که صلاحیت رسیدگی به تخلفات آنها ، با هیأتهای رسیدگی به تخلفات اداری است و در کنار آن تخلفات انتظامی، صرفاً مختص مأموران مالیاتی است و صلاحیت رسیدگی به تخلفات انتظامی، در اختیار هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری (هیأت عالی انتظامی مالیاتی سابق) است. تعدادی از مجازات‌های شایع اداری مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری به موجب ماده ۹ این قانون عبارتند:

الف) اخطار کتبی بدون درج در پرونده استخدامی: هدف از این مجازات این است که به مستخدم متخلف اعلام خطر شود بدون آنکه تأثیری در پرونده استخدامی وی داشته باشد و در واقع بدون آنکه در پرونده استخدامی منعکس گردد او را متوجه نماید تا از ارتکاب تخلف مجدد خودداری نماید.

ب) توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی: صدور این مجازات با توجه به تخلف ارتکابی مرتبه‌ای فراتر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

از مرتبه قبلی بوده و ضمن ابلاغ به فرد در پرونده استخدامی وی درج می‌شود. البته پس از ابلاغ صدور حکم اجرایی یا انشایی جداگانه توسط کارگزینی ادارات ضرورتی ندارد. به استناد بخشنامه شماره ۱۶۰۴/۵۰۹۹۴- ۱۳۸۲/۰۳/۲۵ دبیر هیات عالی نظارت، مجازاتهای اخطار و توبیخ ، نیاز به صدور حکم کارگزینی ندارند و صرفاً با ابلاغ رأی، اجرا شده تلقی می‌گردد.

۴-۳-۲-مجازات‌های اداری انتظامی مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم

مطابق ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در دو دسته قابل به شرح ذیل قابل برررسی است:

۴-۳-۲-۱- انفصال از خدمات دولتی

به موجب بند (۱) ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم؛ هرگاه بعد از تشخیص مالیات و غیر قابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند، علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می‌نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

علاوه بر این به موجب قسمت انتهایی بند ۲ ماده مذکور، مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت‌های رسیدگی به نخلفات اداری (هیأت عالی انتظامی مالیاتی سابق) به انفصال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می‌شوند. باید توجه داشت که هدف مهم از ممنوعیت شغلی، پیشگیری از تکرار جرم است، این مجازات با برکنار ساختن برخی از اشخاص از مشاغلی که فعالیت‌های مجرمانه آنها را تسهیل می‌کند، بیش از همه به اقدامات تامینی شباهت دارد (Ardabili, 2008:173) گاهی بدون آنکه ارتباط آشکاری میان شغل یا حرفه ممنوعه و جرم ارتکابی دیده شود حکم ممنوعیت کاملا جنبه ارعابی و آزار دهنده دارد (Ibid:173). همانطور که در اهداف کلی مجازات‌ها ترساندن، سزا دادن و بازسازگارکردن را نباید فراموش نمود. انفصال از خدمت هنگامی مجازات کیفری محسوب می‌شود که در قوانین کیفری پیش‌بینی شده باشد، در این صورت رسیدگی به آن در صلاحیت محاکم عمومی است، لیکن اگر در آیین‌نامه‌ها یا مقررات اداری و استخدامی پیشبینی شده‌باشد مجازات اداری به شمار می‌رود (Ibid). مجازات انفصال از خدمت به دو صورت قابل فرض است: الف) قطع رابطه استخدامی به صورت دائم ب) انفصال موقت از مشاغل دولتی

۴-۳-۲-۲- برکناری از خدمات مالیاتی

به موجب قسمت ابتدایی بند (۲) ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول شود جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

اجرای ماده ۱۵۸ این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست مقصر به موجب رأی هیأت 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 سوء نیت، متهم توسط دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت. در این بند، مجازات انتظامی مأمور متخلف در درجه اول، برکناری از خدمات مالیاتی و سپس مجازات متناسب با قانون تخلفات اداری ارجاع شده است. البته آسیبی که در این زمینه وجود دارد این است که در نامه‌های برکناری مدت برکناری تا اطلاع ثانوی از سوی دادستان ذکر می‌شود که این امر در تناقض آشکار با حقوق متهم است.

۵- نظارت انتظامی مالیاتی در آیینه رویه قضایی

رویه قضایی به عنوان یکی از منابع تفسیری حقوق مالیاتی، به ویژه پس از تصویب اصل ۱۷۳ قانون اساسی و راه‌اندازی دیوان عدالت اداری در سال ۱۳۶۱ جایگاه ویژه‌ای در بین منابع حقوق مالیاتی ایران پیدا کرده است به گونه‌ای که نظارت عالی قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت گزینشی دستگاه مالیات ستانی دولت، یکه‌تازی‌ها و خروج از اصل حاکمیت قانون، تضییع حقوق و آزادی‌های مؤدیان و مأموران مالیاتی را محدود کرده است. در دادرسی انتظامی مالیاتی ایران با توجه به اینکه امکان شکایت از آرای قطعی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری در دیوان عدالت اداری وجود دارد، رویه قضایی این دیوان برای هیأت موصوف لازم الاتباع است که الزام به دو شکل صورت می‌پذیرد.

الف) آرایی که از سوی شعب دیوان عدالت اداری و در پی شکایت کارمندان سازمان امور مالیاتی و مأموران مالیاتی از رأی صادره توسط هیأتهای رسیدگی به تخلفات اداری صادر می‌شود که این گونه آرا فقط در خصوص شاکی پرونده برای مراجع دادرسی انتظامی لازم‌الاجرا است که در واقع به آن رویه قضایی در مفهوم عام می‌گویند.

ب) آرایی که در اجرای ماده ۱۲ و بند های۱ الی ۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ صادر می‌شود این آراء در واقع رویه قضایی در مفهوم خاص تلقی شده و لازم‌الاتباع برای شعب دیوان عدالت اداری، ادارات، اشخاص حقیقی و حقوقی و از جمله مراجع دادرسی انتظامی مالیاتی است.

بطور نمونه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۲۳۰ مورخ ۱۳۶۹/۱۱/۹ خود در خصوص رسیدگی به تخلفات اداری مأمورین مالیاتی در غیر امور مالیاتی از جمله بحث اخذ وجه من غیر حق (رشوه) آن را به لحاظ امور کیفری در صلاحیت هیأت عالی انتظامی مالیاتی (هیأت رسیدگی به تخلفات اداری فعلی) ندانسته و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

به تبع آن چون هیأت عالی بر اساس ادعانامه (کیفر خواست) دادستانی انتظامی مالیاتی اقدام به رسیدگی می کند، بنابراین دادستانی انتظامی مالیاتی نیز این صلاحیت را برای ورود ندارد. بنابراین، رویه قضایی دیوان عدالت اداری را میتوان یک منبع حقوقی رسمی در دادرسی‌های انتظامی مالیاتی به شمار آورد.

۵-۱- لزوم رعایت اصل تناسب

یکی از اصول حاکم بر اعمال اداری اصل تناسب می‌باشد (Mousazadeh, 2012:157). تناسب به عنوان یک اصل کلی حقوقی در نظام‌های حقوق مدرن، به دنبال این عقیده که شهروندان باید در برابر دولت مورد حمایت قرار گیرند و مداخلات تنظیمی دولت بایستی متناسب با اهداف مورد نظر باشد، ایجاد شده است. این اصل نخست در نظام حقوقی آلمان پذیرفته شد و پس از آن باگسترش صلاحیت‌های اداری، به عنوان یکی از مبانی نظارت بر اعمال دولت، توسعه یافته است. اصل تناسب از مهم‌ترین اصول ارزیابی اعمال و تصمیمات مقام اداری است (Ibid). نکته حایز اهمیت در اصل تناسب این است که به نتایج، هزینه‌ها و منافع اقدام اداری توجه می‌شود. در راستای این اصل مقامات اداری حق ندارند قوانین و مقررات را بگونه‌ای تفسیر نمایند که باعث محرومیت اشخاص ذینفع از حقوق قانونی خویش گردند. اعمال قانون توسط مقامات اداری باید در راستای معنی و هدف قانون باشد. در همین راستا و با استناد به اصل تناسب جرم و مجازات این مهم باید در تعیین مجازات مأموران متخلف نیز مد نظر قرار گیرد.

۵-۲-لزوم رعایت اصل تفسیر به نفع کارمند

با بررسی سوابق موجود و آرای صادره از سوی هیئت‌های عمومی دیوان عدالت اداری در برخی از دادنامه‌های خود مشاهده می‌شود که این هیأت مراجع اداری و انتظامی مبارزه با تخلفات و فساد اداری را به رعایت حدود صلاحیت خود و موازین قانونی در رسیدگی به پرونده‌های مربوط به تخلفات کارکنان دولت مکلف نموده است (Taheri-tari, 2014:166). برای نمونه در دادنامه شماره ۱۷۷ مورخ ۱۳۸۱/۰۶/۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص حکم نفی صلاحیت در ادامه خدمات مالیاتی برای یکی از مأموران مالیاتی که مرتکب تخلفاتی گردیده ابتدا این امر را در صلاحیت هیأت عالی انتظامی مالیاتی (هیأت رسیدگی به تخلفات اداری فعلی) دانسته اما همین هیأت هفت سال بعد به موجب دادنامه شماره ۶۳۳ مورخ ۱۳۸۷/۰۹/۱۷ اعمال مجازات نفی صلاحیت در ادامه خدمات مأموران مالیاتی را نه تنها بطور محدود می‌داند، بلکه اعضای هیأت عالی انتظامی مالیاتی (هیأت رسیدگی به تخلفات اداری فعلی) را مکلف کرده است تا با عنایت به "وحدت ملاک اصل تفسیر مضیق و مساعد از قانون به نفع متهم در زمینه اعمال مجازات و این که مدت نفی صلاحیت مستخدمین متخلف در انجام خدمات مالیاتی را با عنایت به موضوع تخلف و درجه اهمیت آن تعیین نماید"در حقیقت از این رأی هیأت عمومی می‌توان نتیجه‌گیری نمود که هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری نخست می‌بایست بر اساس قانون به تخلفات رسیدگی نموده و در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

مرتبه دوم تفسیر مضیق قوانین به نفع متهم را مد نظر قرار دهند و در نهایت از صدور حکم نفی صلاحیت مأمور مالیاتی متخلف برای مدت نامحدود خودداری نمایند.

۵-۳- لزوم رعایت اصل انتظار مشروع

احترام به انتظارهای مشروع به مثابه یکی از اصول بنیادین کنترل قضایی اعمال دولت در محاکم و مراجع دادرسی اداری، با ترکیبی از سازوکارهای حمایتی متنوع در مواقع نقض رویه ها، تفویت منافع و امتیازات و ایراد خسارات، به حمایت از خواسته‌ها و انتظارهای شهروندان می‌پردازد. (بهنیا، زارعی، ۱۳۹۰ : ۱۵۳) برخی مواقع اَعمال جدید مقام‌های عمومی با انتظارهای افراد ناشی از تصمیم‌ها و اعلام های قطعی پیشین، متفاوت و حتی در بعضی موارد، مغایر است (Tahertari, 2014:354). در چنین وضعیتی رعایت انصاف و حفظ اعتماد عمومی به اداره و البته، حاکمیت قانون، حمایت حقوقی از توقعات و انتظارهای معقول شهروندان را ایجاب می‌کند. در این بین، تأمل در برخی قضایای اداری سالیان اخیر در ایران و بررسی پاره‌ای از آرای صادرهٔ دیوان عدالت اداری به مثابه عالی‌ترین مرجع دادرسی اداری در این کشور، نشان می‌دهد که علیرغم عدم شناخت یا کم توجهی قضات و دادرسان اداری به تفاوت میان این اصل با اصول و قواعد مشابه نظیر حق مکتسب و صرفنظر از دشواری تعیین معیارها و ضوابط تشخیص انتظار مشروع و در عین حال، با وجود برخی محدودیت‌های ساختاریِ قانونی در نهادهایی نظیردیوان یادشده، در صورت وقوع برخی اصلاحات قانونی و در فرض معرفی و شناسایی دقیق اصل مذکور، امکان پذیرش و کاربست آن در نظم حقوق اداری ایران نیز وجود خواهد داشت. در پی تغییر ماهیت ارتباط مقامات عمومی با شهروندان طی سالیان اخیر، صلاحیت‌های اختیاری گسترده‌ای به مقامات اداری واگذار شده و انواع «تصمیمات و اعلامات اداری» ناشی از اعمال این صلاحیت‌ها، به صورت بخشی از اصول مورد توجه شهروندان در برنامه‌ریزی‌های زندگی فردی و اجتماعی درآمده است. در چنین وضعیتی رعایت «انصاف» و حفظ «اعتماد عمومی» به اداره، حمایت حقوقی از توقعات و «انتظارات مشروع» شهروندان را ایجاب می‌کند (Behnia, Zarei, 2011:180).

۶- نتیجه گیری و پیشنهادات

نظارت انتظامی یکی از زیر مجموعه‌های نظارت اداری است. در حقوق عمومی اصل بر عدم صلاحیت مقام اداری است مگر قانونگذار به صراحت در قوانین آن را ذکر کرده باشد. در خصوص کشف، تعقیب، پیگیری و رسیدگی قانونگذار این صلاحیت را در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن معین و مشخص نموده است. این نظارت بر بنیادهای حاکمیت قانون و نظارت بر حسن اجرای قوانین مالیاتی، حفظ و ارتقای سلامت اداری ومبارزه با فساد اداری مالیاتی، پیشگیری و مبارزه با فرار مالیاتی، کشف و تعقیب متخلفان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

و بزهکاران مالیاتی قرار دارد (Rezaei & Shariati, 2018 :54). لذا در پاسخ به این سئوال که نظارت کارآمد انتظامی دادستانی انتظامی مالیاتی بر مأموران مالیاتی چگونه موجهسازی و سازماندهی میشود میتوان گفت که با اصلاح ساختار هنجاری و سازمانی دادستان و دادستانی انتظامی مالیاتی با استفاده از شاخصهای حکمرانی مطلوب مالیاتی[۱] و تقویت عواملی که بر این نظارت در مبارزه با فساد تاثیر مستقیم دارند مانند تبیین و تصییح قوانین کارآمد بالادستی و استفاده از ظرفیت‌های سازمانهای مردم نهاد (سوت زنی)[۲] غایت نهایی قانونگذار تامین خواهد شد. همچنین نظارت انتظامی بر رفتار مالیاتی مأموران مالیاتی بر دو گونه و از دو جنبه قابل بررسی است. گونه‌های این نظارت بصورت نظارت پیشینی و پسینی است و حتی برخی از پژوهشگران معتقدند که با توجه به اینکه یکی از اهداف نظارت اجرای صحیح مقررات و جلوگیری از تطویل حقوق حقه دولت و در نهایت مبارزه با فساد است، این نظارت در حین اجرا نیز میتواند باشد مانند نظارت بر ابلاغ به موقع اوراق مالیاتی و اجرای قرار در مواعد قانونی. همچنین این نظارت از دو وجه قابل بررسی است. اول از منظر عام آن که توسط هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری در خصوص همه مأموران مالیاتی صورت می‌پذیرد و دوم از منظر خاص که از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی می‌باشد. مبانی این نظارت را قانونگذار در مواد ۲۶۳ تا ۲۷۰ ق.م.م. مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیههای بعدی آن ذکر نموده است . لذا به منظور کارکرد موثر و نظارت مطلوب دادستانی انتظامی مالیاتی در مبارزه با فساد و نظارت بهینه بر مأموران مالیاتی موارد ذیل جهت بهره برداری در اصلاحیه بعدی قانون مالیاتهای مستقیم پیشنهاد می‌شود.

۱. وزیر امور اقتصادی و دارایی باید شخصاً نسبت به انتخاب دادستان انتظامی مالیاتی اقدام نماید تا دادستان فارغ از هرگونه نگرانی نسبت به ارائه گزارشات خود به ایشان در راستای بهبود سلامت اداری و مبارزه با فساد اقدام نماید.

۲. دادستان انتظامی مالیاتی باید دارای شرایط عمومی و اختصاصی و ویژگی‌های زیر باشد.

شرایطی همچون داشتن ۲۰ سال سابقه خدمت که حداقل ۱۶ سال آن را با طی کردن مدارج مالیاتی و در امور مالیاتی گذرانده باشد، دارای مقام مدیر کلی و یا ۵ سال سابقه معاونت دادستانی را در کارنامه عملکرد خود داشته باشد، دارای مدرک تحصیلی لیسانس به بالا در یکی از رشته‌های مطلوب ترجیحاً حقوق و حسابداری باشد. مدیر و مدبر باشد. از حسن شهرت برخوردارباشد. دادستان انتظامی مالیاتی باید برای مدت ۵ سال انتخاب شود و انتخاب او حداکثر برای یک دوره دیگر بلا مانع است و در طی این مدت هیچ مقامی حق برکناری او را ندارد مگر تخلف او در دیوان عالی کشور به اثبات برسد. رسیدگی به تخلفات دادستان انتظامی مالیاتی بنا به دو دلیل باید در دیوان عالی

۱. شاخص‌های حکمرانی مطلوب مالیاتی به نظر نگارندگان عبارتند از : ۱ـ اصل شفافیت ۲ـ اصل حاکمیت قانون ۳ـاصل نظارت پذیری۴ـ اصل پاسخگویی ۵ـ اصل مسئولیت‌پذیری ۶ـ اصل انصاف و رعایت عدالت اجتماعی ۷ـ اصل مشارکت و اجماع‌سازی ۸ـ اصل کارآیی و اثر بخشی ۹ـ اصل فساد ستیزی.

۲ . برای آگاهی بیشتر نگاه کنید به ماده ۳۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. ابلاغی ۱۳۹۸/۰۹/۰۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

کشور رسیدگی شود. اولاً به استناد ماده ۲۹۱ ق.آ.د.ک اقدامات اولیه و تحقیقات لازم توسط دادسرای دیوان عالی کشور صورت می‌گیرد. ثانیاً اگر این دادگاه اداری باشد ودر وزارت دارایی تشکیل شود، بدلیل نزدیکی پیوند حقوق با ساختار سیاسی و به ویژه در بخش نظارت بر اعمال و رفتار دولت و نهادهای عمومی امکان اعمال نفوذ وجود دارد. در یک باور کلی باید متذکر شد که نهاد دادرسی اداری و انتظامی مالیاتی باید مستقل و از بطن سازمان امور مالیاتی بیرون رود. باید هم دارای استقلال ساختاری باشد وهم دارای استقلال هنجاری . علت اینکه دادستان برای مدت ۵ سال باید انتخاب گردد در این مطلب نهفته است که به دلیل نزدیکی پیوند حقوق با ساختار سیاسی دادستان بتواند به حیات برنامه‌های کاری خود ادامه داده و تغییرات سیاسی خللی در آن ایجاد ننماید.

۱. دادسرای انتظامی مالیاتی باید به ریاست دادستان انتظامی مالیاتی ایجاد شود و شرح وظایف مقرر در ماده ۲۶۴ ق.م.م. و سایر وظایفی که در مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم به دادستانی انتظامی مالیاتی اشاره شده است در صلاحیت دادسرای انتظامی مالیاتی قرارگیرد. ساختار این دادسرا می‌تواند مانند دادسرای دیوان محاسبات و بر اساس شرایط سازمان امور مالیاتی کشور بومی‌سازی گردد.

۲. با توجه به خاص بودن قانون مالیات‌های مستقیم و مقدم بودن آن بر قانون موخر تخلفات اداری و به منظور رسیدگی دقیق، هیأت عالی انتظامی مالیاتی که خود گونهای از پلیس اداری و نوعی نظارت انتظامی پسینی می‌باشد مجدداً تشکیل و کلیه اختیارات و وظایف هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری در صلاحیت این هیأت قرار گیرد. همچنین رسیدگی به اعتراض مأمورانی که صلاحیت فنی آنها مورد تایید دادستان انتظامی مالیاتی قرار نمی‌گیرد، در صلاحیت هیئت مذکور قرار گیرد و دادستان نیز حق اعتراض به آراء صادره از سوی این هیئت را داشته باشد.

۳. دادستان انتظامی مالیاتی بتواند با توجه به اوضاع و احوال متهم و شرایط موجود پرونده امکان صدور قرار تعلیق تعقیب متهم را در صورتی که عنصر معنوی سوءنیت وجود نداشته و تخلف یک تخلف تشکیلاتی و سازمان یافته نباشد داشته باشد. البته باید برای این تعلیق یک گستره زمانی و محدود مشخص شود و این تعلیق مشمول مرور زمان نگردد و دادستان انتظامی مالیاتی بتواند با این صلاحیت و اختیار قرار صادره را در صورت مشاهده مدارک و شواهدی تازه لغو و تعقیب متهم را آغاز نماید.

۴. نظر به اینکه بسیاری از شاخصه‌های حکمرانی خوب مانند اصل حاکمیت قانون، شفافیت، نظارت‌پذیری، پاسخگویی، فساد ستیزی، مسئولیت‌پذیری و کارآیی و اثربخشی با مؤلفه‌های نظارت انتظامی همپوشانی داشته و دارای پیوند بسیار نزدیکی می‌باشند، لذا طراحی و اجرای هرچه سریعتر سامانه امن که مبتنی بر شاخصه‌های مذکور بوده و فعالیت‌های یک مأمور مالیاتی را در طی مدت خدمت خود در سازمان امور مالیاتی بصورت پلکانی و توسط عوامل انسانی ۵ گانه نظارت می‌نماید، می‌تواند کمک شایانی به اجرای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

مبارزه با فساد کند. این سامانه عملکرد کاری مأموران مالیاتی را توسط رؤسای بالا دستی ۵ گانه او که شامل رؤسای اجرایی و دفاتر نظارتی حراست و دادستانی انتظامی مالیاتی می‌شود را در مدت اشتغال او در هر یک از سمت و شغل‌های مالیاتی رصد و بر اساس تعدادی از مولفه‌های حکمرانی خوب مانند حاکمیت قانون، نظارت‌پذیری، مسئولیت‌پذیری و کارآیی و فساد ستیزی امتیازبندی نموده و یک کارنامه عملکردی از نحوه کارکرد او را برای مسئولین بالادستی و سیاست‌گذار مشخص می‌نماید. همچنین در این راستا باید حتما موادی از قوانین مانند قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۲۶۰ الی ۲۷۰)، قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد (مواد ۱۳ ال ۱۵) و قانون مدیریت خدمات کشوری (ماده‌های ۹۱ و ۹۲) و مهم‌تر از همه دستورالعمل نحوه رسیدگی به تخلفات انتظامی مالیاتی (بند ث ماده ۵ ، ۶ دستورالعمل) حذف، اصلاح، اضافه و بازنگری گردند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

فهرست منابع

1. Ashuri, M. (2000). Code of Criminal Procedure, Vol. 2, Tehran, Samt Publications, (Persian).
2. Ardabili, M. (1998). General Criminal Law 2, Tehran, Ferdowsi Publications, (Persian).
3. Ardabili, M. (2010). General Criminal Law 1, Tehran, Mizan Publications, (Persian).
4. Emami, M., Ostovar Sangari, K. (2010). Administrative Law 1, Mizan Publications.
5. Bagheri. M., Tavasoli, M. (2019). Some Reflections on the Tax System of Iran and the United States of America. Tax Research, Winter, No. 44 (Persian).
6. Behnia, M., Zarei, M. (2011). Some Reflections on possibility of the principle of Legitimate Expectation in the Court of Administrative Justice, the Quarterly of Strategy, the 20th Period, No.61, Tehran, (Persian).
7. Ja'fari Langroudi, M. (2010). New Terminology of Legal Terms, Ganj_e_Danesh, (Persian).
8. Vafadar, Abbas (2016). The series of Tax Acts, Tehran, Kioumars Publications, (Persian).
9. Rezaei, Mahdi, Shariati, Mohsen (2018). The Analysis of Regulatory Supervision on Tax Officials in the Light of the Principles of Tax Proceedings, the Quarterly of Administrative Law (The Scientific Journal), the sixth Year, No. 17, Tehran (Persian).
10. Zargoosh, Moshtaq (2013). The Civil Liability of Government and Its Employees, Tehran, Jungle Publications, (Persian).
11. Taheritari, Mirmohsen (2015). Tax Proceedings 1, 2, 3, Tehran, Shahr_e_Danesh Publications, (Persian).
12. Taheritari, Mirmohsen (2015). The Place of Judicial Procedurein Iran's Tax Law, Tehran, Jungle Publications, (Persian).
13. Tabatabaei Mo'tamani, Manouchehr (2011). The Administrative Law, Tehran, Samt Publications, (Persian).
14. Mousavi Khomeini, Rouhollah (2018). Tahrirovasileh, Tehran, Imam Khomeini Publishing Institute, (Persian).
15. Mousazadeh, Ebrahim (2012). The Administrative Law, Tehran, Dadgostar Publications, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]

16. Mousazadeh, R. (2013). The Administrative Law, Tehran, Mizan Publications.
17. Motaharimanesh, Mahdi (2016). MA Thesis in Public Law, The Regulatory Supervision on Tax Officials'behavior in Iran, Tehran University, 62_73, (Persian).
18. Mirzadeh Kouhshahi, N., Sadeghi Moghadam, M.H., (2016). The Procedures of Administrative Offences of Government Employees, Tehran, Tehran University Publications, (Persian).
19. Vaziri, Mjid, Asgari, Hasan (2015). The responsibility of Tax Officials in the Iranian Law with Emphasis on disciplinary Responsibility, Monthly Kanoon, No. 153, 154.
20. Hashemi, S. M. (1999). The Guardian Council oversight is disciplinary, not approving, Researches, Afkar Publications, (Persian).
21. Ibn Farra, M. (1983). Ahkam Alsoltanieh, Qom, Mohammad Feghhi Publications, (Persian).
22. Koontz, Harold & Odanel, Ciril & Vireij, Hinze (1999). Essentials of Management, Cavandish Publishings, 135.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-18]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.5]