

قانون به مثابه ابزار و چالش مالیات‌ستانی دولت؛ نظریه‌ای زمینه‌ای درباره رفتار وکلای دادگستری

حسن قاسمی مقدم^۱

۱. نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق، علوم سیاسی و تاریخ، دانشگاه یزد، یزد، ایران. رایانامه: ghasemi@yazd.ac.ir

چکیده

هدف: هدف از انجام این تحقیق، واکاوی ذهنیت وکلای دادگستری و رفتار آنان در قبال تکلیف مالیات‌پردازی به دولت است. وکلای دادگستری که باید مدافعان قانون باشند، در مواجهه با قانون مالیات چه رفتارهایی انجام می‌دهند؟ آن‌ها چگونه ممکن است از مبانی حقوقی و راهکارهای قانونی برای جلوگیری از مالیات‌ستانی دولت، بهره‌برداری کنند؟ و پیامدهای چنین رفتارهایی چیست؟

روش(ها): این تحقیق با روش نظریه زمینه‌ای (گراندد تئوری) در صدد پاسخ‌گویی به پرسش‌های بالا برآمده است. در این راستا، در طول سال ۱۴۰۳ با ۲۱ تن از وکلای دادگستری استان یزد مصاحبه نیمه‌ساختارمند انجام شد. پس از کدگذاری باز، تعداد ۴۳۳ مفهوم به دست آمد. سپس با توجه به نقاط اشتراک و افتراق میان این مفاهیم، آن‌ها در ۸۴ مقوله فرعی دسته‌بندی شدند. در مرحله بعدی برای ترسیم پارادایم تحقیق، تعداد ۱۳ مقوله اصلی از میان مقوله‌های مذکور استخراج گردید.

یافته(ها): چالش مالیات‌ستانی دولت به عنوان پدیده مرکزی (مساله اصلی) تحقیق در نظر گرفته شد. علل شکل‌گیری پدیده مرکزی نظیر استحقاق‌زدایی از دولت در کنار راهبردهای وکلای دادگستری مثل تمایزخواهی و پیامدهای ناشی از راهبردها مانند صورت‌گرایی قانونی نشان داد که «ابزارسازی از قانون در برابر مالیات‌ستانی» همان مقوله هسته‌ای است که تمامی مفاهیم و مقوله‌های به‌دست‌آمده را به یک‌دیگر مرتبط می‌سازد.

نتیجه‌گیری: نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌ضابطگی دولت در عرصه مالیات‌ستانی، با نوعی بی‌قانونی از سوی وکلای دادگستری همزمان شده است. از یک سو دولت، قانونمند نیست و از سوی دیگر وکلای دادگستری، تمایل به استفاده ابزاری از قانون برای نپرداختن مالیات دارند. چنین چرخه‌ای موجب بازتولید چالش مالیات‌ستانی در ایران می‌شود.

کلیدواژه‌ها: مالیات، وکیل دادگستری، دولت، نظریه زمینه‌ای، ابزارسازی از قانون، بی‌اعتمادی، بی‌ضابطگی.

Law as a Tool and Challenge for Government Tax Collection: A Grounded Theory on the Behavior of Attorneys

Hassan Ghasemi Moghadam¹

1. Corresponding author, Associate professor, Department of law, Faculty of law, political science and history, Yazd University, City of Yazd, Iran. E-mail: ghasemi@yazd.ac.ir

Abstract:

Objective: The purpose of this research is to explore the mindset and behaviors of attorneys at law regarding their obligation to pay taxes to the government. As defenders of the law, how do attorneys behave when faced with tax regulations? How might they utilize legal foundations and statutory strategies to prevent government tax collection? And what are the consequences of such behaviors?

Method(s): This study employs the Grounded Theory method to answer the above questions. In this regard, semi-structured interviews were conducted with 21 attorneys at law in Yazd Province during the year 2023. Following open coding, 433 concepts were identified. Subsequently, based on the similarities and differences among these concepts, they were categorized into 84 sub-categories. In the next stage, to outline the research paradigm, 13 main categories were extracted from the aforementioned categories.

Finding(s): The challenge of government tax collection was considered the central phenomenon (main problem) of the research. The causes of this central phenomenon, such as the delegitimization of the government, along with the strategies employed by attorneys—such as seeking exemptions—and the resulting consequences, like legal formalism, revealed that "instrumentalization of the law against tax collection" is the core category that connects all obtained concepts and categories.

Conclusion: The results of the research indicate that the government's lack of regulation in the realm of tax collection coincides with a form of lawlessness on the part of attorneys. On the one hand, the government lacks rule-based order, and on the other hand, attorneys tend to instrumentally use the law to avoid paying taxes. Such a cycle leads to the reproduction of the tax collection challenge in Iran.

Keywords: Taxation, Lawyer, grounded theory, state, law riding, tribute extraction, disobedience.

مقدمه

مالیات‌ستانی در ایران همواره یکی از چالش‌های اصلی دولت‌ها بوده است. مالیات مبلغی است که دولت به موجب قانون به صورت الزامی و بلاعوض از اشخاص حقیقی و حقوقی برحسب توانایی پرداخت آن‌ها به منظور تامین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند (رستمی، ۱۳۹۷: ۵۱). حقوق دانان به درستی، مبنای مالیات‌ستانی را اصل تعاون و همبستگی ملی دانسته‌اند (لنگرودی، ۱۳۸۱: ۶۰۱). با این وجود، عده‌ای از افراد جامعه و از جمله برخی از وکلای دادگستری، به وظیفه خود در قبال مالیات عمل نمی‌کنند. این گونه تخلفات در قالب فرار مالیاتی شناخته می‌شوند. درباره تعریف فرار مالیاتی باید گفت هر اقدام غیرقانونی که برای جلوگیری از ارزیابی قانونی مالیات‌ها به کار برده می‌شود نظیر پنهان سازی درآمدها، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. فرار مالیاتی می‌تواند مجرمانه و یا غیرمجرمانه باشد. مصادیق جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (اصلاحی سال ۱۳۹۴)^۱ جلوه‌هایی خاص از فرار مالیاتی‌اند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۳: ۹۱-۹۲). فرار مالیاتی دارای آثار مخرب اقتصادی است. از این رو، آن دسته از مصادیق فرار مالیاتی که جنبه مجرمانه دارند در زمره جرایم اقتصادی قرار می‌گیرند. اما برخی مصادیق فرار مالیاتی مانند عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی برای یک سال، صرفاً غیرقانونی و غیرمجرمانه است (آل محمد و ریاحی، ۱۳۹۹: ۲۹). در این مقاله، هر گونه فرار مالیاتی اعم از مجرمانه و غیرمجرمانه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مطالعات علمی نشان می‌دهد که فرار مالیاتی طی دوره ۱۳۶۰ تا ۱۳۹۶ دارای روند صعودی بوده است (حیدری‌زاده و همکاران، ۱۴۰۱). میانگین فرار مالیاتی در ۴۱ سال از سال ۱۳۵۵ تا ۱۳۹۵، در ایران برابر با ۱۰/۹۹ درصد از تولید ناخالص ملی بوده که نشانه میزان بالا و خسارات هنگفت آن است (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۹). مالیات‌گریزی در ایران در اصناف مختلف ارتکاب می‌یابد. در این میان، از وکلای دادگستری که از جمله حقوق دانان جامعه محسوب می‌شوند، انتظار می‌رود که قوانین را به طور کلی و از جمله قانون مالیات را بیش از سایر اصناف رعایت نمایند. منظور از وکیل دادگستری شخصی است که با احراز شرایط مندرج در ماده ۲ قانون کیفیت اخذ پروانه وکالت دادگستری مصوب ۱۳۷۶ حائز پروانه شغلی وکالت شده و نزد مراجع قضایی یا شبه قضایی وکالت می‌کند (سلیمیان و احمدیان، ۱۳۹۴: ۷۸). مبنای شغل وکالت بر قانون مندی، تضمین عدالت و در نهایت حفظ همبستگی اجتماعی استوار است. اصولاً قانون وکلای دادگستری^۲، از ارکان حکومت قانون در جامعه است (بجفی‌ایرندآبادی، ۱۳۹۴: ۴۶۲). پرسش اصلی این است که چگونه ممکن است فردی که خود متولی حمایت از قانون و حفظ همبستگی است، قانون مالیات را که در راستای تعاون اجتماعی وضع شده است نقض کند؟ وکلایی که مالیات‌گریزی می‌کنند، چرا قانون مالیات را نقض می‌کنند؟ چگونه این کار را انجام می‌دهند؟ و پیامدهای این رفتارشان چیست؟

^۱ - ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) - موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن. ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن. ۳- معانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام. ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مودیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده. ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مودیان دیگر به نام خود برخلاف واقع. ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی. ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی. تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست. تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

^۲ - قانون وکلای دادگستری برای نخستین بار به موجب قانون وکالت ۱۳۱۵ در ایران به صورت دولتی تشکیل شد. این نهاد در سال ۱۳۳۱ به موجب لایحه قانونی استقلال قانون وکلای دادگستری از دولت مستقل شد. امروز تعداد ۲۸ کانون وکلای دادگستری در استان‌های کشور تشکیل شده که مجموعاً ۵۸ هزار عضو دارند. در کنار کانون‌های وکلای دادگستری که به صورت مستقل از دولت اداره می‌شوند، از سال ۱۳۸۱ به موجب ماده ۱۸۷ قانون برنامه سوم توسعه مصوب ۱۳۷۹، مرکز وکلای قوه قضاییه به عنوان نهادی زیر مجموعه حکومت، تاسیس شده است که بیش از ۳۰ هزار عضو دارد. در این تحقیق منظور از عبارت «وکلاهای دادگستری»، آن دسته از وکلایی است که مرتکب فرار مالیاتی می‌شوند و نه تمامی وکلای دادگستری.

در خصوص پیشینه تحقیق، تاکنون پژوهش‌های متعددی درباره علل و پیامدهای مالیات‌گریزی در ایران انجام گرفته‌است.^۱ اما تا جایی که نگارنده بررسی نموده است. تاکنون تحقیقی درباره علل مالیات‌گریزی و کلای دادگستری در ایران با روش میدانی و به طور خاص با روش گراند تئوری انجام نشده‌است.^۲ از این رو، تحقیق حاضر کاملاً جدید محسوب می‌شود. ویژگی این تحقیق در این است که به رفتار و کلای دادگستری به عنوان بخشی از جامعه حقوق دان کشور در قبال مالیات‌ستانی دولت می‌پردازد. البته اصناف دیگر مانند پزشکان نیز، مالیات‌گریزی دارند. اما مبانی و قواعد حقوقی که در شخصیت یک وکیل دادگستری نهاده شده است، ذهنیت‌ها، توجیه‌ها و رفتارهایی در قبال مالیات‌ستانی ایجاد می‌کند که با سایر اصناف متمایز است.

نتایج این تحقیق، از ۲۱ مصاحبه نیمه‌ساختارمند با وکلای دادگستری در شهرستان یزد در طول سال ۱۴۰۳ به دست آمده است. مصاحبه‌شوندگان که در این تحقیق، مشارکت‌کننده نامیده می‌شوند، شامل ۱۰ وکیل زن و ۱۱ مرد وکیل‌اند که در میان آن‌ها ۵ کارآموز وکالت وجود داشته و تمامی آن‌ها تجربه مالیات‌گریزی داشته‌اند. مصاحبه‌ها به روش نیمه‌ساختارمند انجام شده‌اند. در این نوع مصاحبه، بدون طراحی پرسش‌های دقیق و تأکید بر پاسخ‌گویی آن‌ها، چند پرسش کلی مشابه از مشارکت‌کنندگان پرسیده می‌شود. پرسش‌های جزئی‌تر بر حسب صحبت‌های هر یک از مشارکت‌کنندگان و در راستای درک مفاهیم مطرح شده از سوی هر یک از آنان طرح می‌شود. در مقایسه با مصاحبه‌ی استاندارد، این نوع مصاحبه، قابلیت بیشتری برای طرح آزادانه‌ی نظرات مشارکت‌کنندگان و کشف واقعیت دارد (فلیک، ۱۳۹۷: ۱۷۷). فرایند مصاحبه با افراد جدید، پس از دستیابی به اشیاء نظری متوقف شد. برای رعایت محرمانگی، به جای ذکر مشخصات مشارکت‌کنندگان، بر اساس ترتیب زمانی انجام مصاحبه، گزاره‌های مشارکت‌کنندگان تحت عنوان گزاره‌ی مشارکت‌کننده اول تا بیست‌ویکم مورد استناد قرار گرفته‌است.

تحلیل داده‌ها بر اساس روش نظریه‌ی زمینه‌ای (گراند تئوری) سیستماتیک^۳، ابداع آنسلم استراوس^۴ و ژولیت کوربین^۵ انجام گرفته‌است. منظور از نظریه زمینه‌ای^۶، روشی کیفی است که در آن فرضیه‌ای وجود ندارد بلکه نظریه‌ی تحقیق، پس از مفهوم‌سازی و استخراج مقوله‌ها به دست می‌آید. توضیح این که در روش نظریه زمینه‌ای، یک نسخه واحد و معین وجود ندارد. در حال حاضر، سه نسخه عمده در این روش عبارت‌اند از: نسخه گلیزر^۷، نسخه استراوس و کوربین، و نسخه چارمز^۸. نسخه‌ی منتخب در این تحقیق، نوعی اعتدال را در میان افراط و تفریط موجود در دو نسخه دیگر رعایت نموده‌است. از یک سو، در مدل گلیزر، پژوهشگر اجازه مطالعه ادبیات تخصصی موضوع و تفسیر داده‌ها را همزمان با انجام تحلیل ندارد و زمینه محدودی برای خلاقیت پژوهشگر وجود دارد و از سوی دیگر در مدل چارمز، با عنوان مدل تفسیرگرایانه، ذهنیت و خلاقیت پژوهشگر، بر عینیت داده‌ها غالب می‌شود. نسخه استراوس و کوربین، در عین حال که اجازه تفسیر و خلاقیت می‌دهد، چارچوبی را برای تحلیل ارائه می‌دهد که با رعایت آن، عینیت داده‌ها در تفاسیر شخصی پژوهشگر، گم نمی‌شود (Ghasemi Moghadam, 2025: 1285).

^۱ - برای نمونه حسین قنبری، حسن حاجی‌تبار فیروزجانی و مهدی اسماعیلی در مقاله‌ای با عنوان دلایل وقوع فرار مالیاتی در نظام حقوقی ایران: ارائه راهکارها؛ در سال ۱۴۰۳، علل فرار مالیاتی را با روش گردآوری کتابخانه‌ای در دو دسته علل هنجاری (مربوط به قوانین و مقررات) و علل ساختاری بررسی کرده‌اند. همچنین، سیدمهدی احمدی موسوی و فرشته عبدالرحیمی، در مقاله‌ای با عنوان تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی در سال ۱۴۰۲ با روش کتابخانه‌ای عوامل مؤثر بر عدم تمکین مودی از جمله ضعف فرهنگ مالیاتی و بی‌اعتمادی به دولت را مورد بررسی قرار داده‌اند.

^۲ - درباره مقالات راجع به فرار مالیاتی و کلای دادگستری، تنها به دو مقاله می‌توان اشاره نمود، که هیچ‌یک به علل مالیات‌گریزی و کلای دادگستری پرداخته‌اند. بهزاد بهرامی نسب، علیرضا حسینی و محبوب پناهی در سال ۱۳۹۳ در مقاله‌ای با عنوان تحلیلی بر فرار مالیاتی و کلای دادگستری، صرفاً مفاهیم راجع به موضوع را بیان نموده‌اند. همچنین، مهدی طاهری، اکبر رجبی و سمیرا گل خندان (۱۴۰۱) در مقاله تعهدات و جرائم مالیاتی و کلای دادگستری، بدون تحلیل علل مالیات‌گریزی و کلای دادگستری، تنها به بیان موازین حقوقی ناظر بر این رفتار پرداخته‌اند.

^۳ - Systematic Grounded Theory

^۴ - Anselm Leonard Strauss

^۵ - Juliet Corbin

^۶ - Grounded Theory

^۷ - Barney Glaser

^۸ - Kathy Charmaz

این چارچوب شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی است. کدگذاری باز، فرایندی است که در آن، داده‌های موجود در گزاره‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها، مورد مفهوم‌سازی قرار می‌گیرند. در این مرحله، از طریق بررسی میکروسکوپی، تحلیل سطر به سطر و مقایسه مفاهیم انتزاعی با یکدیگر، تلاش می‌شود تا جملات مصاحبه‌شوندگان، تجزیه و اوراق شده و معنای مورد نظر گوینده، با یک مفهوم، کدگذاری شود. (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷: ۱۲۳). در مرحله کدگذاری محوری، مفاهیم به دست آمده، بر اساس ارتباط معنایی آن‌ها، تحت مقوله‌های فرعی دسته‌بندی می‌شوند. در این مرحله باید ارتباط میان مقوله‌های فرعی در قالب مقوله‌های اصلی و در یک محور بازشناخته شود. محور مورد نظر، نموداری است متشکل از مقوله‌های اصلی که در بالای آن، شرایط ایجادکننده پدیده، در میانه نمودار، راهبردهای مرتکبان برای واکنش به پدیده، و در پایین نمودار، پیامدهای به کارگیری این راهبردها قرار می‌گیرند. به این نمودار، اصطلاحاً پارادایم گفته می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷: ۱۴۵). در نهایت در مرحله کدگذاری گزینشی، با پالایش مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها، مقوله‌های پراکنده، هرس شده و مقوله‌ی هسته به عنوان حلقه اتصال تمامی مقوله‌ها، استخراج می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷: ۱۸۲).

با رعایت چارچوب نظریه زمینه‌ای سیستماتیک در این تحقیق، ابتدا داده‌های به دست آمده از هر یک از مصاحبه‌ها در قالب کدگذاری باز مورد مفهوم‌سازی قرار گرفت. در این مرحله، تعداد ۴۳۳ مفهوم به دست آمد. سپس با توجه به نقاط اشتراک و افتراق میان این مفاهیم، مفاهیم مذکور در ۸۴ مقوله دسته‌بندی شدند. در مرحله بعدی برای ترسیم پارادایم تحقیق، تعداد ۱۳ مقوله اصلی از میان مقوله‌های مذکور، استخراج گردید. چالش مالیات‌ستانی دولت به عنوان پدیده مرکزی تحقیق در نظر گرفته شد. برای تحلیل پدیده مرکزی بر اساس یافته‌های تحقیق، در قسمت نخست مقاله، عوامل موثر بر چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری، در قالب استحقاق‌زدایی از دولت (شامل دو مقوله اصلی)، مشروعیت نافرمانی در وضعیت بی‌قدرتی (شامل دو مقوله اصلی) و فشار فرسایش اخلاقی (شامل دو مقوله اصلی) مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس در قسمت دوم، به مطالعه راهبردهای وکلای دادگستری در واکنش به مالیات‌ستانی دولت در قالب سه مقوله اصلی و پیامدهای اتخاذ این راهبردها در چهار مقوله اصلی پرداخته می‌شود. در نهایت با پالایش مقوله‌های به دست آمده، مقوله هسته تحت عنوان «ابزارسازی از قانون در برابر مالیات‌ستانی دولت» بازشناخته می‌شود.

۱. عوامل موثر بر چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری

در ابتدا عوامل موثر بر چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری مورد بررسی قرار می‌گیرد. مالیات‌ستانی باید مبتنی بر قرارداد اجتماعی و در ازای ارائه خدمات عمومی به ملت باشد. در صورتی که مالیات‌ستانی به فرایندی اجباری و بدون پاسخ‌گویی به ملت تبدیل شود و در راستای اهداف خاص مورد نظر دولت باشد. نه تنها مودیان مالیاتی به صورت داوطلبانه مالیات نخواهند پرداخت بلکه باید شاهد پدیده مالیات‌گری شهروندان بود. در نظریه زمینه‌ای (گراندد تئوری) سیستماتیک، علل شکل‌گیری یک پدیده، در قالب سه دسته عوامل، تحت عنوانین: شرایط علی^۱، شرایط زمینه‌ای^۲ و شرایط مداخله‌گر^۳ بررسی می‌شود. شرایط علی، عوامل سبب‌ساز اصلی یک پدیده‌اند. شرایط زمینه‌ای، بیان‌کننده‌ی بسترهای شکل‌گیری پدیده‌اند و شرایط مداخله‌گر، عواملی را نشان می‌دهد که وجودشان باعث تشدید وضعیت پدیده و یا کاهش شدت آن می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷: ۱۵۳). شرایط علی، مستقیماً بر شکل‌گیری پدیده، تاثیر می‌گذارند. اما شرایط زمینه‌ای به بسترهای فرهنگی، اجتماعی و سایر زمینه‌هایی اشاره دارد که پس از به وجود آمدن شرایط علی، همانند کاتالیزور بر رفتار کنش‌گران تاثیرگذارند. مثلاً بستری مانند خاص‌گرایی (ترجیح آشنایان

^۱ - Causal conditions.

^۲ - Contextual conditions.

^۳ - Intervening conditions.

بر دیگران) در جامعه وجود دارد، که می‌تواند زمینه‌ی رشوه‌گیری باشد. اما تا زمانی که منفعت طلبی مالی به عنوان شرط علی مطرح نشود، آن شرط زمینه‌ای منجر به رشوه‌گیری نمی‌شود. بر این اساس، شرایط علی شکل‌گیری پدیده مالیات‌گریزی و کلای دادگستری، تحت عنوان استحقاق‌زدایی از دولت، شرایط زمینه‌ای آن، تحت عنوان مشروعیت نافرمانی در وضعیت بی‌قدرتی و شرایط مداخله‌گر تحت عنوان فشار فرسایش اخلاقی بازشناخته شدند.

۱-۱. استحقاق‌زدایی از دولت

وکلا دادگستری، به علت آگاهی از مباحث حقوق عمومی، بر اقتضائات حقوقی مالیات‌ستانی دولت اشراف دارند. از این منظر «مالیات، خراج اجباری رعایا به ارباب نیست بلکه مشارکت مالی شهروندان در اداره امور عمومی در قالب قرارداد اجتماعی و در ازای دریافت خدمات عمومی است. لذا باید تدابیری برای کنترل خودسری مالیات‌ستانی و تاکید بر جنبه‌های قراردادی آن اندیشیده شود.» (ایزدی و دیگران، ۱۳۹۹: ۱۷۳). در غیر این صورت، دولت، مشروعیت مالیات‌ستانی را از دست می‌دهد. در نتیجه، مودیان از تمکین مالیاتی امتناع می‌کنند. زیرا «تمکین مالیاتی نوعی قرارداد اجتماعی میان دولت و ملت است که مطابق آن افراد جامعه در صورت تحقق شرایطی که باعث حفظ و ارتقای کرامت انسانی و سطح رفاه آنان می‌شود تمایل به انجام آن پیدا می‌کنند.» (حیدری‌زاده و دیگران، ۱۴۰۱: ۹۹). دولتی که شرایط فوق را رعایت نکند و مالیات بستاند در ظاهر، مالیات قانونی می‌گیرد اما از منظر مودیان، پولی شبیه به خراج می‌ستاند. بر اساس داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها و تحلیل آن‌ها، استحقاق‌زدایی از دولت، از سوی وکلای دادگستری، از طریق باور به پیمان‌شکنی مالیاتی دولت و مقوله بی‌ضابطه‌بینی مالیات‌های تخمینی انجام می‌گیرد.

۱-۱-۱. باور به پیمان‌شکنی مالیاتی دولت

برخی از وکلای دادگستری برای سلب استحقاق مالیات‌ستانی از دولت، دولت را نقض‌کننده‌ی تعهدات عمومی می‌پندارند. از منظر وکلای دادگستری در قبال هر پرداخت باید یک مابه‌ازاء وجود داشته باشد. وکیل دادگستری، آگاه است که مابه‌ازاء مالیات باید افزایش رفاه اقتصادی عمومی باشد. (دادگر و مهرگان، ۱۳۹۸: ۱۷۱). در این رابطه، مشارکت‌کنندگان، به مفهوم «مابه‌ازاء زودآشکار صنفی» به عنوان انتظار خود از دولت اشاره کرده‌اند. برای نمونه، مشارکت‌کننده هشتم تصریح داشت: «برای مالیاتی که مثلاً امسال از وکلا گرفتند یک ورزشگاه مثلاً یک چیزی ساخته شود که نشان بدهد این ناشی از درآمد حاصل از مالیات وکلاست». در واقع، آنچه آن‌ها را رنج می‌داده‌است، عدم مشاهده آثار ملموس و زودبازدهی است که موجب تغییر و اصلاح وضعیت شغلی و امکانات رفاهی برای ایشان شود. آن‌ها مالیات می‌پردازند و انتظار خدمات و تامین منافع‌شان را دارند. هنگامی که دولت این مابه‌ازاءها را به طور موثر ارائه نمی‌کند، مبادله، نامتعادل می‌شود و ممکن است آن‌ها، نقض قانون را به عنوان راهی برای متعادل کردن مجدد مبادله توجیه کنند (Homans, 1958: 601).

یکی از مشغله‌های اصلی وکلای دادگستری، تشخیص و اثبات نقض عهد از سوی طرفین قراردادهاست. افزون بر این، یکی از جلوه‌های اساسی شغل وکالت و استقلال آن، مقابله با بی‌عدالتی حکومت در قبال شهروندان است (هازارد و دوندی، ۱۴۰۰: ۲۰۴). از این‌رو، بی‌اعتنایی دولت به نیازها و نظرات واقعی شهروندان در هزینه‌کرد مالیات و بودجه‌ریزی، وکلا را وا می‌دارد که دولت را به عنوان «ناقص عهد مالیات» شناخته و به استحقاق‌زدایی از آن بیان‌دیشند. برای نمونه، مشارکت‌کننده ششم، ناپاسخگو بودن دولت در قبال هزینه‌کرد مالیات‌ها را موجب سلب استحقاق از دولت در مالیات‌ستانی می‌داند. بدین ترتیب، «باور به پیمان‌شکنی مالیاتی دولت»، توجیهی حقوقی برای استحقاق‌زدایی از دولتی فراهم می‌کند که از دید وکلای دادگستری در حال خراج‌ستانی است.

ناقص عهد بودن دولت، نه تنها جنبه خودسری ماهوی دارد. بلکه از نظر شکلی هم خودسرانه است. یعنی به لحاظ نحوه وصول مالیات، تبعیض آمیز و تخمینی است.

۲-۱-۱. بی ضابطگی مالیات‌های تخمینی

برای جلوگیری از اعمال سلیقه و بی ضابطگی، دو اصل بر مالیات‌ستانی حاکم شده است. اصل قانونی بودن و اصل تساوی اشخاص. مطابق اصل قانونی بودن، اخذ مبلغی بیش از مالیات قانونی، ممنوع و بر اساس ماده ۶۰۰ قانون تعزیرات^۱ جرم محسوب می‌شود. اصل تساوی اشخاص در مالیات‌پردازی، مستلزم نفی تبعیض و جانب‌داری در مالیات‌ستانی است (رستمی، ۱۳۹۷: ۱۰۷-۱۰۸). تا پیش از اصلاحات سال ۱۳۹۴، میزان در محاسبه مالیات علی‌الراس، اختیارات گسترده‌ای داشتند. امروزه باید مالیات برآوردی را صرفاً بر اساس اطلاعات اقتصادی به دست آمده از طرح جامع مالیاتی محاسبه نمایند و نه بر مبنای حدس و گمان (سیمایی صراف، ۱۴۰۰: ۲۴۹). در این راستا و به منظور شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، باید به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم^۲، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می‌شده است. نظام مالیاتی کشور با جایگزینی مالیات برآوردی به جای تشخیص علی‌الراس، تلاش نموده تا معیارهای عینی را به جای تشخیص شخصی ماموران مالیاتی بنشاند و امکان فرار مالیاتی و یا فساد ماموران را کاهش دهد (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۱۹). با وجود این، تجربه‌ی زیسته وکلای دادگستری، حاکی از بی ضابطگی و برآوردهای تخمینی است.

در میان مفاهیم مورد اشاره از سوی مشارکت‌کنندگان، دو مقوله‌ی «ماخذسازی تخمینی» و «درآمدنگاری گردش حساب» بسامد بیشتری در میان مفاهیم مرتبط با بی ضابطگی‌ها داشته‌اند. ماخذسازی تخمینی از نظر وکلای دادگستری، به فرایندی اشاره می‌کند که در آن، مامور مالیاتی، برای محاسبه ماخذ مالیاتی، یک درآمد تخمینی برای هر پرونده وکالتی در نظر گرفته و آن را ضرب در تعداد پرونده‌های وکالتی وکیل در سال مورد محاسبه می‌نماید. مثلاً اگر یک وکیل، در طول یک سال، ۳۰ مرتبه، تمبر مالیاتی ابطال نموده باشد، برای وی ۳۰ پرونده لحاظ شده و ضرب در درآمد تخمینی ۲۰ میلیون تومان شده و درآمد وی، ۶۰۰ میلیون تومان تخمین زده می‌شود. حال آنکه ماده ۳۴ آیین‌نامه تعرفه حق‌الوکاله، حق‌المشاوره و هزینه سفر وکلای دادگستری مصوب سال ۱۳۹۸ ریاست قوه قضائیه ماخذ مالیات متعلقه به هر وکیل از بابت مالیات عملکرد را حداکثر ۲۰ برابر میزان تمبر ابطال شده قرار داده است و این به منزله مالیات مقطوع وکلای دادگستری می‌باشد (رای شعبه ۳۶ تجدیدنظر دیوان عدالت اداری). فلذا ماخذسازی تخمینی فاقد مشروعیت قانونی است. درباره ماخذسازی تخمینی مشارکت‌کننده پنجم بیان داشت: «مامور مالیاتی به من گفت ما نگاه می‌کنیم چند تا پرونده، اعلام وکالت کردی. به طور متوسط ۱۵ میلیون گرفتی.» افزون بر این، وکلا، درآمدنگاری گردش حساب بانکی خود را ناعادلانه می‌دانند. مشارکت‌کننده دوم اظهار داشت: «اداره مالیات کل مبالغ حساب را به عنوان درآمد

^۱ - ماده ۶۰۰ قانون تعزیرات: هر یک از مسئولین دولتی و مستخدمین و مامورینی که مامور تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مالی به نفع دولت است برخلاف قانونی یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام و وجه یا مالی اخذ یا امر به اخذ آن نماید به حبس از دو ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. مجازات مذکور در این ماده در مورد مسئولین و مامورین شهرداری نیز معری است و در هر حال آنچه بر خلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذیق مسترد می‌گردد.

^۲ - ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم: (اصلاحی ۳۱/۰۴/۱۳۹۴) - به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

حساب می‌کند و مالیات می‌بندد». بدین ترتیب، مالیاتی که مطابق با اصل قانونی بودن، محاسبه و دریافت نشود، خراجی است که «به زور» از وکلا اخذ شده و احساس خودستمدیده‌پنداری را در وضعیت بی‌قدرتی حقوقی در آن‌ها ایجاد می‌نماید.

۲-۱. مشروعیت نافرمانی در وضعیت بی‌قدرتی

مالیات‌ستانی اجباری بدون اقتناع وکلای دادگستری، به همراه پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی که فهم و پذیرش آن‌ها مستلزم تسلط بر حوزه‌های مالی، اقتصادی و حقوق عمومی است (آل محمد و تاجمیر ریاحی، ۱۳۹۹: ۴۲)، موجب وضعیت بی‌قدرتی حقوقی در قبال مالیات‌ستانی دولت است. مفهوم بی‌قدرتی، در علوم اجتماعی معمولاً تحت عنوان بی‌قدرتی اجتماعی، به وضعیتی اطلاق می‌شود که در آن، شهروندان باور دارند که در تصمیم‌سازی‌ها، تصمیم‌گیری‌ها و نحوه اجرای تصمیمات راجع به امور عمومی، فاقد قدرت تاثیرگذاری‌اند و به اصطلاح، دولت، «همه‌کاره» است (موسوی و مبارکی، ۱۳۹۶: ۱۶۷). یکی از مصادیق بی‌قدرتی اجتماعی، بی‌قدرتی حقوقی شهروندان در قبال قوانین و مقررات دولتی است که برآمده از نیازهای واقعی شهروندان نبوده، بر پایه عدالت شکل نگرفته و نظیر قوانین مالیاتی، بدون قدرت اقتناع‌کنندگی، شهروندان را مجبور به اطاعت از خود می‌سازند. گفتمان دموکراتیک حقوقی که بن‌مایه‌ی دانش حقوق عمومی وکلای دادگستری است، توجه به نیازها و تصمیمات اکثریت شهروندان را مشروع دانسته و نافرمانی در برابر قوانین و رویه‌های نامشروع را موجه قلمداد می‌نماید.^۱

۱-۲-۱. از بی‌قدرتی حقوقی تا خودستمدیده‌پنداری

تحت تاثیر درک بی‌ضابطگی‌ها در مالیات‌ستانی، وکلا در مواجهه با ماموران مالیاتی، خود را دچار بی‌قدرتی حقوقی توأم با احساس خودستمدیده‌پنداری تلقی می‌کنند. از یک سو، بی‌اعتنایی ماموران مالیاتی به اظهارات کتبی یا شفاهی وکلا، وجود تعارض منافع سازمان مالیاتی درباره تشخیص مالیات و کم‌سودای وکلا در امور تخصصی مالیاتی، به ایشان احساس بی‌قدرتی عمومی به عنوان یکی از مشاغل را تزریق می‌نماید. برای نمونه، مشارکت‌کننده اول تصریح نمود که: «کمیسیون‌های مالیاتی معمولاً هوای دولت را دارند». از سوی دیگر، وجود برخی الزامات خاص مالیاتی مانند ابطال ۵ درصد تمبر علی‌الحساب درباره وکلا، به ایشان احساس ستم‌دیده‌گی مضاعف می‌دهد. توضیح این‌که سازمان امور مالیاتی به موجب ماده ۱۶۳ ق م م. مجاز به اخذ علی‌الحساب مالیاتی از مشاغل است که مالیات آن‌ها در موقع تحصیل درآمد، کسر و پرداخت نمی‌شود. فقط درباره وکلای دادگستری است که مقنن به طور خاص و به موجب ماده ۱۰۳ ق م م. ایشان را مکلف به الصاق تمبر مالیاتی معادل ۵ درصد حق الوکاله به عنوان علی‌الحساب مالیاتی نموده است. (رستمی، ۱۳۹۷: ۱۶۸). مشارکت‌کننده بیستم، ابطال ۵ درصد مذکور با محاسبه سالیانه عملکرد مالیاتی را مصداق مالیات‌پردازی مضاعف تلقی نموده‌است. با چنین دیدگاهی، وکلا التزام خود به قانون‌مندی را در مقایسه با میزان ناقانون‌مندی اصناف دیگر، موجب اجحاف بیشتر در حق خود می‌دانند.

وکلای دادگستری به اقتضای شغل خود، آگاهی نسبتاً جامعی از میزان ناقانون‌مندی در میان اقشار گوناگون جامعه دارند. وکلا چنان‌که در اظهارات مشارکت‌کننده یازدهم مشهود است، می‌دانند که قانون مالیات لزوماً رعایت نمی‌شود. این آگاهی، به میزان قانون‌مندی وکلا و درک مالیات به عنوان یک الزام قانونی، آسیب وارد می‌سازد. زیرا از دید وکلا، قانون‌مندی یک مشارکت است.

^۱ - برخی از فلاسفه حقوق و از جمله جان رالز و رونالد دورکین، بر مبنای حاکمیت دموکراسی، در برابر قانون ظالمانه، به حقی به نام نافرمانی مدنی قائل‌اند (دورکین، ۱۳۷۹).

پایبندی یک‌جانبه، موجب تضرر یک‌جانبه می‌شود. در وضعیتی که به عنوان بی‌قدرتی حقوقی عام ترسیم شد، وقتی وکلا به بی‌حرمتی عمومی قانون توجه کامل داشته باشند زمینه برای مشروعیت نافرمانی اکثریت ناراضی فراهم می‌شود.

۲-۲-۱. مشروعیت و پرستیژ نافرمانی

ناپاسخگو بودن دولت در قبال چگونگی مالیات‌ستانی و محل هزینه‌کرد آن، نه تنها تعهد شهروندان به مالیات‌دهی را تضعیف می‌کند، بلکه با تکیه بر وجهت دموکراتیک، در بستر نارضایتی عمومی، نافرمانی اکثریت ناراضی را در قبال الزام به مالیات‌دهی، مشروع می‌سازد. وکلا از نقض قانون مالیات توسط سایر مشاغل آزاد کاملاً آگاه‌اند. برای نمونه، مشارکت‌کننده دوم، تمامی صاحبان مشاغل آزاد را در اثر نارضایتی مالیاتی، مرتکب فرار مالیاتی می‌داند. اما وکلا با مبنای دموکراتیک قانون‌گذاری نیز آشنا بوده و خواسته اکثریت را ملاک مشروعیت الزامات عمومی تلقی می‌کنند. مشارکت‌کننده پانزدهم برای توجیه مالیات‌پرداختن به «عرف شغلی اکثریت شاغلین» استناد می‌کند. بر این مبنای اکثریتی که خود را دچار بی‌قدرتی عام و خاص می‌پندارند، در اثر نارضایتی از مالیات‌ستانی دولت، به خود حق می‌دهند که با برچسب «خراج‌ستانی دولت» از خواسته دولت سرپیچی نموده و قانون دولت را نقض کنند.

افزون بر مشروع‌سازی نافرمانی، بی‌قدرتی حقوقی موجب افتخار برخی از مودیان به «خراج‌گریزی» می‌شود. یعنی نپرداختن مالیات موجب مباهات افراد تلقی می‌شود (مجدآبادی فراهانی، ۱۴۰۱: ۱۲۱). برخی از پژوهشگران، چنین وضعیتی را تحت عنوان وارونگی ارزشی مالیات‌دهی در میان مودیان بررسی کرده‌اند.^۱ در کنار این وارونگی ارزشی، در میان وکلا، بستر دیگری تحت عنوان «ذهنیت برنده به هر قیمتی» نیز موثر است. برای نمونه مشارکت‌کننده سیزدهم، فرار مالیاتی را نشانه زرنگی وکلا می‌داند. در شغل وکالت که فضای رقابتی شدیدی در خصوص استفاده از قانون برای پیشبرد اهداف وجود دارد، ممکن است فرهنگ استفاده ابزاری و غیراخلاقی از قانون شکل گیرد (Kaufman, 2003: 72). بدین ترتیب، قانون مالیات، ابزاری دولتی برای تحمیل زور تلقی می‌شود و دور زدن آن نشانه فاصله گرفتن مودیان از بی‌قدرتی مطلق در برابر آن بوده و به‌طور خاص برای وکلا، موجد پرستیژ اجتماعی است.

۳-۱. فشار فرسایش اخلاقی

فرسایش اخلاقی به معنای کمرنگ شدن مرزهای اخلاقی رفتارها و کاهش تعهد اخلاقی ناشی از فشار هنجاری اکثریتی است که در یک محیط یا جامعه، خلاف اخلاق عمل می‌کنند و متعهدان به اخلاق را به تدریج، خسته و فرسوده نموده و وادار به هم‌رنگی با خود می‌نمایند. یک وکیل در مواجهه با بی‌قانونی‌ها ممکن است دچار فرسایش اخلاقی شده و مانند دیگران از قانون به عنوان ابزار منفعت‌طلبی استفاده نماید (Kaufman, 2003: 73). فرسایش اخلاقی وکلا در قبال مالیات معمولاً به دو شکل فرسایش حاد و فرسایش مزمن رخ می‌دهد.

۱-۳-۱. اجتناب کارآموزان از مغبون‌شدگی (فرسایش حاد)

^۱ - برای آگاهی بیشتر بنگرید به: زارع، علیرضا و افشانی، سیدعلیرضا، اسلامی، حسین، توتونچی، جلیل و روحانی، علی. (۱۴۰۱). از وارونگی تا واسازی مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی ایده‌آل، به سوی یک نظریه زمینه‌ای. جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه، ۱۱(۱).

منظور از اجتناب کارآموزان از مغبون‌شدگی آن است که بسیاری از کارآموزان، به دو علت از همان آغاز فعالیت شغلی و مالیات‌پردازی، دچار فرسایش زودرس حاد شده، دیدگاه‌شان به شدت نسبت به مالیات‌ستانی دولت تغییر کرده و احساس می‌کنند که پرداخت مالیات به معنای مغبون شدن است. از این‌رو در صدد یادگیری مهارت‌های مالیات‌گریزی برمی‌آیند. علت نخست، غافلگیری کارآموزان در مواجهه با بی‌ضابطگی‌های مالیات‌ستانی اعم از «ماخذسازی تخمینی» و «درآمدنگاری گردش حساب» است. علت دوم، سپر بلا شدن از سوی وکلای مجرب است. غافلگیری وکلای جوان، معمولاً به علت ناآشنایی آنان با رویه‌های ماخذسازی و درآمدنگاری از سوی ماموران مالیاتی است. اکثر آن‌ها با صداقت شروع می‌کنند اما ناگهان متوجه می‌شوند که مالیات‌ستانی بر اساس درآمد واقعی و دقیق آنان صورت نمی‌گیرد بلکه بر اساس تعداد پرونده‌ها و مجموع گردش حساب تعیین می‌شود. مشارکت‌کننده پنجم همین امر را موجب ناراحتی و مالیات‌گریزی وکلا می‌داند. ناراحتی و احساس مغبون‌شدگی، زمانی شدت می‌یابد که آنان در می‌یابند که مالیات تعیینی به شیوه مذکور، مبنای تخمین ماخذ مالیاتی ایشان در سال‌های بعد خواهد بود. افزون بر این، بسیاری از وکلای جوان در ابتدای کار خود با وکلایی مجرب همکاری می‌کنند که از آنان به عنوان سپربلای مالیاتی سوءاستفاده می‌کنند. یعنی حق الوکاله‌های کلان را از طریق حساب بانکی آنان دریافت می‌کنند و تمبر مالیاتی را به نام ایشان ثبت می‌کنند.

۲-۳-۱. خنثی‌سازی برچسب‌ها (فرسایش مزمن)

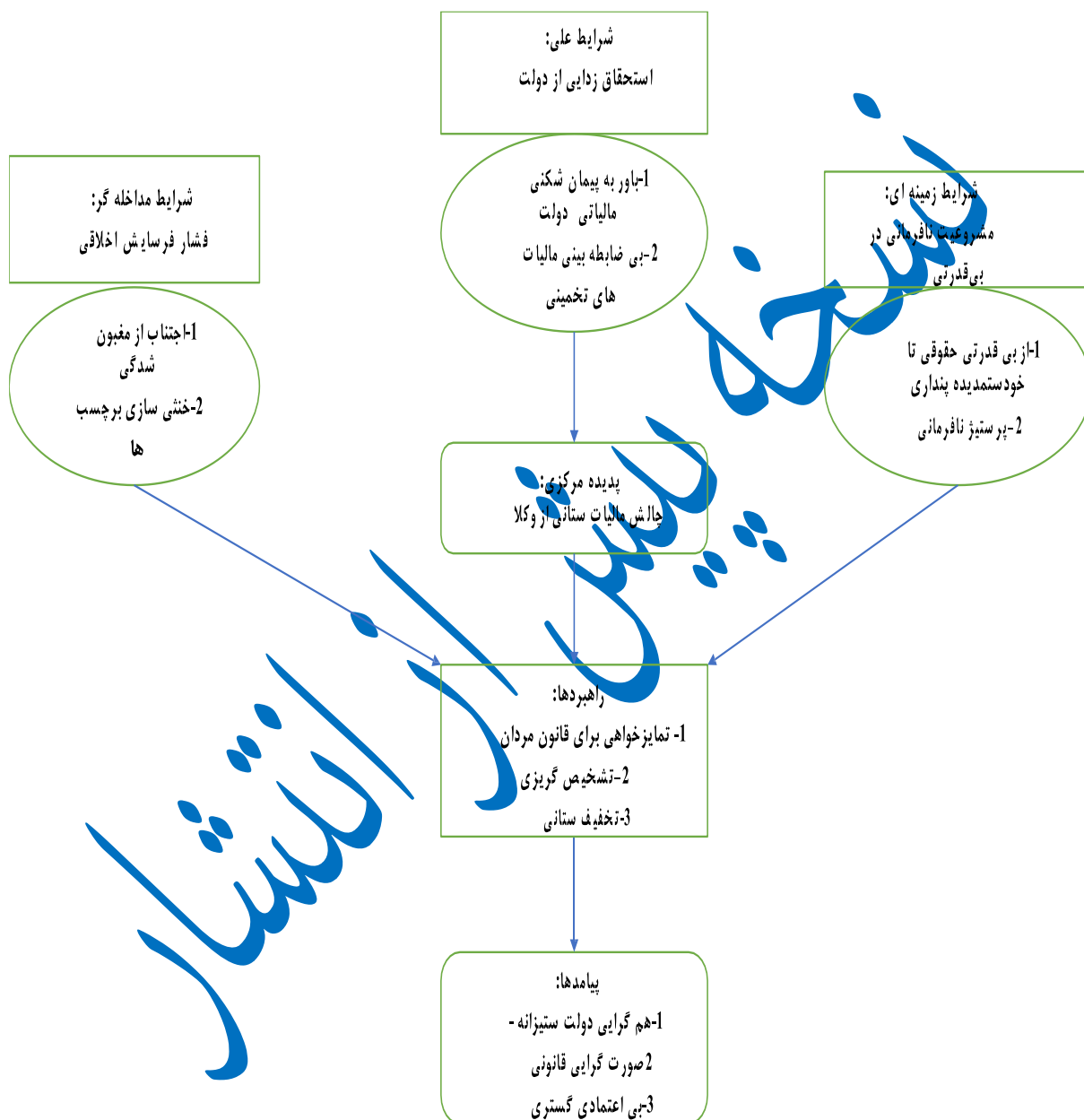
وکلا دادگستری، می‌دانند که قضاوت برخی از مردم این است که وکلای دادگستری صرف نظر از حقانیت موکل، آماده دفاع از منافع او هستند (خزایی و دیگران، ۱۳۹۶: ۶۳). بدین ترتیب، وکلا نسبت به برچسب‌خوردگی^۱ خود به عنوان «سوءاستفاده‌کنندگان از قانون» از سوی برخی از افراد جامعه، خودآگاهی دارند. اما درباره مالیات‌گریزی، وکلا با مواجهه با رفتار قضاوت‌ناظر پرش از موکل درباره رقم واقعی حق الوکاله و نیز بی‌اعتنایی ماموران مالیاتی به رقم حق الوکاله اعلامی از سوی وکلا، به طور خاص و از سوی مراجع قانونی، دچار برچسب‌خوردگی مالیاتی می‌شوند. اظهارات مشارکت‌کننده چهاردهم نشان می‌دهد که قضاوت تنها به صداقت وکلا در اظهار درآمدشان بی‌اعتمادانده، غالباً حق الوکاله اکثر وکلا را بر مبنای حق الوکاله‌های استثنائی میلیاردی که فقط توسط برخی وکلا تحصیل می‌شود، تصور می‌نمایند. مشارکت‌کننده اول نیز بیان می‌دارد که: «اظهارات و مدارک وکیل از سوی مامور مالیاتی مورد بی‌اعتنایی قرار می‌گیرد.»

در فضای برچسب‌خوردگی وکلا تحت عنوان مالیات‌گریزی، باید به نظریه خنثی‌سازی جرم^۲ در رابطه با مالیات‌گریزی نیز توجه نمود. (ابراهیمی، ۱۳۹۲: ۱۷). اصولاً یکی از مهارت‌های وکلا، استناد به علل موجهه یا عوامل خنثی‌کننده قبح رفتارهاست. ایشان زیر فشار انگ‌زنی‌ها، از برخی از تکنیک‌های خنثی‌سازی جرم نظیر انکار صدمه و انکار قربانی (Sykes & Matza, 1957) استفاده می‌کنند. با انکار صدمه و با انکار قربانی بودن دولت، رفتار خود را مالیات‌گریزی نمی‌نامند بلکه آن را خراج‌گریزی می‌دانند. دولت به عنوان پیمان‌شکنی که مشروعیت مالیات‌ستانی ندارد، از دید ایشان نمی‌تواند در جایگاه قربانی تصور شود. مشارکت‌کننده ششم اظهار می‌دارد: «وقتی شفافیت در هزینه‌کرد مالیات از سوی دولت وجود ندارد، مالیات می‌شود خراج». مشارکت‌کننده پنجم نیز، عدم شفافیت در مصارف درآمدهای مالیاتی را موجب بی‌اهمیت شدن حرمت مالیات‌گریزی از سوی وکلا می‌داند. بدین ترتیب، برچسب مالیات‌گریزی از طریق خراج‌پنداری مالیات، خنثی شده و فشار برداشته می‌شود.

^۱ - نظریه برچسب‌زنی معتقد است وقتی یک فرد از سوی دیگران در قالب خاصی توصیف می‌شود، در نتیجه فشار اجتماعی به تغییر ادراک از خویش و رفتار خود دست خواهد زد تا با این قالب خاص هماهنگ شود (نجفی ابرندآبادی و هاشمی‌بیگی، ۱۳۹۳: ۱۸۲).

^۲ - نظریه خنثی‌سازی جرم که جنبه روانشناختی دارد، مشتمل بر فنونی است که از طریق آن‌ها، تصویر قبح جرم در ذهن مرتکب، پاک می‌شود. این نظریه به فنون خنثی‌سازی نظیر انکار ضرر، انکار بزه‌دیده، انکار مسئولیت و سرزنش تقبیح‌کنندگان می‌پردازد (رحیمی‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۴: ۹۳).

در مدل پارادایمی زیر، روابط میان شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر با پدیده مرکزی، راهبردها و پیامدهای آن‌ها به تصویر کشیده شده است.



مدل پارادایم از شرایط، راهبردها و پیامدهای مرتبط با پدیده مرکزی تحقیق

۲. راهبردهای «ابزارسازی از قانون» و پیامدهای آن

چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری، موجب شکل‌گیری راهبردهایی در میان وکلا می‌شود. در نظریه زمینه‌ای، منظور از راهبردها، کنش‌های عمدی برای حل مساله و مدیریت موقعیت‌اند. با توجه به تحلیل داده‌ها، راهبردهای رویارویی وکلا با مالیات‌ستانی دولت، تحت عنوان ابزارسازی از قانون قابل مطالعه‌اند. راهبردهای ابزارسازی از قانون، وصف رفتار اشخاصی است که به قواعد حقوقی استناد می‌کنند و حقوق را مورد استفاده قرار می‌دهند اما نه برای احترام گذاشتن به آن، بلکه به عنوان ابزار. بالتبع این راهبردها، پیامدهایی در پی دارند که در ادامه به بررسی آن‌ها پرداخته می‌شود.

۲-۱. راهبردهای «ابزارسازی از قانون»

طبق یافته‌های تحقیق، راهبردهای ابزارسازی از قانون، در قالب سه مقوله اعم از تمایزخواهی برای قانون‌مردان، تشخیص‌گریزی و تخفیف‌ستانی از طریق اعتراض فرسایشی قابل مطالعه و بررسی‌اند. در موضوع مالیات‌ستانی از وکلا، ابزارسازی از قانون راهکاری است که وکلا برای اعاده تعادل با دولت و برقراری آنچه عدالت می‌دانند، از آن استفاده می‌کنند. البته ابزارسازی از قانون را نمی‌توان تنها مخصوص صنف وکلای دادگستری دانست. اما تسلط آنان بر قواعد حقوقی و ترفندهای قضایی موجب می‌شود که گرایش و قابلیت بیشتری برای ابزارسازی از قانون (حقوق‌سواری) داشته باشند.

۲-۱-۱. تمایزخواهی برای قانون‌مردان

منظور از تمایزخواهی برای قانون‌مردان این است که وکلا خود را جزء مشاغلی می‌دانند که نماد قدرت و مشروعیت، یعنی قانون را در جامعه به اجرا می‌گذارند. از این‌رو، خود را متمایز از سایر مشاغل نموده و برخورد مالیاتی سهل‌گیرانه‌تری را مطالبه می‌کنند. گویی به علت نزدیکی به قانون، خود را دارای استحقاق اضافی می‌دانند. توضیح این‌که، عادلانه بودن، یکی از اصول مالیات‌ستانی است که در نبود آن، تبعیض مالیاتی مانع بزرگی برای تحقق درآمدهای مالیاتی خواهد بود. در نظام مالیاتی ایران، عدالت افقی در مالیات‌ستانی از درآمدهای مشابه و عدالت عمودی در مالیات‌ستانی تصاعدی از درآمدهای بالاتر محقق نشده است (ایزدی و دیگران، ۱۳۹۹: ۱۷۳). وکلای دادگستری به لحاظ آشنایی نسبی با قوانین مالیاتی، از معافیت‌های گسترده مالیاتی نسبت به اشخاص در ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم^۱، معافیت‌های گسترده نسبت به درآمدهای حقوق در ماده ۹۱ قانون مذکور^۲ و معافیت‌های مندرج

۱ - ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند: ۱- وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی.

۲ - دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تامین می‌شود. ۳- شهرداری‌ها و دهیاری‌ها. تبصره- اعمال این ماده از زمان تاسیس دهیاری‌های کشور می‌باشد. مالیات‌هایی که قبل از لازم‌الاجرا شدن این قانون به دهیاری‌ها تعلق گرفته و اخذ شده است، مشمول معافیت این قانون نمی‌شود. ۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری.

۲ - ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است: ۱. روسا و اعضای ماموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و روسا و اعضای هیات‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین روسا و اعضای هیات‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و موسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و موسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند. ۲. روسا و اعضای ماموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان موسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل. ۳. کارشناس خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا موسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا موسسات بین‌المللی مذکور. ۴. کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل. ۵. حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده. ۶. هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل. ۷. نسخ شده است. ۸. مسکن

در مواد ۱۳۲ تا ۱۴۶ آن قانون، اطلاع دارند. این آگاهی موجب گسترش احساس تبعیض مالیاتی و نهایتاً فرار مالیاتی می‌شود (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۸۰). البته وکلا در مواجهه با این تبعیض‌ها، در یک فرایند دیالکتیک و در وهله نخست، اقدام به تبعیض‌ستیزی می‌کنند. اما به تدریج وارد تعامل واقع‌بینانه با آن‌ها شده و در نهایت، خودشان سردمدار تمایزخواهی به نفع وکلا می‌شوند.

بر اساس یافته‌های این تحقیق، وکلا با دو گونه تبعیض مواجه‌اند. تبعیض بیناصنفی و تبعیض درون‌صنفی. منظور از تبعیض بیناصنفی، بی‌عدالتی در مالیات‌ستانی نسبت به سایر صنوف است. تبعیض درون‌صنفی مربوط به هم‌صنفان است. درباره تبعیض بیناصنفی، مشارکت‌کننده هفتم تصریح می‌نماید: «وکلا دادگستری احساس می‌کنند قانون مالیات به طور مساوی اجرا نمی‌شود. مثلاً صنف زرگران در برابر الزامات مالیاتی اعتصاب می‌کنند^۱ و چون سرمایه‌داران کشوراند، دولت نسبت به آن‌ها کوتاه می‌آید.» همچنین مشارکت‌کننده دوازدهم به مشاهدات خود استناد نموده و معتقد است که کارخانه‌داران، مالیات نمی‌پردازند. وی بر این باور است که معافیت‌های مالیاتی به صورت بی‌ضابطه اعمال می‌شود. افزون بر این، وکلا دچار احساس تبعیض درون‌صنفی‌اند. مشارکت‌کننده نهم میزان مالیات پرداختی خودش را با معافیت وکلای مجرب‌تر مقایسه نموده و از تبعیض میان وکلا به شدت گلایه دارد. اشاره‌ی وی به اعمال تبصره ماده ۱۰۰ ق م م ۲ درباره برخی از وکلا و عدم پذیرش آن درباره بقیه است. این داده‌ها، نشان‌دهنده‌ی مقوله تبعیض‌ستیزی در میان وکلاست.

رویارویی وکلا با این واقعیت‌ها صرفاً منتهی به احساس تبعیض‌ستیزی نمی‌شود. این احساس آرمان‌خواهانه با یک رویکرد متضاد با نام واقع‌بینی مواجه می‌شود. در حقیقت «آن‌چه در فهم یک وکیل، برجسته است واقعیت‌های عینی و تجربه‌های او در نظام حقوقی، سیاسی و اقتصادی جامعه است. وکلا بیش از آن که وابسته به انتزاعیات باشند، واقع‌گرااند» (هازارد و دوندی، ۱۴۰۰: ۲۰). واقعیت تبعیض، آن چنان خود را بر اخلاقیات هنجاری وکلا تحمیل می‌کند که آن را به عنوان امری طبیعی می‌پذیرند. مشارکت‌کننده چهارم معتقد است که مودیانی که باید مالیات‌های میلیاردی بدهند، هزاران روش برای پرداختن آن دارند. مشارکت‌کننده دوازدهم با پذیرش واقعیت‌ها اذعان می‌نماید که وکلای دادگستری یا باید کل سیستم را زیر سوال ببرند و یا باید با همین سیستم تعامل کنند.

واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می‌گیرد. ۹. وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن. ۱۰. عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون. ۱۱. خانه‌های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین‌نامه‌های خاص در اختیار ماموران کشوری گذارده می‌شود. ۱۲. وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً یا به وسیله حقوق‌بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند. ۱۳. مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون. ۱۴. درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان. ۱۵. نسخ شده است. ۱۶. نسخ شده است.

^۱ - منظور ایشان اشاره به اعتصاب صنف زرگران در اردیبهشت سال ۱۴۰۳ است.

<https://www.sharghdaily.com/%D8%A8%D8%AE%D8%B4-%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%DB%8C-12/929405-%D8%A8%D8%A7%D8%B2%D8%A7%D8%B1-%D8%B7%D9%84%D8%A7-%D8%AA%D8%B9%D8%B7%DB%8C%D9%84-%D8%B4%D8%AF-%D9%85%D8%A7%D8%AC%D8%B1%D8%A7%DB%8C-%D8%A7%D8%B9%D8%AA%D8%B1%D8%A7%D8%B6-%D8%A7%D8%B9%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%A8-%D8%B7%D9%84%D8%A7%D9%81%D8%B1%D9%88%D8%B4%D8%A7%D9%86-%DA%86%DB%8C%D8%B3%D8%AA>

^۲ - تبصره - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آن‌ها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان مذکور را به‌صورت مقطوع تعیین و وصول نماید.

از منظر تحلیل دیالکتیک، اگر تبعیض‌ستیزی، تری باشد و واقع‌بینی، آنتی‌تری آن. قطعاً تمایزخواهی وکلا برای خود، سنتز خواهد بود. در سیستمی که تبعیض‌آمیز است و قرار بر تعامل با آن است. باید به هر میزان که امکان‌پذیر است خود را سزاوار تبعیض و تمایز نشان داد. در این رابطه باید توجه داشت که حداقل از دیدگاه وکلا، «وکالت، شغلی خصوصی با شئون مناصب رسمی است» (سیمایی صراف، ۱۴۰۰: ۲۴۱). وکلا خود را همکار قضات دانسته و به لحاظ جایگاه پیراقتضایی برای خود شئون خاصی قائل‌اند. مشارکت‌کننده نهم تأکید می‌نماید که وکالت دادگستری به خاطر شائن دفاع از حق و عدالت باید در امور مالیاتی از سایر مشاغل متمایز باشد. وی رفت‌وآمد وکلا به دادگستری را مایه برتری آنان دانسته و نقش وکلا در قانون‌گذاری را برجسته تلقی می‌نماید. بر همین اساس، وی خواهان فاصله طبقاتی میان وکلا و سایر مشاغل است. از این گونه اظهارات می‌توان فهمید که وکلا برای خود به عنوان «قانون‌مرد»، نوعی استحقاق اضافی برای بهره‌مندی از معافیت‌ها را قائل‌اند. برخی از وکلا، سخت‌گیری مالیاتی بر وکلا را منافی استقلال وکلا می‌دانند. مشارکت‌کننده ششم، برخورد مالیاتی مشابه سایر مشاغل آزاد را مایه شان‌زدایی از وکالت و تاجرپنداری وکلای دادگستری محسوب نمود. در واقع، قانون‌مردی، شانی است که وکلای دادگستری بعضاً به علت انتساب خود به آن، برای مقابله با مالیات‌ستانی دولت از آن خرج می‌کنند.

۲-۱-۲. تشخیص‌گریزی (پنهان‌سازی درآمد)

برخی از وکلای دادگستری در راستای راهبرد تمایزخواهی، تدابیری را جهت تشخیص‌گریزی مالیاتی اتخاذ می‌کنند. «منظور از تشخیص مالیات، محاسبه مبلغ مالیات است که مودی باید پرداخت کند. این امر مستلزم شناسایی و ارزیابی مآخذ مالیات (درآمد وکالت) و سپس اعمال نرخ قانونی (۱۵ درصد) بر آن است» (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۶۷). وکلا از تدابیر مآخذپوشی و رسیدگی‌زدایی برای ممانعت از تشخیص درست مالیات متعلقه و یا اختلال در آن استفاده می‌کنند. در این جا مآخذ مالیات یعنی درآمدی که مشمول مالیات‌ستانی است. بنابراین منظور از مآخذپوشی، همان کتمان درآمد وکالتی است. وکلا، به لحاظ تکالیف شغلی موظف به رازداری و مخفی‌کاری‌اند.^۱ از این نظر، مآخذپوشی کاملاً با فرهنگ شغلی ایشان سازگار است. تدابیر مآخذپوشی ناظر به دو مرحله ثبت حق‌الوکاله و دریافت آن است.

در مرحله ثبت حق‌الوکاله در ابتدا معمولاً «اجتناب مالیاتی»^۲ رخ می‌دهد که در آن وکلا سعی می‌کنند در پرونده‌هایی وکالت کنند که یا امکان مالیات‌ستانی کمتری داشته باشند و یا اساساً نیازی به قرارداد وکالت دادگستری و ابطال تمبر مالیاتی نداشته باشد. در این موارد به ظاهر فرار مالیاتی رخ نمی‌دهد. اما در شغل وکالت عملاً مآخذپوشی رخ می‌دهد. مثلاً مشارکت‌کننده پانزدهم تصریح می‌نماید که وکلا به جای وکالت در مطالبه وجه یا وکالت در اموال منقول، تمایل بیشتری به اعمال وکالت در پرونده‌های ملکی یا ثبتی دارند. پرونده‌های ملکی به این علت که ارزش منطقه‌ای ملک، ملاک تعیین بهای خواسته بوده و پوشش مناسبی برای اخفای

^۱ - علاوه بر ماده ۳۰ قانون وکالت مصوب ۱۳۱۵ و بند ۲ ماده ۸۱ آیین‌نامه لایحه قانونی استقلال کانون وکلای دادگستری که افشای اسرار موکل از سوی وکیل را تخلف انتظامی می‌دانند. ماده ۶۴۸ قانون تعزیرات نیز آن را جرم و مستحق مجازات کیفری دانسته است. همچنین اتحادیه بین‌المللی کانون‌های وکلا در سال ۱۹۵۶ منشور بین‌المللی تعهدات اخلاقی وکلا را در ۲۱ فصل تدوین نموده است، که یکی از مهمترین تعهدات اخلاقی وکیل دادگستری، رازداری و حفظ محرمانگی اطلاعات موکلان است (سلیمیان و احمدیان، ۱۳۹۴: ۲۱۱).

^۲ - در علم اقتصاد «اجتناب مالیاتی» را در جلوه‌هایی مانند سرمایه‌گذاری سرمایه‌داران در حوزه‌ها یا کشورهای مثال می‌زنند که نرخ مالیات‌ستانی پایین‌تری دارند (آل محمد و دیگران، ۱۳۹۹: ۳۹).

درآمد واقعی و کالتی است. همچنین در پرونده‌های ثبتی همان گونه که مشارکت کننده فوق اظهار می‌دارد «در ادارات ثبت، قرارداد وکالت دادگستری را قبول ندارند و می‌گویند باید وکالت محضری ارائه شود و بابت این‌ها مالیاتی نباید پرداخت شود.»

در صورتی که اجتناب مالیاتی برای مآخذپوشی امکان‌پذیر نباشد، تلفیقی از «ثبت‌پرهیزی» و «ثبت‌هراسی» در دستور کار قرار می‌گیرد. مشارکت کننده ششم اظهار می‌دارد که وکلا، مبلغ واقعی حق‌الوکاله را در قرارداد الکترونیک ثبت نمی‌کنند بلکه قرارداد مالی دیگری با وی منعقد نموده و یا تحت عنوان حق‌المشاوره با وی قرارداد می‌بندند. مشارکت کننده نهم نیز بیان داشت که وی در قرارداد الکترونیک به قرارداد مالی غیرالکترونیک ارجاع می‌دهد تا قرارداد اخیرالذکر دارای اعتبار شود. در صورتی که موکل اصرار بر درج مبلغ واقعی در قرارداد الکترونیک داشته باشد، برخی از وکلا از تحمیل هزینه مالیات برای منصرف‌سازی موکل از خواسته‌اش (ثبت‌هراسی) استفاده می‌کنند. مشارکت کننده چهارم تصریح نمود: «به موکل می‌گویم اگر شما تمایل دارید که ما مبلغ حقیقی را بزنیم بایستی هزینه‌های مازادش (مالیاتش) را هم پذیرا باشید بعضی از موکل‌ها می‌گویند نه ما نیازی نداریم. اگر بخواهند، من از ایشان دست نوشته می‌گیرم». در هر صورت، وکلا از تحویل نسخه‌ای از قرارداد مالی به موکل اجتناب می‌نمایند. در مرحله دریافت حق‌الوکاله، «پنهان‌سازی درآمدها» در دستور کار وکلا قرار می‌گیرد. روش‌هایی نظیر اخذ مال یا سکه به جای وجه نقد، اخذ درصدی از محکوم‌به در راستای عدم استفاده واقعی از پایانه فروش و رصدگری درآمدها رایج‌اند. مشارکت کننده اول بیان می‌دارد که وکلا معمولاً از شماره حساب بستگان خود به جای حساب شخصی استفاده می‌کنند. مشارکت کننده هجدهم نیز اظهار نمود که وکلا تا جایی با حساب بانکی خود کار می‌کنند که به سقف معافیت مالیاتی نرسد.

به علت آشنایی نسبی وکلا با مقررات مالیاتی و سازوکارهای رسیدگی‌های مالیاتی، وکلا از روش‌ها و امکانات قانونی برای دور زدن رسیدگی مالیاتی نیز استفاده می‌کنند. رسیدگی‌زدایی، راهبردی است که به موجب آن، وکلا از طریق محاسبه‌پرهیزی، سعی در عدم رسیدگی به درآمدهای وکالتی خود دارند. منظور از محاسبه‌پرهیزی، استفاده از امکانات قانونی نظیر تبصره ماده ۱۰۰ ق م م برای جلوگیری از روند تشخیص مالیات است. مشارکت کننده سیزدهم بیان داشت که با توجه به عدم ذکر مبالغ واقعی حق‌الوکاله‌ها در قراردادهای موفق شده از طریق اعمال تبصره ماده ۱۰۰، جلوی رسیدگی به درآمدهای مشمول مالیات خود را بگیرد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، رسیدگی‌زدایی مکمل مآخذپوشی است.

۳-۱-۲. تخفیف‌ستانی از طریق اعتراض فرسایشی

وکلا دادگستری با توجه به اطلاعات حقوقی خود درباره مراحل متعدد و طولانی رسیدگی مالیاتی، در صدد کاهش مالیات واقعی از طریق اعتراض‌های فرسایشی برمی‌آیند. زمانی که وکیل دادگستری نتواند از طریق تشخیص‌گریزی، مانع مالیات‌ستانی دولت شود. به دنبال راهکارهایی برای خارج ساختن برگه تشخیص مالیاتی از وضعیت لازم‌الاجرا و دستیابی به تخفیفاتی است که منافع وی را تامین سازد (ولیدی، ۱۳۹۳: ۲۵۳). این هدف از طریق اعتراض مودی امکان‌پذیر است. در نظام دادرسی مالیاتی، مودیان هفت مرحله حق اعتراض دارند. در مراحل اولیه قانوناً امکان مصالحه با سازمان امور مالیاتی وجود دارد. ۱- رسیدگی مسئول مالیاتی طبق ماده ۲۳۸ ق م م. ۲- هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، ۳- هیئت حل اختلاف تجدیدنظر، ۴- شورای عالی مالیاتی ماده ۲۱۶ ق م م. ۵- هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق م م. ۶- شعبه بدوی دیوان عدالت اداری و در نهایت ۷- شعبه تجدیدنظر دیوان عدالت اداری (مجدآبادی فراهانی، ۱۴۰۱: ۱۱۷). مودی طبق ماده ۲۳۸ ق م م. می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگه تشخیص، با ارائه اسناد و مدارک، تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اگر تاثیری نداشت. مسئول مربوطه باید پرونده را به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع دهد. رای این هیئت، طبق ماده ۲۴۷ ق م م. ظرف ۲۰ روز قابل اعتراض در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر است. به علاوه،

طبق ماده ۲۵۱ قانون مذکور، مودی می تواند ظرف یک ماه از ابلاغ رای قطعی هیئت حل اختلاف تجدیدنظر، با استناد به عدم رعایت قوانین و مقررات یا نقص رسیدگی، به شورای عالی مالیاتی شکایت نماید. طبق بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری، آراء قطعی هیئتهای حل اختلاف مالیاتی در دیوان عدالت اداری قابل اعتراض و رسیدگی قضایی است (رستمی، ۱۳۹۷: ۱۸۴).

راهکار وکلا برای تخفیف ستانی در وهله نخست، اعتراض و مراجعه به مدیران کل مالیاتی و معاونان ایشان است که طبق ماده ۲۳۸ ق م م پیش بینی شده است. این سازوکار را می توان نمونه ای از مدل ترمیمی دانست. در واقع رسیدگی به اعتراض مودی، ابتدا به صورت اداری انجام می شود. مقنن در ماده فوق، برای جلوگیری از ورود پرونده به مرحله رسیدگی شبه قضایی، اتلاف منابع و وقت و جهت تسریع در وصول مالیات، حل اختلاف به روش اداری و سازش را سفارش نموده است (ابراهیمی، ۱۴۰۲: ۱۳). منتها برخی از وکلا نه در قالب یک فرایند ترمیمی و پذیرش خطای مالیاتی بلکه با سوءاستفاده از چنین سازوکاری در قالب ابزارسازی از قانون به دنبال مع یا کاهش مالیات ستانی دولت اند. این وکلا و از جمله مشارکت کننده هشتم، پیش بینی قانونی امکان توافق با سازمان امور مالیاتی را نشانه ای اقرار دولت به عدم استحقاق خود و عدم دقت در «مالیات ستانی» می دانند. مشارکت کننده دوازدهم تصریح می نماید: «برای چی من باید بتوانم با رئیس صحبت کنم و مالیاتم به یک پنجم مبلغ اولیه تقلیل یابد؟ خب اگر دولت مستحق دریافت مالیات بوده، این بخشش چیست؟»

اعتراض، از طریق مرافعه و قرار گرفتن در موقعیت مدعی امکان پذیر است. یعنی همان اقدامی که وکلا در آن تخصص دارند. آن ها کاملاً آگاه اند که میان حقیقت مطلق و حقیقت قضایی (آنچه واجد دلیل اثباتی است) کم و بیش تفاوت وجود دارد (مولودی و حمزه هویدا، ۱۳۹۱: ۸۶). با توجه به کاستی های سازمان امور مالیاتی در امکان اثبات درآمد مشمول مالیات، وکلا با قدرت کامل به تشخیص مالیات خود اعتراض نموده و برای پرداخت به دولت، از سازمان امور مالیاتی، مطالبه ای دلیل می کنند. مشارکت کننده بیست و یکم اظهار می دارد: «ما وکلا چون مدام به دادگاه می رویم، نزد ماموران و میزبان مالیاتی ترسی نداریم. اما در اداره دارایی این جالب نیست که (به جای ارائه دلیل اثبات مالیاتم) حاضر به توافق اند.» مشارکت کننده هشتم با اشاره به فقدان دلیل اثباتی و اشتباهات محاسباتی در اداره مالیات، تاکید نمود: «اصولاً مشکل اداره دارایی این است که دلیل محکمی برای مالیات گرفتن ندارد». مشارکت کننده بیست و یکم اذعان نمود که: «اصولاً وکلا فرهنگ دور زدن قانون را دارند». بدین ترتیب، اعتراض و مرافعه بیش از آن که روشی ترمیمی یا شیوه ای برای احقاق حق و تعیین مالیات واقعی باشد، یکی از تدابیر تخصصی ابزارسازی از قانون برای منع یا کاهش دست یابی دولت به درآمدهای مالیاتی است.

البته روش های تخفیف ستانی صرفاً به کاهش مبلغ مالیات محدود نمی شود. مودیان به طور عام و وکلا به طور خاص، گاه با اعتراض های واهی سعی در به تاخیر انداختن زمان پرداخت مالیات دارند تا با توجه به نرخ تورم، فشار مالی کمتری را متحمل شوند (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۲۰). اگرچه شاید این مطلب به ذهن برسد که در تخفیف ستانی، بالاخره مالیات پرداخت می شود و نباید آن را مصداق مالیات گریزی دانست. اما تخفیف هایی که بدون استحقاق واقعی و در اثر اعتراضات بی مورد، اطاله و چانه زنی، به مودی داده می شود موجب نپرداختن بخشی از مالیات کامل اوست. حتی در تاخیر انداختن زمان پرداخت مالیات، یک مالیات گریزی پنهان رخ می دهد. مبلغی که در اثر تورم، بی ارزش شده و با تاخیر چندساله پرداخت می شود را نمی توان معادل مالیات پردازی درست و کامل دانست.

۲-۲. پیامدهای «ابزارسازی از قانون»

منظور از پیامدها، در نظریه‌ی زمینه‌ای، مقوله‌هایی‌اند که در اثر اتخاذ راهبردها حاصل می‌شوند. بر اساس یافته‌های تحقیق، مقوله‌هایی اعم از هم‌گرایی دولت‌ستیزانه، پیش‌برد رقابت مالی از طریق صورت‌گرایی قانونی و بی‌اعتمادی‌گستری به عنوان پیامدهای راهبردهای بالا استخراج شدند.

۱-۲-۲. هم‌گرایی دولت‌ستیزانه

ابزارسازی از قانون در میان برخی از وکلا به تدریج تبدیل به فرهنگی می‌شود که اثر مستقیم آن، هم‌گرایی دولت‌ستیزانه است. این پیامد نشان‌دهنده آن است که این وکلا بر مبنای دولت‌ستیزی با یکدیگر هم‌گرا می‌شوند. اتحادی بر پایه خودستمدیده‌پنداری صنفی برای مقابله با دولت شکل می‌گیرد. این هم‌گرایی بعد از پدیده «بیگانگی از دولت» رخ می‌دهد. تصور داشتن منافع متضاد با دولت، مضمون اصلی بیگانگی از دولت را می‌سازد. بیگانگی مردم از دولت، زمانی شکل می‌گیرد که عملکرد دولت، نتیجه اراده واقعی آنان نباشد (موسوی و مبارکی، ۱۳۹۶: ۱۶۴). این بیگانگی از دولت، در یک فضای گروهی تبدیل به هم‌گرایی می‌شود. در واقع، مالیات‌دهندگانی که در ارتباط با هم‌گروه‌هایی‌اند که فرار مالیاتی می‌کنند احتمال بیشتری برای فرار مالیاتی آنان وجود دارد. یعنی هنجارها و انتظارات گروهی در هم‌گرایی‌ها موثراند (کریمی پتانلار و دیگران، ۱۳۹۴: ۶۸).

هم‌گرایی با همدلی صنفی آغاز می‌شود. مشارکت‌کننده بیستم با نارضایتی همکاران وکیل از روند مالیات‌ستانی، اظهار همدلی می‌نماید. این همدلی، زمینه‌ای برای هم‌یاری جهت پیش‌گیری از «ستم‌دیدی از دولت» ایجاد می‌کند. مشارکت‌کننده یازدهم بیان داشت که در صورتی که برای اخفای درآمد وکالتی خود دچار مشکل شود چندان نگرانی به خود راه نمی‌دهد چون مطمئن است که سایر همکاران، راه‌هایی برای حل این مشکل دارند. مشارکت‌کننده بیستم اظهار می‌دارد که وکلا، روش‌های مالیات‌گریزی را از یک‌دیگر می‌آموزند. بدین ترتیب، می‌توان شاهد شکل‌گیری نوعی هم‌گرایی صنفی در میان برخی از وکلا بود که ضد دولت است. برخی از وکلا و از جمله مشارکت‌کننده ششم، دولت ایران را یک دولت رانتی نفتی می‌دانند که مودیان نباید هزینه‌های آن را تقبل کنند. از این منظر، هم‌گرایی وکلا، واکنشی به رفتارهای دولت است. دولتی که از رانت نفت استفاده می‌کند نیاز اساسی به مالیات‌ستانی احساس نمی‌کند و از آن‌جا که دلیلی برای پاسخ‌گویی به مردم نمی‌بیند، به تدریج نهادهای مدنی حقوقی نظیر قانون وکلای دادگستری را تضعیف می‌کند. یکی از مصادیق تضعیف، بی‌ضابطگی در مالیات‌ستانی است. تضعیف یا تخریب این نهادها باعث درهم‌ریزی رفتارهایی می‌شود که باید توسط این نهادها کنترل می‌شده است. در چنین فضای بی‌نهادی به تدریج اعضای این نهادها با هم‌گرایی دست به تخریب نهادهای دولتی - از جمله مالیات - می‌زنند. (قلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۸: ۲۳۹).

۲-۲-۲. پیش‌برد رقابت مالی از طریق صورت‌گرایی قانونی

در کنار هم‌گرایی صنفی وکلا بر ضد دولت، که در مقابل مالیات‌ستانی دولت دنبال می‌شود، برخی از وکلا از طریق صورت‌گرایی قانونی به پیش‌برد رقابت مالی با هم‌صنفان و سایر صنوف می‌پردازند. وقتی وکلا می‌بینند که دولت به جای ارائه واقعی خدمات، تظاهر به ارائه‌ی آن می‌کند. آن‌ها نیز به جای پایبندی واقعی به قانون مالیات، تظاهر به رعایت آن می‌کنند. تا از این طریق، وجوه کمتری به عنوان مالیات پرداخت کنند و بتوانند پیشرفت مالی بیشتری را در مقایسه با دیگران تجربه نمایند. در نتیجه می‌توان شاهد صورت‌گرایی قانونی بود که در آن، به جای قانون، صورتک قانون رعایت می‌شود. فرم‌ها و جداول مالیاتی ظاهراً کامل و به موقع تکمیل می‌شوند ولی تنها صورت قانون رعایت می‌شود. رابطه میان صورت‌گرایی قانونی و مالیات‌گریزی، رابطه‌ای دوسویه است. نه تنها صورت‌گرایی موجب پیدایش اخلاق آیین‌نامه‌ای و تظاهرآمیز شده و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد (خادم و همکاران، ۱۳۹۳: ۳۰). افزایش فرار مالیاتی نیز قانون را در دید وکلا، به امری فرمالیته فرو می‌کاهد که رعایت صورت آن به جای محتوای آن کافی

است. مشارکت‌کننده پنجم به ریاکاری قانونی از سوی وکلا اذعان می‌کند. مشارکت‌کننده دوازدهم اظهار داشت که وی در ابتدای کار وکالت واقعا مالیات قانونی خود را پرداخت می‌نموده و تمایلی به ریاکاری قانونی نداشته است. اما پس از مشاهده تبعیض مالیاتی و احساس خودستمدیده‌گی، به تدریج به رعایت صورت قانون اکتفا نموده است. مشارکت‌کننده بیستم نیز در عین اذعان به فرار مالیاتی و موجه دانستن آن، تاکید کرد که ظاهر قانون را رعایت نموده و در زمان مقرر، اظهارنامه کامل مالیاتی را ثبت و ارسال می‌نماید. وی اظهار می‌کند که برخورد اداره مالیات موجب دروغ‌گو شدن وکلا در زمینه مالیات می‌شود. بدین ترتیب، استفاده ابزاری از قانون در میان وکلا گسترش می‌یابد. در نهایت، صورت‌گرایی موجب پیدایش ریاکاری می‌شود یعنی ویژگی شخصیتی که در آن افراد در ظاهر قواعد را رعایت می‌کنند تا بتوانند در فرصت مقتضی آن‌ها را نقض کنند.

به هر میزان صورت‌گرایی قانونی در قبال مالیات‌ستانی بیشتر باشد، پول بیشتری برای پیشی گرفتن در رقابت مالی پس‌انداز می‌شود. واقعیت این است که فرار مالیاتی در کوتاه مدت بر پس‌انداز بخش خصوصی تاثیر مثبت دارد (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۱۳۵). رقابت مالی وکلا بر پایه‌ی انتظار درآمد بالا از شغل وکالت شکل می‌گیرد. مشارکت‌کننده نهم تصریح می‌دارد: «کسی که درس خوانده و وکیل شده و از پس آزمون‌های حقوقی برآمده نمی‌خواسته که یک زندگی کارمندی داشته باشد». وی اذعان می‌نماید که در نگرش وکلا به مالیات‌گریزی، رقابت مالی باهم‌صنفان موثر است. مشارکت‌کننده پنجم اظهار می‌دارد که بعضی از وکلا با بی‌انصافی، حق‌الوکاله بالا می‌گیرند اما مالیاتش را نمی‌پردازند. مشارکت‌کننده چهاردهم به احتمال بیکاری و عدم وجود پرونده اشاره نموده و پرداخت مالیات واقعی را موجب عسر و حرج وکیل می‌داند. از نظر رقابت مالی با سایر صنوف، معمولا وکلا با پزشکان رقابت می‌کنند. مشارکت‌کننده یازدهم معتقد است که پزشکان در مقایسه با وکلا، به راحتی از پرداخت مالیات می‌گریزند و درآمد بسیار بیشتر و زندگی مرفه‌تری دارند. بنابراین، وکلا با مالیات‌گریزی رقابت مالی هم‌پایه‌ای را با سایر صنوف پیش می‌برند.

۳-۲-۲. بی‌اعتمادی گسری (گسترش بی‌اعتمادی)

اعتماد، احساس اطمینان از حمایت دیگران بر مبنای تعهد، صداقت و مسئولیت‌پذیری است. چنین ویژگی در یک جامعه منظم، صادق و دارای همبستگی امکان‌پذیر است (خلیلی اردکانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۱۳). یکی از ریشه‌های بی‌اعتمادی، بی‌قانونی است. زیرا اعتماد مبتنی بر پیش‌بینی‌پذیری رفتارهاست و این امر با قانون‌مندی امکان‌پذیر است. مالیات‌گریزی موجب در پیش گرفتن تدابیری از سوی وکلای متخلف می‌شود که علاوه بر دولت، شهروندان را نیز به آن‌ها بی‌اعتماد می‌سازد. برای نمونه می‌توان به عدم درج مبلغ واقعی حق‌الوکاله در قراردادهای الکترونیک اشاره نمود. عدم انجام این کار به ضرر موکلان است. زیرا آنان برای طرح دعوا علیه طرف مقابل جهت مطالبه هزینه‌های دادرسی و از جمله حق‌الوکاله از آن طرف، نیازمند مستند قانونی (قرارداد الکترونیک با درج مبلغ واقعی) اند. مشارکت‌کننده نوزدهم اظهار می‌دارد که وکلا از چهل موکلان درباره امکان مطالبه هزینه دادرسی و از جمله حق‌الوکاله از طرف مقابل، سوءاستفاده نموده و اطلاعات و مدارک کاملی در اختیار آنان قرار نمی‌دهند و زمانی که موکلان متوجه دروغ‌گویی وکلا در این باره می‌شوند نسبت به آنان بدبین می‌شوند. بی‌اعتمادی به وکلا، نقطه‌ی آغاز بی‌اعتمادی در جامعه نیست. اما اهمیت آن از آن رو است که شهروندان، وکلا را قانون‌یاران جامعه می‌دانند و در صورت بی‌اعتمادی به آنان، تکیه‌گاهی برای پناه‌بردن به قانون نمی‌یابند. از این رو، بی‌اعتمادی به وکیل در بی‌اعتماد شدن شهروندان نسبت به حاکمیت قانون موثر است.

بی‌اعتمادی اجتماعی نه تنها، یکی از پیامدهای ابزارسازی از قانون برای مالیات‌گریزی است. بلکه در یک رابطه‌ی برهم‌کنشی و دوسویه، یکی از عوامل آن نیز به‌شمار می‌آید. زیرا بی‌اعتمادی اجتماعی بستری عمومی است که در آن عموم مردم و از جمله وکلای دادگستری اعتماد چندانی به نهادهای رسمی و در راس آن‌ها دولت ندارند. در چنین بستری، استحقاق‌زدایی از دولت و مالیات‌گریزی، به‌طور گسترده‌ای مجال ظهور می‌یابد. به‌طور خاص، بی‌اعتمادی تاثیر مهمی در افزایش احساس بی‌ضابطگی نسبت به عملکرد دولت دارد. علاوه‌بر تاثیرگذاری بر دیدگاه منفی مردم نسبت به دولت، بی‌اعتمادی اجتماعی تاثیرات مخربی بر دیدگاه

افراد نسبت به قانون‌مندی یک‌دیگر دارد. مردم اعتمادی به رعایت قانون مالیات از سوی وکلای دادگستری ندارند و متقابلاً وکلای دادگستری نیز اعتمادی به مالیات‌پردازی سایر صنوف ندارند. گسترش بی‌اعتمادی، همبستگی اجتماعی را هدف قرار می‌دهد و تضعیف همبستگی اجتماعی، مالیات‌گریزی را افزایش می‌دهد.

نتیجه‌گیری

مسئله «مالیات‌گریزی» وکلای دادگستری را نمی‌توان صرفاً یک تخلف فردی یا صنفی تفسیر کرد. بلکه باید آن را پاسخی علیه یک نظام ناعادلانه مالیاتی و حکمرانی ناکارآمد دانست. زیرا امروزه نظام حکمرانی در ایران به‌گونه‌ای است که از نظر شاخص اثربخشی دولت یعنی کیفیت خدمات عمومی و رعایت تعهدات مربوطه بسیار ضعیف است (کریمی پتانلار و همکاران، ۱۳۹۴: ۷۱). در قانون مسئله مالیات‌گریزی، یک «چرخه معیوب مشروعیت» قرار دارد. دولت از طریق پیمان‌شکنی مالیاتی (هزینه نکردن مالیات در مسیر رفاه عمومی) و بی‌ضابطگی مالیات‌های تخمینی، اعتماد وکیل را به «انصاف سیستم» از بین می‌برد. در پاسخ، وکیل با توسل به مشروعیت نافرمانی در وضعیت بی‌قدرتی حقوقی، اقدام دولت را نه «مالیات‌ستانی» که «خراج‌ستانی» قلمداد می‌کند. این نگاه، با فشار فرسایش اخلاقی ناشی از حس مغبون‌شدگی تشدید شده و در نهایت، وکیل برای «اعاده تعادل» و تحقق عدالت شخصی‌شده، به «ابزارسازی از قانون» (مانند ثبت‌پرهیزی و اطاله دادرسی مالیاتی) روی می‌آورد. این فرآیند، نمونه‌ای عینی از «تضاد دولت و ملت» است که در آن، خودکامگی دولت و خودسری شهروندان یکدیگر را تقویت کرده و به جای حاکمیت قانون، به رویارویی و تضعیف کلی همبستگی اجتماعی می‌انجامد. البته یافته‌های این تحقیق را نمی‌توان به طور صد در صد به تمامی وکلای دادگستری تعمیم داد. وکلای دادگستری اعضای یک نهاد مدنی بسیار مهم و سرنوشت‌سازند. تخلفات مورد اشاره در این تحقیق را نمی‌توان به معنای سیطره‌ی بی‌قانونی در میان وکلای دادگستری تفسیر نمود. بلکه باید در نظر داشت که در بسیاری از موارد، خدمات حقوقی و اقدامات وکالتی وکلای دادگستری مانع از بی‌قانونی‌ها و ستم‌هایی بر شهروندان شده است.

نتایج این تحقیق، با نتایج مطالعات پیشین درباره تضاد دولت و ملت در ایران هم‌سو است. نظریه تضاد دولت و ملت در ایران، معتقد است که خودکامگی دولت در ایران، با نوعی خودسری از سوی افراد جامعه ایرانی همزمان شده است. از یک‌سو دولت، قانونمند نیست و از سوی دیگر افراد جامعه، تمایل به بی‌قانونی دارند. دو رویکردی که به همبستگی ختم نمی‌شود بلکه رویارویی و تضاد را افزایش می‌دهد (کاتوزیان، ۱۳۹۶). به نظر می‌رسد راهکار حل مساله مالیات‌ستانی، ابزارسازی از قانون نیست. زیرا خودسری و هرج‌ومرج افراد جامعه باعث تشدید خودکامگی دولت می‌شود. خودسری و ابزارسازی از قانون، به معنای پذیرش بی‌قانونی دولت است. بی‌قانونی دولت بر پایه بی‌توجهی به مصالح عمومی و منافع ملی است. خودسری نیز بر خودمداری و تمایزطلبی استوار است. به نظر می‌رسد راهکار درست و اثربخش، پاسخ‌گو نمودن دولت از طریق مطالبه خدمات عمومی به وسیله تشکل‌های صنفی و اصلاح ساختارها و فرایندهای آسیب‌زای دولت است.

با توجه به نتایج این تحقیق، می‌توان پیشنهادات زیر را برای نهادهای حکومتی و مالیاتی ارائه نمود. ۱- شفاف‌سازی و پاسخ‌گویی در هزینه‌کرد مالیات‌ها؛ ایجاد یک «سامانه شفاف تخصیص و هزینه‌کرد مالیات» که به‌طور مشخص نشان دهد مالیات‌های دریافتی از اصناف مختلف (از جمله وکلا) در چه پروژه‌های رفاهی، عمرانی یا خدماتی هزینه می‌شود. این اقدام مستقیماً به مقوله «پیمان‌شکنی مالیاتی دولت» پاسخ می‌دهد. ۲- اصلاح ساختار مالیات‌های تخمینی؛ تشکیل «کمیته‌های تعیین ارزش حق‌الوکاله» با حضور نمایندگان قانون وکلای دادگستری، قضات و کارشناسان مالیاتی برای تعیین عادلانه ارزش مواردی که به صورت تخمینی مشمول مالیات می‌شوند. این کار «بی‌ضابطه‌بینی» را کاهش می‌دهد. ۳- بازنگری در مالیات دوره کارآموزی؛ بررسی طرح‌های تشویقی یا معافیت‌های پلکانی برای کارآموزان وکالت به منظور کاهش «فشار فرسایش اخلاقی» و حس

مغبون‌شدگی در همان ابتدای ورود به حرفه. به علاوه پیشنهادات زیر برای کانون وکلای دادگستری می‌تواند اثربخش باشد. ۱- ایجاد «کارگروه دیده‌بانی مالیاتی»؛ این کارگروه می‌تواند سه نقش کلیدی ایفا کند: الف) جمع‌آوری و مستندسازی سیستماتیک موارد «بی‌ضابطه‌بینی مالیاتی» برای ارائه به مراجع ذی‌ربط. ب) ارائه آموزش‌های تخصصی مالیاتی به وکلا برای رویارویی قانونمند با چالش‌ها. ج) پیگیری حقوقی جمعی برای احقاق حقوق مالیاتی وکلای دادگستری. ۲- تبیین و ترویج «اخلاق‌نامه مالیاتی حرفه‌ای»؛ تدوین منشوری که میان «مقاومت در برابر قوانین ناعادلانه» و «تخلف مالیاتی صرف» تمایز قائل شود و بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی وکلا در قبال نظام مالیاتی تأکید کند. برای تحقیقات آینده پیشنهاد می‌شود مطالعه‌ای با عنوان زیر انجام شود: «الگوهای موفق تعامل صنف وکالت و نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه»؛ استخراج درس‌آموخته‌ها و ارائه مدل‌های بومی قابل اجرا برای ایران.

تعارض منافع

بنابر اظهار نویسنده، این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر بدون هیچ‌گونه حمایت مالی نوشته شده است.

سپاسگزاری

نگارنده از تمامی وکلای دادگستری که در مصاحبه‌ها مشارکت نمودند، سپاسگزاری می‌نماید. همچنین نگارنده از کتابخانه تخصصی حقوق و علوم جنایی استاد دکتر علی حسین نجفی ابرندآبادی در دانشگاه یزد، بابت امکان استفاده از منابع تخصصی مرتبط با موضوع پژوهش، قدردانی و تشکر می‌نماید.

فهرست منابع

ابراهیمی، شهرام. (۱۴۰۲). پاسخ واکنشی دوگانه در برابر بزه - تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه. آموزه‌های حقوق کیفری، ۲۰(۲۵)، ۳۸-۳.

<https://doi.org/10.30513/cld.2023.4858.1783>

ابراهیمی، شهرام. (۱۳۹۲). تحلیل جرم شناختی جرایم ماموران نظام مالیاتی از منظر فنون خنثی سازی. در: ابراهیمی، شهرام (به کوشش) مجموعه مقالات همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور، چ اول، تهران: نشر میزان ۱۵-۳۰.

احمدی موسوی، سیدمهدی. (۱۳۹۷). بازماندگی فرهنگ مالیات و بزهکاری مالیاتی. در: نیازپور، امیرحسن (به کوشش) سیاست جنایی در برابر بزهکاری اقتصادی، چ اول، تهران: میزان ۳۳-۴۹.

احمدی موسوی، سید مهدی و عبدالرحیمی، فرشته. (۱۴۰۲). تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی. پژوهش‌های حقوقی، ۲۲(۵۳)، ۴۱۷-۴۴۲.

<https://doi.org/10.48300/jlr.2023.171843>

استراوس، آنسلم و کورین، ژولیت (۱۳۹۷). مبانی پژوهش کیفی؛ فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای، برگردان: ابراهیم افشار، چاپ هفتم، تهران: نشر نی.

آل محمد سیده فاطمه، تاجمیر ریاحی حسین. (۱۳۹۹). واکاوی و نقد سیاست جنایی جرایم مالیاتی. پژوهشنامه مالیات. ۲۸ (۴۶): ۵۰-۲۵:

ایزدی، سلمان، رحمت الهی حسین، حبیب نژاد سیداحمد. (۱۳۹۹). الگوی مطلوب تمکین مالیاتی در ایران: الگوی ترکیبی. پژوهشنامه مالیات، ۲۸ (۴۵): ۱۵۵-۱۸۱.

بهرامی نسب، بهزاد، حسنی، علیرضا و پناهی، محبوب (۱۳۹۳). تحلیلی بر فرار مالیاتی وکلای دادگستری. فصلنامه دانش انتظامی سمنان، سال چهارم، شماره ۱۴. ۹۳-۱۰۶.

حیدرزادی حسین، خداپناه مسعود، منتظر حجت امیرحسین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی در اقتصاد ایران با رویکرد اقتصادسنجی بیزین. پژوهشنامه مالیات، ۳۰ (۵۳): ۹۷-۱۲۲.

خادم حمید، لاری دست بیاض محمود، عدلی علی، مرویان حسینی زهرا. (۱۳۹۳). بررسی رفتار اخلاقی مودیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست مدرن. پژوهشنامه مالیات، ۲۲ (۲۴): ۹-۳۵.

خزایی، سیدعلی، اسدیان، احمد و سالاریان، جهانبخش. (۱۳۹۶). تعهد وکیل به صداقت در دادرسی عادلانه در پرتو روانشناسی وکالت. پژوهش‌های اخلاقی، سال ۸، شماره ۱، ۶۶-۸۹.

خلیلی اردکانی، محمد علی، آروین، بهاره و توسلی فرشته، فرزاد. (1396). اعتماد اجتماعی و عوامل مرتبط با آن (مطالعه پیمایشی جوانان شهر مشهد). فصلنامه علوم اجتماعی، ۲۴ (۷۶): ۱۱۱-۱۴۴.

<https://doi.org/10.22054/qjss.2017.7680>

دادگر، یدالله و مهرگان، نادر. (۱۳۹۸). مالیه عمومی و اقتصاد دولت، چاپ اول، تهران: نور علم.

دورکین، رونالد (۱۳۷۹). نافرمانی مدنی، برگردان: محمد راسخ، مجله کیان، شماره ۵۱.

رحیمی نژاد، اسمعیل، آقایی، مهدی و قلی پور، غلامرضا. (۱۳۹۴). نظریه خنثی سازی جرم و ارتباط آن با عدالت ترمیم. فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، 3(11)، ۸۵-۱۱۲.

رستمی، ولی. (۱۳۹۷). مالیه عمومی، چاپ ششم، تهران: میزان.

رستمی، ولی. (۱۳۸۷). اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران. مطالعات حقوق خصوصی، ۳۸ (۳)، ۱۶۵-۱۸۹.

زارع، علیرضا، افشانی، سیدعلیرضا، اسلامی، حسین، توتونچی، جلیل و روحانی، علی. (۱۴۰۱). از وارونگی تا واسازی مالیات ستانی-مالیات دهی ایده آل، به سوی یک نظریه زمینه‌ای. جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، ۱۱ (۱)، ۵۹-۸۷.

<https://doi.org/10.22034/jeds.2022.48896.1589>

سلیمیان، ابوالفضل و احمدیان، سعید (۱۳۹۴). وکالت و حق داشتن وکیل در فرایند دادرسی، تهران: مجد.

سیدنورانی، سید محمد رضا. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

- سیمایی صراف، مرتضی. (۱۴۰۰). مروری بر تکالیف مالیاتی وکلای دادگستری. وکیل مدافع، ۱۱(۲۱)، ۲۴۱-۲۵۴.
- شیرخدائی میثم، خلیلی پالندی فرشته، شیرازی هاجر. (۱۳۹۵). بازاریابی اجتماعی در سازمان امور مالیاتی: تبیین نقش انتقام ارباب رجوع در تمایل به فرار مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۲۴ (۳۲): ۹۷-۱۲۳.
- طاهری، مهدی، رجبی، اکبر و گل خندان، سمیرا. (۱۴۰۱). تعهدات و جرائم مالیاتی وکلای دادگستری. فصلنامه علمی مطالعات فقه اقتصادی، ۴(۵)، ۱۰۲۹-۱۰۴۵. <https://doi.org/10.22034/ejs.2024.451235.1754>
- فلیک، اووه (۱۳۹۷). درآمدی بر تحقیق کیفی، برگردان: هادی جلیلی، چاپ دهم، تهران: نشر نی.
- قنبری، حسین، حاجی تبار فیروزجائی، حسن و اسماعیلی، مهدی. (۱۴۰۳). دلایل وقوع فرار مالیاتی در نظام حقوقی ایران: ارائه راهکارها و پیشنهادها. فصلنامه علمی پژوهش های نوین حقوق اداری، ۶(۲۰)، ۶۵-۸۸. <http://doi.org/10.22034/mral.2023.2012331.1518>
- قلی زاده مجتبی، موسایی میثم، ازکیا مصطفی. (۱۳۹۸). مطالعه جامعه شناختی ساختار اقتصادی ایران در شکل گیری فساد. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۳۹۸؛ ۸ (۲۷): ۲۲۱-۲۴۳.
- کاتوزیان، همایون (۱۳۹۶). تضاد دولت و ملت، برگردان: علیرضا طیب، چ سیزدهم، تهران: نشر نی.
- کریمی پنانلار سعید، گیلک حکیم آبادی محمد تقی، صابر نوچینی فاضل. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر اثر بخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی مطالعه موردی کشورهای منتخب. پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۷): ۶۳-۹۰.
- کریمی، محمدرضا، بارانی، محمد و آشوری، محمد. (۱۴۰۳). پیشگیری وضعی از فرار مالیاتی با تأکید بر اصلاح نظام اداری مالیات ستانی (مطالعه موردی کلانشهر کرج در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸). فصلنامه علمی پژوهش های نوین حقوق اداری، ۶(۲۰)، ۸۹-۱۳۲. <http://doi.org/10.22034/mral.2024.2011655.1513>
- لنگرودی، محمدجعفر. (۱۳۸۱). ترمینولوژی حقوق. تهران: کتابخانه گنج دانش.
- مجدآبادی فراهانی فرزانه. (۱۴۰۱). سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۳۰ (۵۶): ۱۰۳-۱۲۴.
- موسوی، سیدمحسن و مبارکی، محمد. (۱۳۹۶). بازنمایی رابطه بین نگرش به دولت و شهروندی اجتماعی فعال. مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، ۷(۲۵)، ۱۵۷-۱۷۷.
- مولودی، محمد و حمزه هویدا، مهدی. (۱۳۹۱). نظریه های حقیقت و کاربرد آن ها در دادرسی های مدنی. مجله حقوقی دادگستری، ۷۶(۷۹)، ۷۳-۹۸. <https://doi.org/10.22106/rlj.2012.11047>
- نجفی ابرندآبادی، علی حسین و هاشم بیگی، هاشم (۱۳۹۳). دانشنامه جرم شناسی، چ سوم، تهران: گنج دانش.
- نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۹۴). جایگاه قانون وکلای دادگستری و وکیل در جامعه حقوقی و قانون آیین دادرسی کیفری ایران، در: غلامی، حسین «به کوشش» علوم جنایی تطبیقی در همکاری های بین المللی - مجموعه مقالات نكوداشت نامه سیلویا تلنباخ، تهران: میزان.
- ولیدی، محمد صالح (۱۳۹۳). جرایم علیه امنیت اقتصادی، تهران: جاودانه.

هازارد، جفری و دوندی، آنجلو. (۱۴۰۰). اصول اخلاقی حرفه وکالت با مطالعه تطبیقی، برگردان: مجید پوراستاد و ندا اقبال اسکویی، چاپ اول، تهران: انتشارات خرسندی.

Ghasemi Moghadam, H. (2025), "The co-loosening of legal knots through petty bribery as an example of symbiotic corruption in Iran", *Social Responsibility Journal*, Vol. 21 No. 6, pp. 1283-1300. <https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2024-0881>

Homans, G. C. (1958). "Social behavior as exchange." *American Journal of Sociology*, 63(6), 597-606.

Kaufman, G. W. (2003). *The Lawyer's Guide to Balancing Life and Work*, Chicago, Illinois: American Bar Association.

Sykes, G. M., & Matza, D. (1957). Techniques of neutralization: A theory of delinquency. *American Sociological Review*, 22(6), 664-670.

نسخه پیش از انتشار