



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

Hassan Ghasemi Moghadam <sup>1</sup>

1. Corresponding Author Associate Professor, Department of Law, Faculty of law, political science and history, Yazd university, Yazd, Iran. Email: [ghasemi@yazd.ac.ir](mailto:ghasemi@yazd.ac.ir)

## Article Info

**Article type:**  
Research Article

Received: 14 June 2025  
Revised: 18 December 2025  
Accepted: 22 December 2025  
Available Online: 3 January 2026

## Keywords

Taxation, Lawyer, Grounded Theory, State, Law riding, Distrust, Lack of Regulation.



## Abstract

**T**he 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 governmental tax collection? And what are the consequences of such behaviors? 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. The challenge of governmental 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. 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.

**Cite this article:** Ghasemi Moghadam, H. (2025). Law as a Tool and Challenge for Government Tax Collection; A Grounded Theory on the Behavior of Attorneys. *Criminal Law Doctrines*, 22(29), 353-392. <https://doi.org/10.30513/cld.2025.7117.2130>



© The Author(s). Publisher: Razavi University of Islamic Sciences.

## Extended Abstract

### Introduction

Tax collection has consistently been a fundamental structural and functional challenge for governments in Iran. Tax, as a mandatory, non-refundable levy based on law, derives its theoretical legitimacy from the principle of national cooperation and solidarity. However, the phenomenon of tax evasion—both criminal and non-criminal—particularly among attorneys at law who are expected to be defenders of the law, presents a complex and paradoxical issue. This research aims to explore the underlying mindset and behavioral strategies of attorneys in Yazd Province when confronting their tax obligations to the State. The central questions are: What specific behaviors do attorneys, as legal advocates, manifest on tax laws? How do they potentially utilize legal knowledge and procedural mechanisms not to uphold, but to circumvent governmental tax collection? And what are the broader societal and systemic consequences of such actions? Addressing these questions is crucial for understanding a critical dimension of state-society relations and the gap between formal legal norms and the informal practices of a key professional group.

### Research Method

This qualitative study employs the **Systematic Grounded Theory** method, following the Strauss and Corbin paradigm. The research population comprised practicing attorneys at law in Yazd Province in 2023. Using purposive sampling and continuing until theoretical saturation was achieved, **21 participants** (10 women, 11 men, including 5 legal apprentices) were selected. Data were gathered through in-depth, **semi-structured interviews** and analyzed in a rigorous three-stage coding process: **open coding** (yielding 433 initial concepts), **axial coding** (organizing concepts into 84 sub-categories based on semantic relationships), and **selective coding** (identifying 13 core categories and integrating them into a coherent paradigm model that depicts causal conditions, strategies, and consequences).

### Findings

The analysis identifies “**The Challenge of Government Tax Collection**” as the core category or central phenomenon. This phenomenon is generated and shaped by three interrelated sets of conditions:

**Causal Conditions (Legitimacy Deprivation of the State):** Grounded in their knowledge of public law, attorneys conceptualize tax as part of a social contract, expecting tangible public services and enhanced collective welfare in return. When they perceive the state as breaching this contract (through non-transparent expenditure and lack of visible services) and acting arbitrarily in tax assessment (employing estimative methods like “estimated base calculation” and “treating bank turnover as income”), they

actively strip the state of its legitimacy to collect tax, reframing it as illegitimate “tribute.” This process stems from a “belief in the state’s fiscal contract-breaking” and direct experience with “arbitrariness in estimated taxes.”

**Contextual Conditions (Legitimization of Disobedience in a State of Legal Powerlessness):** Faced with complex, opaque, and perceived unfair tax laws and procedures, attorneys experience a profound sense of “legal powerlessness.” Coupled with a “feeling of being victimized” by specific obligations like the mandatory 5% advance tax stamp, this context fosters a worldview where disobedience to an “illegitimate” law is not only justified but also can become a source of pride and a marker of “cleverness”. This legitimization is further reinforced within a professional culture that sometimes valorizes “winning at any cost” and demonstrates a “reversal of values” regarding tax compliance.

**Intervening Conditions (The Pressure of Moral Erosion):** This pressure manifests acutely among apprentices, shocked by systemic arbitrariness and exploitation by senior lawyers, and chronically among experienced attorneys facing persistent “labeling” by tax and judicial authorities as presumptive tax evaders. To cope, attorneys deploy “Techniques of Neutralization”—such as “denial of injury” (claiming no harm is done) and “denial of the victim” (arguing the State, as a contract-breaker, is not a true victim)—effectively reconceptualizing tax evasion as “tribute evasion” to alleviate psychological and ethical dissonance.

In response to this core phenomenon, attorneys adopt deliberate action strategies comprehensively captured by the overarching concept of “Instrumentalization of the Law”. These strategies include:

**Demanding Distinction for the Law-Abiders:** Leveraging their symbolic status as allies of the judiciary and guardians of law, attorneys seek preferential treatment and exemptions, a stance evolving dialectically from initial “anti-discrimination sentiment” to pragmatic “realism” and finally active “distinction-seeking.”

**Evasion of Assessment (Income Concealment):** This involves a suite of practical tactics: tax avoidance (choosing low-risk case types), avoidance and fear of accurate registration (omitting real fees in electronic contracts), concealment of income (using family bank accounts, receiving payment in goods), and obstruction of investigation (using legal loopholes like a specific note in Article 100 of the Direct Tax Law to halt proceedings).

**Seeking Reductions Through Protracted Appeals:** Exploiting their expertise in legal procedure, attorneys initiate protracted and sometimes frivolous appeals across the multi-staged tax litigation process. This strategic “wear and tear” aims not at restorative justice but at delaying payment (benefiting from inflation) or pressuring authorities into granting unwarranted discounts.

The application of these strategies leads to significant multi-level consequences:

**Anti-Government Convergence:** A shared counter-culture and collective identity emerge among non-compliant attorneys, united against what they perceive as a predatory, unaccountable State. This solidarity facilitates the informal sharing of evasion tactics.

**Advancing Financial Competition Through Legal Formalism:** Compliance is re-

duced to a ritualistic “legal formalism” or “hypocrisy,” where forms are duly filled but devoid of truthful content. This allows attorneys to retain more capital for financial competition with peers and other lucrative professions.

**Proliferation of Distrust:** The circle of distrust expands beyond the attorney-State to erode the attorney-client relationship (e.g., through non-transparent contracts). This vicious cycle fundamentally undermines the social trust and solidarity essential for a functional and equitable tax system.

### Conclusions

The issue of tax evasion by attorneys cannot be dismissed as mere individual or professional misconduct. It constitutes a **complex, context-driven response to systemic unfairness in taxation and broader governance failures**. At its heart lies a “**vicious cycle of legitimacy**”: The State, through fiscal contract-breaking and arbitrariness, erodes attorneys’ trust. Attorneys, in turn, respond by legitimizing disobedience (from a position of perceived powerlessness) and instrumentalizing the law to restore a personal sense of balance and “personalized justice.” This dynamic presents a vivid microcosm of the **State-society conflict** in political economy of Iran, where the State’s autocracy and societal self-interest recursively reinforce each other, corroding the rule of law and depleting social capital. The findings resonate with macro-level theories like the “State-nation conflict” in Iran. Breaking this cycle requires a fundamental shift in governance paradigms, not an escalation of legal instrumentalization. The path forward hinges on genuine **state transparency and accountability** in fiscal expenditure, **substantive reform of discriminatory and estimative tax structures**, and the **empowerment of civil institutions** like bar associations to effectively act as overseers, reformers, and advocates for public interest and fiscal justice.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## قانون به مثابه ابزار و چالش مالیات ستانی دولت؛ نظریه‌ای زمینه‌ای درباره رفتار وکلای دادگستری

✉️ **حسین قاسمی مقدم**

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

### چکیده

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 رفتاریابی انجام می‌دهند؟ آن‌ها چگونه ممکن است از مبانی حقوقی و راهکارهای قانونی برای جلوگیری از مالیات ستانی دولت، بهره‌برداری کنند؟ پیامدهای چنین رفتاریابی چیست؟ این تحقیق با روش نظریه زمینه‌ای (گراندد تئوری) درصدد پاسخ‌گویی به پرسش‌های بالا برآمده است. در این راستا، در طول سال ۱۴۰۳ تا 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. در خصوص یافته‌ها بیان می‌گردد که چالش مالیات ستانی دولت به‌عنوان پدیده مرکزی (مسئله 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 مالیات ستانی» همان مقوله هسته‌ای است که تمامی مفاهیم و مقوله‌های به دست آمده را به یکدیگر مرتبط می‌سازد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌ضابطگی دولت در عرصه مالیات ستانی، 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 مالیات ستانی در ایران می‌شود.

### اطلاعات مقاله

#### نوع مقاله: پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۲۴  
تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۹/۲۷  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۰۱  
تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۱۰/۱۳

### کلیدواژه‌ها

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



**استناد:** قاسمی مقدم، حسن. (۱۴۰۴). قانون به مثابه ابزار و چالش مالیات ستانی دولت؛ نظریه‌ای زمینه‌ای درباره رفتار وکلای دادگستری. آموزه‌های حقوق کیفری، ۲۲(۲۹)، ۲۵۳-۳۹۲. <https://doi.org/10.30513/cld.2025.7117.2130>



## 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 تأمین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند (رستمی، ۱۳۹۷، ص. ۵۱). حقوق دانان به درستی مبنای مالیات‌ستانی را اصل تعاون و همبستگی ملی دانسته‌اند (لنگرودی، ۱۳۸۱، ص. ۶۰۱). با وجود این، عده‌ای از افراد جامعه و از جمله برخی از وکلای دادگستری، به وظیفه خود در قبال مالیات عمل نمی‌کنند. این‌گونه 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 پنهان‌سازی درآمدها، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. فرار مالیاتی می‌تواند مجرمانه یا غیرمجرمانه باشد. مصادیق جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (اصلاحی سال ۱۳۹۴)<sup>۱</sup> جلوه‌هایی خاص از فرار مالیاتی‌اند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۳، ص. ۹۱-۹۲). فرار مالیاتی آثار مخرب اقتصادی دارد. از این رو، آن دسته از مصادیق فرار مالیاتی که جنبه مجرمانه دارند در زمره جرائم 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، ص. ۲۹). در این مقاله، هر گونه فرار مالیاتی اعم از مجرمانه و غیرمجرمانه بررسی می‌شود.

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

۱. ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۳۷/۰۴/۱۳۹۴) - 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. ممانعت 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 زبان 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 مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعید قانونی تعیین شده. ۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع. ۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص 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 ۷/۰۸/۱۳۹۰ 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.

آن است (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۹). مالیات‌گزیزی در ایران در اصناف مختلف ارتکاب می‌یابد. در این میان، از وکلای دادگستری که از جمله حقوق‌دانان جامعه محسوب می‌شوند، انتظار می‌رود که قوانین را به‌طور 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 است و نزد مراجع قضایی یا شبه قضایی وکالت می‌کند (سلیمان و احمدیان، ۱۳۹۴، ص. ۷۸). مبنای شغل وکالت بر قانون مندی، تضمین عدالت و در نهایت، حفظ همبستگی اجتماعی استوار است. اصولاً کانون وکلای دادگستری<sup>۲</sup> از ارکان حکومت قانون در جامعه است (نجفی ابرنآبادی، ۱۳۹۴، ص. 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 مالیات‌گزیزی می‌کنند، چرا قانون مالیات را نقض می‌کنند؟ چگونه این کار را انجام می‌دهند؟ و پیامدهای این رفتارشان چیست؟

در خصوص پیشینه تحقیق، تاکنون پژوهش‌های متعددی درباره علل و پیامدهای مالیات‌گزیزی در ایران انجام گرفته است،<sup>۳</sup> اما تا جایی که نگارنده بررسی نموده است، تاکنون تحقیقی درباره علل مالیات‌گزیزی وکلای دادگستری در ایران، یا روش میدانی و به‌طور خاص با روش گراند تئوری انجام نشده است.<sup>۴</sup> از این رو، تحقیق حاضر کاملاً جدید محسوب می‌شود. ویژگی تحقیق حاضر در این است که به رفتار وکلای دادگستری به‌عنوان بخشی از جامعه

۲. کانون وکلای دادگستری برای نخستین بار به‌موجب قانون وکالت ۱۳۱۵ در ایران به‌صورت دولتی تشکیل شد. این نهاد در سال ۱۳۳۱ به‌موجب لایحه قانونی استقلال کانون 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 به‌صورت مستقل از دولت اداره می‌شوند، از سال ۱۳۸۱ به‌موجب ماده ۱۸۷ قانون برنامه سوم توسعه مصوب ۱۳۷۹، مرکز وکلای قوه قضائیه به‌عنوان نهادی زیرمجموعه حکومت تأسیس شده است که بیش از ۳۰ هزار عضو دارد. در این تحقیق، منظور از «وکلای دادگستری»، آن دسته از وکلایی است که مرتکب فرار مالیاتی می‌شوند و نه تمامی وکلای دادگستری.

۳. برای نمونه، حسین قنبری، حسن حاجی تبار 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، سید مهدی احمدی موسوی و فرشته عبدالرحیمی، در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرائم مالیاتی» در سال ۱۴۰۲ با روش کتابخانه‌ای، عوامل مؤثر بر عدم تمکین مؤدی از جمله ضعف فرهنگ مالیاتی و بی‌اعتمادی به دولت را بررسی کرده‌اند.

۴. درباره مقالات راجع به فرار مالیاتی وکلای دادگستری، تنها به دو مقاله می‌توان اشاره نمود، که هیچ‌یک به علل مالیات‌گزیزی وکلای دادگستری نپرداخته‌اند. بهزاد بهرامی‌نسب، علیرضا حسینی و محبوب پناهی در سال ۱۳۹۳ در مقاله‌ای با عنوان «تحلیلی بر فرار مالیاتی وکلای دادگستری» صرفاً مفاهیم راجع به موضوع را بیان نموده‌اند. همچنین، مهدی طاهری، اکبر رجبی و سمیرا گل‌خندان (۱۴۰۱) در مقاله «تعمدات و جرائم مالیاتی وکلای دادگستری»، بدون تحلیل علل مالیات‌گزیزی وکلای دادگستری، تنها به بیان موازین حقوقی ناظر بر این رفتار پرداخته‌اند.

حقوق دان کشور در قبال مالیات ستانی دولت می پردازد. البته اصناف دیگر مانند پزشکان نیز مالیات‌گریزی دارند. اما مبانی و قواعد حقوقی که در شخصیت یک وکیل دادگستری نهادینه شده است، ذهنیت‌ها، توجیه‌ها و رفتارهایی در قبال مالیات ستانی ایجاد می‌کند که با سایر اصناف متمایز است.

نتایج این تحقیق، از ۲۱ مصاحبه 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 است و هم آنان 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 برحسب صحبت‌های هر یک از مشارکت‌کنندگان و در راستای درک مفاهیم مطرح‌شده از سوی هر یک از آنان طرح می‌شود. در مقایسه با مصاحبه استاندارد، این نوع مصاحبه، قابلیت بیشتری برای طرح آزادانه نظرات مشارکت‌کنندگان و کشف واقعیت دارد (فلیک، ۱۳۹۷، ص. ۱۷۷). فرایند مصاحبه با افراد جدید، پس از دستیابی به اشیاع نظری متوقف شد. برای رعایت محرمانگی، به جای ذکر مشخصات مشارکت‌کنندگان، بر اساس ترتیب زمانی انجام مصاحبه، گزاره‌های مشارکت‌کنندگان تحت عنوان گزاره مشارکت‌کننده اول تا بیست و یکم مورد استناد قرار گرفته است.

تحلیل داده‌ها بر اساس روش نظریه زمینه‌ای (گراندد تئوری) سیستماتیک،<sup>۵</sup> ابداع آنسلم استراوس<sup>۶</sup> و ژولیت کوربین<sup>۷</sup> انجام گرفته است. منظور از نظریه زمینه‌ای<sup>۸</sup> روشی کیفی است که در آن فرضیه‌ای وجود ندارد، بلکه نظریه تحقیق، پس از مفهوم‌سازی و استخراج مقوله‌ها به دست می‌آید. توضیح این‌که در روش نظریه زمینه‌ای، یک نسخه واحد و معین وجود ندارد. در حال حاضر، سه نسخه عمده در این روش عبارت‌اند از: نسخه گلنزر،<sup>۹</sup> نسخه استراوس و کوربین، و نسخه چارمز.<sup>۱۰</sup> نسخه منتخب در این تحقیق، نوعی اعتدال را در میان افراط و

5. Systematic Grounded Theory

6. Anselm Leonard Strauss

7. Juliet Corbin

8. Grounded Theory

9. Barney Glaser

10. Kathy Charmaz

تفریط موجود در دو نسخه دیگر رعایت نموده است. 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: p. 1285).

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، ص. 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 به‌کارگیری این راهبردها قرار می‌گیرند. به این نمودار اصطلاحاً «پارادایم» گفته می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷، ص. ۱۴۵). در نهایت، در مرحله کدگذاری گزینشی، با پالایش مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها، مقوله‌های پراکنده، هرس شده و مقوله هسته به عنوان حلقه اتصال تمام مقوله‌ها استخراج می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷، ص. 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 مالیات ستانی دولت

به‌عنوان پدیده مرکزی تحقیق در نظر گرفته شد. برای تحلیل پدیده مرکزی بر اساس یافته‌های تحقیق، در قسمت نخست مقاله، عوامل مؤثر 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) بررسی می‌گردد. 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 به‌دست‌آمده، مقوله هسته تحت عنوان «ابزارسازی از قانون در برابر مالیات‌ستانی دولت» بازشناخته می‌شود.

### ۱. عوامل مؤثر بر چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری

در ابتدا عوامل مؤثر بر چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری بررسی می‌گردد. 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، نه‌تنها مؤدیان مالیاتی 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 عناوین شرایط علی، "شرایط زمینه‌ای" و شرایط مداخله‌گر<sup>۱۱</sup> بررسی می‌شود. شرایط علی عوامل سبب‌ساز اصلی یک پدیده‌اند. شرایط زمینه‌ای بیان‌کننده بستری‌های شکل‌گیری پدیده‌اند و شرایط مداخله‌گر عواملی را نشان می‌دهد که وجودشان باعث تشدید وضعیت پدیده یا کاهش شدت آن می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۷، ص. ۱۵۳). شرایط علی مستقیماً بر شکل‌گیری پدیده تأثیر می‌گذارند. اما شرایط زمینه‌ای به بستری‌های فرهنگی، اجتماعی و سایر زمینه‌هایی اشاره دارد که پس از به وجود آمدن شرایط علی، همانند کاتالیزور بر رفتار کنشگران تأثیرگذارند. مثلاً بستری مانند خاص‌گرایی (ترجیح آشنایان بر دیگران) در جامعه وجود دارد که می‌تواند زمینه رشوه‌گیری باشد، اما تا زمانی که منفعت طلبی مالی به‌عنوان شرط علی مطرح نشود، آن شرط زمینه‌ای منجر به رشوه‌گیری

11. Causal conditions

12. Contextual conditions

13. Intervening conditions

نمی‌شود. بر این اساس، شرایط علی شکل‌گیری پدیده مالیات‌گریزی وکلای 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

وکلای 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 تأکید بر جنبه‌های قراردادی آن اندیشیده شود (ایزدی و دیگران، ۱۳۹۹، ص. ۱۷۳).

در غیر این صورت، دولت مشروعیت مالیات‌ستانی را از دست می‌دهد. در نتیجه، مؤدیان 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، ص. ۹۹).

دولتی که شرایط فوق را رعایت نکند و مالیات‌بستاند، در ظاهر، مالیات قانونی می‌گیرد، اما از منظر مؤدیان، پولی شبیه به خراج می‌ستاند. بر اساس داده‌های به دست آمده 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 نقض‌کننده تعهدات عمومی می‌پندارند. از منظر وکلای دادگستری، در قبال هر پرداخت باید یک مابازاء وجود داشته باشد. وکیل دادگستری آگاه است که مابازاء مالیات باید افزایش رفاه اقتصادی

عمومی باشد (دادگر و مهرگان، ۱۳۹۸، ص. ۱۷۱). در این رابطه، مشارکت‌کنندگان به مفهوم «مابازاءِ 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 رانج می‌داده است، 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 تأمین منافعشان را دارند. هنگامی که دولت این مابازاء‌ها را به طور مؤثر ارائه نمی‌کند، مبادله نامتعادل می‌شود و ممکن است آن‌ها نقض قانون را راهی برای متعادل کردن مجدد مبادله توجیه کنند (Homans, 1958, p. 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، ص. ۲۰۴). از این رو، بی‌اعتنایی دولت به نیازها و نظرات واقعی شهروندان در هزینه‌کرد مالیات و بودجه‌ریزی، وکلا را وا می‌دارد که دولت را «ناقض عهد مالیات» بشناسند و به استحقاق‌زدایی از آن بیندیشند. برای نمونه، مشارکت‌کننده ششم پاسخگو نبودن 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 را فراهم می‌کند که از دید وکلای دادگستری، در حال خراج‌ستانی است. ناقض عهد بودن دولت نه تنها جنبه خودسری ماهوی دارد، بلکه از نظر شکلی هم خودسرانه است، یعنی به لحاظ نحوه وصول مالیات، تبعیض‌آمیز و تخمینی است.

### ۱-۲. بی‌ضابطگی مالیات‌های تخمینی

برای جلوگیری از اعمال سلیقه و بی‌ضابطگی، 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 است و بر اساس ماده ۶۰۰ قانون تعزیرات<sup>۱۴</sup> جرم محسوب می‌شود. اصل تساوی اشخاص

۱۴. ماده ۶۰۰ قانون تعزیرات: هر یک از مسئولین دولتی و مستخدمین و مأمورینی که مأمور 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 مأمورین شهرداری نیز

در مالیات پردازی مستلزم نفی تبعیض و جانب‌داری در مالیات‌ستانی است (رستمی، ۱۳۹۷، ص. ۱۰۷-۱۰۸). تا پیش از اصلاحات سال ۱۳۹۴، ممیزان در محاسبه مالیات علی‌الرأس، اختیارات گسترده‌ای داشتند. امروزه باید مالیات برآوردی را صرفاً بر اساس اطلاعات اقتصادی به‌دست‌آمده از طرح جامع مالیاتی محاسبه نمایند و نه بر مبنای حدس و گمان (سیمایی صراف، ۱۴۰۰، ص. ۲۴۹). در این راستا و به‌منظور شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، باید به‌موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم،<sup>۱۵</sup> پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می‌شده است. نظام مالیاتی کشور با جایگزینی مالیات برآوردی به‌جای تشخیص علی‌الرأس، تلاش نموده است تا معیارهای عینی را به‌جای تشخیص شخصی مأموران مالیاتی بنشاند و امکان فرار مالیاتی و یا فساد مأموران را کاهش دهد (سیدنورانی، ۱۳۸۸، ص. ۱۹). با وجود این، تجربه زیسته وکلای دادگستری، حاکی از بی‌ضابطگی و برآوردهای تخمینی است.

در میان مفاهیم مورد اشاره از سوی مشارکت‌کنندگان، دو مقوله «مأخذسازی تخمینی» و «درآمدنگاری گردش حساب» بسامد بیشتری در میان مفاهیم مرتبط با بی‌ضابطگی‌ها داشته‌اند. مأخذسازی تخمینی از نظر وکلای دادگستری، به فرایندی اشاره می‌کند که در آن، مأمور مالیاتی برای محاسبه مأخذ مالیاتی، یک درآمد تخمینی برای هر پرونده وکالتی در نظر می‌گیرد 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، برایش ۳۰ پرونده لحاظ می‌گردد و ضرب در درآمد تخمینی ۲۰ میلیون تومان می‌شود 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 مأخذ مالیات متعلقه به هر وکیل از بابت مالیات عملکرد را حداکثر ۲۰ برابر میزان تمبر ابطال‌شده قرار داده است و این به‌منزله مالیات مقطوع وکلای دادگستری می‌باشد (رای شعبه ۳۶ تجدیدنظر دیوان عدالت اداری). لذا مأخذسازی تخمینی فاقد مشروعیت قانونی است. درباره مأخذسازی تخمینی، مشارکت‌کننده

► مجری است و در هر حال، آنچه برخلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذی‌حق مسترد می‌گردد.

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

پنجم بیان داشت: «مأمور مالیاتی به من گفت ما نگاه می‌کنیم چند تا پرونده، اعلام وکالت کردی. به طور متوسط ۱۵ میلیون گرفتی». افزون بر این، وکلا درآمدانگاری گردش حساب بانکی خود را ناعادلانه می‌دانند. مشارکت‌کننده دوم اظهار داشت:

۹۹ اداره مالیات کل مبالغ حساب را به‌عنوان درآمد حساب می‌کند و مالیات می‌بندد.

بدین ترتیب، مالیاتی که مطابق با اصل قانونی بودن، محاسبه و دریافت نشود، خراجی است که «به‌زور» از وکلا اخذ شده است 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، ص. 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 تأثیرگذاری‌اند و به اصطلاح، دولت «همه‌کاره» است (موسوی و مبارکی، ۱۳۹۶، ص. 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 است و نظیر قوانین مالیاتی، بدون قدرت اقتناع‌کنندگی، شهروندان را مجبور به اطاعت از خود می‌سازند. گفتمان دموکراتیک حقوقی که بن‌مایه دانش حقوق عمومی وکلای دادگستری است، توجه به نیازها و تصمیمات اکثریت شهروندان را مشروع می‌داند و نافرمانی در برابر قوانین و رویه‌های نامشروع را موجه قلمداد می‌نماید.<sup>۱۶</sup>

### ۲-۱-۱. از بی‌قدرتی حقوقی تا خودستمدیده‌پنداری

تحت تأثیر درک بی‌ضابطگی‌ها در مالیات‌ستانی، وکلا در مواجهه با مأموران مالیاتی، خود را دچار بی‌قدرتی حقوقی توأم با احساس خودستمدیده‌پنداری تلقی می‌کنند. از یک سو،

۱۶. 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).

بی‌اعتنایی مأموران مالیاتی به اظهارات کتبی یا شفاهی وکلا، وجود تعارض منافع سازمان مالیاتی درباره تشخیص مالیات و کم‌سواد و وکلادر امور تخصصی مالیاتی، به ایشان احساس بی‌قدرتی عمومی به‌عنوان یکی از مشاغل را تزریق می‌نماید. برای نمونه، مشارکت‌کننده اول تصریح نمود: «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 ستم‌دیدگی مضاعف می‌دهد. توضیح این‌که، سازمان امور مالیاتی به‌موجب ماده ۱۶۳ ق م م. مجاز به اخذ علی‌الحساب مالیاتی از مشاغلی است که مالیات آن‌ها در موقع تحصیل درآمد، کسر و پرداخت نمی‌شود. فقط درباره وکلای دادگستری است که مقنن به‌طور خاص و به‌موجب ماده ۱۰۳ ق م م. ایشان را مکلف به الصاق تمبر مالیاتی معادل ۵ درصد حق‌الوکاله به‌عنوان علی‌الحساب مالیاتی نموده است (رستمی، ۱۳۹۷، ص. ۱۶۸). مشارکت‌کننده بیستم، ابطال ۵ درصد مذکور با محاسبه سالیانه عملکرد مالیاتی را مصداق مالیات‌پردازی مضاعف تلقی نموده است. 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 ناقانون‌مندی وکلا و درک مالیات به‌عنوان یک الزام قانونی، آسیب وارد می‌سازد، زیرا از دید وکلا، قانون‌مندی یک مشارکت است. پایبندی یک‌جانبه موجب تضرر یک‌جانبه می‌شود. در وضعیتی که به‌عنوان 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 وجاهت دموکراتیک، در بستر ناراضی‌ت 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 همه صاحبان مشاغل آزاد را بر اثر ناراضی‌ت مالیاتی، مرتکب فرار مالیاتی می‌داند. اما وکلا با مبنای دموکراتیک

قانون‌گذاری نیز آشنایند و خواسته اکثریت را ملاک مشروعیت الزامات عمومی تلقی می‌کنند. مشارکت‌کننده پانزدهم برای توجیه مالیات پرداختن، به «عرف شغلی اکثریت شاغلین» استناد می‌کند. بر این مبنا، اکثریتی که خود را دچار بی‌قدرتی عام و خاص می‌پندارند، بر اثر نارضایتی از مالیات‌ستانی دولت، به خود حق می‌دهند که با برچسب «خراج‌ستانی دولت»، از خواسته دولت سرپیچی نمایند و قانون دولت را نقض کنند.

افزون بر مشروع‌سازی نافرمانی، بی‌قدرتی حقوقی موجب افتخار برخی مؤدیان به «خراج‌گریزی» می‌شود، یعنی نپرداختن مالیات موجب مباهات افراد تلقی می‌شود (مجدآبادی فراهانی، ۱۴۰۱، ص. ۱۲۱). برخی پژوهشگران چنین وضعیتی را تحت عنوان وارونگی ارزشی مالیات‌دهی در میان مؤدیان بررسی کرده‌اند.<sup>۱۷</sup> در کنار این وارونگی ارزشی، در میان وکلایستری دیگری تحت عنوان «ذهنیت برنده به هر قیمتی» نیز مؤثر است. برای نمونه، مشارکت‌کننده سیزدهم فرار مالیاتی را نشانه زرنگی وکلای دادگستری 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, p. 72). بدین ترتیب، قانون مالیات ابزاری دولتی برای تحمیل زور تلقی می‌شود و دور زدن آن نشانه فاصله گرفتن مؤدیان از بی‌قدرتی مطلق در برابر آن است 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 می‌سازند و وادار به هم‌رنگی با خود می‌نمایند. یک وکیل در مواجهه با بی‌قانونی‌ها ممکن است دچار فرسایش اخلاقی شود و مانند دیگران از قانون به‌عنوان ابزار منفعت‌طلبی استفاده نماید (Kaufman, 2003, p. 73). فرسایش اخلاقی وکلایستری قبالی مالیات معمولاً به دو شکل فرسایش حاد و فرسایش مزمن رخ می‌دهد.

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

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 می‌شوند، دیدگاهشان نسبت به مالیات‌ستانی دولت به شدت تغییر می‌کند و احساس می‌کنند که پرداخت مالیات به معنای مغبون

۱۷. برای آگاهی بیشتر نک: زارع و همکاران، ۱۴۰۱.

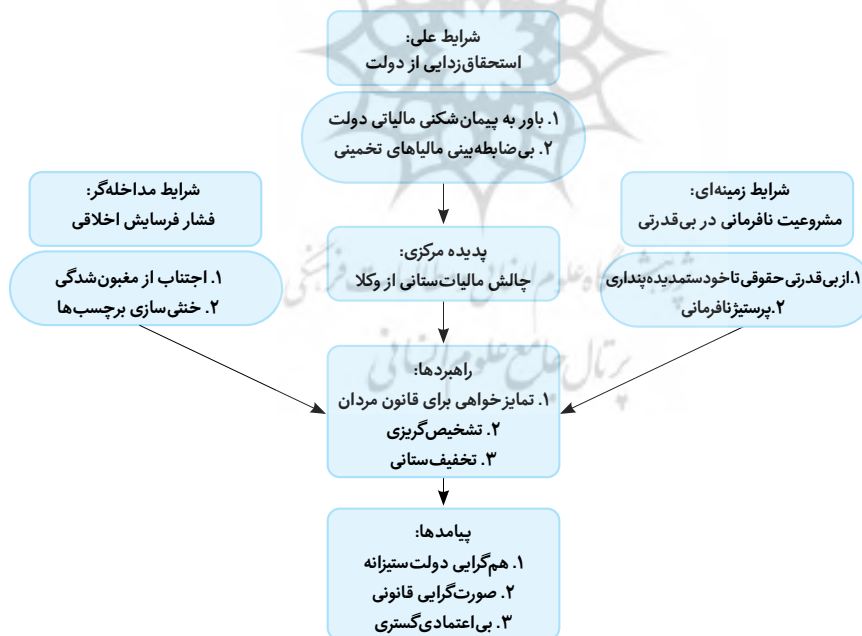
شدن است. از این رو در صدد یادگیری مهارت‌های مالیات‌گریزی برمی‌آیند. علت نخست، غافل‌گیری کارآموزان در مواجهه با بی‌ضابطگی‌های مالیات‌ستانی اعم از «مأخذسازی تخمینی» و «درآمدانگاری گردش حساب» است. علت دوم، سپر بلا شدن از سوی وکلای مجرب است. غافل‌گیری وکلای جوان معمولاً به علت ناآشنایی آنان با رویه‌های مأخذسازی و درآمدانگاری از سوی مأموران 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 وکلای دادگاه می‌داند. ناراحتی و احساس مغبون‌شدگی زمانی شدت می‌یابد که آنان درمی‌یابند که مالیات‌تعیینی به شیوه مذکور مبنای تخمین مأخذ مالیاتی ایشان در سال‌های بعد خواهد بود. افزون بر این، بسیاری از وکلای جوان در ابتدای کار خود با وکلایی مجرب همکاری می‌نمایند که از آنان به عنوان سپر بلای مالیاتی سوءاستفاده می‌کنند، یعنی حق الوکاله‌های کلان را از طریق حساب بانکی آنان دریافت می‌کنند و تمبر مالیاتی را به نام ایشان به ثبت می‌رسانند.

### ۱-۳-۲. ختنی‌سازی برچسب‌ها (فرسایش مزمن)

وکلاهای دادگستری می‌دانند که قضاوت برخی از مردم این است که وکلای دادگستری صرف نظر از حقانیت موکل، آماده دفاع از منافع اویند (خزایی و دیگران، ۱۳۹۶، ص. ۶۳). بدین ترتیب، وکلان نسبت به برچسب خوردگی<sup>۱۸</sup> خود به عنوان «سوءاستفاده‌کنندگان از قانون» از سوی برخی از افراد جامعه، خود آگاهی دارند. اما درباره مالیات‌گریزی، وکلا با مواجهه با رفتار قضاوت نظیر پرسش از موکل درباره رقم واقعی حق الوکاله و نیز بی‌اعتنایی مأموران مالیاتی به رقم حق الوکاله اعلامی از سوی وکلا، به طور خاص و از سوی مراجع قانونی، دچار برچسب خوردگی مالیاتی می‌شوند. اظهارات مشارکت‌کننده چهاردهم نشان می‌دهد که قضاوت نه تنها به صداقت وکلاد در اظهار درآمدشان بی‌اعتمادند، بلکه غالباً حق الوکاله اکثر وکلاد بر مبنای حق الوکاله‌های استثنایی میلیاردی که فقط برخی وکلاد دریافت می‌کنند، تصور می‌نمایند. مشارکت‌کننده اول نیز بیان می‌دارد: «اظهارات و مدارک وکیل از سوی مأمور مالیاتی مورد بی‌اعتنایی قرار می‌گیرد».

۱۸. 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 ابرنآبادی و هاشم‌بیگی، ۱۳۹۳، ص. ۱۸۲).

در فضای برجسب خوردگی وکلاتحت عنوان مالیات‌گریزی، باید به نظریه خنثی‌سازی جرم<sup>۱۹</sup> در رابطه با مالیات‌گریزی نیز توجه نمود (ابراهیمی، ۱۳۹۲، ص. ۱۷). اصولاً یکی از مهارت‌های وکلااستناد به علل موجهه یا عوامل خنثی‌کننده قبیح رفتارهاست. ایشان زیر فشار انگ‌زنی‌ها، از برخی 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 به‌عنوان 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 وکلای می‌داند. بدین ترتیب، برجسب مالیات‌گریزی از طریق خراج‌پنداری مالیات، خنثی می‌گردد و فشار برداشته می‌شود. 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

۱۹. نظریه خنثی‌سازی جرم که جنبه روان‌شناختی دارد، مشتمل بر فنونی است که از طریق آن‌ها تصویر قبیح 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، ص. ۹۳).

## ۲. راهبردهای «ابزارسازی از قانون» و پیامدهای آن

چالش مالیات‌ستانی دولت از وکلای دادگستری موجب شکل‌گیری راهبردهایی در میان وکلا می‌شود. در نظریهٔ زمینه‌ای، منظور از راهبردها کنش‌های عمدی برای حل مسئله 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 دارند که در ادامه به بررسی آن‌ها پرداخته می‌شود.

### ۱-۲. 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 اعادهٔ 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 (حقوق سواری) داشته باشند.

### ۱-۱-۲. 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 این رو، خود را متمایز از سایر مشاغل می‌نمایند 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، ص. ۱۷۳). وکلای دادگستری به لحاظ آشنایی نسبی با قوانین مالیاتی، از معافیت‌های گسترده

مالیاتی نسبت به اشخاص در ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲۰</sup> معافیت‌های گسترده نسبت به درآمدهای حقوق در ماده ۹۱ قانون مذکور<sup>۲۱</sup> و معافیت‌های مندرج در مواد ۱۳۲ تا ۱۴۶ آن قانون، اطلاع دارند. این آگاهی موجب گسترش احساس تبعیض مالیاتی و نهایتاً فرار مالیاتی می‌شود (سیدنورانی، ۱۳۸۸، ص. ۸۰). البته وکلادر مواجهه با این تبعیض‌ها، در یک فرایند دیالکتیک و در وهله نخست، اقدام به تبعیض ستیزی می‌کنند، اما به تدریج وارد تعامل واقع‌بینانه با آن‌ها می‌گردند و در نهایت، خودشان سردمدار تمایزخواهی به نفع وکلای 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:

## ۲۲ وکلای دادگستری احساس می‌کنند قانون مالیات به‌طور مساوی اجرا

۲۰. ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص زیر، مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند: ۱. وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی؛ ۲. دستگاه‌هایی که برده آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود؛ ۳. شهرداری‌ها و دهیاری‌ها. تبصره: اعمال این ماده از زمان تأسیس دهیاری‌های کشور می‌باشند. 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.

۲۱. ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است: ۱. رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور، در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند. ۲. رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل. ۳. کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات 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 وراثت و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده‌نشده. ۶. هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل. ۷. نسخ شده است. ۸. مسکن و آگذاری 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 مأموران 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 مثبتیه 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.

نمی‌شود. مثلاً صنف زرگران در برابر الزامات مالیاتی اعتصاب می‌کنند<sup>۲۲</sup> و چون سرمایه‌داران کشورند، دولت نسبت به آن‌ها کوتاه می‌آید.

مچنین 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، وکلای دچار احساس تبعیض درون صنفی‌اند. مشارکت‌کننده نهم میزان مالیات پرداختی خودش را با معافیت وکلای مجرب‌تر مقایسه نموده است و از تبعیض میان وکلا به شدت گلایه دارد. اشاره وی به اعمال تبصره ماده ۱۰۰ ق م م<sup>۲۳</sup> درباره برخی وکلا و عدم پذیرش آن درباره بقیه است. این داده‌ها نشان‌دهنده مقوله تبعیض ستیزی در میان وکلایست. رویارویی وکلا با این واقعیت‌ها صرفاً منتهی به احساس تبعیض ستیزی 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 آن‌که وابسته به انتزاعیات باشند، واقع‌گرایند» (هازارد و دوندی، ۱۴۰۰، ص ۲۰). واقعیت تبعیض، آن‌چنان خود را بر اخلاقیات هنجاری وکلا تحمیل می‌کند که آن را به عنوان امری طبیعی می‌پذیرند. مشارکت‌کننده چهارم معتقد است مؤدیانی که باید مالیات‌های میلیاردی بدهند، هزاران روش برای نپرداختن آن دارند. مشارکت‌کننده دوازدهم با پذیرش واقعیت‌ها اذعان می‌نماید که وکلای دادگستری یا باید کل سیستم را زیر سؤال ببرند یا باید با همین سیستم تعامل کنند. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

از منظر تحلیل دیالکتیک، اگر تبعیض ستیزی تز باشد و واقع‌بینی آنتی‌تز آن، قطعاً تمایزخواهی وکلا برای خود، سنتز خواهد بود. در سیستمی که تبعیض آمیز است و قرار بر تعامل با آن است، باید به هر میزان که امکان‌پذیر است خود را سزاوار تبعیض و تمایز نشان داد. در

۲۲. منظور ایشان اشاره به اعتصاب صنف زرگران در اردیبهشت سال ۱۴۰۳ است. نک:

<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>

۲۳. 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 مؤدیان مذکور را به صورت مقطعی تعیین و وصول نماید.

این رابطه باید توجه داشت که حداقل از دیدگاه وکلا، «وکالت شغلی خصوصی با شئونات مناصب رسمی است» (سیمایی صراف، ۱۴۰۰، ص. ۲۴۱). وکلا خود را همکار قضات می‌دانند و به لحاظ جایگاه پیراقضایی برای خود شئون خاصی قائل‌اند. مشارکت‌کننده نهم تأکید می‌نماید که وکالت دادگستری به دلیل شأن دفاع از حق و عدالت باید در امور مالیاتی از سایر مشاغل متمایز باشد. وی رفت و آمد وکلا به دادگستری را مایه برتری آنان می‌داند و نقش وکلا در قانون‌گذاری را برجسته تلقی می‌نماید. بر همین اساس، وی خواهان فاصله طبقاتی میان وکلا و سایر مشاغل است. از این‌گونه 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 شأن‌زدایی از وکالت و تاجرپنداری وکلای دادگستری محسوب نمود. در واقع، قانون‌مردی شأنی 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 مؤدی باید پرداخت کند. این امر مستلزم شناسایی و ارزیابی مأخذ مالیات (درآمد وکالت) و سپس اعمال نرخ قانونی (۱۵ درصد) بر آن است (رستمی، ۱۳۸۷، ص. ۱۶۷).

کلا از تدابیر مأخذپوشی و رسیدگی‌زدایی برای ممانعت از تشخیص درست مالیات متعلقه و یا اختلال در آن استفاده می‌کنند. در اینجا مأخذ مالیات یعنی درآمدی که مشمول مالیات‌ستانی است. بنابراین منظور از مأخذپوشی همان کتمان درآمد وکالتی است. وکلا به لحاظ تکالیف شغلی، موظف به رازداری و مخفی‌کاری‌اند.<sup>۲۴</sup> از این نظر، مأخذپوشی کاملاً با فرهنگ شغلی ایشان سازگار است. تدابیر مأخذپوشی ناظر به دو مرحله ثبت حق الوکاله و دریافت آن است.

۲۴. 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

در مرحله ثبت حق الوکاله، در ابتدا معمولاً «اجتناب مالیاتی»<sup>۳۵</sup> رخ می‌دهد که در آن وکلا سعی می‌کنند در پرونده‌هایی وکالت کنند که یا امکان مالیات‌ستانی کمتری داشته باشند 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 مأخذپوشی 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 درآمد واقعی وکالتی است. همچنین در پرونده‌های ثبتی، همان‌گونه که مشارکت‌کننده 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 مأخذپوشی امکان‌پذیر نباشد، تلفیقی از «ثبت پرهیزی» و «ثبت هراسی» در دستور کار قرار می‌گیرد. مشارکت‌کننده ششم اظهار می‌دارد که وکلا مبلغ واقعی حق الوکاله را در قرارداد الکترونیک ثبت نمی‌کنند، بلکه قرارداد مالی دیگری با وی منعقد می‌کنند یا تحت عنوان حق المشاوره با وی قرارداد می‌بندند. مشارکت‌کننده 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 (ثبت هراسی) استفاده می‌کنند. مشارکت‌کننده 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 دست‌نوشته می‌گیرم». در هر صورت، وکلا از تحویل نسخه‌ای از قرارداد مالی به موکل اجتناب می‌نمایند. در مرحله دریافت حق الوکاله، «پنهان‌سازی درآمدها» در دستور کار وکلا قرار می‌گیرد. روش‌هایی نظیر اخذ مال یا سکه به جای وجه نقد، اخذ درصدی از محکوم‌به در

▶ تدوین نموده است، که یکی از مهم‌ترین تعهدات اخلاقی وکیل دادگستری، رازداری و حفظ محرمانگی اطلاعات موکلان است (سلیمیان و احمدیان، ۱۳۹۴، ص. ۲۱۱).

۳۵. در علم اقتصاد، «اجتناب مالیاتی» را در جلوه‌هایی مانند سرمایه‌گذاری سرمایه‌داران در حوزه‌ها یا کشورهای بی‌مثال می‌زنند که نرخ مالیات‌ستانی پایین‌تری دارند (آل محمد و دیگران، ۱۳۹۹، ص. ۲۹).

راستای عدم استفاده واقعی از پایانه فروش و رصدگری درآمدها رایج‌اند. مشارکت‌کننده اول بیان می‌دارد که وکلا معمولاً از شماره حساب بستگان خود به جای حساب شخصی استفاده می‌کنند. مشارکت‌کننده 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، آنان 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. مشارکت‌کننده سیزدهم بیان داشت که با توجه به عدم ذکر مبالغ واقعی حق‌الوکاله‌ها در قراردادها، موفق شده است از طریق اعمال تبصره ماده ۱۰۰، جلوی رسیدگی به درآمدهای مشمول مالیات خود را بگیرد. چنان‌که ملاحظه می‌شود، رسیدگی‌زدایی مکمل مأخذپوشی است.

#### ۲-۱-۳. تخفیف‌ستانی از طریق اعتراض فرسایشی

وکلا دادگستری با توجه به اطلاعات حقوقی خود درباره مراحل متعدد و طولانی رسیدگی مالیاتی، درصد 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 تأمین سازد (ولیدی، ۱۳۹۳، ص. ۲۵۳). این هدف از طریق اعتراض مؤدی امکان‌پذیر است. در نظام دادرسی مالیاتی، مؤدیان 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، ص. ۱۱۷). مؤدی 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 تأثیری نداشت، مسئول مربوطه باید پرونده را به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع دهد. رأی این هیئت، طبق ماده ۲۴۷ ق م م ظرف ۲۰ روز قابل

اعتراض در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر است. به علاوه، طبق ماده ۲۵۱ قانون مذکور، مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از ابلاغ رأی قطعی هیئت حل اختلاف تجدید نظر، 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، آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در دیوان عدالت اداری قابل اعتراض و رسیدگی قضایی است (رستمی، ۱۳۹۷، ص. 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. پیش‌بینی شده است. این سازوکار را می‌توان نمونه‌ای از مدل ترمیمی دانست. در واقع، رسیدگی به اعتراض مؤدی، ابتدا به صورت اداری انجام می‌شود. 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، ص. ۱۳). منتها برخی از وکلان در قالب یک فرایند ترمیمی و پذیرش خطای مالیاتی، بلکه با سوءاستفاده از چنین سازوکاری در قالب ابزارسازی از قانون به دنبال منع یا کاهش مالیات ستانی دولت‌اند. این وکلا و از جمله مشارکت‌کننده هشتم، پیش‌بینی قانونی امکان توافق با سازمان امور مالیاتی را نشانه اقرار دولت به عدم استحقاق خود و عدم دقت در «مالیات ستانی» می‌دانند. مشارکت‌کننده دوازدهم تصریح می‌نماید: «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 امکان‌پذیر است، یعنی همان اقدامی که وکلا در آن تخصص دارند. آن‌ها کاملاً آگاه‌اند که میان حقیقت مطلق و حقیقت قضایی (آنچه واجد دلیل اثباتی است) کم‌وبیش تفاوت وجود دارد (مولودی و حمزه‌هویدا، ۱۳۹۱، ص. ۸۶). با توجه به کاستی‌های سازمان امور مالیاتی در امکان اثبات درآمد مشمول مالیات، وکلا با قدرت کامل به تشخیص مالیات خود اعتراض می‌نمایند و برای پرداخت به دولت، از سازمان امور مالیاتی مطالبه دلیل می‌کنند. مشارکت‌کننده بیست و یکم اظهار می‌دارد: «ما وکلا چون مدام به دادگاه می‌رویم، نزد مأموران و ممیزان مالیاتی ترسی نداریم. اما در اداره دارایی این جالب نیست که (به جای ارائه دلیل اثبات مالیاتم) حاضر به توافق‌اند». مشارکت‌کننده هشتم با اشاره به فقدان دلیل اثباتی و اشتباهات محاسباتی در اداره مالیات، تأکید نمود: «اصولاً

مشکل اداره دارایی این است که دلیل محکمی برای مالیات گرفتن ندارد». مشارکت‌کننده بیست و یکم اذعان نمود که «اصولاً وکلا فرهنگ دور زدن قانون را دارند». بدین ترتیب، اعتراض و مرافعه بیش از آن‌که روشی ترمیمی یا شیوه‌ای برای احقاق حق و تعیین مالیات واقعی باشد، یکی از تدابیر تخصصی ابزارسازی از قانون برای منع یا کاهش دستیابی دولت به درآمدهای مالیاتی است.

البته روش‌های تخفیف‌ستانی صرفاً به کاهش مبلغ مالیات محدود نمی‌شود. مؤدیان به طور عام و وکلا به طور خاص، گاه با اعتراض‌های واهی سعی در به تأخیر انداختن زمان پرداخت مالیات دارند تا با توجه به نرخ تورم، فشار مالی کمتری را متحمل شوند (سیدنورانی، ۱۳۸۸، ص. ۲۰). اگرچه شاید این مطلب به ذهن برسد که در تخفیف‌ستانی، بالآخره مالیات پرداخت می‌شود و نباید آن را مصداق مالیات‌گریزی دانست، اما تخفیف‌هایی که بدون استحقاق واقعی و بر اثر اعتراضات بی‌مورد، اطاله و چانه‌زنی، به مؤدی داده می‌شود موجب نپرداختن بخشی از مالیات کامل اوست. حتی در تأخیر انداختن زمان پرداخت مالیات، یک مالیات‌گریزی پنهان رخ می‌دهد. مبلغی که بر اثر تورم بی‌ارزش شده است و با تأخیر چندساله پرداخت می‌شود را نمی‌توان معادل مالیات‌پردازی درست و کامل دانست.

## ۲-۲. پیامدهای «ابزارسازی از قانون»

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

### ۲-۲-۱. 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، ص. ۱۶۴). این بیگانگی از دولت، در یک فضای گروهی تبدیل به همگرایی می‌شود. در واقع، مالیات دهندگانی که در ارتباط با هم گروه‌هایی اند که فرار مالیاتی می‌کنند احتمال بیشتری برای فرار مالیاتی آنان وجود دارد، یعنی هنجارها و انتظارات گروهی در همگرایی‌ها مؤثرند (کریمی پتانلار و دیگران، ۱۳۹۴، ص. ۶۸).

همگرایی با همدلی صنفی آغاز می‌شود. مشارکت‌کننده بیستم با ناراضایتی همکاران و وکیل از روند مالیات ستانی، 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 وکلای 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 مؤدیان 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 مالیات ستانی احساس نمی‌کند و از آنجا که دلیلی برای پاسخ‌گویی به مردم نمی‌بیند، به تدریج نهادهای مدنی حقوقی نظیر کانون وکلای دادگستری را تضعیف می‌کند. یکی از مصادیق تضعیف، بی‌ضابطگی در مالیات ستانی است. تضعیف یا تخریب این نهادها باعث درهم‌ریزی رفتارهایی می‌شود که باید این نهادها کنترل می‌کردند. در چنین فضای بی‌نهادی به تدریج اعضای این نهادها با همگرایی دست به تخریب نهادهای دولتی، از جمله مالیات می‌زنند (قلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۸، ص. ۲۳۹).

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

در کنار همگرایی صنفی وکلا بر ضد دولت، که در مقابل مالیات ستانی دولت دنبال می‌شود، برخی از وکلا از طریق صورت‌گرایی قانونی به پیشبرد رقابت مالی با هم‌مصنfan و سایر صنوف می‌پردازند. وقتی وکلا می‌بینند که دولت به جای ارائه واقعی خدمات، تظاهر به ارائه 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 می‌شود و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد (خادم و همکاران، ۱۳۹۳، ص. ۳۰)، افزایش فرار مالیاتی نیز قانون را در دید وکلا به امری فرمالیته فرو می‌کاهد که رعایت صورت آن به جای محتوایش کافی است. مشارکت‌کننده پنجم به ریاکاری قانونی از سوی وکلا اذعان می‌کند. مشارکت‌کننده دوازدهم اظهار داشت که وی در ابتدای کار وکالت واقعاً مالیات قانونی خود را پرداخت می‌نموده و تمایلی به ریاکاری قانونی نداشته است، اما پس از مشاهده تبعیض مالیاتی و احساس خودستمدیدگی، به تدریج به رعایت صورت قانون اکتفا نموده است. مشارکت‌کننده بیستم نیز در عین اذعان به فرار مالیاتی و موجه دانستن آن، تأکید کرد که ظاهر قانون را رعایت نموده است و در زمان مقرر، اظهارنامه کامل مالیاتی را ثبت و ارسال می‌نماید. وی اظهار می‌کند که برخورد اداره مالیات موجب دروغ‌گوشدن 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 کوتاه‌مدت بر پس‌انداز بخش خصوصی تأثیر مثبت دارد (سیدنورانی، ۱۳۸۸، ص. ۱۳۵). رقابت مالی وکلا بر پایه انتظار درآمد بالا از شغل وکالت شکل می‌گیرد. مشارکت‌کننده نهم تصریح می‌دارد: «کسی که درس خوانده و وکیل شده و از پسِ آزمون‌های حقوقی برآمده نمی‌خواسته که یک زندگی کارمندی داشته باشد». وی اذعان می‌نماید که در نگرش وکلا به مالیات‌گریزی، رقابت مالی با هم‌صنفان مؤثر 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 می‌کند و پرداخت مالیات واقعی را موجب عسر و حرج وکیل می‌داند. از نظر رقابت مالی با سایر صنوف، معمولاً وکلا با پزشکان رقابت می‌کنند. مشارکت‌کننده یازدهم معتقد است که پزشکان در مقایسه با وکلا به راحتی از پرداخت مالیات

می‌گیرند و درآمد بسیار بیشتر و زندگی مرفه‌تری دارند. بنابراین، وکلا با مالیات‌گریزی رقابت مالی هم‌پایه‌ای را با سایر صنوف پیش می‌برند.

## ۲-۳. بی‌اعتمادی گسترده (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، ص. 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 حق الوکاله در قراردادهای الکترونیک اشاره نمود. انجام ندادن این کار به ضرر موکلان است، زیرا آنان برای طرح دعوا علیه طرف مقابل جهت مطالبه هزینه‌های دادرسی و از جمله حق الوکاله از آن طرف، نیازمند مستند قانونی (قرارداد الکترونیک با درج مبلغ واقعی) اند. مشارکت‌کننده نوزدهم می‌گوید که وکلا از جهل موکلان درباره امکان مطالبه هزینه دادرسی و از جمله حق الوکاله از طرف مقابل، سوءاستفاده نموده‌اند 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 می‌گردند. بی‌اعتمادی به وکلا نقطه آغاز بی‌اعتمادی در جامعه نیست، اما اهمیتش از آن روست که شهروندان وکلا را قانون‌یاران جامعه می‌دانند و در صورت بی‌اعتمادی به آنان، تکیه‌گاهی برای پناه بردن به قانون نمی‌یابند. از این رو، بی‌اعتمادی به وکیل، در بی‌اعتماد شدن شهروندان به حاکمیت قانون مؤثر است.

بی‌اعتمادی اجتماعی نه تنها یکی از پیامدهای ابزارسازی از قانون برای مالیات‌گریزی است، بلکه در یک رابطه 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 رأس آن‌ها دولت ندارند. در چنین بستری، استحقاق‌زدایی از دولت و مالیات‌گریزی، به‌طور گسترده‌ای مجال ظهور می‌یابد. به‌طور خاص، بی‌اعتمادی تأثیر مهمی در افزایش احساس بی‌ضابطگی نسبت به عملکرد دولت دارد. علاوه بر تأثیرگذاری بر دیدگاه منفی مردم نسبت به دولت، بی‌اعتمادی اجتماعی تأثیرات 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 تخلفی 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 به گونه‌ای است که از نظر شاخص اثربخشی دولت یعنی کیفیت خدمات عمومی و رعایت تعهدات مربوطه بسیار ضعیف است (کریمی پتانلار و همکاران، ۱۳۹۴، ص. ۷۱). در کانون 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 می‌شود و در نهایت، وکیل برای «اعاده تعادل» و تحقق عدالت شخصی شده، به «ابزارسازی از قانون» (مانند ثبت پرهیزی و اطاله دادرسی مالیاتی) روی می‌آورد. این فرایند نمونه‌ای عینی از «تضاد دولت و ملت» است که در آن، خودکامگی دولت و خودسری شهروندان یکدیگر را تقویت می‌کند و به جای حاکمیت قانون، به رویارویی و تضعیف کلی همبستگی اجتماعی می‌انجامد. البته یافته‌های این تحقیق را نمی‌توان صددرصد به همه وکلای دادگستری تعمیم داد. وکلای دادگستری اعضای یک نهاد مدنی بسیار مهم و سرنوشت‌سازند. تخلفات مورد اشاره در این تحقیق را نمی‌توان به معنای سیطره 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 همسوست. 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 یک سو، دولت قانونمند نیست

و از سوی دیگر، افراد جامعه تمایل به بی قانونی دارند؛ دو رویکردی که به همبستگی ختم نمی‌شود، بلکه رویارویی و تضاد را افزایش می‌دهد (کاتوزیان، ۱۳۹۶). به نظر می‌رسد راهکار حل مسئله مالیات ستانی، ابزارسازی از قانون نیست، زیرا خودسری و هرج و مرج افراد جامعه باعث تشدید خودکامگی دولت می‌شود. خودسری و ابزارسازی از قانون به معنای پذیرش بی قانونی دولت است. بی قانونی دولت بر پایه بی توجهی 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 پیشنهادهای 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 «پیمان شکنی مالیاتی دولت» پاسخ می‌دهد.
۲. اصلاح ساختار مالیات‌های تخمینی؛ تشکیل «کمیته‌های تعیین ارزش حق الوکاله» با حضور نمایندگان کانون وکلای دادگستری، قضات و کارشناسان مالیاتی برای تعیین عادلانه ارزش مواردی که به صورت تخمینی مشمول مالیات می‌شوند. این کار «بی ضابطه‌بینی» 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، پیشنهادهای 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 «بی ضابطه‌بینی 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 وکلای 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.



## ملاحظات اخلاقی

### حامی مالی

مقاله هیچ کمک مالی مشخصی از نهادهای دولتی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است. اعلامیه هوش مصنوعی مولد و فناوری‌های مبتنی بر هوش مصنوعی در فرایند نگارش در نگارش و آماده‌سازی این مقاله، از هوش مصنوعی استفاده نشده است.

### تعارض منافع

نویسنده اعلام می‌کند که در نگارش این مقاله هیچ گونه تعارض منافع ندارد.

### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسنده از هر گونه جعل و سرقت علمی و هر گونه سوءرفتار پژوهشی اجتناب نموده است.

### بیانیه دسترسی به داده‌ها

هیچ داده‌ای در دسترس نیست.

### سپاسگزاری

نویسنده از تمامی وکلای دادگستری که در مصاحبه‌ها مشارکت نمودند، سپاسگزاری می‌نماید. همچنین 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.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## فهرست منابع

۱. ابراهیمی، شهرام. (۱۴۰۲ش). پاسخ واکنشی دوگانه در برابر بزه - تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه. *آموزه‌های حقوق کیفری*، ۲۰(۲۵)، ۳-۳۸. <https://doi.org/10.30513/cld.2023.4858.1783>
۲. ابراهیمی، شهرام. (۱۳۹۲ش). تحلیل جرم‌شناختی جرایم مأموران نظام مالیاتی از منظر فنون خنثی‌سازی. در: ابراهیمی، شهرام (به کوشش). *مجموعه مقالات همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور*، (چاپ اول، ص. ۱۵-۳۰). تهران: میزان.
۳. احمدی موسوی، سید مهدی. (۱۳۹۷ش). بازماندگی فرهنگ مالیات و بزهکاری مالیاتی. در: نیازپور، امیرحسین (به کوشش). *سیاست جنایی در برابر بزهکاری اقتصادی*، (چاپ اول، ص. ۳۳-۴۹). تهران: میزان.
۴. احمدی موسوی، سید مهدی؛ عبدالرحیمی، فرشته. (۱۴۰۲ش). تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی. *پژوهش‌های حقوقی*، ۲۲(۵۳)، ۴۱۷-۴۴۲. <https://doi.org/10.48300/jlr.2023.171843>
۵. استراوس، آنسلم؛ کوربین، ژولیت. (۱۳۹۷ش). مبانی پژوهش کیفی؛ فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای، (برگردان ابراهیم افشار، چاپ هفتم). تهران: نشر نی.
۶. آل محمد، سیده فاطمه؛ تاجمیرریاحی، حسین. (۱۳۹۹ش). واکاوی و نقد سیاست جنایی جرایم مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۴۶)، ۲۵-۵۰.
۷. ایزدی، سلمان؛ رحمت‌الهی حسین؛ و حبیب‌نژاد، سید احمد. (۱۳۹۹ش). الگوی مطلوب تمکین مالیاتی در ایران: الگوی ترکیبی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۴۵)، ۱۵۵-۱۸۱.
۸. بهرامی‌نسب، بهزاد؛ حسنی، علیرضا؛ و پناهی، محبوب. (۱۳۹۳ش). تحلیلی بر فرار مالیاتی وکلای دادگستری. *فصلنامه دانش انتظامی*، ۴(۱۴)، ۹۳-۱۰۶.
۹. حیدرزادی، حسین؛ خداپناه، مسعود؛ و منتظرحجت، امیرحسین. (۱۴۰۱ش). بررسی عوامل تعیین‌کننده فرار مالیاتی در اقتصاد ایران با رویکرد اقتصادسنجی بیزین. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۰(۵۳)، ۹۷-۱۲۲.
۱۰. خادم حمید؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ عبدی علی؛ و مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۳ش). بررسی رفتار اخلاقی مؤدیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست‌مدرن. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۲(۲۴)، ۳۵-۹.
۱۱. خزایی، سیدعلی؛ اسدیان، احمد؛ سالاریان، جهانبخش. (۱۳۹۶ش). تعهد وکیل به صداقت در دادرسی عادلانه در پرتو روان‌شناسی وکالت. *پژوهش‌های اخلاقی*، ۸(۱)، ۴۹-۶۶.
۱۲. خلیلی اردکانی، محمدعلی؛ آروین، بهاره؛ و توسلی فرشه، فرزاد. (۱۳۹۶ش). 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>
۱۳. دادگر، یدالله؛ مهرگان، نادر. (۱۳۹۸ش). *مالیه عمومی و اقتصاد دولت*، (چاپ اول). تهران: نور علم.

۱۴. دورکین، رونالد. (۱۳۷۹ش). نافرمانی مدنی، (برگردان: محمد راسخ). مجله کیان، ش. ۵۱.
۱۵. رحیمی نژاد، اسمعیل؛ آقایی، مهدی؛ قلی پور، غلامرضا. (۱۳۹۴ش). نظریه خنثی سازی جرم و ارتباط آن با عدالت ترمیمی. فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ۳(۱۱)، ۸۵-۱۱۲.
۱۶. رستمی، ولی. (۱۳۹۷ش). مالیه عمومی، (چاپ ششم). تهران: میزان.
۱۷. رستمی، ولی. (۱۳۸۷ش). اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران. مطالعات حقوق خصوصی، ۳۸(۳)، ۱۶۵-۱۸۹.
۱۸. زارع، علیرضا؛ افشانی، سید علیرضا؛ اسلامی، حسین؛ توتونچی، جلیل؛ و روحانی، علی. (۱۴۰۱ش). از وارونگی تا واسازی مالیات ستانی - مالیات دهی ایده آل؛ به سوی یک نظریه زمینه ای. جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، ۱۱(۱)، ۵۹-۸۷. <https://doi.org/10.22034/jeds.2022.48896.1589>
۱۹. سلیمیان، ابوالفضل؛ احمدیان، سعید. (۱۳۹۴ش). وکالت و حق داشتن وکیل در فرایند دادرسی. تهران: مجد.
۲۰. سیدنورانی، سید محمدرضا. (۱۳۸۸ش). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی. تهران: مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
۲۱. سیمایی صراف، مرتضی. (۱۴۰۰ش). مروری بر تکالیف مالیاتی وکلای دادگستری. وکیل مدافع، ۱۱(۲۱)، ۲۴۱-۲۵۴.
۲۲. شیرخدائی، میثم؛ خلیلی پالندی، فرشته؛ و شیرازی، هاجر. (۱۳۹۵ش). بازاریابی اجتماعی در سازمان امور مالیاتی؛ تبیین نقش انتقام ارباب رجوع در تمایل به فرار مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۲۴(۳۲)، ۹۷-۱۲۳.
۲۳. طاهری، مهدی؛ رجبی، اکبر؛ و گل خندان، سمیرا. (۱۴۰۱ش). تعهدات و جرائم مالیاتی وکلای دادگستری. مطالعات فقه اقتصادی، ۴(۵)، ۱۰۲۹-۱۰۴۵. <https://doi.org/10.22034/ejs.2024.451235.1754>
۲۴. فلیک، اووه. (۱۳۹۷ش). درآمدی بر تحقیق کیفی، (برگردان هادی جلیلی، چاپ دهم). تهران: نشر نی.
۲۵. قنبری، حسین؛ حاجی تبار فیروزجائی، حسن؛ اسماعیلی، مهدی. (۱۴۰۳ش). دلایل وقوع فرار مالیاتی در نظام حقوقی ایران؛ ارائه راهکارها و پیشنهادها. پژوهش های نوین حقوق اداری، ۶(۲۰)، ۶۵-۸۸. <https://doi.org/10.22034/mral.2023.2012331.1518>
۲۶. قلی زاده، مجتبی؛ موسایی، میثم؛ و ازکیا، مصطفی. (۱۳۹۸ش). مطالعه جامعه شناختی ساختار اقتصادی ایران در شکل گیری فساد. اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۸(۲۷)، ۲۲۱-۲۴۳.
۲۷. کاتوزیان، همایون. (۱۳۹۶ش). تضاد دولت و ملت، (برگردان علیرضا طیب، چاپ سیزدهم). تهران: نشر نی.
۲۸. کریمی پتانلار، سعید؛ گیلک حکیم آبادی، محمدتقی؛ صابر نوچمنی، فاضل. (۱۳۹۴ش). بررسی تأثیر

- ۲۳ (۲۷)، ۶۳-۹۰. اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی؛ مطالعه موردی: کشورهای منتخب. پژوهشنامه مالیات.
۲۹. کریمی، محمد رضا؛ بارانی، محمد؛ و آشوری، محمد. (۱۴۰۳ش). پیشگیری وضعی از فرار مالیاتی با تأکید بر اصلاح نظام اداری مالیات ستانی؛ (مطالعه موردی: کلان شهر کرج در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸). *پژوهش‌های نوین حقوق اداری*، ۶ (۲۰)، ۸۹-۱۳۲. <https://doi.org/10.22034/mral.2024.2011655.1513>
۳۰. لنگرودی، محمد جعفر. (۱۳۸۱ش). *ترمینولوژی حقوق*. تهران: کتابخانه گنج دانش.
۳۱. مجدآبادی فراهانی، فرزانه. (۱۴۰۱ش). سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۰ (۵۶)، ۱۰۳-۱۲۴.
۳۲. موسوی، سید محسن؛ مبارکی، محمد. (۱۳۹۶ش). بازنمایی رابطه بین نگرش به دولت و شهروندی اجتماعی فعال. *مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی*، ۷ (۲۵)، ۱۵۷-۱۷۷.
۳۳. مولودی، محمد؛ و حمزه هویدا، مهدی. (۱۳۹۱ش). نظریه‌های حقیقت و کاربرد آن‌ها در دادرسی‌های مدنی. *مجله حقوقی دادگستری*، ۷۶ (۷۹)، ۷۳-۹۸. <https://doi.org/10.22106/jz.2012.11047>
۳۴. نجفی ابرندآبادی، علی حسین؛ هاشم بیگی، هاشم. (۱۳۹۳ش). *دانشنامه جرم‌شناسی*. (چاپ سوم). تهران: گنج دانش.
۳۵. نجفی ابرندآبادی، علی حسین. (۱۳۹۴ش). جایگاه کانون وکلای دادگستری و وکیل در جامعه حقوقی و قانون آیین دادرسی کیفری ایران، در: غلامی، حسین (به کوشش). *علوم جنایی تطبیقی در همکاری‌های بین‌المللی* (مجموعه مقالات نکوداشت‌نامه سیلویا تلنباخ). تهران: میزان.
۳۶. ولیدی، محمد صالح. (۱۳۹۳ش). *جرایم علیه امنیت اقتصادی*. تهران: جاودانه.
۳۷. هازارد، جفری؛ دوندی، آنجلو. (۱۴۰۰ش). *اصول اخلاقی حرفه وکالت با مطالعه تطبیقی*. (برگردان مجید پوراستاد و ندا اقبال اسکویی، چاپ اول). تهران: انتشارات خرسندی.
38. Ghasemi Moghadam, H. (2025), The co-loosening of legal knots through petty bribery as an example of symbiotic corruption in Iran. *Social Responsibility Journal*, 21(6), pp. 1283-1300. <https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2024-0881>
39. Homans, G. C. (1958). Social behavior as exchange. *American Journal of Sociology*, 63(6), 597-606.
40. Kaufman, G. W. (2003). *The Lawyer's Guide to Balancing Life and Work*. Chicago, Illinois: American Bar Association.
41. Sykes, G. M., & Matza, D. (1957). Techniques of neutralization: A theory of delinquency. *American Sociological Review*, 22(6), 664-670.

## Resources

**Note:** Dates in brackets are approximate Gregorian equivalents to the provided Solar Hijri (Shamsi) dates. "n.d." is used where no date is clearly deducible.

1. Ahmadi Mousavi, S. M. (2018). [Survival of tax culture and tax delinquency]. In A. H. Niazpour (Ed.), *Criminal policy against economic delinquency* (1st ed., pp. 33-49). Mizan Publishing. (Original work published 1397)
2. Ahmadi Mousavi, S. M., & Abdolrahimi, F. (2023). Analysis of factors affecting the commission of tax crimes. *Legal Researches*, 22(53), 417-442. <https://doi.org/10.48300/jlr.2023.171843> (Original work published 1402)
3. Al-Mohammad, S. F., & Tajmir Riahi, H. (2020). Analysis and critique of criminal policy on tax crimes. *Tax Research Journal*, 28(46), 25-50. (Original work published 1399)
4. Baharami Nasab, B., Hassani, A., & Panahi, M. (2014). An analysis of tax evasion by attorneys at law. *Semnan Police Knowledge Quarterly*, 4(14), 93-106. (Original work published 1393)
5. Dadgar, Y., & Mehregan, N. (2019). *Public finance and government economics* (1st ed.). Noor-e-elm. (Original work published 1398)
6. Dworkin, R. (2000). [Civil disobedience] (M. Rasekh, Trans.). *Kiyan Magazine*, (51). (Original work published 1379)
7. Ebrahimi, Sh. (2013). [Criminological analysis of tax system officials' crimes from the perspective of neutralization techniques]. In Sh. Ebrahimi (Ed.), *Proceedings of the scientific conference on challenges and opportunities facing the health of the country's tax system* (1st ed., pp. 15-30). Mizan Publishing. (Original work published 1392)
8. Ebrahimi, Sh. (2023). Dual reactive response to tax crime-violation in Iranian and French law. *Criminal Law Doctrines*, 20(25), 3-38. <https://doi.org/10.30513/cld.2023.4858.1783> (Original work published 1402)
9. Flick, U. (2018). [An introduction to qualitative research] (H. Jalili, Trans.) (10th ed.). Nashr-e-Ney. (Original work published 1397)
10. Ghanbari, H., Haji Tabar Firoozjaei, H., & Ismaili, M. (2024). Causes of tax evasion in the Iranian legal system; Presenting solutions and suggestions. *Scientific Quarterly of Modern Administrative Law Researches*, 6(20), 65-88. <https://doi.org/10.22034/mral.2023.2012331.1518> (Original work published 1403)
11. Ghasemi Moghadam, H. (2025). The co-loosening of legal knots through petty bribery as

- an example of symbiotic corruption in Iran. *Social Responsibility Journal*, 21(6), 1283-1300.  
<https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2024-0881>
12. Ghollizadeh, M., Moosaei, M., & Azkia, M. (2019). A sociological study of Iran's economic structure in the formation of corruption. *Journal of Islamic Economics and Banking*, 8(27), 221-243. (Original work published 1398)
  13. Heidarzadi, H., Khodapanah, M., & Montazer Hejiat, A. H. (2022). Investigating the determining factors of tax evasion in Iran's economy with a Bayesian econometric approach. *Tax Research Journal*, 30(53), 97-122. (Original work published 1401)
  14. Homans, G. C. (1958). Social behavior as exchange. *American Journal of Sociology*, 63(6), 597-606.
  15. Izadi, S., Rahmatollahi, H., & Habibnezhad, S. A. (2020). The optimal model of tax compliance in Iran: A combined model. *Tax Research Journal*, 28(45), 155-181. (Original work published 1399)
  16. Katouzian, H. (2017). [Conflict between state and nation] (A. Tayeb, Trans.) (13th ed.). Nashr-e-Ney. (Original work published 1396)
  17. Keranian, S., & Ghelichkhani, S. (2024). [Prevention of tax evasion with an emphasis on reforming the tax administration system (Case study of Karaj metropolis from 2016 to 2019)]. *Scientific Quarterly of Modern Administrative Law Researches*, 6(20), 89-132.  
<https://doi.org/10.22034/mral.2024.2011655.1513> (Original work published 1403)
  18. Khalili Ardekani, M. A., Arvin, B., & Tavassoli Farsheh, F. (2017). Social trust and related factors (A survey study of youth in Mashhad). *Social Sciences Quarterly*, 24(76), 111-144.  
<https://doi.org/10.22054/qjss.2017.7680> (Original work published 1396)
  19. Khadem, H., Lari Dasht Bayaz, M., Abdi, A., & Marvian Hosseini, Z. (2014). Examining the ethical behavior of large taxpayers from a postmodern ethical perspective. *Tax Research Journal*, 22(24), 9-35. (Original work published 1393)
  20. Khazaei, S. A., Asadian, A., & Salarian, J. (2017). The attorney's commitment to honesty in fair trial in light of the psychology of advocacy. *Ethical Researches*, 8(1), 49-66. (Original work published 1396)
  21. Kaufman, G. W. (2003). The lawyer's guide to balancing life and work. American Bar Association.
  22. Karimi Patanlar, S., Gilak Hakim Abadi, M. T., & Saber Nouchamani, F. (2015). Investigating

- the impact of government effectiveness on reducing tax evasion: A case study of selected countries. *Tax Research Journal*, 23(27), 63-90. (Original work published 1394)
23. Langeroodi, M. J. (2002). [Terminology of law]. *Ketabkhaneh Ganj-e Danesh*. (Original work published 1381)
24. Majdabadi Farahani, F. (2022). Iran's criminal policy towards tax crime. *Tax Research Journal*, 30(56), 103-124. (Original work published 1401)
25. Mousavi, S. M., & Mobaraki, M. (2017). Representing the relationship between attitude towards government and active social citizenship. *Strategic Studies of Public Policy*, 7(25), 157-177. (Original work published 1396)
26. Moloodi, M., & Hamzeh Hoveida, M. (2012). Theories of truth and their application in civil proceedings. *Judiciary Law Journal*, 76(79), 73-98. <https://doi.org/10.22106/jlj.2012.11047> (Original work published 1391)
27. Najafi Abrandabadi, A. H. (2015). [The position of the Bar Association and the attorney in the legal community and the Code of Criminal Procedure of Iran]. In H. Gholami (Ed.), *Comparative criminal sciences in international collaborations - Commemorative volume for Silvia Tellenbach*. Mizan Publishing. (Original work published 1394)
28. Najafi Abrandabadi, A. H., & Hashem Beigi, H. (2014). [Encyclopedia of criminology] (3rd ed.). *Ganj-e Danesh*. (Original work published 1393)
29. Rahiminezhad, E., Aghayari, M., & Gholipour, G. (2015). Crime neutralization theory and its relation to restorative justice. *Criminal Law Research Quarterly*, 3(11), 85-112. (Original work published 1394)
30. Rastami, V. (2018). *Public finance* (6th ed.). Mizan Publishing. (Original work published 1397)
31. Rastami, V. (2008). Authorities and powers of the tax apparatus in Iranian tax law. *Private Law Studies*, 38(3), 165-189. (Original work published 1387)
32. Saleimian, A., & Ahmadian, S. (2015). [Advocacy and the right to have an attorney in the trial process]. *Majd Publishing*. (Original work published 1394)
33. Seyed Norani, S. M. R. (2009). [Tax evasion and economic growth]. *Center for Parliamentary Research*. (Original work published 1388)
34. Shir Khodae, M., Khalili Palandi, F., & Shirazi, H. (2016). Social marketing in the Tax Administration: Explaining the role of client revenge in the tendency to evade taxes. *Tax*

- Research Journal, 24(32), 97-123. (Original work published 1395)
35. Simayi Sarraf, M. (2021). A review of the tax duties of attorneys at law. *Defense Attorney*, 11(21), 241-254. (Original work published 1400)
36. Strauss, A., & Corbin, J. (2018). [Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory] (E. Afshar, Trans.) (7th ed.). Nashr-e-Ney. (Original work published 1397)
37. Sykes, G. M., & Matza, D. (1957). Techniques of neutralization: A theory of delinquency. *American Sociological Review*, 22(6), 664-670.
38. Taheri, M., Rajabi, A., & Gol Khandan, S. (2022). Tax obligations and crimes of attorneys at law. *Scientific Quarterly of Jurisprudential Economic Studies*, 4(5), 1029-1045. <https://doi.org/10.22034/ejs.2024.451235.1754> (Original work published 1401)
39. Validi, M. S. (2014). [Crimes against economic security]. Javedaneh Publishing. (Original work published 1393)
40. Zare, A., Afshani, A., Eslami, H., Toutounchi, J., & Rouhani, A. (2022). From inversion to deconstruction of ideal tax collection-tax payment: Towards a grounded theory. *Economic Sociology and Development*, 11(1), 59-87. <https://doi.org/10.22034/jeds.2022.48896.1589> (Original work published 1401)

