

بررسی و پیشگیری از تخلفات جرایم مالیاتی و راه‌های مقابله با آن

تاریخ دریافت: ۹۹/۴/۲
تاریخ پذیرش: ۹۹/۶/۱۵

جمال آشینه^۱

چکیده:

جرایم مالیاتی، جرایمی هستند که با انگیزه مادی و با ماهیت فعالیت‌های اقتصادی یعنی فعالیت‌های پولی و مالی، دادوستد داخلی و خارجی، استفاده از منابع بدون مجوز، اخذ رشوه، اخذ کمیسیون و اعطای تسهیلات غیر قانونی به نفع خود یا دیگری ارتکاب می‌یابد. این جرایم از نظر اقتصادی و اجتماعی آثار فراوانی بر جای می‌گذارد و توجه به آثار مخرب آن اهمیت بسیاری دارد. بزهکاران در این گونه جرایم در پیکره‌ی نظام بانکی، مؤسسات مالی و گمرکی نفوذ کرده و انواع سوءاستفاده‌ها را از این مؤسسات می‌کنند و هدف اصلی در تأسیس این مؤسسات را زیر سؤال می‌برند؛ همچنین درآمدهای نامشروع خود را به صورت اموال مشروع، قانونی و موجه جلوه می‌دهند. جرایم اقتصادی بر کل جامعه مؤثر است؛ چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم افراد جامعه را درگیر خود می‌کند و در صورتی که چاره‌ای برای آن اندیشیده نشود به فقر و نارسایی‌های اقتصادی دامن زده می‌شود. از جمله مصادیق جرایم اقتصادی، جرایم مالیاتی است و با توجه به نقشی که در پیشرفت و ترقی یک کشور می‌گذارد بررسی آن می‌تواند حائز اهمیت باشد. در این پژوهش سعی کردیم با استفاده از مقالات و مطالعات صورت گرفته عوامل مؤثری که بر وقوع اینگونه جرایم نقش دارند را شناسایی کنیم؛ و با توجه به تأثیراتی که این عوامل بر جامعه دارند به ارائه راهکارهای مناسب پیشگیری از این نوع جرم پرداختیم.

کلید واژه: مالیات، جرایم مالیاتی، تخلفات، پیشگیری، مقابله

۱. کارشناس ارشد مدیریت دولتی، ایمیل: jamal.ashine94@gmail.com

مقدمه

مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها به معنای کسر قانونی میرانی از درآمد، اموال و منافع حاصل از اموال و عملیات مرتبط با آن می‌باشد که بر مبنای تعاون اجتماعی و مشارکت شهروندان در تأمین درآمدهای دولت و گسترش رشد و رفاه اجتماعی و اقتصادی جامعه دریافت می‌شود. درآمدهای مالیاتی، به لحاظ برخورداری از ویژگی ثبات و تاثیر پذیری کمتر از بحران‌ها و تنش‌های اقتصادی و اجتماعی به نسبت سایر درآمدهای دولت از جمله صادرات مواد معدنی، نفتی، کشاورزی، تولیدات صنعتی و مشارکت اجتماعی در تأمین آنها همواره مورد توجه کشورها اعم از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است بدین سان میزان کارایی و توانایی نظام مالیاتی در تأمین هدف نهایی آن، یعنی جلب و جذب حداکثر میزان مالیات توأم با عدالت و انصاف و در راستای تأمین درآمد دولت و گسترش رفاه و توسعه، به عنوان شاخصی مهم و ارزشمند برای نظام حاکم و دولت به حساب می‌آید.

عدم پرداخت مالیات که به علت عدم اطلاع از وضعیت مالی مؤدیان مالیاتی است و یا به سبب فساد ناشی از رابطه مؤدیان و کارمندان، موجب عدم حصول درآمدهای مالیاتی در قانون بودجه توسط دولت پیش‌بینی شده و در نتیجه کارهای عمرانی و الزامات مربوط به توسعه، بهداشت، آموزش، پژوهش و سایر مواردی که جهت پیشرفت کشور لازم است با خطرات جدی مواجه می‌شود. مقایسه اجمالی میان وضعیت وصول مالیات در ایران و کشورهای پیشرفته نشان دهنده وضعیت تاسف بار وصول مالیات در ایران است که به نوبه خود مخاطرات قابل توجهی را در جامعه ایرانی ایجاد کرده است. بررسی آسیب‌ها و صدمات مرتبط با نظام مالیاتی مانند آسیب‌های موجود در قوانین و مقررات مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی به عنوان آسیب مهم نظام مالیاتی و آسیب‌های اجرایی و تهدید کننده سلامت اداری است بدین سان، ضعف قوانین مالیاتی و چالش‌های مرتبط با آن، فقدان کنترل و ضعف اعمال تدابیر کنترلی و سیاست گذاری نامناسب در حوزه بازدارندگی و پیشگیری به عنوان علل مشترک وقوع بزه‌های مالیاتی است.

از آنجایی که جرم مالیاتی در نظام تقنینی ایران مورد بررسی و تعریف دقیق قرار نگرفته و در این خصوص پژوهش‌ها و تحقیقات مشابهی انجام نیافته، اهمیت و ضرورت بررسی آن روشن می‌گردد. جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیاتی تنها در ۷ بند و ۲ تبصره تقریر یافته است و قانونگذار ایران به تعریف جرم مذکور نپرداخته؛ بلکه صرفاً به برشمردن مصادیق آن اکتفا نموده است که همین امر، نوعی نقص تقنینی به شمار می‌رود؛ به همین دلیل تبیین جرم مالیاتی و تحلیل عناصر شکل دهنده آن با توجه به ضرورت‌های اجتماعی فعلی به خصوص در سیر صعودی فسادهای اداری و شبکه‌ای از خلأهای پژوهشی و تحلیلی در حیطه مباحث حقوقی به معنای عام هست؛ افزون بر این، اهتمام و رویکرد دولت به سوی تنظیم بودجه مالیات محور نیز جزء علل پژوهش فوق می‌تواند تلقی گردد.

۱- مفاهیم

در این مبحث به بیان تعاریف مربوط به اصطلاحات مالیاتی همچون سازمان امور مالیاتی، سال مالیاتی، اظهارنامه‌های مالیاتی، مالیات، جرایم مالیاتی، مودیان مالیاتی، ماموران مالیاتی و سایر مباحث پیرامون آن می‌پردازیم. ذکر این نکته حائز اهمیت است که بدانیم در ایران منابع مالیاتی از دو نوع مستقیم و غیر مستقیم تشکیل شده است. مبحث فرار مالیاتی، اجتناب از پرداخت مالیات از مباحث این موضوع می‌باشد. تفاوت‌های این دو پدیده مطرح می‌شود. فرار از مالیاتی یعنی انجام فعل یا ترک فعلی که قانونگذار برای آن مجازات در نظر گرفته است در مقابل اجتناب از مالیات به نوبه خود جرم نیست بدین معنی که اجتناب از مالیات همان استفاده از خला‌های قانونی و به اصطلاح دور زدن قانون می‌باشد. جرایم مالیاتی حول این دو منبع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم اتفاق می‌افتد. (آشوری، ۱۳۹۴: ۳۲)

۱-۱- تعاریف مالیاتی:

در اینجا به بیان تعاریف در خصوص مالیات و مسائل مربوط به آن می‌پردازیم. تعاریف مطرح شده در خصوص اصطلاحات مالیاتی می‌باشد که الزاماً مودیان مالیاتی در زمان مراجعه به ادارات امور مالیاتی می‌بایست با آن‌ها آشنایی داشته باشند. عدم آشنایی با این اصطلاحات و مفاهیم می‌تواند حتی موجب بروز مشکلات حقوقی برای مودیان مالیاتی شود. برای مثال اگر مودی مالیاتی در زمان مناسب و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی اظهارنامه مالیاتی خود را ارائه ندهد مشمول جرم مالیاتی خواهد بود (ابراهیمی، ۱۳۹۳: ۳۲).

۱-۱-۱- سازمان امور مالیاتی کشور:

بر اساس ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی سازمان امور مالیاتی کشور یک موسسه دولتی بوده و زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی ایجاد شده و کلیه اختیارات، وظایف، کارکنان، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش‌ها و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته شده بود، به این سازمان منتقل شده است. ادارات کل امور مالیاتی به عنوان یکی از زیر مجموعه‌های این سازمان شناخته می‌شوند. لازم به ذکر است هر اداره کل امور مالیاتی دارای تعداد زیادی اداره امور مالیاتی می‌باشد. که این ادارات به امر تشخیص و وصول مالیات اشتغال دارند (پاک نهاد، ۱۳۸۸: ۵۶).

۱-۱-۲- مودیان مالیاتی:

کسانی که مالیات به دولت می‌پردازند و طبق قانون به دولت مدیون هستند. به عبارت دیگر مودیان مالیاتی به اشخاصی اطلاق می‌گردد که بدهی مالیاتی بابت هر گونه فعالیت یا معاملات انجام شده متوجه آنها است. به زبان ساده‌تر تمامی کسبه، مغازه داران، شرکت‌ها و واحدهای تولید که در چرخه اقتصاد فعالیت می‌نمایند و سایر افرادی که به نحوی طبق قوانین باید مالیات پرداخت نمایند عنوان مودی مالیاتی خواهند گرفت. حتی کارمندان و حقوق بگیران بخش عمومی، دولتی و غیر دولتی در آن قسمت که مالیات از حقوقشان کسر می‌گردد عنوان مودی مالیاتی به خود

می‌گیرند (پور عزت، ۱۳۹۰: ۶۵).

۱-۱-۳- واحد مالیاتی:

کوچک‌ترین جزء تقسیمات اداری بخش مالیاتی است که بر اساس محدوده جغرافیایی، منابع مالیاتی، نوع مودیان یا حسب وظیفه مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود. واحد مالیاتی در تقسیم بندی اداری و مالیاتی آن قسمتی است که توسط کارشناس ارشد مالیاتی (ممیز مالیاتی) مدیریت می‌شود. قسمتی که بیشترین رابطه و برخورد را با مودیان مالیاتی داشته و مسئول مستقیم و اصلی تعیین مالیات مودیان می‌باشد (توکل، ۱۳۹۰: ۹۸).

۱-۱-۴- سال مالیاتی:

سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می‌شود، لیکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، سال مالی آنها، به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۱۲۵).

۱-۱-۵- اظهارنامه مالیاتی:

اظهارنامه مالیاتی فرم خاصی است که بر طبق مقررات از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در اختیار مودیان مالیاتی قرار می‌گیرد و مودیان مکلف هستند مشخصات خود و نشانی محل کسب و سکونت یا منبع تحصیل در آمد و نیز اطلاعاتی درباره درآمد و حسب مورد دارایی‌ها و سود و زیان را که در فرم موصوف پیش‌بینی گردیده منعکس کرده و ظرف مهلت مقرر به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند. ضمناً مطابق تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم به مودیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد، (جوانمرد، ۱۳۸۸: ۹۶) با ارائه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مودی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد (حسینی، ۱۳۸۳: ۵۶).

۱-۲- تعریف مالیات:

از مالیات تعاریف مختلفی ارائه شده و در هریک به ویژگی خاصی توجه شده است. در اولین تعریف مالیات عبارت است از: برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تامین مخارج دولتی. (پیر نیا، ۱۳۴۲: ۴۵)

در جایی دیگر تعریف مالیات عبارت است از: پیش پرداختی که افراد برای استفاده از انتظامات عمومی می‌دهند. (جزایری، ۱۳۴۰: ۳۸)

علمای علوم سیاسی در قرن نوزدهم معتقد بودند که مالیات یک کمک داوطلبانه است که

اشخاص به میل و رغبت خود در مقابل استفاده از خدمات ارائه شده توسط دولت می‌پردازند. دیوید هیوم عقیده داشت: مالیات بهاء و جبران خدماتی است که از دستگاه دولت عاید اشخاص می‌گردد (پیرنیا، ۱۳۴۲: ۵۷).

منتسکیو نیز تعریف مالیات را چنین بیان نموده است مالیات قسمتی از دارایی است که شخص برای امنیت بقیه، دارایی خود یا برای اینکه بتواند از بقیه دارایی با آسایش بهره‌مند شود پرداخت می‌کند (خانعلی‌پور، ۱۳۹۰: ۱۲۵).

میر ابومعتقد است مالیات عبارت از پیش پرداختی است که مردم یک کشور جهت حمایت خود به دولت می‌پردازند. امیل در ژبواردن می‌گوید: «مالیات عبارت است از قسط بیمه که افراد می‌پردازند تا بتوانند با اطمینان از حقوقشان بهره‌مند گردند» (داتن، ۱۳۸۴: ۲۳۵).
پر ودون در کتاب تئوری مالیات در تعریف مالیات می‌گوید: «همانطور که بین اشخاص مبادله خدمت انجام می‌شود مالیات قیمت خدمات ارائه شده است».

موضوع مالیات از نظر علم اقتصاد و حقوق مالیه عمومی با یکدیگر متفاوت است. نگرش علم اقتصاد مالیات را علاوه بر وصف درآمدی آن یکی از ابزارهای تعدیل و سلامت اقتصادی جامعه تلقی می‌کند و حقوق مالیه عمومی صرف نظر از فلسفه مالیات آن را در قالب حقوق تعریف و در وضع و وصول درست آن اجرای عدالت را مدنظر قرار می‌دهد. بنابراین می‌توان گفت: مالیات از نگاه حقوق مالیه عمومی عبارت است از قسمتی از دارایی با درآمد یا مصارف شخصی که به طور قطعی و بلاعوض و با قید و شرط قانون به گونه‌ای الزام آور وصول می‌گردد به نظر می‌رسد دولت با توسل به قانون با اخذ مالیات از دارایی مردم نوعی محدودیت مالکانه ایجاد می‌کند که ممکن است تصور شود که با اصل حقوق مالکانه افراد مغایر باشد و خواسته باشد با اخذ مالیات مردم را از تسلط بر دارایی و ثروت خود که محصول رنج و تلاش آنهاست خارج سازد. (دلماس، ۱۳۹۳: ۹۸).
به ظاهر موضوع مالیات همین معنا و مفهوم را در اذهان عامه ایجاد می‌کند ولی آنچه که دولت در حقوق مالیه عمومی وظیفه انجام آن را دارد برقراری عدالت و تعامل اقتصادی است که تضمین کننده حقوق افراد اجتماع است و در تراحم بین حقوق اجتماع و حقوق فردی، حقوق اجتماع که مصالح و منافع عمومی را فراهم می‌کند در تقدم و اولویت است و حقوق جمعی بر حقوق فردی ترجیح دارد. با این دید اگر اخذ مالیات بر اساس نظم و قانون و مقررات باشد و زمینه تعادل و عدالت اقتصادی جامعه را فراهم کند محدودیت مالکانه از سوی قانونگذار که موجب حق اجتماع می‌باشد امری توجیه پذیر بوده و وصول مالیات جزئی از درآمدهای عمومی تلقی می‌شود (ذاکر صالحی، ۱۳۹۱: ۶۴۵).
بنابر این دولت برای اجرای وظایف و تکالیف حاکمیتی خود ملزم به دریافت مالیات می‌باشد (ابراهیمی، ۱۳۹۵: ۴۲). اما چون در نظر قانون اموال و دارایی و درآمد افراد دارای احترام است نمی‌توان بدون وضع قانون در دارایی و درآمد مردم مداخله کرد و به این جهت اخذ هر گونه مالیات بدون مجوز قانونگذار ممنوع است و با صدور بخشنامه داخلی و اقداماتی از قبیل اخذ قانونی مالیات تحقق نیافته و حقوق مالیه عمومی تجویز اخذ مالیات را فقط در برقراری قوانین و مقررات معقول، منطقی و مطابق با نیازهای اجتماعی و ایجاد تعادل اقتصادی و رعایت

کامل عدالت می‌داند(موسی زاده، ۱۳۸۵: ۷۴)

با توجه به آنچه ذکر شد مالیات سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی مطابق قوانین و مقررات، هریک از اتباع و سکنه کشور موظف هستند که از ثروت و درآمد خود به منظور تامین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و یا اجتماعی کشور به میزان قدرت و توانایی خود به دولت بدهند. همچنین می‌توان گفت مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارایی با درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنها که برای تأمین مخارج عمومی به کار گرفته می‌شود. بنابراین تمام تعاریف ذکر شده از مالیات گویای این حقیقت است که در جهت کمک به رشد جامعه، همه افراد اجتماع باید سهمیم باشند و از ویژگی‌های زیست دسته جمعی، مشارکت و همدلی عمومی است و حاکمیت وظیفه مدیریت این مشارکت عمومی را بر عهده دارد(سرمست، ۱۳۸۷: ۱۲۵).

۳-۱- اصطلاحات مالیاتی:

در این گفتار به توضیح برخی اصطلاحات مالیاتی که در جرم‌انگاری مالیاتی به آن برخورد می‌کنیم می‌پردازیم. اطلاعاتی همچون اجتناب از مالیات، فرار مالیاتی می‌بایست به صورت تخصصی تر مورد بررسی قرار گیرند این موضوع در کتاب «تاثیر اجتناب از مالیات و حاکمیت شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی» مورد بررسی دقیق قرار گرفته است. (طاهری تازی، ۱۳۹۴: ۸۹)

۴-۱- انواع مالیات‌ها در ایران:

منابع مالیاتی در ایران به دو دسته کلی مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیر مستقیم تقسیم می‌شوند. منابع مالیاتی طبق قانون مالیات‌ها مشخص و احصاء شده و وصول مالیات الزاما چهارچوب آن صورت می‌پذیرد(عالی پور، ۱۳۹۳: ۹).

۴-۱-۱- مالیات‌های مستقیم:

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که پرداخت کننده آن مشخص می‌باشد. به دیگر سخن مالیات‌هایی که مودیان مالیاتی بابت درآمدهای مالیاتی خود پرداخت می‌نمایند. همان مالیاتی هر مودی مالیاتی در مجموع به میزان درآمد خود در یک سال می‌پردازد مالیات مستقیم نام دارد(عمید، ۱۳۸۴: ۹۸).

۴-۱-۲- مالیات‌های غیرمستقیم:

مالیات‌هایی که پرداخت کننده آن مشخص و معین نبوده و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد داشته و قابلیت انتقال آنها بسیار زیاد باشد، مالیات‌های غیرمستقیم نامیده می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات‌هایی که به طور غیرمستقیم بر کالاهای مصرفی اشخاص وضع شده و از مصرف کنندگان وصول می‌شود. نقش مالیات‌های غیرمستقیم در جوامع و اقتصادهای کمتر توسعه یافته در مقایسه با کشورهای بیشتر توسعه یافته مهم‌تر است و هدف تامین مخارج دولت را به آسانی محقق می‌کند. این مالیات‌ها، نرخ سرمایه‌گذاری را از راه

تقلیل مصرف، بالا می‌برند و ضریب افزایشنده پس انداز را رشد می‌دهند. به هر حال، روی آوری به مالیات‌های غیرمستقیم در این کشورها زیاد است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۲۱).

۲- رکن قانونی نظام مالیاتی

هر نظام مالیاتی، دارای سه رکن بنیادین می‌باشد که عبارتند از: قانون، سازمان اداری مالیات، مؤدیان مالیاتی، بنابراین، یکی از رکن‌های مهم و اصلی نظام مالیاتی، قوانین و مقررات راجع به مالیات هاست. نظام مالیاتی به لحاظ برخورداری از ماهیت اداری و سازمانی در جهت اعمال سیاست‌های خود، ضمن برخورداری از قوانین مالیاتی، مقررات فروتقنینی، مانند: آیین نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های متعددی را در جهت اعمال اهداف و سیاست‌های اجرایی و اداری ایجاد و اجرا نموده است (فرهنگ، ۱۳۸۴: ۵).

اهمیت قوانین و مقررات مالیاتی علاوه بر نقش راهبردی آنها، به لحاظ تأثیر گذاری آنها بر فرهنگ و رفتار شهروندان و مؤدیان مالیاتی است. بدین لحاظ تصویب و اجرایی نمودن قوانین مناسب، بروز و تأمین کننده نیازهای اجتماعی به عنوان عاملی مؤثر در تقویت نظم گرابی و پیشگیری از بزه‌های مالیاتی محسوب می‌شود (فلسون، ۱۳۸۸: ۵۶). در نظام مالیاتی نیز تصویب قوانین کارآمد و در عین حال حافظ منافع شهروندان و جامعه به عنوان ضرورتی انکارناپذیر محسوب می‌گردد. در این مبحث، قصد داریم که ضمن بیان تاریخچه قوانین مالیاتی، تخلفات و جرایم مالیاتی و تمایز بین آنها را در پرتو قوانین مالیاتی، توضیح دهیم تا بدین طریق، میزان شفافیت و با وجود ابهام در قوانین مذکور، مورد بررسی آسیب شناسانه قرار گیرد (گسن، ۱۳۹۲: ۲۵۴).

۲-۱- مفهوم تخلفات و جرایم مالیاتی:

مالیات‌ها به عنوان بخشی از درآمدهای عمومی انواع مختلفی را شامل می‌شود. متداول‌ترین نوع تقسیم بندی مالیات‌ها، تقسیم مالیات‌ها به مالیات مستقیم و غیرمستقیم است. اصل قابلیت انتقال مالیات‌ها به عنوان مهم‌ترین عامل در تفکیک مالیات‌ها به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم است (گسن، ۱۳۹۰: ۶۵). مالیات‌های مستقیم یعنی آن دسته از مالیات‌ها که بر دارایی و درآمد افراد تحمیل شده و به دیگران منتقل نشده و مالیات‌های غیرمستقیم بر اساس اصل فوق، بر مصرف کننده کالا تحمیل و به نوعی با اضافه شدن بر قیمت کالاها و خدمات، به مصرف کننده نهایی منتقل می‌شود مالیات‌های مستقیم به دو دسته مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی تقسیم می‌شود، در حالی که مالیات غیر مستقیم به انواع مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات تقسیم می‌گردد. این گفتار، تاریخچه قوانین مالیاتی را بررسی اجمالی می‌کند و مفهوم تخلفات و جرایم مالیاتی و ضرورت جرم‌انگاری بزه‌های مالیاتی در این قوانین را مورد بررسی قرار می‌دهد (میتو، ۱۳۹۱: ۸۹).

۲-۱-۱- سابقه تاریخی مالیات در ایران و سیاست کیفری در برابر جرایم مالیاتی

بنا به سوابق تاریخی، ایران از قدیمی‌ترین کشورهایی است که برای تأمین مخارج عمومی

دست به وصول مالیات زده است، به زعم برخی از مورخان، عمر تاریخ مالیات در ایران به بیش از پنج هزار سال می‌رسد. شروع رسمی مالیات را می‌توان به عهد سومریان برگرداند، لیکن اولین بار در زمان داریوش هخامنشی، مالیات تنظیم شده و برای ساتراپ‌ها با بخش‌های امپراتوری، تعیین میزان معینی از مالیات، مشخص و مقرر گردید. این امر در دوران سلوکی به صورت نظام مالیات مختلط (مستقیم و غیرمستقیم) در دوران ساسانی به صورت «مقاسمه» یعنی تعیین مالیات به نسبت خوبی و بدی محصول و در دوران اسلامی نیز نظام مختلط مالیات مبتنی بر مالیاتهای مستقیم غیرمستقیم و با منابع متنوع تری صورت گرفت. در دوره اسلامی، علاوه بر نظام مختلط مالیاتی، مالیات‌های شرعی چون: «زکات و خمس» نیز به آنها افزوده شد. مالیات هرچند نقش مهمی در سرنوشت ایران عصر صفوی، قاجار و پیش از آن داشت اما با ظهور درآمد نفت، اهمیت اساسی خود را در تعیین مخارج کشور از دست داد (محمد نسل، ۱۳۹۱: ۳).

این بدان معنا نیست که مالیات در عصر ظهور نفت دریافت نمی‌شد بلکه بدان معناست که اقدامات و خرج تراشی‌های دولت با دستیابی به درآمد نفت فراتر از توان اقتصادی جامعه ایران رفت و در حقیقت بخش مهمی از اقدامات صورت گرفته به واسطه درآمدهای نفتی و نه درآمدهای مالیاتی در ایران عصر جدید صورت گرفته است. مالیات که در ایران قدیم باج و خراج نیز نامیده می‌شد، با قوه قهریه دولت از مردم ستانده می‌شد و بررسی‌ها نشان می‌دهد بخشی از پنهان کاری جامعه ایرانی در حوزه درآمدی برای فرار از پرداخت مالیات به این دوران باز می‌گشت چرا که در این دوره زمانی حکومت‌ها متناسب با پرداخت مالیات نسبت به ارائه خدمات اقدام نمی‌کردند و شاید همین امر بود که بسیاری را از پرداخت مالیات ناراضی می‌کرد. (محمد نسل، ۱۳۹۱: ۷۸)

از دیدگاه تاریخ حقوق و از نظر تقنینی، مالیات در ایران دارای فراز و نشیب‌های فراوانی بوده است. با پیروزی انقلاب مشروطیت ایران، در ۱۴ مرداد ۱۲۸۵ هجری شمسی و تصویب قانون اساسی مشروطه و متمم آن، برای نخستین بار در اصول (۹۴) تا (۹۹) قانون اساسی مشروطیت ایران به مالیات و قانونی بودن آن و لزوم رعایت عدم تبعیض در مالیات بندی بین اشخاص ملت پیش‌بینی شده بود. پس از آن، قوانین مالیاتی عادی متعددی به تصویب مجلس شورای ملی رسید. اما این قوانین مالیاتی، بسیار پراکنده و متعدد بودند تا اینکه اولین طراحی نظام مالیاتی ایران در سال ۱۳۴۵، صورت گرفت که نظام مالیاتهای مستقیم را مورد توجه قرار داد. اقدام‌های صورت گرفته در تدوین قوانین جامع مالیاتی در بخش مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۴۵ دربردارنده سیاست کیفری و تدوین پاسخ‌های محدود کیفری مبتنی بر حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال بوده این نوع از پاسخ در خصوص ارائه اسناد خلاف واقع شخص به دفاتر و اسناد و مدارک تنظیم شده بر خلاف حقیقت، پیش‌بینی شده بود. از دیگر پاسخ‌ها در این زمینه جرمه‌های متعدد ناشی از تخلفات و عدم اجرای تکالیف و تعهدات مندرج در مواد ۱۳۵ الی ۱۴۷ این قانون را می‌توان برشمرد (مشیری، ۱۳۹۳: ۲).

۱-۲- از تخلف‌انگاری تا جرم‌انگاری در حوزه مالیاتی

حفظ ارزش‌های اقتصادی و مالی و دفاع و حمایت اجتماعی از این گونه ارزش‌ها، جرم‌انگاری

و کیفرانگاری را در این باره توجیه می‌نماید. بر این اساس، حفظ ارزش‌های مالی و مالیاتی، از یک سو و حمایت از دولت در تأمین درآمدهای خود، مقابله مؤثر در برابر نقض قوانین و اهداف تعریف شده در نظام مالیاتی را ضروری می‌داند. از این رو، تدوین مقرراتی بدون ابهام با هدف مقابله مؤثر با نقض قوانین، مقررات و اهداف مالیاتی و تدوین مقررات پیشگیرانه از بزه‌های مالیاتی در قوانین مالیاتی را ضروری می‌نماید (منون جندلی، ۱۳۹۳: ۹).

مقوله تخلف، بزه و جرایم مالیاتی و واکنش علیه آنها از بدو قانون‌گذاری جامع مالیاتی (قانون مالیات‌های مستقیم)، در کشور به عنوان بخشی از سیاست مالیاتی همواره مدنظر تدوین‌کنندگان قوانین مالیاتی بوده است. این امر در طی سال‌های متمادی متأثر از سیاست‌های مالی و اقتصادی، تغییرات متعددی را شاهد بوده است (موسی زاده، ۱۳۹۲: ۹).

۱-۲-۱-۲- جرم مالیاتی

به لحاظ مفهومی، جرم مالیاتی به هرگونه تخلف مؤدیان و مأموران مالیاتی از تکالیف مقرر در قوانین که قانون‌گذار برای آن مجازات در نظر گرفته است، اطلاق می‌گردد. در قوانین مالیاتی و غیر آن مانند قوانین کیفری، در خصوص تعریف و بیان جرم مالیاتی تاکنون ترتیبی صورت نگرفته است. بدین لحاظ می‌توان گفت که به تعیین مصادیق رفتارها و ترک افعال پرداخته است. بنابراین، بی‌جهت نیست که گفته شود جرم مالیاتی در قوانین تعریف به مصداق گردیده است و نه تعریف به مفهوم و بدین لحاظ در قوانین مالیاتی و کیفری مصادیق جرایم مالیاتی و شیوه‌های برخورد با آنها مشخص شده است (مهدوی، ۱۳۹۳: ۹۸).

باید توجه داشت که منظور از جرایم مالیاتی ذکر شده در فصل هفتم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم، بزه‌های مالیاتی نیست، زیرا عنوان «جرایم» در قانون مذکور جرم به معنای ماده ۴ قانون مجازات اسلامی نیست، بلکه واژه جرایم در فصل مذکور اعم از جرم به معنای ماده ۲ق.م.ا مانند ماده ۲۰۱ و به معنای جرمه‌هایی است که به صورت درصدی گرفته می‌شود و مراد از آنها جزای نقدی هم نیست، به این علت که اگر بنا بود به معنای جزای نقدی باشد باید طبق اصل ۳۶ قانون اساسی از طریق دادگاه صالح صادر شود؛ در حالی که مراجع و مأموران اداری پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم، دادگاه به معنای اصل ۳۶ ق.ا. نیستند، بلکه اعتراض‌های مالیاتی طبق ماده ۲۴۴ قانون مالیات مستقیم به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شوند و اعمال جرایم مالیاتی بابت تخلفات مالیاتی، توسط مأموران مالیاتی و به صورت اداری و رأساً، بدون نیاز به حکم مراجع قضایی صورت می‌گیرد (مهدوی پور، ۱۳۹۰: ۹۶).

در ماده ۲۴۴ آمده است:

«مراجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیئت حل اختلاف مالیاتی است.»

ممکن است در بادی امر تصور شود که در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ قانونگذار در سایر مواد قانون مالیات‌های مستقیم، اقدام به جرم‌انگاری فرار مالیاتی و سایر موارد پیش‌بینی شده در این ماده نموده است. این در حالی است که در هیچ یک از مواد قانون مذکور،

ضمانت اجرای کیفری برای این دسته اقدامات پیش‌بینی نشده است، بر این اساس باید گفت با توجه به اصل قانونی بودن جرم و مجازات، هیچ یک از اقدامات ممنوعه در این ماده قابل تعقیب کیفری نخواهد بود (میر محمد صادقی، ۱۳۹۴: ۱۲۵).

۲-۱-۲-۲- تخلف مالیاتی

تمایز تخلف از جرم بر اساس میزان اخلال در نظم عمومی و مختل کردن عدالت مالیاتی و عدالت اجتماعی و عدالت قضایی است. از همین باب حیطة بندی آن نیز با همین تأکید آمده است. تخلف مالیاتی نیز به مانند جرم مالیاتی در قوانین و مقررات مرتبط تعریف نشده است. تخلف مالیاتی را می‌توان به انجام اعمال یا ترک تعهدات اداری مأموران مالیاتی و ارتکاب رفتار و یا خودداری از انجام عمل و تعهدات مندرج در قانون توسط مؤدیان مالیاتی اطلاق کرد که در قانون با ضمانت اجرای کیفری مانند جریمه مالیاتی در مواد: ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۵، ۱۹۶ و ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ و با محرومیت از تشویقات مالیاتی در ماده ۱۹۴ این قانون و مسئولیت تضامنی در جبران ضرر و زیان دولت در مواد ۱۹۷ و ۱۹۸، مواجه گردیده اند، جریمه‌هایی از قبیل:

- ۱- (۲/۵در صد) مالیات به ازای هر ماه به علت عدم پرداخت مالیات عملکرد قبل از سررسید مقرر
- ۲- (۱۰در صد) مالیات به ازای عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر و (۴۰در صد) برای اشخاص حقوقی
- ۳- (۲۰در صد) مالیات به علت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر
- ۴- همچنین ممنوع الخروج نمودن بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی آنها بیش از ده میلیون ریال باشد (نفیسی، ۱۳۹۸: ۸۹).

بنابراین، این جریمه‌ها تحت عنوان جرایم مالیاتی در فصل هفتم عنوان شده اند. در حالی که در این قانون هیچ گونه تعریفی از بزه‌ها و تخلف مالیاتی ارائه نشده است. رویکرد قوانین مالیاتی تا پیش از اصلاحیه اخیر قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۹۴ مبتنی بر تخلف‌انگاری موسع و تقدم ضمانت اجراهایی از قبیل جریمه، انفصال، محرومیت از معافیت‌ها و... بر ضمانت اجرای چون حبس بوده است. تا قبل از قانون مالیات مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰، فرار مالیاتی جرم بوده و مجازات زندان برای آن در نظر گرفته شده بود؛ اما در قانون مالیات مستقیم، اصلاحی ۱۳۸۰، کیفر زندان حذف شد. بنابراین، با توجه به اصل قانونی بودن جرم و مجازات وقتی در دادگاه علیه مؤدی اتهام فرار مالیاتی اقامه دعوا می‌شد، دادگاه‌ها برای ضمانت اجرای کیفری با مشکل مواجه می‌شدند. چرا که به دلیل عدم پیش‌بینی ضمانت اجرای کیفری به معنای خاص (زندان) در ماده ۲۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مشمول تعریف قانونی جرم بر اساس ماده ۴ قانون مجازات اسلامی نمی‌شد (ولیدی، ۱۳۹۲: ۵۶).

قانونگذار در اصلاحات اخیر، روند جرم‌انگاری و مسئولیت کیفری و کیفرگذاری مرتبط با آن را توسعه داده است. در ماده ۲۷۴ قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۹۴ نسبت به قبل سعی شده، سیاست تقنینی موضع شدیدتری در خصوص جرم اقتصادی مالیاتی در ایران داشته باشد، در

حالی که جرم اقتصادی خود مفهوماً در قوانین ما تعریف نشده و تعیین به مصداق شده است. (ماده ۳۶ ق.م.ا.م.صوب ۱۳۹۲)

در خصوص رکن قانونی بزه‌های مالیاتی و عدم تعریف جرایم مالیاتی در قوانین و با توجه به ماهیت موضوع و اینکه طبق ماده ۴ قانون مجازات اسلامی، به هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد، جرم تلقی می‌گردد، می‌توان در خصوص جرایم مالیاتی اذعان داشت که هرگونه تخلف مؤدیان از تکالیف مقرر در قوانین مالیاتی که قانونگذار برای آن مجازات در نظر گرفته است، جرم مالیاتی است. برای تفکیک بین مفهوم تخلف و جرم مالیاتی، تعریف و تفکیک این مفهوم در حقوق فرانسه، مفید به نظر می‌رسد (هاگ، ۱۳۹۲: ۲۳۵).

«از نظر حقوقی، تقلب مالیاتی مفهومی بسیار گسترده است که دو شکل متفاوت دارد. بنابراین باید میان تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی و تقلب مالیاتی به عنوان تخلفی صرفاً مالیاتی که ضمانت اجرای آن، نه توسط قاضی کیفری، بلکه توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد، قائل به تفکیک شد. بی‌تردید می‌توان میان این دو شکل وجوه اشتراکی را نیز یافت، مخصوصاً این ویژگی که اداره مالیات می‌تواند برای متخلف جریمه تعیین کند (که هم مجازات است هم جبران خسارت عدم پرداخت مالیات) یا او را از برخی حقوق محروم نماید (مانند ممنوعیت از اشتغال به یک شغل یا تعطیلی یک مؤسسه) تا آنجا که شورای قانون اساسی اعلام کرده که ضمانت اجرایی که توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد ویژگی مجازات را دارند، با این حال، تفاوت‌های مهمی میان تقلب جزایی و تقلب صرفاً مالیاتی وجود دارد: تنها نوع نخست، مجازات زندان دارد، رسیدگی به آن در صلاحیت قاضی کیفری است و منجر به درج محکومیت در سبج کیفری می‌گردد.» (خالقی، ۱۳۸۵: ۲۹۸)

از دقت در مواد قانونی مربوط به تخلفات و جرایم مالیاتی و نوع برخورد با این جرایم و تخلفات، به این نتیجه می‌رسیم که اصولاً مقنن قصد داشته به منظور کاهش حجم مراجعات به دادگستری و به جهت طبع اداری موضوع، با قضا‌دایی در عمده موارد اتخاذ تصمیم را به ماموران مالیاتی و نهادهای حل اختلاف مالیاتی بسپارد. این اقدام مقنن و موضع خاص سیاست جنایی اتخاذشده، قابل تحسین است، اما باید دقت نمود که مسئله به گونه‌ای نباشد تا افراد سودجو با سوء استفاده از قانون و پرداخت جریمه اندکی در قبال فرار مالیاتی، عملاً به قانون بی‌اعتنا باشند و قانون نیز دارای بازدارندگی نباشد. بدین ترتیب به نظر می‌رسد در خصوص تکرار تخلفات مالیاتی در مرحله دوم با سوم، چنانچه قانون قائل به مجازات‌های سخت‌تری گردد، آثار مفید و مثبت آن قطعاً نمایان خواهد شد. گذشته از مجازات‌های سنتی حبس و جزای نقدی با توجه به طبع موضوع و در نظر گرفتن اصل حسابگری جزایی و اینکه معمولاً متکبیر جرایم مالی و اقتصادی با سنجیدن تمام جوانب امر و با پیش‌بینی‌های لازم، دست به ارتکاب جرم موصوف می‌زنند، لذا باید قوانین مالیاتی به شکلی اصلاح شوند تا معادله احتمال کشف تخلف و مجازات سنگین و تبعات منفی آن را در برابر آثار سوء احتمالی ناشی از ارتکاب موفقیت‌آمیز آن تخلفات، به سود میل به عدم ارتکاب و عدم ریسک، سنگین‌تر نمایند (آقا بابایی، ۱۳۸۸: ۳).

یکی از راه‌های پیشنهادی متناسب با وضعیت حال حاضر، محرومیت از فعالیت حرفه‌ای شخص متخلف^۱ در صورت تکرار در مرتبه دوم یا سوم با زمان‌های معین می‌باشد که البته با محروم نمودن شخص از فعالیت حرفه‌ای و سود ناشی از آن و متعاقباً از دست دادن بازار و اعتبار خود، احتمال وقوع جرایم مالیاتی را کاهش می‌دهد. (منتی نژاد، ۱۳۹۲: ۱۶۵)

مطالعه قوانین و مقررات جاری کشور نشان می‌دهد که مقوله درآمد به طور عام و مقوله درآمدهای مالیاتی به طور خاص در مقایسه با بخش هزینه‌های بودجه کل کشور از کمترین حمایت کیفری برخوردار می‌باشند. این ناکارآمدی حمایت‌های کیفری در سطوح چهارگانه، الف) پیش‌بینی درآمد؛ ب) تشخیص، تعیین و محاسبه درآمد؛ ج) وصول درآمد؛ د) واریز درآمد به حساب‌های خزانه کاملاً مشهود و عیان است (ملازمیان، ۱۳۸۷: ۱۱۰)

۳- آسیب‌شناسی قوانین و مقررات نظام مالیاتی در پرتو اصل شفافیت

اساساً تغییرات مکرر و نارسایی در قوانین، علاوه بر اینکه خود به عنوان آسیب محسوب می‌گردد، به دلیل نیاز به تفسیر و شفاف سازی موارد ابهام، موجب تعدد بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها و آراء می‌گردد. تورم و تعدد ناروای قوانین و مقررات مالیاتی بخشی از نظام مالیاتی، به عنوان چالشی مهم در راستای اعمال و اجرای سیاست‌های مالیاتی و پیچیدگی نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. این امر سبب نتایج نامناسب و وخیمی در حوزه مالیات‌ها می‌شود. فهم صحیح اهداف قانون‌گذار از سوی مؤدیان و مجریان مالیات و حتی کارگزاران مالیاتی ضروری بوده و علاوه بر قوانین مالیاتی، مقررات فروقانونی مانند: بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها این امر را با چالش جدی مواجه می‌سازد (ابراهیمی، ۱۳۹۴: ۱۲).

تغییرات مکرر و بنیادین قانونی، از یک سو به دلیل نیاز به تفسیر و شفاف سازی موارد ابهام، موجب صدور بخشنامه‌ها و دیگر منابع فروقانونی همچون آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها و آراء می‌شود، از سوی دیگر، عدم شفافیت برخی از مواد و قوانین و عدم همسویی این مقررات با تحولات اجتماعی و همچنین عدم ثبات قانونی به لحاظ تغییر و تحول زود هنگام مقررات و قوانین مالیاتی، کیفیت و اطمینان بخشی مقررات مالیاتی را دچار اشکال می‌نماید (ابراهیمی، ۱۳۹۲: ۲۸).

ایرادی که ابتدا به نظر می‌رسد عدم تعریف جرم مالیاتی و ارائه ملغمه‌ای از قواعد ماهوی و شکلی در قوانین مالیاتی است. اما در حقوق فرانسه قوانین و مقررات مالیاتی در دو قانون عمومی مالیات‌ها^۲ شامل مجموعه قواعد مالی و مالیاتی کیفری با ۱۹۶۵ ماده و کتاب آیین دادرسی مالی^۳ است. قانونگذار فرانسوی در ماده ۱۷۴۱ قانون مذکور، جرم عمومی فرار مالیاتی را چنین تعریف می‌کند:

«اگر کسی به طور متقلبانه از ارزیابی مالیات با پرداخت کامل با بخشی از مالیات مورد نظر

۱. استفاده از مجازات‌های جایگزین در صورت تکرار تخلفات، دارای کار کرد مؤثری می‌باشد.

2. Code generale des impots

3. Livre des Procédures fiscales.

قانون به طور متقالبانه سر باز زند باز تلاش به آن نماید، چه به طور ارادی از اظهارنامه در مهلت مقرر اجتناب نماید، چه به طور ارادی بخشی از مبلغ مورد مالیات را مخفی کند، چه اعسار خود از پرداخت اثبات، یا به وسیله اقدامات دیگری مانع از اخذ مالیات شود، چه به هر رفتار و اقدام متقالبانه دیگری در این زمینه مبادرت ورزد، جدای از ضمانت اجرای مالیاتی قابل اعمال به جزای نقدی تا ۵۰۰ هزار یورو و حبس تا پنج سال محکوم خواهد شد.» (اردبیلی، ۱۳۹۷: ۱۵۹)

در این ماده مجازات اصلی تا پنج سال حبس و تا ۵۰۰ هزار یورو جزای نقدی است، اما در صورت شرایط خاص مثلاً دارای حساب مفتوح در کشور خارجی، مجازات تا هفت سال حبس و تا دو میلیون یورو افزایش می‌یابد. کیفرهایی که در ذات خود کارکرد سنتی کیفر یعنی بازدارندگی و پیشگیری عام و اختصاصی را می‌توانند به همراه داشته باشند. نکته حائز اهمیت دیگر نرسیدن قانونگذار فرانسه از تورم کیفری در زمینه جرایم مالیاتی و ریزبینی و پیش‌بینی قواعد کیفری لازم است تا آنجا که در بیش از ۱۳ ماده، یعنی از ماده ۱۷۴۱ به بعد ظرافت‌های لازم را در این زمینه پیش‌بینی نموده است. معاونت در جرایم مالیاتی (۱۷۴۲) و یا حتی عدم پرداخت سازماندهی شده و دسته جمعی مالیات و یا تحریک به عدم پرداخت نیز به عنوان جرم آسیب به اعتبار ملت^۱ در ماده ۱۷۴۷ پیش‌بینی شده است (رضوی فرد، ۱۳۹۲: ۱۳۴).

در حالی که به عنوان مثال در مواد ۱۹۲، ۱۹۳ و ۱۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم ایران، کیفر غیر واضح و احاله‌ای است. کیفر معلق بر درصدی از میزان مالیات شده است. این نحوه کیفرانگاری از خاصیت ارعابی و پیشگیری‌های سنتی عام و اختصاصی تهی است. بدین ترتیب، این گفتار، درصد آن است که ناسامانی سیاست کیفری مالیاتی را در قوانین مالیات مستقیم اصلاحیه‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار دهد (انصاری، ۱۳۸۶: ۱۳۷).

۳-۱- ناسامانی سیاست کیفری در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰

در کنار پاسخ‌های اداری مبتنی بر تعیین جریمه و پاسخ‌های مدنی مبتنی بر جبران خسارت و ابطال اسناد (تبصره ماده ۲۰۲) و مسئولیت تضامنی، قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰، به صورت محدود سیاست خود را مبتنی بر تعیین پاسخ حبس که به اشتباه و یا ناشی از عدم توجه قانونگذار به تغییرات نظام کیفری و مجازات‌های حبس، حبس تادیبی نام‌گذارده شده بود، در خصوص رفتارهای مجرمانه زیر، حبس از سه ماه تا دو سال، تنظیم و ساماندهی نموده است:

- ۱- برای تخلف اشخاص حقیقی و مدیر و مدیران شخص حقوقی غیردولتی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر بوده‌اند؛
- ۲- تکرار تخلف دفاتر اسناد رسمی مبنی بر انجام تکالیف و وظایف قانونی؛
- ۳- استناد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا دفاتر با اسناد و مدارک تنظیم شده برخلاف واقع از سوی مؤدی، از روی علم و عمد و به قصد فرار از مالیات؛
- ۴- خودداری از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به مدت سه سال متوالی از

1. Atteintes au credit de la Nation.

سوی مؤدی مالیاتی، همچنین قسمت اخیر ماده ۲۳۱ این قانون به ترک فعل مسئولان دولتی در عدم ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات به ادارات امور مالیاتی، اختصاص یافته است (الوند، ۱۳۹۵: ۳۳).

همچنان که پیداست، ضعف قانونی در جرم‌انگاری رفتارهای منتهی به عدم تمکین مالیاتی در این قانون هویداست. محدود کردن جرم‌انگاری این گونه از رفتارها به رفتارهای محدود مندرج در ماده به دو عنوان «استناد به دفاتر و حسابهای نادرست و خودداری از تسلیم اظهارنامه» با منطقی بازدارندگی سازگار نیست. از سوی دیگر، فقدان توجه مناسب به مسئولیت کیفری، از جمله مسئولیت شریک در جرم و معاونت در جرایم مالیاتی و همچنین شروع به جرایم مالیاتی، در این قانون به خوبی نشانگر ناتوانی آن در ایجاد و پی ریزی نظام ضمانت اجرایی کارا و مؤثر است (بونی، ۱۳۹۳: ۱۲۴۲).

افزایش ویژگی بازدارندگی قوانین در خصوص جرایم ارتكابی و نیز تجربه کشورهای مختلف و موفق در سخت‌گیری و نتایج مثبت پیرامون آن، کیفر گرایی و سخت‌گیری کیفری در امور مالیاتی و تخلف از مقررات مالیاتی را توجیه می‌کند.

اصلاحات اخیر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴، روند کیفر گرایی و سخت‌گیری کیفری را به نحو فزاینده‌ای مورد توجه قرار داده است. تنظیم کنندگان قانون مذکور، در راستای تقویت ارزش‌های مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت و کنترل جرایم و تخلفات مالیاتی، روند کیفری کردن و تقویت ضمانت اجرای کیفری را در اصلاحات اخیر در پیش گرفته‌اند. کاری که پیش از این، به دلایل مختلف، از جمله دلایل پیش گفته در قوانین و اصلاحات گذشته نمود کمتری یافته بود (برادران شرکا، ۱۳۹۸: ۵۲).

با وجود عدم سابقه اجرایی مقررات مالیاتی با رویکرد اتخاذ شده توسط تدوین کنندگان قانون و عدم اجرای مقررات با رویکرد جدید، به نظر می‌رسد نقایص و چالش‌های مرتبط با اجرای سیاست کیفری مالیاتی وجود داشته باشد.

۳-۲- کم‌توجهی به تحولات و کیفیات نوین سیاست کیفری در اصلاحات ۱۳۹۶

نقایص و کاستی‌های قانونی و حقوقی، مهم‌ترین چالش در نظام مالیاتی و در راستای رسیدن به اهداف آن محسوب می‌شود. اعمال و اجرای سیاستهای مالیاتی و کسب نتیجه مطلوب، وابسته به نوع و جهت سیاست تقنینی نظام حاکم می‌باشد (بارانی، ۱۳۸۸: ۳۴).

سیاست‌های کلی و بنیادین نظام حاکم پیرامون مالیات در قانون اساسی کشور متجلی گردیده و قوانین عمومی مصوب نهاد تقنین، به لحاظ ضرورت انطباق با سیاستهای کلی نظام حاکم در راستای قانون اساسی و انطباق با آن تصویب می‌گردند (بابایی، ۱۳۹۰: ۷۵).

۳-۳- خلأ قانونی

از این واقعیت نباید غافل ماند که بسستر فناوری اطلاعات نیازمند سامانه‌های امن اطلاعاتی با

رعایت صحت و تمامیت داده‌ها و سطح محرمانگی داده‌ها می‌باشد؛ صحت و تمامیت داده، نشانگر پیکره فضای سایبر و استواری آن است و نبود آن به آشفتگی و پریشانی افزارهایی می‌انجامد که فضای سایبر را پدید آورده‌اند. به سخن دیگر، ارزش صحت و تمامیت برای خود داده و سامانه است ولی ارزش محرمانگی برای دارنده آنها از این رو محرمانگی داده و سامانه، ارزشی پسینی در سنجش با صحت و تمامیت آنهاست، اما در قانون مذکور به این دو سنجه مهم پرداخته نشده است (عالی پور، ۱۳۹۳: ۴۲)

همچنین، نوین بودن بستر ارتکاب بزه‌های فضای سایبر باعث نوین بودن بزه‌های رایانه‌ای می‌گردد. به عنوان مثال پولشویی الکترونیکی ناشی از فرار مالیاتی، از این گونه جرایم می‌باشد. طی چند دهه اخیر و به همراه فرایند جهانی شدن، پول و به تبع آن نظام بانکی دچار تغییر و تحولات بنیادی شده است. پول و بانکداری الکترونیک، جلوه جدیدی از این ابزارهای زیربنایی اقتصادی هستند که تحول عظیمی را در این حوزه به وجود آورده‌اند و به خاطر مطلوبیت‌های شگرفی که از آن برخوردارند، برای تشکل‌های مجرمانه سازمان یافته‌ای که حیاتشان به پولشویی وابسته است، بسیار ارزشمند هستند. این فناوری جدید چنان برای پولشویان شگفت‌انگیز بوده که آن را ساحل نجات و بهشت خود نامیده‌اند.^۱

پول و بانکداری الکترونیک برای پولشویان که همان تشکل‌های مجرمانه سازمان یافته هستند، ابزارهای بسیار ارزشمندی محسوب می‌شود زیرا با کمترین هزینه بیشترین منفعت را از اهداف شوم خود می‌برند. این در حالی است که این فناوری‌های نوین به لحاظ مزایای مشروع بی‌شماری که برای جوامع به همراه دارند، قابل حذف یا چشم پوشی نیستند و تنها راهی که باقی می‌ماند این است که سیاست‌های اصولی‌ای دنبال شود که از سوء استفاده‌های کلانی نظیر پولشویی جلوگیری شود و در عین حال، به فعالیت‌های مشروع و قانونی که موجبات پیشرفت و سازندگی جوامع را فراهم می‌آورند لطمه‌ای وارد نیاید. بنابراین، همان طور که ملاحظه می‌شود آنچه که در اینجا از اهمیت اساسی برخوردار است، برقراری یک توازن متعارف، عادلانه و قانونی میان این دو عامل متناقض است که هر یک در جای خود از اهمیت قابل توجهی برخوردارند (پاریزی، ۱۳۹۶: ۴۳).

۴- جلوه‌های تدابیر وضعی فناوریانه دشوار ساز در قانون ارتقای سلامت اداری

متأسفانه به دلیل فقدان رویکرد سیستمی به نظام اداری در ایران و فقدان مطالعات جامع نگر و حاکمیت مسائل روزمره سیاسی بر اداره امور عمومی در زمینه حفظ و ارتقای سلامت نظام اداری نیز علی‌رغم وجود فرهنگ غنی اسلامی و ملی خیلی موفق نبوده‌ایم. برخی فرافکنیها مشکل فساد اداری در ایران را به فقدان قانون نسبت می‌دهد، در عین حال که قوانین بسیاری که مرتبط با کنترل این پدیده است و تاکنون به تصویب رسیده از نظر تعداد عناوین بسیار متنوع است. بنابراین نمی‌توان به سادگی فقدان کارایی در زمینه مبارزه با فساد را به فقر قوانین مناسب

1. Schopper. Mark D 2002 Internet Gambling, Electronic Cash & Money Laundering.meUnintend Consequences of A Monetary Control Scheme, Chapman Law Review

دانست بلکه این قوانین در پرتویک راهبرد جامع و مشخص است که حیات می‌یابند و کارایی خود را نشان نمی‌دهند. شاید در این زمینه فقدان یکپارچگی و هدفمندی قوانین بتواند به عنوان یک عامل ملحوظ شود، نگرش سیستمی - کارکردی و نظریه مدیریت دولتی نوین با نگاه چندعاملی به این پدیده و پرهیز از نگاه تک بعدی می‌تواند راهنمایی در پیشنهادهای یک راهبرد جامع تلقی شود (صالحی، ۱۳۹۱: ۱۷۸).

عوامل بی‌شماری از قبیل فرهنگی، اقتصادی، اداری و مدیریتی، سیاسی، حقوقی و قضایی و بین‌المللی در شکل‌گیری یا تشدید فساد اداری نقش دارند. فقدان قوانین مناسب، نقص قوانین موجود، ابهام در قوانین، تراکم زیاد و دست و پاگیر بودن قوانین، تفسیر نامناسب قوانین، ضعف در کشف و پی‌گیری جرایم و عدم مجازات متخلف (پایین بودن هزینه فساد اداری) از جمله عوامل حقوقی و قانونی ایجاد کننده فساد اداری است. در این راستا، راهبردهایی را می‌توان برای مبارزه با فساد اداری پیشنهاد داد. وضع قوانین مناسب برای مبارزه با کج روی، تشدید مجازات متخلفین، سهولت و سرعت در رسیدگی به پرونده‌های مربوطه، فعال تر شدن بخش‌های نظارتی و بازرسی قوه قضائیه، اصلاح روش‌های انجام کار در ادارات و رسیدگی دائم به داریایی مسئولان از جمله این راهبردها می‌باشد (صالحی، ۱۳۹۱: ۱۸۵).

فقدان نظام اطلاعاتی اداری و استخدامی کارآمد و منسجم - ابهام و عدم شفافیت در مدیریت نظام اطلاع رسانی - ضعف و پراکندگی، ناپیوستگی و غیرقابل اتصال بودن پایگاه‌های اطلاعاتی - ناکافی بودن فناوری زیربنایی خبراتی کشور در ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی - عدم ضابطه مندی در عملیات اداری به خصوص دخالت بیش از حد نیروی انسانی در روش‌های ارائه خدمات به ارباب رجوع و در نهایت وجود نقص در سلامت اداری و سازمانی در سازمان‌های دولتی از جمله نظام مالیاتی، به لحاظ تاثیرات متعدد اجتماعی و اقتصادی منفی که در نهایت اهداف مالیاتی را نشانه رفته، و حصول به آن را دچار چالش می‌نماید، سیاست گذاران مالیاتی را به رفع با کاهش فساد در نظام اداری مالیاتی واداشته است (جعفری، ۱۳۹۲: ۲۱۹).

پیشگیری و مقابله با این امر نقش بسیار مؤثری در تخصیص مناسب و مطلوب منابع، افزایش سرمایه گذاری، اشتغال و رفاه عمومی داشته و اعتماد عمومی را به دولت و نظام مالیاتی افزایش می‌دهد. بنابراین، شناسایی و تجزیه و تحلیل انواع علل و عوامل بروز نقص در سلامت اداری و به طور خاص عوامل تهدید کننده سلامت اداری در سازمان امور مالیاتی، به عنوان اقدامی اساسی در جهت یافتن روش‌های مقابله با خنثی سازی این گونه از عوامل و رفع هرگونه تهدید از نظام اداری مالیاتی، محسوب می‌گردد. فساد اداری سازمان امور مالیاتی و کارکنان آن نیز به عنوان عاملی در کنار عوامل دیگر باعث بروز مشکلات نظام مالیاتی گردیده است، تخلف و ارتکاب برخی از اعمال مجرمانه مرتبط با مالیات، نظیر جعل و دستکاری اوراق مالیاتی، اختلاس، ارتشاء، تبانی، سوء استفاده از جایگاه و قدرت سازمانی، عدم اجرای قوانین و الزامات ناشی از آن و دیگر موارد از سوی ماموران و کارکنان نظام مالیاتی، ضمن اینکه وصول با سلامت مالیات را به خطر انداخته و رسیدن به این هدف مهم را دشوار می‌سازند، در درازمدت بحران‌های اجتماعی را نیز موجب

می‌گردند. به عنوان مثال، مالیات‌های تخمینی و علی‌الرأسی و اجبار مؤدیان به توافق و سپس عدم پایبندی به توافق و جرایم مالیاتی غیرهدفمند و ناکارآمد و عدم بخشش موجب بی‌اعتمادی و افزایش هزینه اجتماعی وصول مالیات و فاصله گرفتن از عدالت شده است، احکام قطعی و اما غیرمستند سازمان مالیاتی که آنها را احکام الهی فرض می‌کنند، سبب شده مردم متدین کشور به فرار مالیاتی ترغیب و با آبروی آنها بازی کنند. همچنین با افزایش ناگهانی مالیات، گرفتن رشوه از طریق میزان مالیات رواج بیشتری یافته است و حوزه فساد و رشوه در نظام مالیاتی در حال توسعه است (جعفریان، ۱۳۸۸: ۹۴).

فساد اداری مالی جزو جرایمی است که در برخی موارد ممکن است بدون شاکی و بزه دیده باشد و مجنی علیه آن مشخص نباشد، بنابراین نیازمند پروسه جدیدی برای مبارزه، پیشگیری و جمع‌آوری ادله است. در واقع دیدگاه اساسی ناظر به مقابله با فساد ضروری است که هر دو جنبه جرم‌انگارانه و پیشگیرانه را داشته باشد وجود نقص یا خلل در سلامت اداری مالیاتی، معلول عوامل متعددی است. قانونگذاری و اجرای نامناسب قوانین و مقررات مالیاتی، فقدان یا نقص در مقبولیت نظام مالیاتی و پذیرش آن از سوی شهروندان و مؤدیان مالیاتی، نظارت ناکافی و غیر مؤثر درون سازمانی و برون سازمانی بر رفتارهای کارکنان و مؤدیان مالیاتی و از همه مهمتر نقصی در نظام اطلاعات مالیاتی از جمله عوامل مؤثر در پیدایش این چالش محسوب می‌شود (جان، ۱۳۹۰: ۲۰).

هدف‌های سیاست جنایی مؤثر در جامعه، وقتی تحقق می‌یابد که تدابیر پیشگیرانه همواره در درجه نخست اهمیت قرار گیرد. (نوری، ۱۳۸۳: ۱۶۸)

«ایده پیشگیری بهتر از سرکوب است، با الهام از اصل راهبردی و جرم‌شناختی پیشگیری به از درمان و اصلاح است به عنوان یک اصل راهبردی در مبارزه با جرم و کنترل بزهکاری در دهه‌های اخیر مورد توجه متولیان سیاست جنایی قرار گرفته است.» (نجفی ابرند آبادی، ۱۳۸۳: ۵۶۹)

هرچند در اولویت قرار گرفتن تدابیر پیشگیرانه به جای توسل به زرادخانه کیفری و اعمال پاسخ‌های سرکوبگرانه تردیدی نیست، این امر تا حدود زیادی به بافت سیاسی و نوع نظام حاکم بر یک کشور بستگی دارد (دادخدایی، ۱۳۹۰: ۱۹۷)

علی‌رغم نظارت‌های درون سازمانی (دادستانی انتظامی و نظارت‌های برون سازمانی سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات)، سلامت اداری نظام مالیاتی دارای نقص و اشکال است، لذا این گفتار، پیشگیری از فساد اداری - مالی را در قانون ارتقای سلامت اداری مورد بررسی قرار می‌دهد و سپس، به طور اختصاصی به پیشگیری وضعی فناورانه و نقش مؤثر آن در کاهش فساد اداری مالیاتی می‌پردازد (حاجیان، ۱۳۹۱: ۷۹).

۴-۱- پیشگیری از فساد اداری در قانون ارتقای سلامت نظام اداری

منبع اصلی عملکرد در حوزه‌های مختلف قانون است. قانون منشأ حق و تکلیف است و اساساً پس از ایجاد قانون نوبت به اجرایی شدن آن می‌رسد که موضوع فساد و راه‌های پیشگیری از آن نیز از این امر مستثنا نیستند. در خصوص پیشگیری وضعی از فساد، قانون ارتقای سلامت

اداری و مقابله با فساد، علاوه بر اینکه برخی نهادها را جهت از بین بردن خلأهای قانونی ملزم به تدوین قوانینی کرده، در برخی موارد بر اجرای قوانین و دستورالعمل‌هایی نیز تکلیف کرده است. در واقع، ساز و کارهای تقنینی مربوط به تکلیف برخی نهادها به تدوین قوانینی خاص مرتبط با پیشگیری از فساد مالی و اداری جهت تصویب در مجلس شورای اسلامی است و سازوکارهای اجرایی مرتبط با اجرایی شدن برخی قوانین و دستورالعمل‌هایی است که در زمینه پیشگیری از فساد مالی و اداری می‌تواند بسیار مؤثر باشد. قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد، در حوزه تقنینی تکلیف تدوین لایحه پیشگیری از وقوع جرم و تدوین قانونی جهت اجرای طرح حدنگاری (کاداستر) را به ترتیب به قوه قضائیه و سازمان ثبت اسناد و املاک کشور بار کرده است. در حوزه اجرایی نیز تأکید قانون مذکور بر اقدام‌هایی چون دسترسی آزاد به اطلاعات و شفاف سازی اطلاعاتی و فراگیر کردن استفاده از دولت الکترونیکی در حوزه‌های اداری قابل بررسی است. (خلیلی پارچی، ۱۳۹۵: ۹۶)

قانون ارتقای سلامت اداری و به طور خاص مواد ۳، ۴، صدر ماده ۸ و مواد ۱۰، ۱۱ و ۱۵ به پیشگیری از فساد پرداخته است. چنان که می‌توان گفت پیشگیری از فساد اداری - مالی در ایران هنجارمند شده است. بدین ترتیب، هنجارمند شدن پیشگیری از بزهکاری که از حدود نیم قرن پیش با کنگره‌های پنج سالانه سازمان ملل از طریق تصویب اعلامیه، اصول راهبردی، رهنمود، برنامه اقدام و به طور کلی اسنادتوصیه‌ای - ارشادی، آغاز و به راهنمای دولت‌ها در زمینه پیشگیری تبدیل شده بود، امروزه در سطح داخلی و به ویژه در ارتباط با جرایم اقتصادی، انسجام بیشتری به خود گرفته است (حاج محمدی، ۱۳۸۹: ۴۵۷)

۴-۲- پیشگیری کیفی از فساد اداری در قانون ارتقای سلامت اداری

در بحث پیشگیری کیفی، ابتدا کارکرد پیشگیری عمومی مطرح است که بر اساس آن کیفر و مجازات مرتکب باید عبرت همه کسانی باشد که ممکن است از اندیشه به عمل گذر کرده و مرتکب جرم شوند. سپس کارکرد پیشگیری خاص، یعنی کیفر مرتکب، به گونه‌ای که موجب انصراف وی از تکرار رفتارهای مجرمانه اش گردد، مطرح می‌شود. در این حالت، فرض بر این است که هرچه مجازات شدیدتر باشد، اثر بازدارندگی آن بیشتر خواهد بود. سرانجام سومین کارکرد خنثی سازی است. این کار کرد به دنبال کاهش توان و امکان ارتکاب اعمال مجرمانه به صفر می‌باشد، خواه به صورت موقت، خواه دائم، به عنوان مثال کیفر مرگ و زندان ابد ابزاری است برای سلب توان ارتکاب و قرار دادن آنان در حالتی که امکان صدمه زدن نداشته باشند (جندلی، ۱۳۹۶: ۳۶).

بدین ترتیب، نظام عدالت کیفری همچنان به دنبال این است که از طریق دخالت‌های کیفی به پیشگیری نائل آید، اما این دخالت کیفری پیشگیرانه باید با توجه به اشکال جرایم متفاوت باشد؛ به عبارت دیگر، عدالت اقتضاء می‌کند که حقوق کیفری در اصول. رویکرد و پاسخ‌های خود بر پایه تحولات همه جانبه اجتماعی، علمی و حقوق بشری سده بیست و یک، بازنگری

و بسیاری از آنها را در پرتو متنوع شدن جرایم، مجازات‌ها و مجرم در قابل راهبردی افتراقی بازتعریف کند. افتراقی سازی به لحاظ تاریخی ابتدا به صورت دوقطبی (جرایم عادی - خطرناک) و با گذر زمان با وارد کردن موقعیت جنایی»، که اماج بزه دیده جزء آن محسوب می‌شود، در محتوای برنامه‌های خود، علاوه بر جرم و مجرم، دارای هندسه سه ضلعی شد. بدین ترتیب، افتراقی سازی تقنینی سیاست جنایی، عمدتاً در چارچوب سه معیار: ۱- گونه‌شناسی جرایم؛ ۲- گونه‌شناسی بزه‌کاران؛ ۳- گونه‌شناسی بزه‌دیدگان و موقعیت‌های مشرف بر ارتکاب جرم صورت می‌گیرد (خانعلی پور، ۱۳۸۹: ۴۷).

۵- راهکارهای کاهش جرایم ارتكابی توسط ماموران مالیاتی

جرایم اداری از طریق خدشه وارد کردن بر سیاست‌های دولت در مقابله با منافع و اهداف اکثریت، باعث ائتلاف منابع ملی می‌شود؛ آن هم درست در زمانی که این منابع باید به شیوه‌های تداوم پذیر بهره برداری شوند. از آنجا که فساد، منابع ملی را از هدف خود منحرف می‌سازد این منابع نمیتوانند کمک چندانی به رشد اقتصادی کشور کنند. در راستای مبارزه با این جرایم، اعمال اقدامات بازدارنده و پیشگیرانه بر خورد با تخلفات احتمالی، شفاف کردن رویه‌ها و توسعه درستکاری، اقداماتی به شرح زیر توصیه می‌شود:

۱- کارآمدتر کردن مقررات مالیاتی در جهت کاهش اختیارات ماموران مالیاتی؛ در بسیاری از کشورها و از جمله کشور ما، قوانین مالیاتی قدیمی بوده و با نیازهای جدید منطبق نیست. بنابراین لازم است که طرح کلی مالیاتی اصلاح شده و مقررات مالیاتی جدیدی جایگزین شود (دانایی فرد، ۱۳۸۶: ۱۱۷).

۲- خودداری از تشخیص علی‌الراس میزان مالیات و یا مبنای مالیات. عملاً، چنین تشخیصی غیر قطعی و غیر دقیق است و امکان فساد را فراهم می‌سازد.

۳- کاهش ارتباط مستقیم و رو در روی میان شهروندان و مقامات مالیاتی

۴- استفاده از فناوری اطلاعات برای تحقق دولت الکترونیک؛ با چنین ابتکارهایی اختیارات ماموران محلی، اعمال فساد آمیز مرتبط با مالیات و دریافت خدمات دولتی و هزینه‌های انتقال کاهش یافته و در مقابل شفافیت افزایش می‌یابد.

۵- نظارت بر ثروت، مصرف و سطح زندگی کارمندان دولت: مسلماً برخی از ماموران مالیاتی شاید قصد پیمودن راه صد ساله در یک شب را داشته باشند که این موارد نیاز به نظارت جمعی دارد. از آن سو نیز وضعیت معیشتی ضعیف مامور مالیاتی نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

۶- تقویت بنیان‌های مذهبی و اعتقادی کارکنان،

۷- ایجاد و تقویت نهادهای مستقل و دائمی برای مبارزه با فساد اداری و ارتقای پویایی و هماهنگی دستگاه‌های نظارتی برای حذف جرایم مالیاتی،

۸- آموزش مدیران دولتی در زمینه آشنایی با جرایم و شیوه‌های مقابله با آن،

۹- آزادی و مصونیت مطبوعات در ارائه گزارش و افشاگری این جرایم،

۱۰- ایجاد سیستم خود کنترلی در افراد از طریق تقویت وجدان حرفه‌ای،

نتیجه‌گیری

فرار از مالیات جزء اصلی فعالیت‌های پنهان، زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد بوده و اقتصاددانان بیش از پیش در پی تجزیه و تحلیل این پدیده اند. فرار مالیاتی آثار سوئی بر اقتصاد کشور دارد، به طوری که، فرار مالیاتی باعث می‌شود که درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی تامین نشود و در نتیجه خدمات اجتماعی که دولت میباید آنها را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه نشود. از سوی دیگر فرار مالیاتی به دلیل عدم تحقق درآمد دولت، موجب کاهش سرمایه‌گذاری دولتی میشود بنابراین می‌تواند اثر منفی بر رشد اقتصادی کشور داشته باشد. از طرف دیگر به دلیل افزایش پس اندازهای خصوصی افراد، می‌تواند محرکی برای سرمایه‌گذاری خصوصی بوده و تاثیر مثبت بر رشد اقتصادی داشته باشد.

تعریف مقنن از فرار مالیاتی در ماده ۲۰۱ و ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم جامع نیست و برخی از افعال منجر به عدم پرداخت مالیات را در بر نمی‌گیرد. مثال هرگاه مؤدیان با جعل اسناد و مدارکی که ملاک تشخیص مالیات نیست فعالیت‌های شغلی خود را از موارد معافیت مالیاتی قلمداد نماید؛ مشمول قانون ۲۰۱ نخواهد بود. تعریف مقبول جرم فرار مالیاتی عبارت است از «ارتکاب هر فعل و یا ترک فعل مؤدی که به قصد فرار مالیاتی صورت گیرد و منجر به پرداخت ناقص یا نپرداختن مالیات شود.» در رابطه با عنصر مادی جرم فرار مالیاتی این نتیجه به دست آمد که رفتار فیزیکی فرار مالیاتی هم به صورت فعل مثبت مادی و هم به صورت ترک فعل تحقق می‌یابد. این امر از منطوق مواد ۲۷۴ و ۲۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم قابل استنباط است، در این ماده استناد به اسناد یاد شده و استفاده از کارت بازرگانی غیر و انجام معاملات به نام غیر و.. فعل مثبت مادی و عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان، برای فرار از پرداخت مالیات ترک فعلی است که بر تحقق جرم فرار مالیاتی از سوی هردو فعل تأکید دارد. اصولاً فرار مالیاتی مستلزم خودداری از انجام یک وظیفه عمومی چون پرداخت مالیات است که عمل سلبی به حساب می‌آید؛ اما مرتکب در رسیدن به این مقصود ممکن است به اعمال مادی مثبت نیز مبادرت ورزد. هرچند مقنن در ماده ۲۰۱ صرفاً به استناد به مدارک خلاف حقیقت یا عدم تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و یا حساب سود و زیان به عنوان عنصر مادی جرم فرار مالیاتی، اشاره نموده است اما نباید عنصر مادی جرم مزبور را منحصر به این موارد دانست. بلکه سایر اعمال مادی نیز با حصول شرایطی میتواند تکوین‌گر جرم فرار مالیاتی گردند. هرگاه مؤدی مالیاتی اظهارنامه واقعی تنظیم و تسلیم نماید که مالک تشخیص مالیات قرار گیرد ولی از طریق سایر اسناد مانند اساسنامه و غیره فعالیت خود را خلاف واقعیت از فعالیت‌هایی قلمداد نماید که مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده است. حال آن که مطابق ماده ۲۰۱، نه به اسناد خلاف واقع که مالک تشخیص مالیات است استناد شده و نه از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری شده است. صرف تنظیم خلاف واقع مدارکی که مالک تشخیص مالیات قرار می‌گیرد

برای تحقق جرم مزبور کافی نیست بلکه می‌بایست به این مدارک خلاف واقع استناد شود. به علاوه در تحقق جرم فرار مالیاتی مزبور مطابق ماده ۲۰۱ لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه و سایر مدارک خلاف واقع که مآخذ تشخیص مالیات قرار می‌گیرند نیست. در مواردی که شخص ثالث دفاتر و صورت حسابهای نهایی را خلاف واقع تنظیم نماید مؤدیان مالیاتی با علم به خلاف واقع بودن، آنها را مورد استناد قرار دهند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده‌اند. به تصریح ماده ۲۰۱ در صورتی که عنصر مادی جرم فرار مالیاتی از نوع ترک فعل یعنی خودداری از تسلیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه باشد عدم انجام این امر در سه سال متوالی شرط تحقق عنصر مادی است. منظور از متوالی بودن آن است که مؤدیان مالیاتی از ابتدای سالی که موظف به تسلیم اظهارنامه به همراه اسناد و مدارک بوده تا انتهای سال سوم، به تکالیف مقرر عمل ننموده باشد. در رابطه با نتیجه مجرمانه؛ نظریه مطلق بودن فرار مالیاتی از مبنای متیقنی برخوردار نیست بلکه دیدگاه مقید بودن فرار از مالیات که از اصل مقید بودن جرایم و تفسیر به نفع متهم الهام میگیرد، رجحان دارد. البته نه بدان مفهوم که مؤدیان موفق به فرار از پرداخت شده باشند بلکه به این معنی که رفتار مرتکب عامل ورود زیان به دولت بوده باشد و وحدت ملاک مستنبط از ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری ۱۳۹۰ مفید لزوم تضييع حقوق دولت یعنی ضرر، در تحقق فرار مالیاتی است. عبارت «به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد» در ماده ۲۰۱ بیانگر عمدی بودن جرم فرار مالیاتی است. بدین معنا که اگر مرتکب به صورت عمدی «به ترازنامه و حساب سود زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید؛ یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه خودداری کند» عملش مشمول ماده فوق‌الذکر می‌شود. قوانین موجود در قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین آنچنان که باید و شاید نتوانسته در مقابل جرایم ارتكابی توسط مودیان و ماموران مالیاتی تاب بیاورد و به نحوه شایسته باز دارندگی لازم را نداشته است. جرایم ارتكابی توسط این دو طیف کاهش نداشته بلکه در حال افزایش می‌باشد. مودیان مالیاتی با در نظر گرفتن صرفه و هزینه فرار مالیاتی و تبعیت از مالیات، فرار مالیاتی را ترجیح می‌دهند زیرا این اقدام به نفع آنها خواهد بود. با توجه به سیاست‌های حیس زدایی قوه قضائیه و وجود تخفیفات قانونی مودیان و ماموران مالیاتی با خاطری آسوده به ارتكاب جرم خواهند پرداخت. علیرغم جرم‌انگاری فرار مالیاتی و تعیین جرم درجه شش برای این جرم و بخشنامه‌های ریاست محترم قوه قضائیه مبنی بر کاهش جمعیت کیفری زندان‌ها مطمئناً این جرم‌انگاری بازدارندگی لازم را نخواهد داشت. در خصوص ماموران مالیاتی متاسفانه قانون مالیات‌های مستقیم هیچ جرم‌انگاری در خصوص جرایم ارتكابی توسط ماموران مالیاتی ننموده است و این موضوع موجب سو استفاده برخی از ماموران قانون‌گریز گردیده است شایسته بود قانونگذار همانگونه که جرم فرار مالیاتی را جرم‌انگاری نموده جرم ماموران مالیاتی را نیز جرم‌انگاری می‌نمود.

فهرست منابع

الف- کتاب‌ها:

۱. آشوری، محمد. آیین دادرسی کیفری، جلد اول. تهران: انتشارات سمت، ۱۳۹۴
۲. ابراهیمی، شهرام، جرم‌شناسی پیشگیری، تهران: نشر میزان، چاپ سوم، تابستان ۱۳۹۳
۳. پاک نهاد، امیر. سیاست جنایی ریسک مدار تهران: نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۸۸
۴. پورعزت، علی اصغر اداره سالم به روایت نهج البلاغه، طرحی برای مبارزه با فساد اداری، تهران: انتشارات بنیاد نهج البلاغه، چاپ اول، ۱۳۹۰
۵. توکل، محمد. فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، چاپ دوم، تابستان ۱۳۹۰
۶. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق. تهران: کتابخانه گنج دانش، چاپ سیزدهم، ۱۳۹۲
۷. جوانمرد، بهروز. تسامح صفر: سیاست کیفری سخت گیرانه در قبال جرایم خرد. تهران: نشر میزان چاپ نخست، ۱۳۸۸
۸. حسینی، محمد. سیاست جنایی (در اسلام و جمهوری اسلامی ایران، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)،
۹. خانعلی پور واجارگاه، سکینه، پیشگیری فنی از جرم. تهران: نشر میزان، چاپ نخست، ۱۳۹۰
۱۰. داتسن، ویلیام دگرگونی‌های اجتماعی در جامعه اطلاعاتی، برگردان: محمد توکل و ابراهیم کاظمی پور. تهران: کمیسون ملی یونسکو، چاپ نخست، ۱۳۸۴
۱۱. دادخدایی، لیلا فساد مالی - اداری و سیاست جنایی مقابله با آن. تهران: میزان، چاپ اول، ۱۳۹۰
۱۲. دلماس - مارتی، میری، نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، ترجمه: علی حسین نجفی ابرنآبادی، جلد نخست، تهران: میزان، چاپ سوم، ۱۳۹۳
۱۳. ذاکر صالحی، غلامرضا، راهبردهای مبارزه با فساد اداری، تهران: انتشارات جنگل، چاپ دوم، ۱۳۹۱
۱۴. سرمست بناب، باقر، اصل براءت در حقوق کیفری، انتشارات دادگستر، چاپ اول، ۱۳۸۷
۱۵. طاهری تار، میرمحسن. آیین دادرسی مالیاتی تهران موسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی شهر دانش، چاپ اول، ۱۳۹۴،
۱۶. عالی پور، حسن. حقوق کیفری فناوری اطلاعات (جرایم رایانه ای)، تهران: انتشارات خرسندی، ۱۳۹۳
۱۷. عمید، حسن، فرهنگ فارسی عمید، جلد اول، تهران: انتشارات امیرکبیر، ۱۳۸۲،
۱۸. فرهنگ، منوچهر فرهنگ علوم اقتصادی، انگلیسی - فارسی، تهران: نشر ذهن آویز، ۱۳۸۴.
۱۹. قلون، مارکوس و کلارک، رونالدوی، فرست و بزهدکاری ترجمه محسن کلانتری و سمیه قزلباشه انتشارات دانش زنجان، چاپ اول، ۱۳۸۸
۲۰. گسن، ریموند. جرم‌شناسی بزهدکاری اقتصادی نظریه عمومی تزویر). ترجمه و تحقیق: شهرام ابراهیمی، تهران، میزان، چاپ دوم، بهار ۱۳۹۲
۲۱. گسن، ریموند، جرم‌شناسی کاربردی، ترجمه: مهدی کینیا انتشارات علامه طباطبائی، چاپ نخست ۱۳۹۰
۲۲. متیو ویلیامز بزهدکاری مجازی بزه، انحراف و مقررات گذاری برخط مترجمان محبوبه منفرد و امیرحسین جلالی فراهانی، تهران: نشر میزان، چاپ اول، پاییز ۱۳۹۱
۲۳. محمد نسل، غلامرضا مبانی پیشگیری از جرم. تهران: نشر میزان، چاپ اول، زمستان ۱۳۹۱
۲۴. محمدنسل، غلامرضا کلیات پیشگیری از جرم. تهران: نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۹۳
۲۵. مشیری، مهشید. فرهنگ فارسی انتشارات سروش، ۱۳۹۳
۲۶. معین، محمد، فرهنگ فارسی. تهران: انتشارات امیرکبیر، ۱۳۹۰
۲۷. ملازمیان، مسعود، سیاست جنایی تقنینی ایران در جرایم اقتصادی، معاونت آموزش قوه قضائیه، نشر جاودانه، چاپ اول، ۱۳۹۷
۲۸. منون جندلی. درآمدی بر پیشگیری از جرم. ترجمه و تحقیق: شهرام ابراهیمی، تهران: نشر میزان چاپ اول، پاییز ۱۳۹۳
۲۹. موسی‌زاده، رضا. مالیه عمومی تهران: نشر میزان، چاپ نهم، ۱۳۹۲

۳۰. مهدوی، داور قلمرو کیفری در حقوق ایران، تهران: نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۹۳.
۳۱. مهدوی پور، اعظم، سیاست کیفری افتراقی در قلمرو بزهکاری اقتصادی، تهران، میزان، چاپ اول، ۱۳۹۵.
۳۲. میرمحمدصادقی، حسین، حقوق کیفری اختصاصی، جرایم علیه امنیت و آسایش عمومی تهران نشر میزان، چاپ ۲۵، ۱۳۹۴.
۳۳. نجفی ابرندآبادی، علی حسین و حمید هاشم بیگی، دانشنامه جرم‌شناسی، تهران: نشر گنج دانش چاپ سوم، ۱۳۹۳.
۳۴. نفیسی، علی اکبر، فرهنگ نفیسی، جلد سوم، انتشارات شرکت سهامی، چاپ نگین، چاپ اول، ۱۳۲۰.
۳۵. ولیدی، محمد صالح، حقوق کیفری اقتصادی، جرایم علیه امنیت اقتصادی. جلد دوم. تهران: انتشارات جنگل، جاودانه، چاپ اول، ۱۳۹۲.
۳۶. هاک و کامینگز. سیستم‌های اطلاعات مدیریت در عصر اطلاعات، ترجمه محمد موسی خانی و مصطفی شاه بوداغان اسرار دانش، چاپ اول، پاییز ۱۳۹۲.

ب- مقالات فارسی:

۱. آقابابایی، حسین، «توانمندسازی عمومی و پیشگیری اجتماعی از فساد اقتصادی» همایش ملی علمی کاربردی پیشگیری از جرم، مشهد، ۱۳۸۸.
۲. ابراهیمی، شهرام و صفایی آتشگاه، حامد، «رویکرد قانونگذار به پیشگیری از جرم در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد»، پژوهشنامه حقوق کیفری، سال ششم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۴.
۳. ابراهیمی، شهرام «تحلیل جرم شناختی جرایم مأموران نظام مالیاتی از منظر فنون خنثی‌سازی»، در مجموعه مقالات ارتقای سلامت اداری نظام مالیاتی (به کوشش: شهرام ابراهیمی). تهران: میزان، چاپ اول، ۱۳۹۲، ص ۱۲-۲۸.
۴. اردبیلی، محمد علی، «پیشگیری از اعتیاد»، مجموعه مقالات همایش بین‌المللی علمی - کاربردی جنبه‌های مختلف سیاست جنایی در قبال مواد مخدر، جلد نخست، انتشارات روزنامه رسمی ۱۳۹۵، ص
۵. انصاری، باقر «مفهوم، مبانی و لوازم آزادی اطلاعات» نامه حقوقی، سال سیزدهم، شماره ۶۱، ۱۳۸۹.
۶. الوند کوهی، م (م. کلوت)، «ترفند مالیاتی با گریز مالیاتی؟»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۰، بهار، ص ۳۳.
۷. یونی. اس. فیشرواسیون، پی، لب، پیشگیری وضعی از جرم، دانشنامه بزه دیده شناسی و پیشگیری از جرم، مترجمان: اساتید حقوق کیفری و جرم‌شناسی سراسر کشور، (زیر نظر: علی حسین نجفی ابرندآبادی)، جلد دوم. تهران: نشر میزان، چاپ اول، زمستان ۱۳۹۳، ص ۱۲۴۲.
۸. بردران شرکاء، حمیدرضا و ملک الساداتی، سعید. «تأثیر حکمرانی خوب بر رشد اقتصادی کشورهای منتخب». فصلنامه راهبرد، شماره ۴۹، ۱۳۸۸، صص ۵۲-.
۹. بارانی، محمد. «پیشگیری وضعی از سرقت» (به کوشش محمد فرجیها و عباس شیخ الاسلامی) در چکیده مقاله‌های همایش ملی علمی - کاربردی پیشگیری از جرم (قوه قضائیه، مشهد مقدس) تهران: بنیاد حقوقی میزان، چاپ نخست، ۱۳۸۸، ص ۳۴.
۱۰. بابایی، محمدعلی و یا علی نجیبیان. «چالش‌های پیشگیری وضعی از جرم». مجله حقوقی دادگستری، شماره ۷۵، پاییز ۱۳۹۰.
۱۱. پرادل، ژان، دانتی جوان، میشل. «مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه». ترجمه دکتر علی خالقی، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۰، نیمسال دوم ۱۳۸۵، صص ۲۹۸-۲۹۹.
۱۲. پاریزی، محمد. «مالیات‌های غیرمستقیم در ایران و سایر کشورها»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، شماره ۱۸، زمستان ۱۳۷۶، ص ۴۳.
۱۳. جعفری، امین، «جایگاه شفافیت تجاری در حقوق کیفری اقتصادی در فرانسه»، در: تازه‌های علوم جنایی (مجموعه مقالات). زیر نظر علی حسین نجفی ابرندآبادی، میزان، چاپ دوم، پائیز ۱۳۸۲، ص ۲۱۹.
۱۴. جعفریان، محمد حسن و شایسته زرین، امیر، کاربرد سیستم اطلاعات جغرافیایی (GIS) در سیری انتظامی از وقوع جرم، (بررسی موردی سرقت در شهریور ۱۳۸۵)، زیر نظر محمد فرجیها الامراض محمد نسل پیشگیری انتظامی از جرم (مجموعه مقالات نخستین همایش ملی پیشگیری از جرم)، تهران، دفتر تحقیقات کاربردی

۱۵. پلیس پیشگیری ناجا، چاپ نخست، ۱۳۸۸، ص ۲۵۶
 جان جان، فاطمه «فناوری‌های الکترونیکی و نقش آن در پیشبرد اهداف سیاست جایی اسلام»، فصلنامه دیدگاه‌های حقوقی، مجله، دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری، سال شانزدهم، شماره ۵۶ زمستان ۱۳۹۰، ص ۲۱۶
۱۶. حاجیان، حسن، «قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد و تهدیدها و فرصتهای آن برای اعضای شاغل در جامعه حسابداران»، ماهنامه حسابر، شماره ۱۶۳ اسفند ۱۳۹۱، ص ۷۹
۱۷. حاج محمدی، فرشته؛ آقای، ا. محمد ارتقای تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین رویکرد خدمات مؤدی»، مجموعه مقاله‌های چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، ایران، سازمان امور مالیاتی، دانشگاه شیراز ۱۳۸۹، ص ۴۵۷
۱۸. خانعلی‌پور واجارگاه، سکینه؛ آقابابایی، حسین. «مدیریت جرم شناختی خطر جرم از منظر فناوری اطلاعات و ارتباطات». دانش انتظامی، شماره ۴۷، تابستان ۱۳۸۹
۱۹. دادخدایی، لیلا، بررسی مفهوم «فساد» و رویکرد پیشگیرانه قانونگذار ایران در قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد»، فصلنامه تعالی حقوقی، دوره جدید، شماره ۳، ۱۳۹۲، ص ۲۲۳
۲۰. دانایی‌فرد، حسن «آیا فناوری اطلاعات فساد اداری را کاهش می‌دهد؟!»، فصلنامه مدرس علوم انسانی، دوره ۱، شماره ۰۲، ۱۳۸۶، ص ۱۱۷-۱۰۱
۲۱. رضوی‌فرد، بهزاد، «تقویت اصل قانونی بودن جرایم و کیفرهای مالیاتی ضمانت اجرای اولین گام‌های پیشگیری از جرایم مالیاتی با نگاهی به حقوق فرانسه»، در: ارتقای سلامت اداری نظام مالیاتی (مجموعه مقالات همایش چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور با تأکید ایر پیشگیری از تخلف)، نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۹۲، ص ۱۳۴
۲۲. رضوانی، سودابه؛ آقا میرسلیم، مرضیه سادات. «کارآمدی خدمات الکترونیکی و فناوری ارتباطات و اطلاعات در حوزه عدالت کیفری»، در: بایسته‌های پژوهش در نظام عدالت کیفری، نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۹۲، ص ۳۰۷
۲۳. رهنورد، فرج اله؛ محمدی، داریوش، ارزیابی مراحل تکاملی دولت الکترونیک در ایران» پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، ویژه مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۷، زمستان ۱۳۸۶، ص ۵۵
۲۴. رستمی، ولی و اصغرینیا، مرتضی. «نقش دولت الکترونیک در جهت ارتقای سلامت کارکنان نظام مالیاتی»، در: ارتقای سلامت اداری نظام مالیاتی: مجموعه مقاله، (به کوشش: شهرام ابراهیمی) چاپ اول، میزان، ۱۳۹۲، ص ۱۱۶
۲۵. رجبی‌پور، ابراهیم، «پیشگیری انتظامی شهروندمدار»، زیر نظر: محمد فرجیها و غلامرضا محمد نسل، در مجموعه مقالات نخستین همایش ملی پیشگیری از جرم، پیشگیری انتظامی از جرم، تهران: معاونت آموزشی ناجا، ۱۳۸۸
۲۶. زارع، علی؛ جمالی، جعفر، «تعهد بانکها به حفظ اسرار مشتریان و عملیات تبدیل دارایی به اوراق بهادار»، فصلنامه راهبرد، سال بیستم، شماره ۵۸، بهار ۱۳۹۰.