



The Effects of Committing Tax Crimes and Ways to Prevent it in the Iranian Legal System

آثار ارتکاب جرایم مالیاتی و راه‌های پیشگیری از آن در نظام حقوقی ایران

Maryam Azimi

Master of Criminal Law and Criminology, Islamic Azad University, Ardebil Branch, Ardebil, Iran

مریم عظیمی

کارشناس ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اردبیل، اردبیل، ایران

maryamazimiiii959@gmail.com

Abstract

One of the most important aspects of taxation is the issue of tax crime, which is one of the most important concerns of tax systems today and harms the economy of society. This crime occurs when some people fail to disclose employment or income or both to tax authorities, so they do not report certain economic activities to legal offices numerically and statistically. Corruption in tax collection reduces tax revenues, discrimination, injustice and ultimately dissatisfaction among taxpayers, the effects and consequences of which are visible in the economies of countries and can even have serious effects on other social and political pillars of governments and political systems. Also threaten governments. The new law on direct taxes is a new development in dealing with tax offenses and aims to improve the performance of the tax organization. Avoiding tax evasion has been a major concern for the executive branch in recent years. Accordingly, the provision of criminal enforcement guarantees and their innovations in the amendment adopted in 1394 of the Direct Tax Law is considered an important step in this direction. Accordingly, it is necessary to carefully consider the factors that cause corruption or crimes in the tax system and then to examine the ways to prevent these crimes in Iranian criminal law so that appropriate solutions can be provided in this regard.

Keywords: Tax offenses, Tax, Economy, Income, Tax Proceedings.

چکیده

یکی از جوانب مهم مالیات، بحث جرم مالیاتی است که امروزه یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های سیستم‌های مالیاتی به شمار می‌رود و به اقتصاد جامعه لطمه وارد می‌آورد. این جرم هنگامی رخ می‌دهد که بعضی افراد در آشکار نمودن اشتغال یا درآمد یا هر دوی آن‌ها به مؤسسات مالیاتی قصور می‌ورزند، در نتیجه بعضی فعالیت‌های اقتصادی را در دفاتر قانونی به صورت عددی و آماری گزارش نمی‌دهند. فساد در جمع‌آوری مالیات باعث کاهش درآمدهای مالیاتی، تبعیض، بی‌عدالتی و نهایتاً نارضایتی در بین مؤدیان مالیاتی می‌گردد که آثار و تبعات سوء آن در اقتصاد کشورها نمایان بوده و حتی تأثیرات جدی بر دیگر ارکان اجتماعی و سیاسی دولت‌ها به جای گذاشته و می‌تواند نظام سیاسی دولت‌ها را نیز تهدید نماید. قانون جدید مالیات‌های مستقیم به عنوان تحولی جدید در برخورد با جرایم مالیاتی می‌باشد و هدف آن بهبود عملکرد سازمان مالیاتی است. جلوگیری از عدم پرداخت مالیات به عنوان دغدغه‌های مهم در سالیان اخیر برای دستگاه‌های اجرایی ذیصلاح بوده است. بر همین اساس پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای کیفری و نوآوری‌های آن در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم گام مهمی در این راستا تلقی می‌گردد. بر همین اساس لازم است عواملی که موجب بروز فساد و باجرانم در نظام مالیاتی می‌گردد به دقت مورد توجه قرار گرفته و سپس راه‌های پیشگیری از این جرائم در حقوق کیفری ایران مورد بررسی قرار گیرد تا با استناد به آن بتوان راهکارهای مناسبی در این زمینه ارائه نمود. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی، از لحاظ روش تحقیق، به صورت نظری می‌باشد و روش گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای بوده و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌بندی به صورت توصیفی خواهد بود.

واژگان کلیدی: جرایم مالیاتی، مؤدی، اقتصاد، درآمد، دادرسی مالیاتی.

Received: 2022/05/06 - Review: 2022/08/01 - Accepted: 2022/09/03

دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۰۲/۱۶ - بازنگری مقاله: ۱۴۰۱/۰۵/۱۰ - پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲

ارجاع:

عظیمی، مریم؛ (۱۴۰۱)، آثار ارتکاب جرایم مالیاتی و راه‌های پیشگیری از آن در نظام حقوقی ایران، تمدن حقوقی، شماره ۱۱.

Copyrights:

Copyright for this article is retained by the author (s) , with publication rights granted to Legal Civilization. This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>) , which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.



CC BY-NC-SA



مقدمه

مالیات یک ابزار بسیار مهم برای اجرای سیاست‌های پولی و مالی کشورهاست که تأثیر قابل توجهی در زمینه اقتصاد دارد و یکی از موضوعاتی است که از سالیان دور و از زمان تشکیل دولت‌های مقتدر وجود داشته و همواره اصلی‌ترین راه ارتزاق دولت‌ها بوده است. جرم مالیاتی یکی از تخلفات شایع حقوق کیفری مالی است و هنگامی رخ می‌دهد که بعضی از افراد در آشکار کردن اشتغال یا درآمد و یا هر دوی آن‌ها به مؤسسات مالیاتی قصور می‌ورزند و یا به وظایف قانونی خود عمل نمی‌نمایند. جرم مالیاتی از جمله جرایم اقتصادی محسوب می‌شود، چرا که اساس اداره امور کشور در بسیاری از کشورها بر مالیاتی است که مردم به دولت می‌پردازند و ناهنجاری در پرداخت آن می‌تواند به قیمت متزلزل شدن اقتصاد تمام شود. از این رو این جرایم از جرایم بر ضد دولت محسوب می‌شوند (تاجمیر ریاحی و آل محمد، ۱۳۹۹، ۲۷).

فرار مالیاتی آثار سوئی بر اقتصاد کشور دارد، به طوری که باعث می‌شود درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی تأمین نشود و در نتیجه خدمات اجتماعی که دولت می‌باید آن‌ها را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه نشود و نیز موجب کاهش سرمایه‌گذاری دولتی شود که این امر اثر منفی بر رشد اقتصادی کشور دارد. این پدیده از آن جهت که بر جریان اقتصادی کشورها آثار وخامت باری دارد ناپسند می‌باشد و چه بسا سیاست‌های اقتصادی و بازرگانی را که دولت‌ها برای تقویت موقعیت اقتصادی کشورشان اعمال می‌نمایند کم اثر یا بی‌اثر نماید. ضعف‌های موجود در نظام مالیاتی می‌تواند زمینه‌ساز گسترش اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی باشد که هر دو از مصادیق اصلی فساد به شمار می‌روند. جرایم مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو مناسب توزیع نشده و انباشت سرمایه در دست گروه

خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت این گروه را فراهم می‌آورد، بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و درازمدت سبب می‌شود تا رشد اقتصادی دچار مشکل گردد (حیدری، ۱۳۹۸، ۲۸).

در ایران قوانین مالیاتی فراز و نشیب‌های زیادی را تجربه کرده‌اند تا این که در سال ۱۳۹۴ با تصویب اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم، مقنن به این نتیجه رسیده است که در مقرره‌ای خاص در کنار ضمانت‌اجراهای حقوقی و اداری به ضمانت‌اجرای کیفری و جرم‌انگاری بعضی از رفتارهای خلاف قانون پردازد تا شاید با این روش بتواند از وقوع رفتار فرار مالیاتی در کشور جلوگیری کند. امروزه مجرمان مالیاتی در سلامت کامل روحی-روانی، با اعتماد به نفس بالا و بدون کوچک‌ترین احساس گناهی، با انجام ماهرانه و زیرکانه، شغل مجرمانه خود را در عرصه مالیاتی ادامه می‌دهند و چالش‌ها و بحران‌های فراوانی را پیش روی نظام‌های عدالت کیفری قرار داده‌اند. جرم مالیاتی ممکن است طیف گسترده‌ای از تخلفات و جرایم را در بر گیرد، نظیر تأخیر در تسلیم اظهارنامه، تأخیر یا عدم پرداخت مالیات، قصور در اعلام درآمد یا معاملات مشمول مالیات و اظهار خلاف واقع در اعلام مالیات با بی‌مبالاتی به قصد تقلب، گواهی کذب یا تبانی به قصد تقلب مالیاتی، ترفند مالیاتی و...

عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی متعدد است که توجه به جمیع آن‌ها می‌تواند امکان تصمیم‌گیری بهتر را در زمینه برخورد با آن فراهم نماید. عواملی نظیر مسائل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، ساختاری، محیطی، انسانی که متناسب با آن شناخت راه‌های پیشگیری از این جرائم که مبتنی بر عوامل مذکور است نیز اهمیت ویژه‌ای دارد؛ چرا که در بعضی موارد می‌توان با استناد به قوانین و مقررات اعم از مالیاتی یا قانون مجازات اسلامی مواردی را جستجو کرد که حقوق کیفری ایران برای پیشگیری از این جرائم راه‌هایی را پیش بینی نموده و در سایر موارد می‌بایست با توسل به راه‌های غیرکیفری اعم از اجتماعی یا وضعی تدابیر لازم به منظور پیشگیری از جرم در نظام مالیاتی اتخاذ و به موقع اجرا گذاشته شود.

۱- مفهوم جرایم مالیاتی

جرایم مالیاتی از محدود جرائمی است که علیرغم اقتصادی و کیفری بودن برخی از مصادیق آن، مورد توجه حقوقدانان در دهه‌های اخیر قرار گرفته، لیکن تاکنون هیچ تعریف مشخصی از جرائم مالیاتی در

حوزه کیفری در کشورمان ارائه نگردیده است. شناسایی این مفاسد و جرم‌انگاری در خصوص آن از دغدغه‌های قوه اجرائیه کشورها است. جرایم مالیاتی در معنای اصطلاحی آن در قانون مالیات‌های مستقیم عمدتاً شامل مواردی است که مؤدیان مالیاتی به تکالیف قانونی خود عمل ننموده و به علت عدم پرداخت مالیات یا تأخیر در پرداخت آن مبالغی مازاد بر اصل مالیات با درصدی مشخص تحت عنوان جریمه مالیاتی از آنان اخذ می‌گردد.

در نظام مالیاتی جرائم دیگری نیز اتفاق می‌افتد که جنبه کیفری داشته یا نشأت گرفته از فرارهای مالیاتی است یا جرایم مندرج در قانون مجازات اسلامی است که به اشکال مختلف و دلایل متفاوت در نظام مالیاتی اتفاق می‌افتد مانند ارتشاء، جعل و سایر جرائم مالی. مطابق قانون هر شخصی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی بوده و از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای مربوط خودداری کند یا به موجب مقررات این قانون یا قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به وصول کسر و دریافت مالیات مؤدیان دیگر شده و مالیات مزبور را در مواعد قانونی به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نکند مجرم خواهد بود. البته باید در نظر گرفت که جرم مالیاتی تنها به موارد فوق محدود نشده و تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع نیز جرم مالیاتی محسوب می‌شود. حال در صورتی که شخصی از پرداخت مالیات فرار کند و مرتکب جرایم فوق شود قانون با او برخورد می‌کند. در این صورت مجازات قانونی ممکن است به شیوه‌های مختلفی صورت گیرد که معمولاً شامل جریمه یا حبس است. در قوانین کشور ما جریمه مالیاتی به صورت درصدی از مبلغ مالیات متعلق تعیین می‌شود و نوعی ابزار به منظور ترغیب مؤدیان مالیاتی برای پرداخت مالیات است.

در خصوص مفهوم جرایم مالیاتی می‌توان گفت که در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، هفت مصداق برای جرم مالیاتی احصاء شده است که بر اساس آن هر فردی این هفت کار را انجام دهد، مجرم مالیاتی محسوب و طبق قانون مجازات می‌شود: یک- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن؛ دو- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن؛ سه- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی، موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و واردن کردن زیان به دولت با این اقدام؛ چهار- 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 مواد قانونی تعیین شده. پنج- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع. شش- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی. هفت- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی (مقدم زنجانی و دهقانی، ۱۳۸۹، ۸۹)

۲- آمار بالای جرایم مالیاتی

نگاهی به آمار جنایی نشانگر این واقعیت است که نرخ سرقت، قتل و جرایم یقه آبی‌ها بسیار بیشتر از نرخ فرار مالیاتی، ارتشاء و یا سایر جرایم اقتصادی است، اما این دلیل بر نرخ پایین ارتکاب در جرایم از این دست نیست، بلکه اگر ماورای آمار جنایی را بررسی کنیم خواهیم دید که میزان این جرایم دست کمی از جرایم عمومی ندارند و علت آن این است که این جرایم نوعاً بزه‌دیده حقیقی ندارند و بزه‌دیده آن‌ها در واقع جامعه و مردم هستند و نوعاً هر دو مقصر می‌باشند. لذا این جرایم شاکی نداشته و موارد اعلام آن به دادگاه نیز اندک است و هر دو طرف معادله کیفری، مجرم هستند و سعی می‌کنند آن را مخفی کنند. به عنوان مثال، در خیلی مواقع، مدیران کل مالیاتی سعی می‌کنند تا آمار فراریان مالیاتی را به صورت اعداد و ارقام کمی نشان دهند تا بتوانند میزان کارایی خود را نزد مقامات مافوق بیشتر نشان دهند و از طرف دیگر متقلبان و فراریان از مالیات هیچ وقت اقرار به این کار نمی‌کنند. لذا رقم سیاه بزهکاری در این جرایم بسیار بالاست.

در رابطه با علت اصلی آمار روزافزون این جرایم باید گفت: وجود این جرایم نشان از یک واقعیت تلخ دارد که بدون شک از نبود سازوکارهای دقیق برای پیشگیری از فرار مالیاتی ریشه می‌گیرد. اقدام‌های دستگاه‌های مربوطه باید به گونه‌ای باشد که پرداخت مالیات به صورت یک ارزش درآید و خط قرمزها به صورت دقیق به شهروندان آموزش داده شود. به طوری که شهروندان با فرهنگ صحیح پرداخت مالیات آشنا شوند. از طرف دیگر امکان درک آثار این جرایم از جانب شخص ثالث وجود ندارد و در نتیجه به مراجع و مقامات مسئول گزارش نمی‌شود. در سرقت از منزل اگر همسایه و یا عابر پی به موضوع ببرد می‌داند که باید به پلیس اطلاع دهد، اما در ارتکاب به تخلفات و تقلبات مالیاتی از طریق انواع و اقسام روش‌ها نظیر سندسازی و... اساساً این می‌تواند به عنوان معضلی در سیاست جنایی

مشارکتی تلقی گردد و باید راه چاره‌ای برای بالا بردن سطح اطلاعات عمومی جامعه اندیشید. تحقیق‌های انجام شده نشان می‌دهد که وجود نرخ‌های بالای مالیاتی انگیزه‌های فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات را افزایش می‌دهد (علاء، ۱۳۷۳، ۲۳) یعنی این که مؤدیان احساس می‌کنند که بیشتر از آنچه که باید مالیات بدهند، مالیات می‌پردازند و نرخ‌های موجود و شیوه‌های نرخ بندی باعث می‌شود تا مؤدیان از پرداخت مالیات به مقدار واقعی آن فرار کرده و به میزانی که خودشان عادلانه می‌پندارند مالیات می‌پردازند. با توجه به این مسئله لازم است میزان مالیات‌ها به گونه‌ای تنظیم شود که هم دولت با این میزان مالیات توانایی پرداخت هزینه‌های خود را داشته باشد و هم مؤدیان بتوانند بخشی از سود خود را به عنوان مالیات پرداخت کنند. زمانی که میزان مالیات عادلانه باشد، مؤدیان مالیات خود را داوطلبانه پرداخت خواهند کرد. تعداد زیاد نرخ‌های مالیاتی بر پیچیدگی نظام مالیاتی می‌افزاید و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. بنابراین باید میزان نهایی مالیات در سطحی تعیین شود که موجب فرار مالیاتی گسترده و حساب‌سازی یا کاهش در فعالیت اقتصادی نشود (جعفری صمیمی و حمزه‌ای، ۱۳۸۴، ۱۵)، همچنین نرخ‌های بالای مالیاتی می‌تواند افراد را به سمت آن دسته از مشاغل سوق دهد که امکان فرار از مالیات در آن‌ها بیشتر باشد (ونکی، ۱۳۸۳، ۱۸).

یکی دیگر از مواردی که می‌تواند در نظام مالیاتی ما پدیده فرار مالیاتی را دامن زده و گسترش دهد، تعدد قوانین مالیاتی و پیچیدگی آن‌ها است. یکی از مباحث بسیار مهم در تنظیم قوانین به طور عام و در قوانین مالیاتی به طور خاص، قابل فهم بودن قانون مالیاتی است. قابل فهم بودن قانون دارای شاخص‌هایی از جمله کوتاه بودن جملات، شفافیت (آن گونه که خواننده آن به آسانی مقصود قانونگذار را دریابد)، ساده نویسی و ساختار منظم قانون است. کوتاه بودن قانون مالیاتی باعث می‌شود که مودی بتواند به راحتی قانون را بخواند و بفهمد. این امر می‌تواند انجام تکالیف مالیاتی را از سوی مؤدیان تسهیل نماید. این موضوع در نظام مالیاتی کشور ما چندان مورد توجه قرار نگرفته است و پراکنندگی قوانین مالیاتی و پیچیدگی و وجود عبارات ثقیل و دیرفهم از معایب قوانین مالیاتی به شمار می‌آید. همچنین اصلاحات متعدد و پی در پی قوانین مالیاتی ایران باعث گونه‌ای آشفتگی و ابهام در این قوانین شده است. پیچیدگی قوانین باعث می‌شود مؤدیان مالیاتی در جایی که قوانین مربوط به پرداخت مالیات به شکل روشن و واضح بیان نگردیده و اطلاع‌رسانی کاملی در این مورد صورت نگرفته، از قوانین سوءاستفاده نموده و برداشت‌های دوگانه‌ای از آن‌ها به عمل آورند و به دنبال آن از پرداخت مالیات طفره روند.

۳- عنصر روانی و مادی جرایم مالیاتی

جرایم مالیاتی به طور خاص و جرایم اقتصادی به طور عام، جرایمی نوعاً تخصصی و فنی هستند. لذا فرض بر این است که صاحبان شرکت‌ها، کارخانه‌ها، تجار و بازرگانان و سایر مؤدیان، افرادی حرفه‌ای و متخصص بوده و نسبت به آثار اعمال و افعالی هم که در اثر غفلت، بی‌احتیاطی و بی‌مبالاتی یا عدم رعایت نظامات مرتبط با رشته فعالیت خود مرتکب می‌شوند، آگاهی دارند. به همین علت در جرایم اقتصادی نوعاً عنصر روانی مفروض است و این جرایم بیشتر جنبه مادی صرف دارند. زیرا حرفه‌ای و متخصص بودن صاحبان مشاغل با آگاه بودن آن‌ها از آثار اعمال شان ملازمه دارد. اما عنصر مادی این جرایم عمدتاً به صورت ترک فعل ارتکاب می‌یابد و گرایش قانونگذار داخلی و اسناد بین‌المللی نیز در جهت جرم‌انگاری ترک فعل در این جرایم می‌باشد. مانند: عدم ثبت واقعی اقلام معاملات (خرید، فروش و...) در دفاتر حسابداری، بالا نشان دادن اقلام هزینه‌ها و کم نشان دادن درآمدها، فروش‌ها، عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان مالیاتی یا اشخاص ثالث و...

اساساً جرائم مالیاتی دارای بعد فنی و حرفه‌ای بوده و در قلمروهای بسیار پیچیده اتفاق می‌افتد، اما در جرایم اقتصادی، مجازات‌ها بیشتر به صورت جریمه نقدی و مجازات‌های مالی، ضبط و مصادره اموال پیش‌بینی می‌شود و کیفر نقدی عموماً تابعی از شدت جرم و میزان خسارتی است که ممکن است در نتیجه عمل مرتکب وارد شود، یا میزان سود نامشروعی که تحصیل کرده است. لذا میزان مجازات‌ها در موارد تکرار جرم از اصول خاصی تبعیت می‌کند و به اصول عمومی حاکم بر قانون مجازات اسلامی توجهی ندارد.

۴- آثار جرایم مالیاتی

آثار سوء فرار و جرم مالیاتی در تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت و در نتیجه عدم ارائه خدمات اجتماعی مطلوب و با کیفیت ظهور و بروز پیدا می‌کند. همچنین فرار مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو متناسب توزیع نشده و انباشت ثروت در دست گروه‌های خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت سیاسی برخی گروه‌ها را فراهم آورد بلکه شکاف طبقاتی ناشی از این امر موجب افزایش تنش سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و نتیجتاً جرایم مالیاتی را به دنبال خواهد داشت (کشاوری، ۱۴۰۰، ۲۳).

جرم مالیاتی آثار سوئی بر اقتصاد می‌گذارد که می‌توان به تأثیر آن بر رشد اقتصادی، توزیع درآمد، پس‌انداز بخش خصوصی، سرمایه‌گذاری بخش دولتی و... اشاره کرد. فرار مالیاتی اثرات مبهمی بر رشد اقتصادی

دارد که درآمد دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در تخصیص سرمایه‌گذاری‌های لازم، با کمبود مواجه خواهد شد. در چنین حالتی، فرار مالیاتی اثر منفی بر اقتصاد خواهد داشت. در مقابل، فرار مالیاتی ممکن است پس‌اندازهای شخصی و به نوبه خود سرمایه‌گذاری‌های خصوصی را افزایش دهد. جرایم مالیاتی در زمره جرائمی هستند که در بستر و متن حیات اقتصادی جامعه رخ می‌دهند و فعالیت‌های حرفه‌ای و شغلی فرد، بستر ارتکاب جرم تلقی می‌شود و دو نوع جرم مالیاتی قابل تصور است: الف- تلاش عمدی برای فرار از ارزیابی دقیق مالیات. ب- تلاش ارادی برای فرار از پرداخت مالیات (تیموری، ۱۴۰۰، ۱۹).

افزایش فرار مالیاتی می‌تواند از طریق افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش سطح تولید، منجر به افزایش درآمد عمومی و بنابراین بهبود در وضعیت توزیع درآمد شود. همچنین این امکان وجود دارد که فرار مالیاتی، باعث نارسایی در توزیع عادلانه درآمد و انباشت ثروت برای گروه‌های خاص شده و در نتیجه منجر به افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی شود. بنابراین تعیین ارتباط بین فرار مالیاتی و توزیع عادلانه درآمد نیز یک مسئله تجربی است. به طور کلی می‌توان گفت که فرار مالیاتی موجب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و اختلال در بودجه بندی شده و مانعی برای دستیابی به اهداف دولت است. این مسئله، مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی و... کشور را با مشکل تأمین مالی مواجه کرده و در نهایت کاهش رفاه عمومی را در پی خواهد داشت. فرار مالیاتی می‌تواند رقابت عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی که مالیات نپرداخته‌اند تغییر داده و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر کرده و وضعیت توزیع درآمد را بدتر کند. فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت؛ اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی به نفع مرتکبین می‌شود. این عامل، شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند. به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، به رغم پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی پیدا می‌کند. قانونگذار برای مقابله با این پدیده به جرم‌انگاری و پیش‌بینی کیفر برای آن به عنوان آخرین راه متوسل می‌شود (سیفی قره‌یتاق و خالقی، ۱۳۹۴، ۱۸۲).

۵- عمومیات جرایم مالیاتی

در این مبحث برخی از عمومیات ارتکاب جرایم که قابل اعمال بر روی مجرمان مالیاتی می‌باشد را مورد بررسی قرار می‌دهیم. نظر به این که قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم حکم خاصی در مورد تعدد و

تکرار جرم وضع نکرده، بنابراین مواد ۱۳۱ لغایت ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با توجه به آمره بودن آن، در جرایم مالیاتی نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین این گونه جرایم، در صورت تعدد بزه‌های ارتكابی لازم‌الرعايه خواهد بود (بهفر و شیخ‌الاسلامی، ۱۳۹۷، ۷۴).

۵-۱- تکرار جرم

با دقت در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ (ماده ۱۳ قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹)^۱ می‌توان دریافت که مؤدیان مالیاتی در معرض مواجهه با تکرار جرم می‌باشند. با توجه به این که جرم فرار مالیاتی جرمی درجه شش^۲ بوده، بنابراین در صورتی که مؤدی مالیاتی پس از قطعیت محکومیت و تا حصول اعاده حیثیت یا مرور زمان اجرای مجازات مجدداً مرتکب جرم فرار مالیاتی گردد، مشمول مقررات تکرار جرم خواهد بود. آنچه بحث تکرار جرم را متصور می‌کند، این است که موارد مصرح در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مواردی است که مؤدیان مالیاتی در هر سال موظف به انجام آن هستند. بنابراین با توجه به این که این تکالیف همیشه بر عهده مؤدی بوده، احتمال تکرار جرم بسیار بالا می‌باشد.

۵-۲- تعدد جرم

با توجه به این که قانونگذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصادیقی را برای تحقق جرم فرار مالیاتی بیان کرده است و بعضی از این مصادیق به همراه خود، مصادیق جرم مالیاتی را به دنبال دارند و این عمل می‌تواند تعدد جرم باشد، لذا در این خصوص با توجه به سکوت قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص تعدد جرم، مقررات آن قابلیت اجرا را خواهد داشت که با این وصف مؤدیان مالیاتی با مجازات‌های حداکثری و شدیدتری مواجه خواهند بود. هر یک از بندها و موارد مذکور در ماده ۲۷۴ در صورت ارتکاب یک جرم مالیاتی می‌باشند و معمولاً هر یک از این موارد، موارد دیگر را نیز با خود به همراه می‌آورد. به عنوان مثال، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی معمولاً عدم ارائه دفاتر، اسناد و مدارک

۱- ماده ۱۳: ماده (۱۳۷) قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ به شرح زیر اصلاح می‌شود: ماده ۱۳۷- هر کس به علت ارتکاب جرم عمدی به موجب حکم قطعی به یکی از مجازات‌های تعزیری از درجه یک تا درجه پنج محکوم شود و از تاریخ قطعیت حکم تا حصول اعاده حیثیت یا شمول مرور زمان اجرای مجازات، مرتکب جرم عمدی تعزیری درجه یک تا شش گردد، حداقل مجازات جرم ارتكابی میانگین بین حداقل و حداکثر مجازات قانونی آن جرم است و دادگاه می‌تواند وی را به بیش از حداکثر مجازات تا یک چهارم آن محکوم کند.

۲- حبس بیش از شش ماه تا دو سال.

حسابداری را به دنبال دارد. در آرای وحدت رویه دیوان عالی کشور نیز به این موضوع اشاره شده در صورتی که حکم تعدد یا تکرار جرم یا سایر موارد بیان نشده باشد، با توجه به آمره بودن قانون مجازات اسلامی (ماده ۱۲ قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹)^۳ حکم این موارد قابل اعمال می‌باشد (رای وحدت رویه شماره ۷۳۸ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۳۰)^۴.

۵-۳- تحقق جرم مالیاتی توسط اشخاص حقوقی

ماده ۲۷۵ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مقرر می‌دارد: «چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود: یک - ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی. دو - ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری.»

۵-۴- مسئولیت اشخاص حقیقی در تحقق جرم مالیاتی

ماده ۲۷۶ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مقرر می‌دارد: «چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود.»

۵-۵- جبران ضرر و زیان در صورت ارتکاب جرایم مالیاتی

ماده ۲۷۷ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مقرر می‌دارد: «مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند.» در نتیجه اقدامات مجرمانه از جمله اختفای فعالیت اقتصادی یا کتمان درآمد یا سایر جرایم مالیاتی ممکن است رسیدگی و تشخیص مالیات، مشمول

۳- ماده ۱۲: ماده (۱۳۴) قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ به شرح زیر اصلاح و چهار تبصره ذیل آن حذف می‌شود: ماده ۱۳۴- در تعدد جرائم تعزیری، تعیین و اجرای مجازات به شرح زیر است: ...

۴- نظر به این که قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر مصوب ۱۳۷۶ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۸۹ حکم خاصی در مورد تعدد جرم وضع نکرده، بنابراین ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با توجه به آمره بودن آن، در جرایم مواد مخدر نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین این گونه جرایم، در صورت تعدد بزه‌های ارتكابی لازم‌الرعایه است.

مرور زمان مالیاتی گردد. در این صورت موضوع از طریق مراجع قضایی پیگیری و اگر چه مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم منقضی شده باشد ضرر و زیان وارده به دولت مطالبه خواهد شد.

۶- سازوکارهایی برای پیشگیری از جرایم مالیاتی

یکی از مسائلی که باعث پیشگیری از جرائم مالیاتی می‌شود و جزء اصول شفافیت اقتصادی و پیشگیری از جرائم مالیاتی می‌شود، وجود شفافیت و قابلیت دسترسی است و از این حیث، بهترین بازارها، بازارهایی هستند که از شفافیت اقتصادی بالاتری برخوردارند (تاجی و بولاق، ۱۳۹۹، ۶۲). پیشگیری در واقع مجموعه اقدام‌هایی است که برای جلوگیری یا برخورد با جرم مالیاتی صورت می‌گیرد. اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، نظارت صحیح بر نیروی انسانی، اصلاح ساختار اداری نظام مالیاتی، بهره‌گیری از روش‌های الکترونیکی، تسریع در انجام امور مؤدیان مالیاتی و اعتمادسازی بین مؤدیان با سازمان مالیاتی و ایجاد ضمانت‌اجراهای قوی‌تری مانند ضمانت‌اجراهای کیفی را به عنوان راه‌های پیشگیری و کاهش جرائم مرتبط با نظام مالیاتی بیان می‌دارد. در حقیقت این اقدام‌ها می‌توانند شامل پیشگیری کیفی یا غیرکیفری شوند. اقدام‌های کیفی شامل مجازات‌های اربابی بوده که به طور مستقیم پرداخت‌کننده را با شلاق قانون مواجه می‌سازد. از طرف دیگر پیشگیری غیرکیفری نیز سازوکارهایی است که از طریق اقدام‌های آموزشی انجام می‌شود.

۶-۱- پیشگیری کیفی

پیشگیری کیفی از طریق برخورد جدی قانونگذار صورت می‌گیرد. در این شیوه سعی می‌شود تا با تصریح اعمال مجرمانه و بیان مجازات آن و اعمال کیفر نسبت به افراد مجرم از وقوع جرم پیشگیری کرد. ارباب، تنبیه و عبرت آموزی از جمله ابزار این شیوه است. ارباب افراد جامعه در این شیوه دو مرحله دارد: نخست مرحله جرم‌انگاری و بیان کیفر آن طبق قانون و مرحله دوم اجرای مجازات بیان شده در قانون نسبت به فرد خاطی. مورد دیگری که در پیشگیری کیفی مدنظر قرار می‌گیرد، جنبه عبرت‌آموزی آن است. مجازات موجب عبرت فرد خاطی و سایر افراد جامعه شده و بدین سبب بازدارنده خواهد بود. مشاهده اجرای مجازات و اطلاع از عقوبت آن موجب عبرت آموزی دیگر افراد جامعه می‌شود تا وسوسه رفتارهای مجرمانه و تقلید از بزهکار در آنان از بین برود. در حقیقت سازوکارهایی که در قوانین مالیاتی در مورد نپرداختن مالیات و تکمیل نکردن اظهارنامه‌های مالیاتی یا

قسمت‌هایی که مربوط به شخص مؤدی باشد یا تسلیم نکردن ترازنامه سود و زیان و ارائه ندادن دفاتر قانونی، روزنامه و کل به ممیز مالیاتی مشمول برخورد قانونگذار می‌شود.

مدیران اشخاص حقوقی نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات‌هایی که به واسطه مقررات و قوانین مالیات‌های مستقیم مکلف به کسر، دریافت و پرداخت آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آن‌ها باشد، مسئولیت تضامنی خواهند داشت. همچنین تخلف از این قانون علاوه بر مسئولیت تضامنی مشمول بیست درصد مالیات پرداخت نشده خواهد شد. البته مطابق قانون، بدهکاران مالیاتی که ممنوع‌الخروج شده باشند در مواردی که بدهی آن‌ها قطعی شده باشد و همچنین در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اموال خود را به همسر یا فرزندان منتقل نمایند، وزارت امور اقتصاد و دارایی می‌تواند اسناد منتقل شده را از طریق مراجع قضایی باطل کند (وایت و هینز، ۱۳۸۶، ۱۵۶).

۲-۶- پیشگیری غیر کیفری

پیشگیری غیر کیفری، مجموعه اقدام‌هایی است که به شکل غیر ترساننده انجام می‌شود. در این نوع پیشگیری جامعه یا حکومت تمام تلاش خود را به کار برده تا محیطی آرام ایجاد کرده و خطر بزهکاری را از افراد دور کند.

۱-۲-۶-۱- اجرای صحیح قوانین و قانون‌مداری

برای این که قوانین مالیاتی بتوانند اثرگذار باشند و از وقوع جرم مالیاتی جلوگیری کنند لازم است قوانین به شیوه صحیح اجرا شوند. در حقیقت اجرای صحیح قوانین مرتبط با مالیات اصولی‌ترین روش مبارزه با جرایم مالیاتی است. با اجرای صحیح قوانین و رعایت اصل حاکمیت قانون از وقوع بسیاری از جرایم مالیاتی جلوگیری شده و شهروندان نیز مکلف به تبعیت از قانون خواهند بود. البته مؤلفه‌هایی که در راستای اجرای صحیح قوانین وجود دارد باید هم از نظر شکلی و هم ماهوی رعایت شود. مهم‌ترین مؤلفه شکلی تصویب قانون از طریق نهادهای مرتبط با قانونگذاری و از سوی دیگر قانون‌نویسی صحیح است. مهم‌ترین مؤلفه ماهوی نیز وجود قوانین عادلانه و منصفانه در جهت خدمت عمومی به مردم است.

۲-۲-۶- آموزش در رسانه‌های جمعی

رسانه‌ها اکنون به عنوان رکن چهارم دموکراسی نقش ویژه‌ای در پرداخت صحیح مالیات دارند. امروزه شهروندان رسانه را به عنوان یک نهاد تأثیرگذار پذیرفته و آموزش خود را بر مبنای مطالب منعکس شده

از آن قرار داده و به عبارتی با رسانه‌ها خو گرفته‌اند. رسانه‌ها شامل رادیو و تلویزیون، روزنامه و مجله، وب سایت‌های اینترنتی و هر ابزار اجتماعی است که دولت‌ها و نهادهای مجری از طریق آن به آموزش مطالب مرتبط با مالیات اقدام می‌کنند. به تازگی سازمان امور مالیاتی اقدام به آموزش فرهنگ مالیاتی از طریق بیلبردهای تبلیغاتی و رسانه ملی (رادیو و تلویزیون) کرده که در این زمینه بسیار تأثیرگذار بوده است. برگزاری همایش‌ها و سمینارهای مرتبط با بحث مالیات در آموزش شهروندان بسیار مؤثر بوده و شهروندان را به سمت قانون‌گرایی سوق می‌دهد. ناگفته نماند که با وجود سازوکارهای انجام شده هنوز هم فرار مالیاتی با شدت فراوانی در کشور مطرح است که در این خصوص به نظر می‌رسد نهادهای دست‌اندرکار اقدام‌های قابل توجهی انجام نداده‌اند.

۷- راهکار مقابله با فرار مالیاتی

مهم‌ترین قوانینی که برای برخورد با جرایم مالیاتی وجود دارد، قانون مالیات‌های مستقیم است. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1345 می‌باشد که پس از انقلاب، متناسب با ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور، تغییر و تحولات بسیاری داشته که بیشترین اصلاحات آن مربوط به سال ۱۳۶۶ بوده است. در طول سال‌های مختلف که این قانون مورد بازنگری قرار گرفت همواره موضوع توجه به تعریف جرم مالیاتی و قوانین کیفری ناظر بر آن مورد توجه مقنن بوده است؛ اما علیرغم همه این اصلاحات، خلأهای جدی در مقابله با جرایم مالیاتی وجود داشته تا جایی که مقنن سعی کرده است این نقص و خلأ در برخورد با جرایم مالیاتی را در قوانین دیگر تا حدی برطرف کند. از جمله قوانین جدید التصویب که موضوع جرایم مالیاتی در آن‌ها به عنوان جرم مورد توجه قرار گرفته است می‌توان به قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ و قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷ اشاره کرد.

یکی از مهم‌ترین مواد قانونی در جرم‌انگاری جرایم مالیاتی مربوط به مواد «۱۹۹»^۵ و «۲۰۰»^۶ قانون

۵- ماده ۱۹۹: هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود. چنانچه مالیات توسط دریافت‌کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دوونیم درصد موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ است. در ماده ۲۰۰ سردفتران را مکلف به نظارت بر پرداخت مالیات در خصوص معاملات نموده است. با توجه به این که در سال‌های اخیر مبارزه با جرائم مالیاتی کلان و گسترده به عنوان یکی از مظاهر و مصادیق مهم جرائم اقتصادی به یکی از راهبردهای اصلی کشورمان در مسیر پیشرفت و عدالت مبدل گشته است بدون تردید بهره‌مندی از یک نظام کیفری کارآمد و منسجم در مقابله با جرائم مالیاتی به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کمک قابل توجهی می‌کند. چنانچه اشاره گردید بخشی از این اصلاحات در اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار گرفته است. به طور قطع تقویت نظام کیفری حاکم بر رفتارهای مالیاتی و برطرف نمودن خلأها و نارسایی‌های این حوزه کشور ما را در دستیابی به اهداف تعیین شده در سند چشم‌انداز و سیاست‌های کلان اقتصادی به ویژه در تحقق سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی یاری می‌کند.

برای جلوگیری از جرایم مالیاتی و فرهنگ‌سازی مناسب شیوه‌های ذیل پیشنهاد می‌گردد: اول- تولید و پخش برنامه‌های مختلف در رسانه ملی، همچنین ساخت فیلم‌های مستند و سینمایی در خصوص فلسفه پرداخت مالیات و زمینه‌سازی برای برخورداری از جامعه مدنی و فرهنگ‌سازی مستمر و مداوم. دوم- ترویج اندیشه سرزمینی آباد با پرداخت مالیات در مطبوعات و رسانه‌های گروهی و تأکید روزافزون بر منافع عام از پرداخت مالیات و افزایش سهم شهروندان و اقشار پایین جامعه از کالاهای عمومی. سوم- گنجانیدن چند واحد درسی به عنوان آشنایی با مالیات در برنامه‌های درسی سطوح مختلف تحصیلی از جمله اول دبیرستان یا تحصیلات دانشگاهی. چهارم- اهتمام جدی دولت برای اجرای دقیق قانون مالیات بر ارزش افزوده و سایر مقررات مرتبط به گونه‌ای که شهروندان با جدیت با مسئله مالیات برخورد نمایند و پرداخت مالیات را وظیفه خود تلقی نمایند. پنجم- شفاف‌سازی نحوه هزینه کرد درآمدهای مالیاتی توسط دولت و انعکاس اخبار آن در مطبوعات و رسانه‌های شنیداری و دیداری. ششم- حذف معافیت‌های غیرضروری مثل معافیت بخش‌های فرهنگی، هنری و ورزشی، همچنین هدفمند نمودن معافیت‌های واحدهای تولیدی و مسکونی. هفتم- تشکیل بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر به طوری که

۶- ماده ۲۰۰: در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف و یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل، بیست درصد آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.

تمامی فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان از طریق مراجعه و ثبت در این مرکز صورت گیرد و تمامی اطلاعات نیز ذخیره و به صورت آنلاین در اختیار واحدهای مالیاتی سراسر کشور قرار گیرد. هشتم - ارتقاء سطح کیفی دانش مأموران و دست اندرکاران مالیاتی از طریق آموزش‌های لازم و برگزاری دوره‌های مختلف و برخورداری از دانش و تخصص مورد نیاز در زمینه شغلی. نهم - اتخاذ سیاست توسعه و رشد مناسب. دهم - گسترش حمایت از بخش خصوصی. یازدهم - طراحی سامانه یکپارچه نظارت مالی به منظور ایجاد انضباط مالی و شفاف‌سازی و نظارت دقیق. دوازدهم - رقابتی کردن اقتصاد. سیزدهم - بهینه‌سازی قوانین. چهاردهم - ممنوعیت دخالت نهادها و ارگان‌ها به منظور شفاف‌سازی و برخورد قاطع با عوامل دولتی دخیل در قوانین و مقررات مالیاتی.

بررسی مواد اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394 گویای این است که اصلاحات انجام شده افزایش ضمانت‌اجراها را در پی داشته و بر آن تأکید نموده است. با این وجود جرم‌انگاری فرار مالیاتی و اعمال سیاست جنایی سختگیرانه‌تر نسبت به قانون سابق گام مثبتی است که می‌تواند با ایجاد قبح اجتماعی برای پدیده فرار مالیاتی در مرحله نخست و مجازات مجرمان در مرحله دوم به کاهش میزان فرار مالیاتی کمک چشمگیر می‌نماید و به همان نسبت به ایجاد عدالت اجتماعی در جامعه کمک نماید. بنابراین اعمال این سیاست جنایی و وجه قانونی دادن به آن به خودی خود یک گام مؤثر در مسیر بهبود سیستم مالیاتی کشور محسوب می‌شود. در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم با جرم‌انگاری صریح جرم مالیاتی و پیش‌بینی مجازات حبس برای مرتکبین آن سیاست کیفری سختگیرانه‌تری اتخاذ شده است.

۸- آئین دادرسی ویژه جرم مالیاتی

آئین دادرسی مالیاتی مفهوم و گستره، مبانی و منابع حقوقی و قانونی گسترده‌ای را در بر می‌گیرد که از مرحله وضع قوانین مالیاتی تا مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه وصول، رسیدگی و حل و فصل اختلافات، طرح و اقامه شکایت کیفری و دادخواست‌های حقوقی و چگونگی اتخاذ تصمیم، صدور و اجرای آراء کلیه مراجع اداری، انتظامی و قضایی اعم از درون سازمانی و برون‌سازی را در خود جای می‌دهد تا بتواند در کنار عدالت مالیاتی، تحقق عدالت توزیعی و اجتماعی، عدالت رویه‌ای، عدالت حقوقی، عدالت کیفری، عدالت جنایی و عدالت اداری مالیاتی و حتی عدالت ترمیمی را نیز با خود به همراه داشته باشد. بنابراین هر نظام حقوقی برای تحقق دادرسی مالیاتی عادلانه ملزم به رعایت اصول دادرسی مالیاتی نظیر؛ اصل محرمانه اطلاعات مؤدیان مالیاتی، اصل علنی بودن دادرسی مالیاتی، اصل آمره بودن قواعد آئین

دادرسی مالیاتی، اصل پژوهش خواهی آراء محاکم دادرسی مالیاتی و اصل ترافیعی بودن در دادرسی مالیاتی است (طجرلو و مرادی، ۱۳۹۹، ۲۲۳).

از آن جایی که مقررات مرتبط با آئین دادرسی مالیاتی از سوی مقنن مشخص می‌گردند بر همین اساس مثل هر قانون دیگری آمره به شمار می‌آیند؛ چرا که قانون از جمله، قوانین مالیاتی به عنوان نمادی از اراده همگانی جامعه می‌باشد که به واقع یک هنجار استوار و بنیادین، قدرت، اقتدار و تمامیت مالیاتی حاکمیت را نمایان می‌کند؛ همچنین حقوق و آزادی‌های مؤدیان مالیاتی را مشخص می‌سازد. بنابراین با حفظ این اقتدار مالیاتی و تلقی آمره بودن قواعد مرتبط با مالیات، «نظم عمومی مالیاتی» برقرار می‌شود و بر مبنای این که مقررات دادرسی مالیاتی و از جمله، دادرسی کیفری مالیاتی جنبه آمره دارند، نمی‌توان از آن‌ها تخطی کرد، چون باعث زوال نظم عمومی می‌گردند؛ از این رو برخی دکتین حقوق، در این زمینه نظم را وسیله و دستاویزی برای رسیدن به عدالت می‌دانند (کاتوزیان، ۱۳۹۰، ج ۲، ۲۰) و (مدنیان، ۱۳۹۳، ۲۷).

از دیگر تحولات در عرصه جرایم مالیاتی، دگرگونی در عرصه قوانین شکلی و آئین دادرسی می‌باشد؛ با توجه به تقنین جرم مالیاتی و تخصصی بودن این امر قانونگذار به رئیس قوه قضائیه اجازه تشکیل مراجع تخصصی لازم را داده و از طرف دیگر تعقیب و اقامه دعوی در این خصوص با تغییراتی مواجه شده است؛ به طور کلی در عرصه تخلفات مالیاتی (جدای از رسیدگی به جرایم مالیاتی) دو دسته مرجع در آئین دادرسی مالیاتی پیش‌بینی شده بود. مرجع شبه قضایی اداری و مرجع نظارتی. مرجع شبه قضایی اداری به حل اختلافات بین مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی می‌پردازد، مثل مراجع حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی) مواد ۴۲۲ الی ۲۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم (؛ و مرجع نظارتی به نوعی کنترل از درون سازمان صورت می‌گیرد و به نظارت بر رفتار کارکنان و کشف و رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان می‌پردازد مثل هیأت عالی انتظامی مالیاتی و دادستانی انتظامی مالیاتی (مواد ۴۱۶ الی ۴۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم).

اما در خصوص جرایم مالیاتی که جرم تلقی می‌شوند و رسیدگی در دادگاه را می‌طلبد با توجه به اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ دادگاه ویژه جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده که در کنار سازمان طرح جامع مالیاتی) برای دستیابی به اطلاعات مالیاتی) از دستاوردهای این اصلاحات

می‌باشد. قانونگذار در ماده «۲۷۸»^۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ به رئیس قوه قضائیه اجازه تأسیس دادسراها و دادگاه‌های ویژه رسیدگی به جرایم مالیاتی را داده است؛ امری که با توجه به جدید بودن تأسیس حقوقی جرم مالیاتی و ابهام نسبی آن و شکل نگرفتن رویه قضایی در این خصوص می‌تواند در راستای پیشبرد اهداف قانونگذار از جرم‌انگاری مالیاتی مؤثر باشد.

دادرسی در جرایم مالیاتی از اصول کلی دادرسی کیفری تبعیت می‌نماید، اما در پاره‌ای از موارد، مقررات ویژه‌ای وضع شده که از جمله آن‌ها وجود دادسرای ویژه جرایم مالیاتی، الزام به انتشار حکم محکومیت، رسیدگی خارج از نوبت و... با رعایت شرایط قانونی است و قانونگذار بسیاری از نهادها را قابل تطبیق در این دسته از جرایم دانسته است. غالب جرایم مالیاتی در صلاحیت دادگاه کیفری دو می‌باشد که طرح آن به همراه کیفرخواست است، اما در مواردی خاص به صورت مستقیم در دادگاه کیفری دو مطرح می‌شود. جرایم مالیاتی بیشتر با ادله جدید و نوپا که مستند علم قاضی هستند به اثبات می‌رسند و ادله سنتی در آن کاربرد چندانی ندارد. از جمله این ادله می‌توان به دلایل مربوط به حسابرسی، کارشناسی، قرار تأمین مالیاتی و... اشاره کرد.

تحول دیگری که در این عرصه رخ داده گسترش دامنه افرادی که صلاحیت اعلام جرم و اقامه دعوی را دارند می‌باشد: ماده «۲۰۱»^۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در این خصوص می‌باشد. در تبصره دوم^۹ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اعلام جرم و اقامه دعوی از ناحیه وزیر امور اقتصادی و دارایی حذف و بر عهده دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی قرار داده شده است؛ امری که می‌تواند از طرفی موجب سهولت در اقامه دعوی و از طرف دیگر با توجه به ذکر عبارت «سایر مراجع قانونی» گسترش دامنه اشخاص و مراجع صالح در این خصوص شود.

لازم به ذکر است با عنایت به این که بخشی از دادرسی مالیاتی به دادرسی جزائی بر می‌گردد و امور کیفری از سوی قانونگذار مرتبط با نظم عمومی تلقی می‌گردد، لذا دادرسی کیفری مالیاتی را نیز می‌توان

۷- ماده ۲۷۸: رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هریک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بدانند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلی را برای آن‌ها تأمین نماید.

۸- ماده ۲۰۱: ... تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی به عمل خواهد آمد.

۹- تبصره ۲: اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

در زمره قوانین امری دانست. این که قوانین آئین دادرسی مالیاتی امری شناخته می‌شوند، دارای پیامدهایی می‌باشد که به اهم آن‌ها اشاره می‌گردد؛ اول این که نمی‌توان جهت رسیدگی به اختلافات برخلاف قانون توافق نمود، زیرا نظم عمومی را زیر سؤال می‌برد. دومین مورد از پیامدها به ساختار و تشکیلات مراجع دادرسی مالیاتی اعم از اداری و قضایی بر می‌گردد که در زمره قوانین آمره به شمار می‌آیند. سومین مورد قواعد مرتبط با صلاحیت ذاتی در مراجع ذیصلاح اداری، انتظامی، مدنی یا کیفری است که آمره محسوب می‌گردند. افزون بر آن، به عنوان چهارمین پیامد می‌توان به مقررات مربوط به مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سررسید پرداخت مالیات، تقسیط بدهی مالیاتی، شکایت از آرای قطعی، مواعد قانونی برای اعتراض، شکایت، تقدیم اسناد و مدارک، سال مالی و... اشاره کرد که اتفاقاً در زمره قوانین امری به شمار می‌آیند.

به سبب وجود قوانین مربوط به آئین دادرسی مالیاتی، به مراجع دادرسی مالیاتی صلاحیت ترافیعی داده شده است و در این خصوص تفاوتی وجود ندارد که مراجع مزبور در دادگاه‌های عمومی دادگستری و یا دیوان عدالت اداری قرار گرفته باشند و یا به عنوان زیرمجموعه قوه مجریه) وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور) فعالیت نمایند. چرا که هر یک از مراجع مزبور در رابطه با دادرسی مالیاتی وظیفه‌ای در رابطه با رفع خصومت در دعوی مالیاتی بر عهده دارند. در امور کیفری مالیاتی می‌بایست شکایت به طرفیت مامورین یا مقامات مالیاتی و عندالزوم بر علیه مؤدی مالیاتی صورت پذیرد. بنابراین صلاحیت ترافیعی، در واقع اختیارات و الزامات، میزان توانایی و حدود صلاحیت هر یک از مراجع قضایی را برای رفع اختلافات مالیاتی مشخص می‌نماید.

مراجع کیفری همسو با مراجع اداری و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نقش اساسی در ایجاد بستری مناسب جهت ضمانت بخشیدن به حقوق متقابل مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کشور ایفا می‌نمایند و مراجع صلاحیتدار در این زمینه به احقاق حق در رابطه با شکایات و دعاوی مطروحه پرداخته و بسته به این که موضوع شکایت و خواسته چه می‌باشد، تصمیم‌گیری به مرجع خاص خود محول می‌شود. بر همین اساس اگر موضوع اختلاف مالیاتی صرفاً راجع به نحوه تشخیص و تعیین، مطالبه و وصول مالیات باشد، مرجع اداری ذیصلاح ورود می‌نماید. اما اگر اختلاف مربوط به وقوع یک فعل و یا ترک فعل بزهکارانه و یا ایراد زیان به مؤدی مالیاتی در نتیجه اقدام مأموران مالیاتی باشد، در این جا مرجع قضایی صالح به رسیدگی نسبت به اختلاف یا دعوی مؤدی مالیاتی دادرسی می‌نماید تا از این

طریق حق مورد تضمین اشاره شده بازگردانده شود و از تضییع آن نیز در آینده جلوگیری شود. از سوی دیگر وجود نهاد دادستانی انتظامی مالیاتی نیز نشان می‌دهد که مقنن برای برقراری حقوق جامعه نیز اهمیت ویژه‌ای قائل شده است، تا چنانچه شخصی موجبات بروز ضرر و زیان را فراهم نمود یا مرتکب فرار مالیاتی شد به مجازات مربوطه محکوم گردد و از این طریق جلوی هر گونه نقض حقوق عامه گرفته شود. بنابراین مقررات مربوط به آئین دادرسی مالیاتی را می‌توان ضمانت‌اجرایی مناسب برای تأمین و تضمین حقوق و منافع متقابل نهادهای حاکمیتی از یک طرف و مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر دانست. به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به موقع آن باید فرآیندهای مالیاتی به گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد. به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت‌اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲، ۱۲۹).

نتیجه

جرایم مالیاتی از جمله جرایمی است که با وجود ضریب بالای بزهکاری در جرایم اقتصادی، فراوانی بیشتری را به خود اختصاص داده است. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. پدیده مالیات و جرایم مربوط به آن در کشور ما واقعیتی کتمان‌ناپذیر است که به دلایل مختلف اجتماعی، اقتصادی و سیاسی آثار نامطلوب و زیان باری را بر نظام اقتصادی کشور وارد می‌نماید و با ایجاد بی‌ثباتی و اختلال در برنامه‌ریزی کشور سایر ابعاد حکومتی را نیز تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. موارد متعددی از جمله عدم توجه به عواملی از جمله عوامل اقتصادی، فرهنگی، ساختاری، سیاسی، آموزشی، فردی، روانی و... چه در درون سازمان مالیاتی کشور در ارتباط با مأمورین مالیاتی و چه در بیرون از سازمان مذکور و در ارتباط با مؤدیان مالیاتی قطعاً می‌تواند نقش مهمی در ارتکاب انواع جرم در نظام مالیاتی داشته باشد. اعمال مجازات‌ها می‌تواند نقش چشم‌گیری در کاهش جرایم مالیاتی داشته باشند که البته در کنار این موضوع باید با برنامه ریزی‌های دقیق از پیشگیری‌های غیرکیفری که عمدتاً می‌تواند پیشگیری‌های اجتماعی و وضعی باشد، نیز به عنوان راهکار مناسب بهره برد. جامعه هدف در نظام مالیاتی عموماً شامل افراد و صاحبان مشاغل با درآمدهای بسیار بالا می‌باشد و

به لحاظ منطق اقتصادی، در نظر گرفتن جرایم مالی نمی‌تواند بازدارندگی لازم را در اجتناب و جلوگیری از جرایم داشته باشد و در مقابل، جریمه‌های غیرمالی می‌تواند در کاهش فرار و اجتناب و در نتیجه افزایش درآمد مالیاتی مؤثر باشد. قانونگذار می‌تواند با اتخاذ سیاست جنایی سخت‌گیرانه‌تر در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و تعیین ضمانت‌اجراهای کیفی بسترهای مناسبی برای مقابله با جرایم مالیاتی فراهم آورد.

ملاحظات اخلاقی: موارد مربوط به اخلاق در پژوهش و نیز امانتداری در استناد به متون و ارجاعات مقاله تماماً رعایت گردیده است.

تعارض منافع: تعارض منافع در این مقاله وجود ندارد.

تأمین اعتبار پژوهش: این پژوهش بدون تأمین اعتبار مالی نگارش یافته است.

منابع

- بهفر، حمزه و شیخ‌الاسلامی، عباس، ۱۳۹۷، آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی، **فصلنامه جستارهای**

حقوق عمومی، شماره ۴.

- تاجمیر ریاحی، حسین و آل محمد، سیده فاطمه، ۱۳۹۹، واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۴۶.

- تاجی، حسین و بولاغ، محمود، ۱۳۹۹، رابطه شفافیت اقتصادی و پیشگیری از جرایم مالیاتی، **فصلنامه فقه،**

حقوق و علوم جزا، شماره ۱۸.

- تیموری، جلال، ۱۴۰۰، پیشگیری از جرائم مالیاتی در نظام حقوقی ایران با تأکید بر پیش‌نویس لایحه تحول

نظام مالیاتی کشور، **فصلنامه پژوهش‌های جرم‌شناختی پلیس**، شماره ۲.

- جعفری صمیمی، احمد و حمزه‌ای، علی اکبر، ۱۳۸۴، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، مطالعه موردی

صنف پلافروشان استان مازندران، **مجله پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی**، شماره ۳۴.

- حیدری، سرور، ۱۳۹۸، بررسی تطبیقی جرایم مالیاتی در حقوق ایران و افغانستان، **دوفصلنامه گفتمان**

حقوقی، شماره ۱۵.

- سیفی قره‌یتاق، داوود و خالقی، ابوالفتح، ۱۳۹۴، رویکرد نظام کیفی ایران به جرم فرار مالیاتی، **پژوهشنامه**

مالیات، شماره ۲۸.

- طجرلو، رضا و مرادی، رامین (۱۳۹۹)، **اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان** با

- نگاهی به آموزه‌های فقهی، دو فصلنامه پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، سال بیست و یکم، شماره ۱.**
- علاء، عین‌الله، ۱۳۷۳، فرار مالیاتی و اقتصادی پنهان (زیرزمینی)، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۶.
- کاتوزیان، ناصر، ۱۳۹۰، **فلسفه حقوق**، جلد دوم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
- کشاورز، مژده، ۱۴۰۰، فرار از مالیات و نقش آن در حقوق کیفری ایران، **فصلنامه فقه، حقوق و علوم جزا**، شماره ۲.
- مدنیان، غلامرضا، ۱۳۹۳، **نظم عمومی در حقوق اساسی ایران**، تهران، انتشارات میزان.
- منصوریان، ناصرعلی و چشم پیام، بهرام (۱۳۹۲)، **تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران**، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹.
- مقدم زنجانی، ولی و دهقانی، علی، ۱۳۸۹، **مالیه عمومی و خط مشی دولت**، تهران، انتشارات ترمه.
- وایت، راب و هینز، فیونا، ۱۳۸۶، **جرم و جرم‌شناسی متن درسی نظریه‌های جرم و کجروی**، ترجمه علی سلیمی، چاپ اول، تهران، انتشارات پژوهشکده حوزه و دانشکده.
- ونکی، سعید، ۱۳۸۳، بررسی پدیده فرار مالیاتی در ایران، **ماهنامه مناطق ویژه اقتصادی**، شماره ۲۵.

قوانین

- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶
- قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰
- قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷
- به قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲
- قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹
- رأی وحدت رویه شماره ۷۳۸ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۳۰