

# بررسی کارایی اقتصادی جرایم مالیاتی\*

نصرالله مقصودی

(فوق لیسانس اقتصاد، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی)

وصول مالیات را تشکیل می دهند که بر اثر تغییر سیاست های حاکم بر کشور و وقوع شرایط جدید، نیاز به بازنگری دارند و لازم است با شرایط موجود مطابقت داشته باشند. به دنبال پایان جنگ در سال ۱۳۴۷ نیاز دولت به درآمدهای مثبتات تر مالیاتی، تمایل عمومی به برقراری عدالت مالیاتی و رفع توزیع های نابرابر درآمدی و مسایلی دیگر از جمله جرایم مالیاتی، ضرورت بازنگری در ساختار نظام مالیاتی. از جمله قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۶. را پیش آورد.

از همه مهمتر اجرای مواد مرتبط طرح سامان دهی اقتصاد کشور با اهداف اصلاح قانون مالیات ها و تحقق بخشیدن به اقتصاد بدون نفت، تامین انضباط مالی و همین طور تامین بودجه جاری از محل درآمدهای مالیاتی برقراری و نیز برقراری حاکمیت عدالت اجتماعی نیازمند تجدیدنظر در قانون مالیات ها بود. بر این اساس اصلاح قانون مالیات ها مورد توجه مسئولان امر قرار گرفت و در نهایت در بهمن ۱۳۸۰ به تصویب مجلس رسید. این قانون، با تغییراتی که در برخی از مواد به عمل آمد با شرایط و اوضاع اقتصادی کشور انطباق بیشتری پیدا کرد و تعدیلات در نظر گرفته شده در نرخ ها و جرایم مالیاتی، زمینه های مناسبی برای تقویت بازار سرمایه و جلوگیری از فرار مالیاتی به وجود آورد. علاوه بر آن، در بخش مالیات بر حقوق. در راستای هدف عدالت اجتماعی و ارتقای سطح زندگی اقشار حقوق بگیر. معافیت های پایه مالیاتی این بخش بر حسب شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور افزایش داشته است.

حذف مالیات های ناکارا و هزینه بر که سهم ناچیزی از درآمدهای مالیاتی را تامین می کند در اصلاحیه جدید مورد تاکید خاص قرار گرفته است؛ بنابراین، انتظار می رود که با این سیاست کارایی نظام مالیاتی افزایش و هزینه وصول مالیات ها کاهش یابد. در مجموع، مهمترین اصلاحات انجام گرفته در قانون مالیات های مستقیم، مصوب بهمن ۱۳۸۰، عبارت اند از:  
حذف مالیات های کم بازده و ناکارا؛  
برقراری نرخ مقطوع مالیات بر اشخاص حقوقی؛

تعدیل معافیت های پایه درآمد؛  
برقراری الزامات قانونی قبول گزارش مالیاتی حسابداران رسمی در نظام مالیاتی کشور؛  
تعدیلات مربوط به نرخ های مالیات بر ارث؛

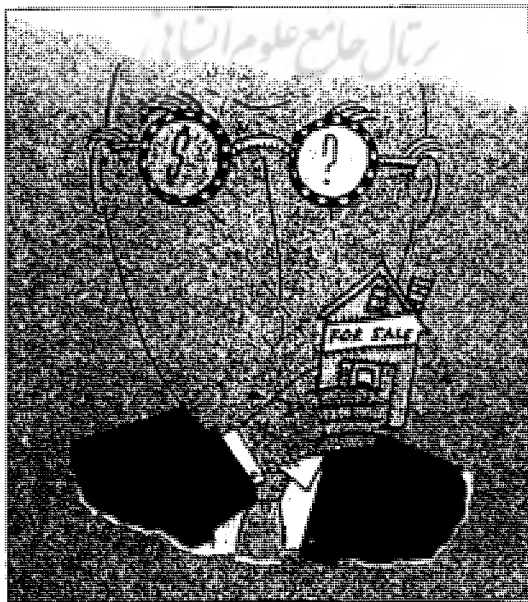
این مقاله، میزان اثر بخشی جرایم مالیاتی اعمال شده در چارچوب قوانین مالیاتی را بر درآمدهای مالیاتی بررسی می کند. در این راستا، ضمن مروری بر قانون مالیات های مستقیم و اصلاحات صورت گرفته در آن، و همین طور مقایسه تطبیقی جرایم مالیاتی ایران با کشورهای منتخب، به بررسی جرایم مالیاتی بر مبنای پرونده های مالیاتی مختلف - به تفکیک شرکت های خصوصی، شرکت های دولتی، ارث و مشاغل - پرداخته و در نهایت پیشنهادهایی برای کارا تر شدن نظام مالیاتی ارائه کرده است.

## مقدمه

از جمله مشکلات اساسی که نظام مالیاتی کشور طی دهه ۱۳۷۰، با آن مواجه بوده و انتظار می رفته است که حداقل از نیمه اول دهه ۱۳۸۰ به میزان قابل توجهی کاهش یابد، مقبول نبودن کارایی جرایم مالیاتی است. در این باره، در قانون مالیات های مستقیم و اجرای آن از ابتدای ۱۳۸۱، بازنگری صورت گرفت. همچنین به منظور تحقق اهداف برنامه های توسعه در بخش امور مالیاتی و فراهم کردن زمینه های اجرایی آن ها با قوانین بودجه سالیانه و هماهنگ سازی مواد قانونی نظام مالیاتی با شرایط و سیاست های اقتصادی کشور، در قانون مالیات ها و مواد جرایم مالیاتی تغییراتی به وجود آمد.

در این مقاله به منظور بررسی وضع کارایی مواد جرایم مالیاتی کشور، نخست اصلاحات صورت گرفته در قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ۱۳۸۰ بررسی شده است. در ادامه ضمن مروری بر مواد جرایم مالیاتی و موارد اصلاحی انجام شده، به عملکرد جرایم مالیاتی برخی از کشورهای دیگر، به منظور دستیابی به تجربه های دیگر کشورها در زمینه افزایش کارایی نظام مالیاتی، پرداخته شده است. در بررسی های انجام شده، وضع کارایی مواد جرایم مالیاتی در بخش های مالیات بر مشاغل، ارث، شرکت های دولتی و خصوصی، چگونگی کارآمدسازی جرایم و به کارگیری بهینه مواد تجزیه و تحلیل می شود.

مروری بر اصلاحات صورت گرفته در قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ۱۳۸۰  
قوانین و مقررات مالیاتی جزء اصلی



جدول (۱) - مهمترین جرایم مالیاتی طبق قانون مالیات های مستقیم سنوات مختلف

ردیف	نوع جرمه (نوع تخلف مشمول جرمه)	وضع جرمه طبق قانون	وضع جرمه طبق قانون	وضع جرمه طبق قانون	وضع جرمه طبق قانون
۱	ازاتنه دفاتر و اسناد و مدارک خلاف حقیقت	-	حبس از سه ماه تا دو سال (ماده ۱۴۵)	حبس از سه ماه تا دو سال (ماده ۲۰۱)	علاوه بر حبس از سه ماه تا دو سال، بهره‌مند نشدن از کسلبه بخشودگی‌ها (ماده ۲۰۱)
۲	زیان دیرکرد	۲ درصد کل مالیات (ماده ۲۴)	۰/۷۵ درصد به ازای هر ماه از کل درآمد و ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده (مواد ۱۴۶ و ۱۴۷)	۲/۵ درصد به ازای هر ماه (ماده ۱۹۰)	۲/۵ درصد به ازای هر ماه (ماده ۱۹۰)
۳	تسلیم نکردن اظهارنامه	برای هر ماه تاخیر ۵۰ ریال یا پنج درصد بدهی مودی (ماده ۱۶ - الف)	در صورت پرداخت نکردن مالیات ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده و در صورت پرداخت ۲ درصد مالیات پرداخت نشده (ماده ۱۳۵)	۵ درصد مالیات متعلقه (ماده ۱۹۲)	۱۰ درصد مالیات متعلقه و محرومیت از معافیت پایه درآمدی (مواد ۱۹۰ و ۱۰۱)
۴	تسلیم اظهارنامه خلاف	صراحتاً وجود ندارد (ماده ۲۳)	۱۵ درصد رقم کل درآمد ذکر نشده جریمه است (ماده ۱۳۶)	۱۵ درصد رقم کل درآمد ذکر نشده + بهره‌مند نشدن از معافیت‌ها تا سه سال (ماده ۱۹۴)	۱۵ درصد رقم کل درآمد ذکر نشده (ماده ۱۹۴)
۵	تکلیف صاحبان دفاتر رسمی به دریافت مفاصا حساب مالیاتی	-	۲۵ درصد مالیات پرداخت نشده (ماده ۱۴۳)	۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده و مسوولیت تضامنی آن‌ها (ماده ۲۰۰)	۲۰ درصد مسالیات پرداخت نشده و مسوولیت تضامنی آن‌ها (ماده ۲۰۰)
۶	تسلیم نکردن اظهارنامه و یا خلاف آن توسط وراث	-	جریمه‌ای معادل پنج درصد اموال اظهار نشده (ماده ۱۹۹)	جریمه‌ای معادل پنج درصد قیمت اموال اظهار نشده و در صورت بیان خلاف معادل ۲/۵ درصد رقم ذکر نشده (ماده ۱۹۹)	جریمه‌ای معادل پنج درصد قیمت اموال (ماده ۴۳)
۷	جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه	-	۱۵ درصد مالیات (ماده ۱۴۰)	۲۰ درصد مالیات متعلقه (ماده ۱۹۶)	۲۰ درصد مالیات متعلقه (ماده ۱۹۶)
۸	نگاهداری نکردن	-	۲۰ درصد مالیات (ماده ۲۰۰)	۲۰ درصد مالیات (ماده ۲۰۰)	۲۰ درصد مالیات (ماده ۲۰۰)

صورت رد دفاتر ۱۰ درصد مالیات (ماده ۱۹۳)	صورت رد دفاتر ۱۰ درصد مالیات (ماده ۱۹۳)	۱۳۷	دفاتری که مودیان مکلف به نگره داری از آنها هستند	
دو درصد حقوق پرداختی و در مورد پیمانکاران یک درصد کل مبلغ قرارداد (ماده ۱۹۷)	دو درصد حقوق پرداختی و در مورد پیمانکاران یک درصد کل مبلغ قرارداد (ماده ۱۹۷)	۲ درصد مالیات که در هر صورت کمتر از ۵۰۰۰ ریال است (ماده ۱۴۲)	تسلیم نکردن صورت لیست حقوق و کسر مالیات متعلقه	۹

ماخذ:

مواد جرایم مالیاتی در قانون مصوب ۱۳۶۶ و ۱۳۷۱ نسبت به قوانین مالیاتی سال های قبل، افزایش مسوولیت تضامنی و جرایم اشخاص ثالث در کنار سایر جرایم مالیاتی است.

در ۱۳۸۰ به دنبال اتخاذ سیاست های مالیاتی جدید قانون جدید مالیاتی به تصویب رسید. در ستون آخر جدول (۱) وضع مهمترین جرایم مالیاتی آخرین مصوبه کشور (۱۳۸۰) در مقایسه با سال های پیش از آن ملاحظه می شود. شایان توجه است که مواد جرایم مالیاتی مصوب ۱۳۸۰، از جهاتی نسبت به مواد جرایم مالیاتی سال های گذشته برتری یافته است. از یک سو بیشتر موارد تخلف مودیان معرفی و ارائه شده است؛ از سوی دیگر، اغلب تخلفات علاوه بر جرایم مالی شامل جرایم کیفری نیز شده و قدرت کنترلی مواد مجازاتی بیشتر شده است و با ارائه نرخ های واقعی تر، در مورد تخلفات گسترده تر و فراگیرتر مانند تسلیم نکردن اظهارنامه، ارائه اظهارنامه ناصحیح، ارائه دفاتر غیر واقعی و اظهارات کذب، بر کارایی و اثربخشی قوانین مالیاتی کشور نسبت به قوانین سال های گذشته به مراتب توجه بیشتری شده است.

**بررسی مقایسه ای مواد جرایم مالیاتی ایران با برخی کشورها**  
 امروزه مجموعه مواد جرایم مالیاتی بسیاری از کشورهای توسعه یافته همسانی بسیار نزدیکی با یکدیگر دارند و برحسب مقتضیات زمانی و مکانی نیز تغییرات و تحولات مشابهی را در میزان (نرخ) های جرایم نشان می دهند. در این مطالعه برخی از کشورهای اروپایی و کشورهای هند و ژاپن به عنوان کشورهای دارای قوانین مدون مالیاتی انتخاب شده اند. در قوانین مالیاتی هند نکته بینی های بسیار گسترده وجود داشته و امکان وقوع بسیاری از تخلفات را به صورت بسیار واضح بیان داشته است. به عنوان مثال در ماده (۱۰۸) تعلل یک مودی در زمینه همکاری با سازمان مالیاتی را در دو حالت نخست روش هایی برای پنهان کردن درآمدها و سپس اهداف مودیان از چنین عملی، از طریق نابودی مدارک بیان داشته است. و یاد ماده (۱۱) اعمال خلاف مودیان در زمینه همکاری نکردن با ادارات مالیاتی در شکل های خاص پیش بینی و بیان شده است. در هر صورت، در مورد محتوای مواد جرایم مالیاتی، میزان جرایمی تعیین شده که در مقایسه با مواد جرایم مالیاتی در کشور ما کامل تر به نظر می رسد. ولی به دلیل گستردگی و نکته بینی بیش از اندازه مواد جرایم مالیاتی به صورت اجرایی احتمالاً دچار مشکلات زمان بری خواهد بود.

مواد جرایم مالیاتی ژاپن که در زمینه موارد تنبیهی کیفری و اداری توجه بیشتری دارد، از وضوح و شفافیت مطلوبی برخوردار است و بدون بیان گسترده

فراهم شدن زمینه خوداظهاری مودیان؛  
 تعدیل معافیت های موضوعی و تلاوم معافیت های بخشی.

### بررسی مقایسه ای جرایم مالیاتی در قوانین مالیاتی سال های مختلف

اولین قانون کامل مالیات بر درآمد ایران در ۱۳۱۲ به تصویب رسید و در سال های ۱۳۱۷، ۱۳۲۲، ۱۳۲۴ و ۱۳۲۵ اصلاح شد. این قانون که برحسب شرایط فعالیت های اقتصادی، سیاسی کشور در آن سال ها تنظیم شده بود در ارائه مواد جرایم مالیاتی بسیار ضعیف بود و در موارد عدیده ای فاقد جرایم مشخصی برای متخلفین بود.

دومین قانون مالیاتی ایران در ۱۳۴۵ به تصویب رسید که در سال های بعد به ویژه ۱۳۴۷، ۱۳۴۸، ۱۳۵۱ و ۱۳۵۲ نیز اصلاح شد.

در جدول (۱) مواد مربوط به اهم جرایم مالیاتی مصوب سال های ۸۰-۱۳۴۴ ارائه شده است. اطلاعات جدول مذکور نشان می دهد که جرایم مالیاتی با تصویب قانون مالیات ها در ۱۳۴۵ مورد توجه قرار گرفته است. در این قانون، مجازات های مودیان متخلف به دو گونه مد نظر قرار گرفته بود: ۱. تخلفاتی که در ادارات مالیاتی قابل پی گیری و حل و فصل بود و با استفاده از ابزار مالی، جریمه مربوط به هر نوع تخلف تعیین می شد؛ ۲. جرایم قضایی برای مودیانی که می بایست با ابزارهای بازدارندگی و کنترلی گسترده تر و قوی تر برخورد می شد. در قانون مالیاتی مصوب ۱۳۴۵، در مقایسه با سال های قبل، موارد احتمالی تخلف و میزان جریمه هر نوع تخلف به صراحت و شدت بالایی مطرح شده بود. از جمله محاسن این قانون تفکیک و شناسایی انواع تخلفاتی است که احتمال بروز آن ها از سوی مودیان مالیاتی قابل پیش بینی بود.

پس از انقلاب اسلامی همزمان با تصویب قوانین جدید مالیاتی، مواد جرایم مالیاتی از اصلاحاتی برخوردار شد. تعدیلات و اصلاحاتی که در مصوبه سال های ۱۳۶۶ و ۱۳۷۱ بوجود آمد، در بسیاری از موارد، در جهت کاهش نرخ های جرایم بوده است. به عنوان مثال، در مورد تسلیم نکردن اظهارنامه، میزان جریمه از ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده به نصف کاهش یافت؛ در مورد تکلیف صاحبان دفاتر رسمی مبنی بر دریافت مفاصا حساب مالیاتی، در قانون جدید به میزان ۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده در نظر گرفته شد که در قانون ۱۳۴۵، پنج درصد بیش تر بود. تنها نرخ مهمی که افزایش نشان می دهد، در مورد مدیر یا مدیران تصفیه است که در صورت قصور در پرداخت و ارائه گزارش مالیاتی، میزان جریمه پنج درصد افزایش دارد. در هر صورت یکی از نقاط قوت

جدول (۲) - وضع مقایسه ای نرخ های جرایم

نوع جریمه و کشور	هند	ژاپن	اسپانیا	هلند	فرانسه	ایران
تسلیم نکردن اظهارنامه	۰/۱ درصد مالیات به ازای هر روز	۲۵ درصد مالیات	از ۲۵۰۰۰ پزوتا تا ۵ درصد درآمد	۵ درصد مالیات و حداکثر هزار فلورن و در حالت شدید بودن تخلف تا ۲۵ هزار فلورن	—	۱۰ درصد مالیات متعلقه
اظهارات کذب	۱۵ درصد کل مالیات	۱۰ درصد مالیات متعلقه	از ۲۵ هزار تا یک میلیون پزوتا	۱۰ درصد مالیات که با سنگین شدن تخلف جریمه سنگین تر اعمال می شود	۴۰ تا ۸۰ درصد تفاوت مالیات پرداخت نشده	۱۵ تا ۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده
از بین بردن مدارک و اسناد مورد نیاز برای تشخیص مالیات	۵۰ درصد مالیات مربوطه	—	هزار تا ۲۰۰ هزار پزوتا یا حداکثر سه درصد عملکرد سال قبل	پنهان کردن درآمد	برابر با مالیات درآمد مخفی شده	۳۵ تا ۴۰ درصد مالیات
دیرکرد پرداخت دوهزار روپیه و در صورت تکرار ۲۰۰ روپیه مازاد بر هر روز	۶/۱۴ درصد از کل مالیات	۵۰ درصد تا سه برابر مالیات پرداخت نشده	—	۰/۷۵ درصد برای هر ماه از مالیات پرداخت نشده	—	۲/۵ درصد به ازای هر ماه

اشکال تخلف مودیان - برحسب دلایل و زمینه‌های شکل‌گیری تخلف - میزان (نرخ) های بسیار دقیق و حساب شده‌ای را منظور داشته است. به عنوان مثال، در مورد جرایم ناشی از دیرکرد پرداخت مالیات به میزان ۶/۱۴ درصد جریمه تعیین شده که میزان آن بیش از مجموع میزان (نرخ) های سود بانکی و متوسط میزان تورم در سال‌های پیش از تصویب قانون جاری در این کشورها بوده است. برتری مجموعه مواد جرایم مالیاتی کشور ژاپن نسبت به مواد جرایم مالیاتی کشور ما در زمینه شفافیت بخشی و تعیین میزان دقیق و همین‌طور تعیین مواردی که مودیان متخلف به مسوولیت‌های تضامنی و احکام کیفری مشمول می‌شوند، می‌تواند به عنوان تجربه مفیدی برای نظام مالیاتی



مالیاتی است که حداکثر بازدهی را در این حوزه داشته باشد. به همین منظور در این بخش کارایی در قالب شاخص‌های تعریف شده‌ای از عملکرد اجرایی مواد جرایم مالیاتی کشور مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در ادامه این مقاله، بررسی و ارزیابی کارایی مواد جرایم مالیاتی در سه زمینه صورت خواهد گرفت: در بخش اول اثر تورم بر کارایی مواد جرایم مالیاتی بررسی می‌شود؛ در بخش دوم موارد تخلف و در بخش سوم با استفاده از شاخص‌های تعریف شده، کارایی مواد جرایم مالیاتی ارزیابی می‌شود.

## تورم و اثر آن بر کارایی جرایم مالیاتی

سطح مطلوب مالیات در هر کشور به عواملی چند ارتباط دارد: ۱. سطح مورد نظر دخالت دولت در اقتصاد، ۲. کارایی و عدالت مخارج عمومی، و ۳. کارایی و عدالت ساختار مالیاتی و مدیریت نظام مالیاتی. بخشی از کارایی و عدالت ساختار مالیاتی را جرایم مالیاتی تشکیل می‌دهد؛ یکی از متغیرهای بسیار موثر بر کارایی جرایم مالیاتی، میزان تورم است (بین میزان تورم و کارایی جرایم رابطه منفی وجود دارد). هر چه در نظام اقتصادی میزان تورم به سوی صفر میل کند جرایم مالیاتی از قابلیت بالاتری برخوردار خواهند شد. جرایم مالیاتی معمولاً با میزان ثابتی اعمال می‌شود که افزایش میزان تورم، موجب کاهش اثرگذاری آن می‌شود.

میزان‌های مالیات پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم اغلب جنبه تصاعدی دارند، به این معنی که با افزایش قدر مطلق رقم درآمد، مالیات بالاتری اعمال می‌شود. هدف از کاربرد چنین میزان‌هایی معمولاً اجرای عدالت مالیاتی است. تورم بر ساختارهای تصاعدی میزان مالیات آثار جانبی خاصی می‌گذارد. در نظام‌های مالیاتی، بر حسب معمول، میزان تصاعدی به صورت پله‌ای برای هر یک از سطوح یا طبقه درآمدی معین و از قبل تعریف شده قرار دارد؛ مثلاً ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در مجموع نه سطح یا طبقه درآمدی را پیش‌بینی کرده است که هر سطح از درآمد نسبت به سطح قبلی تابع نرخ مالیاتی بالاتری است.

موضوع قابل توجه این است که در تاریخ تصویب قانون (سال‌های ۱۳۴۵، ۱۳۶۶ و ...) رقم اولیه طبقه درآمدی و رقم آخر از طبقه درآمدی در ظرف زمانی خود، درآمد قابل توجه‌تری به شمار می‌رفته است. ولی اکنون دیگر برای یک شرکت یا موسسه (یا حتی یک فرد) درآمد سالیانه جداول قبلی کوچک و ناچیز به حساب می‌آیند، پس خیلی زود درآمد مودی به سطوح بالاتر صعود می‌کند و نرخ‌های بالاتر هم شامل حال وی می‌شود، به نحوی که مودیان مجبور می‌شوند درصد بیشتری از درآمد خالص خود را به عنوان مالیات بپردازند. در آمریکا برای مقابله با چنین وضعی، هر سال جداول مالیاتی به نحوی تعدیل می‌شود که موجب افزایش تورم و مالیات نشود؛ سازمان مالیاتی حداکثر تا ۱۵ دسامبر هر سال به جای هر یک از جداول نرخ‌های هر طبقه درآمدی، جداول جدیدی را با تعدیل سطوح درآمدی تنظیم و اعلام می‌کند. به این ترتیب بدون تغییر کلیه نرخ‌های مالیاتی، فقط میزان درآمد از هر سطح (طبقه) درآمدی تغییر کرده و تورم را تعدیل می‌کند. به هر حال در نظام مالیاتی کشور ما نیز برای مقابله

کشور در بازنگری و اصلاح مواد جرایم مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد.

با مقایسه مواد جرایم مالیاتی برخی از کشورهای اروپایی مانند اسپانیه، فرانسه و هلند با کشور ما و کشورهای هند و ژاپن، ملاحظه می‌شود که این کشورها به طور متوسط دارای نرخ‌های بالاتری هستند. به عنوان مثال، جریمه دیرکرد پرداخت مالیات در اسپانیا از ۵۰ درصد مالیات پرداخت نشده تا سه برابر آن قابل اعمال است و یا در فرانسه در مورد اظهارات کذب مودیان از ۴۰ درصد الی ۸۰ درصد تفاوت مالیات پرداخت نشده قابل اعمال است، که چنین نرخ‌هایی در کشور ما یا در هند و ژاپن وجود ندارد. در جدول (۲) برخی از نرخ‌های جرایم مالیاتی کشورهای قابل قیاس با کشور ما آمده است.

از بررسی مقایسه‌ای میزان (نرخ) های جرایم مالیاتی کشورهای مورد مقایسه با ایران ملاحظه می‌شود که متوسط نرخ‌های جرایم کشور ما پایین‌تر از کشورهای اروپایی، ژاپن و هند است و سازمان مالیاتی برای اثربخشی بیشتر به مجموعه قوانین مالیاتی، نیاز به نرخ‌هایی دارد که بازدارندگی آن قابلیت اجرایی قوی‌تری داشته باشد. این در صورتی است که نرخ‌های جریمه بر مبنای میزان بهره انواع سپرده‌های بانکی، یا میزان تورم و یا میزان سود سرمایه‌ای در بازارهای غیر رسمی باید تعیین شود. در این صورت می‌توان امیدوار به کاهش تعداد مودیان متخلف و موارد تخلف بود. همچنین تدوین و بررسی، اعمال انواع مواد جرایم کیفری در کنار مواد جرایم اداری می‌تواند راه‌گشای رفع وقوع بسیاری از تخلفات از جانب مودیان، به ویژه مودیان دارای تخلف سنگین باشد. در صورت اعمال جرایم کیفری انتظار می‌رود که از تعداد مودیان متخلف بخش اشخاص حقوقی خصوصی و مشاغل کشور - به دلیل ماهیت و زمینه فعالیت آن‌ها که معمولاً تولیدی، بازرگانی و کسبه‌ای است - کاسته شود.

## بررسی عملکرد جرایم مالیاتی کشور

یکی از مهمترین اهداف سازمان مالیاتی، اجرای صحیح مواد جرایم مالیاتی است. در کشور ما موضوع مالیات دارای قدمتی بس طولانی در مقایسه با بیشتر کشورهای در حال توسعه و برخی از کشورهای توسعه یافته امروزی است. ولی عملکرد نظام مالیاتی بیانگر وجود ضعف‌هایی از دیدگاه کارایی قوانین است. به تعبیری اصطلاح کارایی به معنای انجام دادن کارها با حداقل هزینه است. بنابراین منظور از کارایی مالیاتی به کارگیری مجموعه قوانین و جرایم

جدول (۳) - مقایسه نرخ های جرایم مالیاتی مهم قانون اصلاحیه ۱۳۸۰ و قانون ۱۳۶۶

ردیف	مواد جرایم طبق قانون قبلی	مواد جرایم طبق قانون جدید (۱۳۸۰)	نوع تخلف موذیان	میزان جریمه در قانون قبلی	میزان جریمه در قانون اصلاحیه
۱-	ماده ۸۵ قانون وصول برخی از درآمدها	ماده ۱۶۹ مکرر	الف - صادر نکردن صورت حساب، درج نشدن شماره اقتصادی و رعایت نکردن دستورالعملها ب - ارائه نکردن فهرست معاملات انجام شده (ج) تحویل ندادن صورت حساب خرید	- موجب بی اعتباری دفاتر است - برای بازار اول جریمه‌های معادل دو برابر مبلغ مورد معامله دارد - برای بار دوم تعطیلی محل کسب به مدت سه ماه - برای بار سوم حبس تعزیری از سه تا شش ماه - همه موارد برای بند الف و ب و ج صادق است	۱۰ درصد مبلغ مورد معامله برای بندهای (الف) یک درصد معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است برای بند (ب) ۱۰ درصد معاملات حساب‌های ارائه نشده برای بند (ج)
۲-	ماده ۱۹۰	ماده ۱۹۰	جریمه ناشی از دیرکرد	۲/۵ درصد به ازای هر ماه	۲/۵ درصد به ازای هر ماه
۳-	ماده ۱۹۲	مواد ۱۹۰ و ۱۰۱	تسلیم نکردن اظهارنامه در موعد مقرر	پنج درصد از کل مالیات متعلقه	۱۰ درصد از کل مالیات متعلقه و برخوردار نشدن از معافیت پایه درآمدی
۴-	ماده ۱۰۲ ماده ۱۰۱	ماده ۱۰۱	تسلیم نکردن اظهارنامه در موعد مقرر توسط اشخاص حقوقی و مشمولان بند الف و ب از ماده ۹۵ قانون اصلاح شده (۱۳۸۰)	پنج درصد از کل مالیات	۴۰ درصد از کل مالیات متعلقه و برخوردار نشدن از معافیت پایه درآمدی
۵-	ماده ۲۰۱	ماده ۲۰۱	جرایم برای اظهارات	حبس از سه ماه تا دو	علاوه بر مجازات‌های

ماخذ: مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم سال‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰.

### جدول (۴) - روند میزان تورم طی سال‌های مختلف

ردیف	سال	نرخ تورم (به درصد)	ردیف	سال	نرخ تورم (به درصد)
۱	۱۳۴۵	۰/۸	۲۰	۱۳۶۴	۶/۸
۲	۱۳۴۶	۰/۹	۲۱	۱۳۶۵	۲۳/۸
۳	۱۳۴۷	۱/۵	۲۲	۱۳۶۶	۲۷/۷
۴	۱۳۴۸	۳/۶	۲۳	۱۳۶۷	۲۸/۹
۵	۱۳۴۹	۱/۲	۲۴	۱۳۶۸	۱۷/۴
۶	۱۳۵۰	۵/۶	۲۵	۱۳۶۹	۹
۷	۱۳۵۱	۶/۴	۲۶	۱۳۷۰	۲۰/۷
۸	۱۳۵۲	۱۱/۲	۲۷	۱۳۷۱	۲۴/۴
۹	۱۳۵۳	۱۵/۷	۲۸	۱۳۷۲	۲۲/۸
۱۰	۱۳۵۴	۱۰	۲۹	۱۳۷۳	۳۵/۲
۱۱	۱۳۵۵	۱۶/۴	۳۰	۱۳۷۴	۴۹/۴
۱۲	۱۳۵۶	۲۴/۹	۳۱	۱۳۷۵	۲۳/۲
۱۳	۱۳۵۷	۱۰	۳۲	۱۳۷۶	۱۷/۳
۱۴	۱۳۵۸	۱۱/۳	۳۳	۱۳۷۷	۱۸/۱
۱۵	۱۳۵۹	۲۳/۶	۳۴	۱۳۷۸	۲۰/۱
۱۶	۱۳۶۰	۲۳	۳۵	۱۳۷۹	۱۲/۶
۱۷	۱۳۶۱	۱۹/۱	۳۶	۱۳۸۰	۱۱/۴
۱۸	۱۳۶۲	۱۴/۸	۳۷	۱۳۸۱	۱۵/۸
۱۹	۱۳۶۳	۱۰/۴	۳۸	۱۳۸۲	۱۵/۶

ماخذ: بانک مرکزی، حساب‌های ملی ایران، سال‌های مختلف

ماه داشت و در صورت قبول برگ تشخیص، مودی از پرداخت ۸۰ درصد جریمه معاف می‌شد. به عبارت دیگر جریمه دیرکرد مالیات در ایران به شرط قبولی برگ تشخیص سالیانه، تنها شش درصد است. در صورت درخواست مجدد مودی مبنی بر بخشودگی جرایم، با تشخیص سازمان مالیاتی، جرایم مورد نظر قابل بخشوده شدن است (ماده ۱۹۱ قانون اصلاح قانون مالیات‌ها مصوب ۱۳۸۰).

شایان توجه است که با مقایسه میزان جرایم دیرکرد در ایران با میزان تورم و میزان سود سپرده‌های بانکی (کمترین سود تعلق گرفته به سپرده‌های کوتاه مدت با میزان ۸ درصد در سال) ملاحظه می‌شود که جریمه دیرکرد از میزان سود سپرده‌ها و تورم نیز کمتر است. با این مقایسه، می‌توان گفت به رغم این که برخی از جرایم اشاره شده در جدول (۳) میزان تورم بالاتر است ولی جریمه دیرکرد همچنان رقم نازلی را به خود اختصاص می‌دهد و تجدیدنظر مجدد در آن ضروری است؛ این بخش از جرایم به دلیل آثار تورمی دارای کارایی میهمی است.

در قانون فعلی مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰، جریمه تسلیم نکردن

با آثار تورمی در قانون جدید مالیات‌ها اقدام‌هایی به عمل آمده است که از جمله آن می‌توان به تعدیل نصاب‌های مندرج در قانون مالیات‌ها بر اساس حکم ماده ۱۷۵ قانون مذکور اشاره کرد. بدیهی است با اجرای این ماده، ضمن تعدیل بار مالیاتی و کاهش فشار مالیاتی مودیان، می‌توان انعطاف لازم را در مالیات‌ها و انطباق آن با شرایط اقتصادی ایجاد کرد.

امروزه یکی از مشکلات نظام مالیاتی کشور، ضعف نظام تنبیهی آن است. این سیستم که ضمانت اجرای قانون نیز محسوب می‌شود کمتر مورد توجه قرار گرفته و در بازنگری‌های صورت گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم نیز توجهی به تغییرات اجتماعی و موقعیت اقتصادی نشده و در بهترین شرایط (در اصلاحیه ۱۳۸۰) با اندک تغییری به تصویب رسیده است.

در جدول (۳) خلاصه‌ای از مهمترین تغییرات انجام شده در مواد جرایم مالیاتی، طبق اصلاحیه جدید قانون مالیات‌ها مصوب ۱۳۸۰، و در جدول (۴) روند میزان تورم طی چهار دهه گذشته آمده است.

همان گونه که در جدول (۳) مشاهده می‌شود پرداخت مالیات پس از موعد مقرر (جریمه دیرکرد) در ایران جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر

اظهارنامه ۱۰ درصد مالیات متعلقه و بهره‌مند نشدن از معافیت‌های پایه درآمدی برای مودیان متخلف است. همچنین جریمه اشخاص حقوقی با تسلیم نکردن اظهارنامه و مشمولان بند الف و ب ماده (۱۹۵) اصلاحیه که در قوانین گذشته و پنج درصد مالیات بوده است، در قانون جدید به ۴۰ درصد مالیات متعلقه و برخوردار نشدن آنان از معافیت‌های پایه درآمدی، تغییر داده شده است.

شایان توجه است که اعمال جرایم سنگین و غیر قابل بخشش به همراه برخی اقدام‌های بازدارنده دیگر - مانند استفاده نکردن از معافیت پایه درآمدی، برقراری انواع مسوولیت‌های تضامنی و محکومیت‌های قضایی - بر اساس مجموعه قوانین مصوب ۱۳۸۰ در مورد اظهارات کذب، صادر نکردن صورت حساب، رعایت نکردن دستورالعمل‌های نگاهداری دفاتر و ارائه نکردن فهرست معاملات، موجب کاهش تعداد متخلفان مالیاتی در سال‌های آتی خواهد شد.

### بررسی موارد تخلف در تعدادی از پرونده‌های مشمول جرایم

به منظور بررسی موارد تخلف و یا نوع تخلفی که برحسب آن مودیان با سازمان مالیاتی همکاری نکرده‌اند برخی از منابع مشمول مالیات انتخاب و بررسی شده است. در این باره، نمونه‌ای از پرونده‌های مالیاتی شرکت‌های خصوصی، شرکت‌های دولتی، مشاغل و ارث از بخش مالیات‌های مستقیم کشور انتخاب شده است؛ سپس ۵۰ پرونده مشمول جرایم در هر یک از بخش‌های مالیات بر درآمد شرکت‌های خصوصی و مشاغل ۱۷ پرونده برای بخش مالیات بر ارث و ۱۴ پرونده برای بخش مالیات بر شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار گرفته است.

از تعداد ۵۰ مورد پرونده شرکت‌های خصوصی مشمول انواع جرایم، یک مورد مشمول جریمه بند (۳) ماده (۹۷)<sup>(۱)</sup> بوده است. دیده شد که کل سهم جریمه ناشی از ارائه نکردن دفاتر مودی، فقط کمتر از ۱ درصد کل درآمد مشمول مالیات مودی است.

در مورد ماده (۱۰۵) و بند یک قسمت ب<sup>(۲)</sup> دیده شد که از بین ۵۰ مورد پرونده شرکت‌های خصوصی، دو پرونده مشمول این نوع جریمه بوده است.

در مورد ماده (۱۹۲)<sup>(۳)</sup> دیده شد که از بین ۵۰ شرکت خصوصی مورد بررسی، سه پرونده تخلف مزبور را داشته که بیانگر سهم بسیار پایین مودیان حقوقی متخلف حقوقی در زمینه ارائه نکردن اظهارنامه است. شایان توجه است که اغلب متخلفان موضوع مواد ۹۷، ۱۰۵ و ۱۰۲، مشمول جرایم سایر موارد تخلف نیز قرار گرفته‌اند. غیر از سه ماده مذکور، از ۵۰ مورد پرونده شرکت‌های خصوصی، ۳۷ پرونده مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۰)<sup>(۴)</sup> و ۳۰ پرونده مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۳)<sup>(۵)</sup> بوده است. بسیاری از متخلفان مشمول احکام جرایم مواد ۱۹۰ و ۱۹۳ به طور همزمان مشمول جریمه هر دو ماده مذکور بوده‌اند. یعنی ۲۳ مورد از ۵۰ مورد پرونده تحت بررسی، مشمول جرایم هر دو ماده بوده‌اند.

با بررسی عملکرد مودیان بخش اشخاص حقوقی مشمول جرایم، دیده شد که متداول‌ترین نوع تخلف به ثبت رسیده ناشی از رد دفاتر یا ارائه نکردن اسناد و دفاتر (موضوع ماده ۱۹۳) و دیر کرد در پرداخت مالیات تعیین شده (موضوع ماده ۱۹۰) است؛ یعنی بیش از ۹۰ درصد تخلفاتی که مودیان بخش اشخاص حقوقی کشور انجام داده‌اند ناشی از موضوع مواد ۱۹۰ و ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم است. سیاست‌گذاری اساسی در مورد افزایش جرایم این دو ماده می‌تواند کارایی وصول مالیات‌ها را تحت تاثیر مثبت قرار دهد.

بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ با اصلاحیه جدید آن در ۱۳۸۰، بیانگر آن است که میزان (نرخ) ماده ۱۹۰ با اصلاحیه جدید کمی تغییر داشته و میزان ماده ۱۹۳ بدون تغییر بوده است. با توجه به این که میزان‌های

جریمه مواد مذکور برای ۱۳۸۰ همان میزان‌های ۱۳۶۶ است و فقط اضافه کردن مطالبی مانند حذف معافیت پایه درآمدی برای متخلفان مشمول مواد مذکور، احتمالاً بر قدرت کارایی این مواد تاثیر چندانی نداشته و در سال‌های آتی با اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ در موضوعات ماده ۱۹۰ انتظار کاهش تعداد مودیان مشمول به وقوع نخواهد پیوست.

نتایج بررسی جرایم مالیاتی ۱۷ پرونده مالیات بر ارث بیانگر آن است که نوع جرایمی که مودیان این بخش مشمول آن بوده‌اند، مربوط به ماده ۱۹۰ (تاخیر در پرداخت مالیات)، ماده ۱۹۲ (ارائه نکردن اظهارنامه در موعد مقرر) و ماده ۱۹۳ (اظهارات کذب از جانب مودیان) است. در مورد ماده ۱۹۰، از بین ۱۷ مودی، صد درصد آن‌ها مشمول جریمه ناشی از تخلف موضوع آن بوده‌اند، در مورد ماده ۱۹۲ دو مودی از ۱۷ مودی، و در مورد ماده ۱۹۳ نیز دو مودی، مشمول جرایم مورد نظر بوده‌اند.

شایان توجه است که برخی از مودیان به طور همزمان مشمول جریمه ناشی از تخلف مواد ۱۹۰ و ۱۹۲ یا ۱۹۳ بوده‌اند. از آن جا که صد در صد مودیان مشمول جرایم، جریمه ناشی از پرداخت دیر کرد داشته‌اند، و با توجه به اظهارات مودیان مبنی بر اطلاع نداشتن از شرایط قانونی بخش مالیات بر ارث، انتظار می‌رود سازمان مالیاتی به منظور کارا کردن قوانین و جرایم مالیات بخش مربوطه، در اطلاع رسانی مودیان از نحوه اجرای قانون، اقدام‌های موثرتری را به انجام رساند.

بررسی مواد جرایم مالیاتی مربوط به ۱۴ پرونده مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی بیانگر آن است که نوع جرایمی که مودیان این بخش مشمول آن بوده‌اند، موضوع ماده ۱۰۵ (تسلیم نکردن صورت صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن...) ماده ۱۹۰ موضوع ماده ۱۹۳ بوده است. در مورد ماده ۱۰۵، از بین ۱۴ شرکت دولتی چهار شرکت مشمول جریمه ناشی از تخلف موضوع ماده مذکور بوده‌اند. در مورد موضوع ماده ۱۹۰ از بین ۱۴ شرکت دولتی، صد در صد آن‌ها مشمول جریمه ناشی از تخلف موضوع آن هستند. به نظر می‌رسد یکی از عوامل عمومی بودن این نوع تخلف در شرکت‌های دولتی، ناآگاهی مودیان از موضوع جرایم مورد نظر است. همچنین به دلیل پایین بودن میزان جرایم، حتی در صورت وجود آگاهی نیز مودیان رغبتی به اجرای حکم ماده مذکور ندارند. به هر حال، سازمان مالیاتی باید ضمانت‌های اجرایی لازم در مورد اجرای مواد مورد نظر را اعمال کند. شایان توجه است در این بررسی‌ها یک شرکت دولتی نیز مشمول جریمه ناشی از موضوع ماده ۱۹۳ است.

در بخش مالیات بر درآمد مشاغل که دارای گستردگی و تعدد مودیان است، ۵۰ مورد از پرونده مودیان مشمول انواع جرایم انتخاب شد. درصد مودیان مشمول جرایم موضوع مواد ۱۹۰ و ۱۹۲ به صورت مشترک نزدیک به ۲۸ درصد از کل مودیان نمونه‌گیری است و برای موضوع مواد ۱۹۲ و ۱۹۳ نزدیک به ۳۰ درصد از کل مودیان هستند. مشمولان جرایم مواد ۱۹۰، ۱۹۲ و ۱۹۳ به ترتیب ۴۲، ۶۸ و ۵۴ درصد است. با توجه به این ارقام، سازمان مالیاتی به منظور ارتقای کارایی جرایم باید دقت نظر بیشتری در مورد مواد جرایم مشمول در بخش مشاغل انجام دهد. برحسب اصلاحیه جدید قانون مالیات‌ها میزان جرایم ماده ۱۹۰ و ماده ۱۹۲ که براساس آن نرخ جرایم دو برابر شده است، می‌توان انتظار داشت که کارایی نرخ‌های جرایم موضوع مواد مذکور برای بخش مشاغل تا حدودی تامین شده و از ضمانت کافی و بازدارندگی بیشتری نیز برخوردار شود.

### بررسی سهم ریالی جرایم در پرونده برخی از مودیان مشمول جریمه

سهم ریالی جرایم از کل درآمد مشمول مالیات مودیان، سهم مالیات از کل



درآمد مشمول مالیات و سهم کل جرایم از کل مالیات متعلقه به عنوان سه شاخص بررسی شده است. شاخص‌های مذکور برای چهار بخش مالیاتی عنوان شده به صورت نمونه‌گیری انجام شده است.

### الف) شرکت‌های خصوصی

ابتدا وضع جرایم مالیاتی بر عملکرد ۵۰ مودی بخش شرکت‌های خصوصی بررسی شده است. در بررسی‌ها کمترین سهم مالیات از کل درآمد مشمول مالیات به میزان ۱۳/۴ درصد و بیشترین سهم مالیات از کل درآمد مشمول مالیات به میزان ۵۶/۵ درصد بوده است.

در مقایسه بین سهم مالیاتی مودیان مزبور از میزان کل درآمد متوسط این شاخص برابر با ۳۷/۷ درصد بوده است. بر اساس این شاخص ۵۰ مودی از اشخاص حقوقی به طور متوسط ۳۷/۷ درصد از درآمد خود را به صورت مالیات پرداخت کرده‌اند.

همچنین بررسی شاخص سهم جریمه از درآمد نشان می‌دهد که نسبت جرایم پرداختی هر مودی به کل درآمد مشمول مالیات، حداقل ۰/۱ درصد و حداکثر ۲۶/۶ درصد است. رقم ۴/۳ درصد در ردیف آخر ستون و متوسط درصدهای سهم جریمه از درآمد مودیان بخش اشخاص حقوقی ۴/۳ درصد (شرکت‌های خصوصی) است که سهم قابل توجهی از کل درآمد مودیان این بخش را در بر می‌گیرد.

شاخص سهم جریمه از مالیات نیز بررسی شده است. این شاخص بیانگر درصد سهم جریمه از کل مالیات پرداختی هر مودی است. کمترین میزان سهم جریمه از مالیات به میزان ۰/۲ درصد و بیشترین آن به میزان ۸۹ درصد است. مقایسه درآمدهای بالا با درآمدهای پایین از نظر متوسط شاخص مذکور برابر با ۱۱/۵ است. به طور متوسط این اشخاص علاوه بر پرداخت مالیات متعلقه ۱۱/۵ درصد از کل مالیات را به صورت جریمه پرداخت کرده‌اند. پرداخت جرایم مالیاتی، بیانگر این واقعیت است که جرایم سهم ناچیزی از پرداخت مودیان با درآمدهای بالا را تشکیل می‌دهد؛ به عبارت دیگر بین جرایم و سقف‌های درآمدی تناسب لازم به وجود نیامده است.

### ب) ارث

در این قسمت شرایط جرایم مالیات بر مودیان بخش درآمد ناشی از ارث بررسی شده است. ۱۷ مورد پرونده مالیاتی مودیان انتخاب شده ۱۳ مودی دارای بخشودگی جرایم به صورت صد در صد و چهار مورد با درصدهای بالایی مشمول بخشودگی شده‌اند. ملاحظه می‌شود که جرایم در نظر گرفته شده برای مودیان، در بخش مالیات ارث تقریباً معاف از پرداخت هستند. سهم مالیات از درآمد (نسبت مالیات متعلقه بر کل درآمد مشمول مالیات) ۲/۲ درصد تا ۶۶/۷ درصد در نوسان است. شایان ذکر است که در بخش مالیات بر ارث در صورت افزایش تعداد بهره‌مندان ارث، سهم مالیاتی نیز کاهش خواهد یافت. در این صورت درصد سهم مالیات از کل درآمد به حجم درآمد ارتباط چندانی ندارد بلکه تعداد

و درجات هر یک از ورثه از لحاظ وابستگی به متوفی اهمیت بیشتری دارد. متوسط شاخص سهم مالیات از درآمد کم ۲۶/۷ درصد است که نشان می‌دهد وراثت ۲۶/۷ درصد از درآمد دریافتی ناشی از ارث را مالیات پرداخت کرده‌اند. متوسط درصد سهم جریمه از درآمد به میزان ۳/۵ درصد است. متوسط نسبت جرایم به کل مالیات ۱۵/۶ درصد است که سهم قابل ملاحظه‌ای از مالیات به عنوان جرایم را نشان می‌دهد. همچنین رقم ۱۵/۶ درصد که به عنوان سهم جریمه از مالیات متعلقه وصول شده در بخش مالیات بر ارث است، در صورت بخشوده نشدن از جانب سازمان مالیاتی، قابل دریافت می‌بود. دلایل تعلق جرایم مالیاتی بر مودیان بخش ارث را می‌توان در موارد ناآگاهی مودیان از نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی، نبود اطلاع رسانی به موقع سازمان مالیاتی در بخش ارث در مورد مواعد زمانی مراجعه به ادارات مالیاتی و چگونگی همکاری مودی با اداره مالیات بر ارث، ناآگاهی مودیان در زمینه تعلق مالیات بر ارقام خاصی از دارایی متوفی مثل اموال غیر منقول (تعیین ارزش کارشناسی این اموال بسیار پایین‌تر از ارزش جاری آن مال در بازار است) و معافیت مالیاتی بسیاری از ارقام دیگر اموال متوفی مانند اثاثیه منزل، اشاره کرد.

### ج) شرکت‌های دولتی

میزان شاخص‌های جرایم مالیاتی بر عملکرد مودیان بخش شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که: متوسط سهم مالیات از درآمد مودیان ۵۵/۳ درصد است؛ شاخص سهم جریمه از درآمد ۲/۵ درصد است که سهم پایینی از کل درآمدهای مشمول مالیات را نشان می‌دهد؛ همچنین سهم جریمه از مالیات به طور متوسط ۴/۴ درصد است.

### د) مشاغل

بخش مشاغل یکی از بخش‌های مهم مالیاتی کشور است که دارای تعدد و گستردگی مودیان در سطح وسیع است. در این قسمت ۵۰ پرونده مالیات مشمول جریمه به صورت تصادفی برای بررسی انتخاب شد.

شاخص سهم مالیات از درآمد محاسبه شده نشان می‌دهد که میزان آن از هفت درصد تا ۷۲/۸ درصد در نوسان است؛ سایر مودیان متوسط سهم مالیات

از درآمد ۳۵/۲ درصد است. همچنین متوسط سهم جریمه از درآمد مشمول مالیات و سهم جریمه از کل مالیات مشاغل به ترتیب ۷/۵ و ۲۷/۶ درصد است. پایین‌ترین سهم به میزان ۰/۱ درصد و بیشترین آن به میزان ۳۳/۴ درصد است. کمترین میزان جریمه تعیین شده برای هر مودی نسبت به کل مالیات پرداختی به میزان ۰/۳ درصد و بیشترین آن به میزان ۹۶/۲ درصد است. در بخش مالیات بر درآمد مشاغل ملاحظه می‌شود که ارقام درصد سهم جرایم از درآمد مشمول مالیات و سهم جرایم از مالیات پرداختی دارای نوسان‌های شدید هستند. برای برخی از مودیان بسیار پایین در محدوده‌ای کمتر از یک درصد و برای برخی دیگر در محدوده ۳۰ درصد و یا در حد فاصل این دو ارقام هستند.



این شرایط وجود آثار سلیقه‌ای و گاهی احساسی مودیان در برخورد با مقوله مالیات و حتی جرایم را نشان می‌دهد که به صورت نپذیرفتن مالیات، همکاری نکردن با ادارات مالیاتی و در برخی از مواقع پرداخت نکردن در مواعد تعیین شده منعکس می‌شود.

## ه) بررسی مقایسه‌ای برخی بخش‌های مالیاتی

مقایسه تطبیقی شرایط جرایم بین انواع منابع مالیاتی. مالیات بر اشخاص حقوقی (خصوصی و دولتی)، مالیات بر مشاغل و مالیات بر ارث. به صورت خلاصه در جدول ۵ آمده است.

در این جدول متوسط درصدها برای شاخص سهم مالیات از کل درآمد در بخش مالیات بر شرکت‌های خصوصی، ارث، شرکت‌های دولتی و مشاغل به ترتیب ۳۷/۷، ۲۶/۷ و ۵۵/۳ و ۳۵/۲ درصد است. بیشترین سهم مالیاتی از کل درآمد، متعلق به بخش شرکت‌های دولتی است. شرکت‌های دولتی با ۵۵/۳ درصد بیشترین و بخش ارث با ۲۶/۷ درصد کمترین سهم مالیات بر درآمد را داشته‌اند. این موضوع بیانگر تفاوت فاحش سایر بخش‌های مورد بررسی نسبت به بخش شرکت‌های دولتی در سهم میزان کل مالیات پرداختی از کل درآمد مشمول مالیات است. شایان توجه است که فرار مالیاتی و بروز انواع تخلفات مالیاتی در بخش شرکت‌های دولتی به مراتب پایین‌تر از سایر بخش‌های مورد بررسی مشمول مالیات است. بنابراین دور از واقع نیست که سهم مالیات از درآمد مشمول مالیات، برای شرکت‌های دولتی بسیار بالا باشد. همچنین در بخش مالیات بر ارث به دلیل ناآگاهی مودیان از نحوه پرداخت مالیات، تعیین ارزش کارشناسی دولتی برای اموال غیر منقول که ارزش آن‌ها بسیار پایین‌تر از ارزش جاری تعیین می‌شود بخشودگی گسترده مودیان مشمول جریمه، موجب کاهش سهم مالیات از درآمد مشمول مالیات بر ارث می‌شود.

شاخص دوم، سهم جرایم از درآمد مشمول مالیات است که برای چهار بخش مورد بررسی متوسط آن به ترتیب ۴/۳، ۳/۵، ۲/۵ و ۷/۵ درصد است. بخش مالیات بر ارث با ۲/۵ درصد کمترین و بخش مشاغل با ۷/۵ درصد بیشترین سهم جریمه را از کل درآمد مشمول مالیات داشته است. این ارقام بیانگر آن است که مودیان بخش مشاغل، نسبت به فعالیت‌های دیگر مورد بررسی، سهم جریمه‌ای بیشتری را از کل درآمد مشمول مالیات خود داشته‌اند. همچنین بر حسب نوع جرایمی که در بخش مشاغل عنوان شد، موضوع بی‌توجهی به احکام جریمه‌های در نظر گرفته شده و پایبند نبودن به قوانین مالیاتی، شدیدتر به نظر می‌رسد. پس از بخش مشاغل به ترتیب شرکت‌های خصوصی، سپس مالیات بر ارث و شرکت‌های دولتی در رده‌های بعدی قرار دارند. بنابراین توجه بیشتر به کارا کردن احکام جرایم مالیاتی و زمینه‌سازی تاثیرگذاری آن بر مودیان بخش مشاغل باید جزو سیاست‌های اولویت دار نظام مالیاتی در نظر گرفته شود.

شاخص بعدی در ستون آخر جدول ۵، سهم جرایم از کل مالیات متعلقه است که برای مودیان بخش مشاغل ۲۱/۶ درصد و برای مودیان بخش ارث ۱۵/۶ درصد، برای مودیان اشخاص حقوقی خصوصی ۱۱/۵ درصد و برای اشخاص حقوقی دولتی ۴/۴ درصد است. پایین بودن میزان متوسط درصد سهم جریمه از مالیات بخش شرکت‌های دولتی، بیانگر پایبندی بیشتر مسوولان این بخش در مقایسه با سایر بخش‌های مورد بررسی در زمینه همکاری با سازمان مالیاتی و اجرای مجموعه قوانین مالیاتی کشور است. از سوی دیگر، مقایسه ارقام این شاخص بیانگر شدت بی‌توجهی مودیان بخش مشاغل به احکام و مجموعه قوانین مالیاتی است که ۲۱/۶ درصد از مالیات

متعلقه آن‌ها را انواع جرایم تشکیل داده است. متوسط شاخص جرایم به کل مالیات در بخش مشاغل (۲۱/۶ درصد) به مراتب بیشتر از انواع دیگر مالیات‌هاست. ناآگاهی مودیان بخش مشاغل از مقررات مالیاتی و از سوی دیگر استفاده از روش تشخیص علی‌الراس مالیاتی (توسط سازمان مالیاتی)، از عواملی هستند که بالا بودن شاخص جرایم را در پی داشته است.

## پیشنهادها

پیگیری جدی سازمان مالیاتی (مسوولان جرایم هر واحد از منابع مالیاتی) در زمینه اجرای صحیح و دقیق مواد جرایم مالیاتی و تجدیدنظر در نحوه اجرای بخشودگی‌ها.

کاهش تعداد مراجع رسیدگی کننده به امور مودیان معترض مشمول جرایم. کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی، کمیسیون‌های تجدیدنظر مالیاتی، شوراهای مالیاتی و سایر مراجع رسیدگی کننده. شایان ذکر است در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ با حذف تبصره ۲ از ماده ۲۳۸ اقدام‌های محدودسازی مراحل دادرسی مورد توجه قرار گرفته است. (بر اساس تبصره ۲ ماده ۲۳۸: اجازه داده می‌شود که کلیه پرونده‌های قابل طرح در مرحله بدوی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی ظرف یک سال از تاریخ تصویب این اصلاحیه را ممیزان کل مالیاتی ذی ربط رسیدگی و حل و فصل کنند.)

توسعه آموزش‌های ضمن خدمت کارکنان سازمان مالیاتی و اطلاع رسانی به آن‌ها در مورد شکل‌های وقوع انواع تخلف و نوع جریمه در نظر گرفته شده.

حذف معافیت‌های مالیاتی غیر ضروری، حذف معافیت‌های پایه درآمدی مودیان متخلف، حذف انواع بخشودگی و انواع تسهیلات (مانند تسبیط پرداخت مالیات) در مورد مودیان متخلف. اجرای کامل ماده ۲۰۱ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ (بر اساس این ماده متخلفان به تسلیم نکردن اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان. طی سه دوره متوالی. از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی محروم خواهند شد).

ایجاد ساز و کاری برای مشارکت جدی‌تر و واقعی‌تر عموم مردم در امور مالیاتی، استفاده و به کارگیری از اطلاعات مردمی در زمینه معرفی مودیان متخلف، پرداخت پاداش به افراد غیر در زمینه همکاری با سازمان مالیاتی (در صورت معرفی موارد تخلف) وضع قوانین حمایتی در این زمینه.

استفاده از تجربه‌های کشورهای توسعه یافته و دارای نظام نوین و مستحکم جرایم مالیاتی؛ در مورد وضع مواد جزایی و اداری، می‌توان از نحوه عملکرد این کشورها (مانند ژاپن، آمریکا، فرانسه، اسپانیا...) در زمینه استفاده از ابزارهای بازدارنده و تنبیهی برای مقابله با مودیان متخلف استفاده کرد. بر مبنای تجارب مورد بررسی این کشورها در این مقاله، می‌توان به راهکارهای زیر اشاره کرد:

الف) در کشورهای هند، ژاپن، اسپانیا و هلند برای مودیان متخلف در برخی از موارد جرایم بر حسب ارزش پولی در محدوده‌ای تعیین شده است که موجب شفافیت میزان جرایم شده است و این موضوع در کشور ما نیز به منظور افزایش شفافیت نوع جرایم مالیاتی می‌تواند اجرا شود.

ب) در کشورهای بررسی شده برای انواع جرایم محدوده‌ای در نظر گرفته شده است که در موارد مقتضی می‌تواند موجب اعمال جرایم سنگین‌تر بر حسب تشخیص و صلاحیت ادارات مالیاتی شود.

منطقی کردن میزان (نرخ) های جرایم مالیاتی که در برگیرنده چند عامل است:

الف) با افزایش تعداد و پراکندگی میزان (نرخ) های جرایم در هر یک از

## جدول (۵) - بررسی مقایسه‌ای برخی بخش‌های مالیاتی

ردیف	عنوان	تعداد	نسبت مالیات به درآمد (درصد)	نسبت جریمه به درآمد (درصد)	نسبت جریمه به مالیات (درصد)
۱	شرکت‌های خصوصی	۵۰	۳۷/۷	۴/۳	۱۱/۵
۲	ارث	۱۷	۲۶/۷	۳/۵	۱۵/۶
۳	شرکت‌های دولتی	۱۴	۵۵/۳	۲/۵	۴/۴
۴	مشاغل	۵۰	۳۵/۲	۷/۵	۲۱/۶

ماخذ: محاسبات انجام شده.

می‌کند.  
۱- در صورتی که مودی به درخواست کتبی مأمور تشخیص از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خودداری کند... مشمول روش تشخیص علی‌الراس می‌شود.  
۲- موضوع مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، تسلیم نکردن صورت صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن پیش از قطعیت مالیات جریمه معادل پنج درصد از کل مالیات.  
۳- موضوع تسلیم نکردن اظهارنامه در موعد مقرر و جریمه‌ای معادل پنج درصد مالیات متعلقه.  
۴- جریمه دیرکرد، پرداخت مالیات حداکثر پس از چهار ماه از سررسید مقرر جریمه معادل ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده است. و تبصره یک ماده ۱۹۰، آن مقدار از بدهی مالیاتی که خارج از فواصل تعیین شده در این ماده پرداخت شود مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد خواهد بود.  
۵- مودیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند در صورت تسلیم نکردن ترازنامه، حساب سود و زیان و ارائه نکردن دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات متعلقه می‌شوند.

### منابع:

- ۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی، قانون مالیات‌های مستقیم، سال‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰.
- ۲- ریچارد ام برد ملیکا و دیگران، بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، مترجم علی اکبر عرب مازار، ۱۳۷۵.
- ۳- وهمن، روح الله و دیگران، مجموعه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۵۴، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ۴- قربانی، فرج اله و دیگران، مجموعه کامل قوانین و مقررات مالیاتی مستقیم و غیر مستقیم.
- ۵- سازمان برنامه و بودجه، قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، ۱۳۷۴.
- ۶- شاهپوریان، عنایت الله، ۲۵ سده مالیات، وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران، ۱۳۵۰.

بخش‌های درآمد مشمول مالیات و برای کاهش آثار تورم، به مرور زمان متوسط نرخ‌ها نیز افزایش یابد.

ب) نرخ جریمه برای هر گروه از منابع مشمول مالیات برحسب شدت تخلف در نظر گرفته شود.

حذف و یا کاهش وقفه‌های مالیاتی ناشی از عملکرد ضعیف سازمان مالیاتی. این وقفه‌ها از یک سو ناشی از علل قانونی است و از سوی دیگر ناشی از برخوردار نبودن سازمان مالیاتی از یک نظام جامع اطلاعات مالیاتی و نبود امکانات نیروی انسانی لازم هستند. از سوی دیگر همواره مودیان مالیاتی برای گریز از پرداخت مالیات و یا به تعویق انداختن پرداخت بدهی‌های مالیاتی و استفاده از منافع حاصله از این تاخیر به ویژه در شرایط تورمی چنین اقدام‌هایی می‌کنند که لازم است سازمان مالیاتی در راستای کارایی بیشتر مواد جرایم مالیاتی وقفه‌های زمانی بین زمان تعیین مالیات و دریافت آن را کاهش دهد.

به منظور ممانعت از کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی و کارایی احکام جرایم مالیاتی، سازمان مالیاتی می‌تواند از طریق برقراری دریافت مالیات به صورت علی‌الحساب موجب واریز سریع و به موقع درآمدهای مالیاتی شود و از کاهش ارزش واقعی مالیات در طی زمان جلوگیری کند. در این مورد پیشنهاد می‌شود که سازمان مالیاتی علی‌الحساب به میزان ۵۰ درصد وصولی دوره قبل، از مودیان منابع مختلف مالیاتی و در ابتدای هر سال مطالبه کنند.

تصحیح و تکمیل مداوم قوانین مالیاتی، و بازنگری در مواد جرایم برحسب مقتضیات زمانی و اوضاع و احوال اقتصادی کشور. تغییر نرخ‌های مواد جرایم قانونی به گونه‌ای باشد که حداقل بیش از نرخ‌های تورم در همان سال باشد.

### پی‌نوشت‌ها:

\* این مقاله برگرفته از طرح تحقیقاتی است که با عنوان «بررسی و ارزیابی کارایی اقتصادی جرایم مالیاتی» در معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی به انجام رسیده است. مسوول مطالعه از زحمات آقایان احمدزمانی، الله محمد آقایی و خانم‌ها زیور حاتمی زاده و منیژه ضیایی فر تشکر و قدردانی