

تحلیل جرم شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران

فرزانه مجاهدی جهرمی

کارشناسی ارشد رشته حقوق جزا و جرم شناسی از دانشگاه سراسری کاشان.

نام نویسنده مسئول:

فرزانه مجاهدی جهرمی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۰

چکیده

پژوهش حاضر جهت تحلیل جرم شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران شکل گرفته است. در دنیای پیچیده کنونی موضوع جرم و مجرم و نحوه برخورد با آنها به مسأله ای بغرنج تبدیل شده است. فرار مالیاتی به عنوان یکی از مصادیق و مظاهر فساد اقتصادی، امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت های اقتصادی و سرمایه گذاری را دچار اختلال می کند. از این رو، اصلاح و تجدید نظر در نظام مالیاتی کشور به ویژه نظام کیفری مالیاتی به منظور بهبود وضعیت اقتصاد ملی امری ضروری و لازم به شمار می آید. برخورداری از یک سیاست جنایی در حوزه حمایت از قوانین مالیاتی به موازات فرهنگ سازی و بهره گیری از سازو کارهای غیر کیفری می تواند نقش قابل توجهی را در افزایش درآمدها و کاهش جرایم مالیاتی ایفا نماید. هدف از انتخاب این موضوع بررسی جرم شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران و علل تخلف جرم فرار از مالیات می باشد. نتایج نشان داد که در حقوق کیفری ایران به جرم فرار از مالیات و میحث مالیات در نظام اسلامی توجه ویژه ایی شده است. همچنین نتایج نشان می دهد که تغییر مشخصات مودی جزو راه های فرار از مالیات بوده و با پیشگیری های وضعی، قانونی و اجتماعی می توان این جرایم را کاهش داد.

واژگان کلیدی: مالیات، فرار مالیاتی، پولشویی.

مقدمه

از مهم ترین زمینه‌های علم اقتصاد که نظریه‌های اقتصادی مثبت را به تجربه می‌گذارد، مالیات‌هاست. بدون شک نظریه‌های مالیاتی، مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی برای سیاست‌گذاری‌های دولت محسوب می‌شوند. این ابزارها به خصوص به علت جایگاه اصلی و قطعی‌شان در تأمین منابع لازم برای انجام وظایف حکومتی، اقتصادی و رفاهی دولت مورد توجه خاص نظریه پردازان دولتی و غیر دولتی قرار می‌گیرند. ادبیات اقتصادی مالیات مشابه شاخه‌های دیگر اقتصادی، پس از جنگ دوم جهانی دچار تحولات عمده شده است و بسیاری از اقتصاددانان و اساتید اقتصاد طراز اول جهان در این حوزه اقتصادی سهمی داشته‌اند. از آن جا که مالیات‌ها به صورت ملموس‌تری نسبت به دیگر نظریه‌های اقتصادی در زندگی اقتصادی مردم و شهروندان یک کشور مؤثرند، معمولاً بیش از هر سیاست یا نظریه اقتصادی دیگر مورد توجه مردم قرار می‌گیرند. در بیشتر کشورهای جهان بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت، از طریق دریافت مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. در این میان، فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها، همواره از آنچه که برآورد می‌شود کمتر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این دو پدیده به کار می‌گیرند یا از طریق اصلاح نظام مالیاتی، به چاره‌جویی برمی‌خیزند.

توجه به پیوند بین سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث موضوعی مهم و قابل تامل به شمار می‌آید. مقایسه عملکرد مالیاتی و ظرفیت مالیاتی کشور، توجه ویژه‌ای را نسبت به پایین بودن ظاهری نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی در اقتصاد ایران پدید می‌آورد. از این رو، وزارت امور اقتصادی و دارایی بایستی در کنار توجه به موضوعاتی مانند: شناسایی منابع مالیاتی، تعیین میزان بهینه مالیات قابل پرداخت، و مباحثی مانند میزان مشمولیت یا اصابت مالیاتی، تمکین مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، بخش مهمی از کارایی نظام مالیاتی کشور را در پدید آوردن زمینه‌ها و شرایطی جستجو کند که با دقت، سرعت، کمترین میزان هزینه به ازای هر واحد مالیات وصول شده، و کمترین میزان سوء استفاده بتوان مالیات تعیین شده را وصول نماید. در این باره، محاسبه نسبت هزینه‌های مستقیم وصول درآمد دولت به کل درآمدهای مالیاتی نامگری را به دست می‌دهد که هزینه بالای وصول درآمدهای مالیاتی را در اقتصاد ایران به موضوعی مهم برای حداقل ساختن آن بدل می‌سازد.

هدف این مطالعه تحلیل جرم‌شناسی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران است. برای توضیح مساله تحقیق می‌توان گفت که یکی از موارد مهم برای منابع درآمدی آینده، مالیات است. مالیات علاوه بر تأمین مالی مورد نیاز دولت نقدینگی را نیز کنترل کرده و ضمن توزیع بهتر در آمد و ثروت کشور آن‌ها را در محل‌های مناسب خرج می‌کند. در کشورهای در حال توسعه مثل ایران درآمدهای مالیاتی پس از درآمدهای نفتی از اهمیت خاصی برخوردارند. از طرف دیگر ترکیب درآمدهای مالیاتی به علت عوامل اقتصادی و فرهنگی و تاریخی از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است، هرچند بر اساس تحقیقات به عمل آمده، کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای صنعتی در امر وصول مالیات از تزلزل بیش‌تری برخوردارند (قربانی، ۱۳۸۶).

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیر قانونی بودن رفتار مودیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مودی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیر رسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلاصه‌های قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مودیان مالیاتی دلیلی ندارد نگران احتمال افشا شدن باشد، چرا که او الزامی تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن البته به شکل غیر واقعی، یادداشت و ثبت می‌کند. مالیات عمده‌ترین منبع تأمین‌کننده مخارج دولت است علاوه بر آن دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه‌گذاری‌های زیر بنایی در واقع نقشی زیربنایی را در توسعه اقتصادی ایفا می‌کند در این حالت که دولت به منبع مهم درآمدهای مالیاتی چشم دوخته تا بتواند طرح‌های عظیم اقتصادی خود را به نحو جامع و کامل اجرا کند. متأسفانه با توجه به اهمیت همکاری اشخاص حقیقی و حقوقی

با دولت در برخی موارد مشاهده می شود که افراد در صدد عدم انجام مسئولیت قانونی خویش در قبال برخورداری از خدمات دولتی هستند و مالیات قانونی و حقه دولت را پرداخت نمی کنند. کوشش برای کاستن از بار مالیاتی در گذشته و حال امر رایجی بود و افراد بسیاری کوشش خود را صرف یافتن راه هایی جهت نیل به مقصود می کنند. فرار از پرداخت مالیات در کشورهای در حال توسعه امری شایع است که عمدتاً به دلیل دشواری جمع آوری اطلاعات مربوط به درآمد، تولید، مبادلات، اسناد مالکیت و ارث در این گونه کشورها مرتبط می شود. در این کشورها اخذ مالیات برای بسیاری از مردم یک مفهوم عجیب ناخوشایند و گاهی نیز غیرقابل درک به شمار می رود که این امر یعنی سرسختی در پرداخت مالیات و تنها شمار اندکی از مردم علاقه مند به پرداخت مالیات هستند. میل به فرار مالیات به انگیزه های فرهنگی و پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی در جامعه و در عین حال انگیزه های اقتصادی مربوط می شود (قربانی، ۱۳۹۶).

اهداف تحقیق

- ۱- تحلیل جرم شناختی فرار مالیات در حقوق کیفری ایران
- ۲- بررسی راه های و علل فرار از مالیات
- ۳- بررسی جایگاه مالیات در نظام اقتصادی

تعاریف متغیرهای پژوهش

مالیات: مالیات یکی از متغیرهای مهمی است که دولت ها به وسیله آن در متغیرهای کلان اقتصادی؛ از قبیل رشد اقتصادی، تورم و بیکاری؛ و تخصیص منابع اثر می گذارند. در واقع مالیات قسمتی از درآمد و دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به موجب قوانین و به وسیله اهرم های اداری و اجرایی دولت از افراد و بنگاه ها وصول می شود. در گذشته؛ هدف از وضع و اخذ مالیات تامین مالی دولت ها می بوده است. اما به تدریج و با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی و مورد توجه قرار می گیرد (پورزمانی و شمس، ۱۳۹۸).

تعریف جرم:

در لغت به معنای «گناه» آمده است و در اصطلاح، علیرغم تعاریف زیادی که از جرم شده هنوز هم این موفقیت بدست نیامده تا از جرم، آنچنان تعریفی به عمل آید که مورد قبول همگان قرار گیرد و در زمان و مکان واجد ارزش باشد طبق ماده ۲ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد، جرم محسوب می شود. بنابراین بر ظاهر ماده فوق اگر شخصی فعلی انجام دهد که از نظر قانون جرم شناخته شود، مجرم محسوب شده و مستحق مجازات خواهد بود. بدین جهت حقوقدانان برای احتراز از ایجاد چنین وضعیتی وجود عنصر معنوی را در جرائم ضروری دانسته اند. بدین طریق سه عنصر برای تحقق جرم ضروری است: ۱- عنصر مادی ۲- عنصر قانونی ۳- عنصر معنوی. (مظلومان، ۱۳۹۳)

پیشینه تحقیق

پژوهشی توسط محلاتی (۱۳۹۶) تحت عنوان گذری بر قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و فرار مالیاتی انجام شد. نگارنده در این مطالعه بیان می دارد که با توجه به روند فزاینده در عقد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی بین ایران و کشورهای مختلف در چند سال گذشته و نبود تفسیرها و توضیحات کافی در مورد مفاهیم مواد مختلف قرارداد و آثار آن بر مالیات بر درآمد فعالیت های اشخاص مقیم کشورهای طرف قرارداد، سلسله مقالاتی در ارتباط با مواد مختلف قرار داد تیپ استاندارد و تفسیرهای موجود در سطح سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و مقامات مالی و مالیاتی کشورهای مختلف جهان ارائه خواهد شد. اولین بخش این مقالات، به موضوع «پایگاه ثابت» اختصاص دارد.

پژوهشی توسط خان جان (۱۳۹۳) تحت عنوان پتانسیل های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده (باز خورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه) انجام شد. نگارنده در این مطالعه بیان می دارد که ماهیت خود کنترلی نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از چند مرحله ای بودن فرایند تولید و توزیع کالا و خدمات است، پتانسیل های بالقوه فرار مالیاتی را دست کم در نظر و در حد معناداری از بین می برد، یکی از آثار نظری اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده، کاهش فرار مالیاتی است و گاهی در کشورهای در حال توسعه، انگیزه اصلی وضع این نوع مالیات است. گذری کوتاه بر تجربه عملی کشورهای در حال توسعه مبین آن است که به جز زمینه های اجتماعی موثر در رفتار عدم تمکین، دلایل فرار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بیشتر ناشی از اجرای ضعیف قانون است. به طور کلی، پتانسیل های بالقوه فرار از مالیات بر ارزش افزوده عبارت از: ضعف در کنترل ورودی و خروجی بنگاه های اقتصادی، امکان استرداد مالیات، چند نرخ بودن مالیات و معافیت های متعدد و مشکلات حقوقی ضمانت اجرای قانون است.

پژوهشی توسط صادقی و شکیبای (۱۳۸۰) تحت عنوان فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران (باروش اقتصاد سنجی فازی) انجام شد. نگارنده در این مطالعه بیان می دارد که دسترسی به اطلاعات حجم اقتصاد زیرزمینی و میزان فرار مالیاتی برای سیاست های کلان اقتصادی مهم است. ما در این مقاله از مجموعه و منطق فازی برای ایجاد یک سری زمانی سالانه برای اقتصاد زیرزمینی (غیرقابل مشاهده) و فرار مالیاتی در ایران برای دوره زمانی (۱۳۷۸-۱۳۴۳) استفاده می کنیم. دو متغیر ورودی (نهاد) مورد استفاده نرخ موثر مالیات و شاخص مقررات هستند. رویکرد منطق فازی برای مسئله اندازه گیری تاحدی ذهنی است، اما نتایج کاملاً محکم و قابل انتخاب است.

پژوهشی توسط جعفری صمیمی و حمزه ای (۱۳۸۴) تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنف طلا فروشان استان مازندران انجام شد. هدف مقاله حاضر بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی صنف طلا فروشان استان مازندران است. برای این منظور با توجه به تعداد کل طلا فروشان استان در ۱۳۸۰ که حدود ۶۲۲ نفر بود، نمونه ای تصادفی با حجم ۲۳۴ نفر انتخاب شد، که اطلاعات متغیرهای مربوط به فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده با استفاده از روش تحلیل واریانس یک طرفه و روش تحلیل عاملی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، نتایج تحقیق نشان می دهد که از میان سه گروه عوامل فرار مالیاتی، سازمانی، قانونی و ساختاری به ترتیب، عوامل ساختاری، قانونی و سازمانی به عنوان عوامل فرار مالیاتی، شناسایی شد و از میان متغیرهای تحقیق ضعف گردش پولی کشور، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی به ترتیب بیشترین تاثیر را در ایجاد فرار مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی به ترتیب بیشترین تاثیر را در ایجاد فرار مالیاتی طلا فروشان مازندران داشته اند. پژوهشی توسط حسین صمدی و تابنده (۱۳۹۲) تحت عنوان فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن) انجام شد. هدف اصلی این مقاله برآورد میزان فرار مالیاتی در ایران است. برای رسیدن به این منظور از روش علل چندگانه آثار چند گانه و داده های دوره ۱۳۴۹ تا ۱۳۸۶ استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد الگوی برگزیده نشان داد که بار مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مصرف کننده، نرخ تورم و نرخ بیکاری از جمله عوامل مهم اثر گذار بر گسترش فرار مالیاتی در ایران طی دوره مورد بررسی بوده است. در این میان، اندازه دولت، بار مالیاتی و درآمد مصرف کننده به ترتیب بیشترین تاثیر را در گسترش این پدیده در ایران داشته اند.

پژوهشی توسط مرادی، رستمی و تقی زاده (۱۳۹۲) تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر فرار مالیات با تاکید بر عوامل فرهنگی انجام شد. نگارنده در این مطالعه بیان می دارد که مالیات از اهم منابع درآمدی دولت است که پذیرش آن از طرف ملت و نحوه اجرای آن از طرف دولت، به ویژگی های فرهنگی هر کشور بستگی دارد. اگرچه ممکن است مالیات از نظر برخی، پرداخت یک جانبه ملت به دولت تلقی گردد و به همین منظور در پرداخت مقاومت هایی صورت گیرد، لیکن اگر فرهنگ پرداخت مالیات در جامعه نهادینه شود بسیاری از مشکلات برطرف خواهد شد.

پژوهشی توسط هادیان و تحویلی (۱۳۹۲) تحت عنوان شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران انجام شد. نگارنده بیان می دارد که مطالعات انجام شده در خصوص شناسایی عوامل موثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به طور تقریبی میان این کشورها به عنوان عامل مشترک به شمار می آیند، در این حوزه بیشترین اثر گذاری را نیز دارا هستند.

پژوهشی توسط عمادزاده (۱۳۹۱) تحت عنوان فرار مالیاتی، زمینه پیدایش و راهکارهای جلوگیری از آن انجام شد. نگارنده بیان می‌دارد که از آنجا که دولت‌ها جهت تامین هزینه‌های عمری منابع متعددی را در اختیار دارند. لذا در اکثر کشورهای جهان بیشتر درآمد دولت از مالیات‌ها تامین می‌گردد مالیات از منابعی گرفته می‌شود که تولیدکننده هستند و بخصوص آنهایی که تولیدشان بیش از نیاز خودشان می‌باشد، می‌توانند با پرداخت بخشی از این مازاد تولید، امکان بقای دولت را فراهم کنند و استمرار عرضه کالاها و خدمات عمومی را تضمین کنند.

مبانی نظری تحقیق

مفهوم مالیات را می‌توان انتزاع یا تجدید رویدادهای مشاهده پذیر دانست، بدین معنا که بیانگر یک چیز، ویژگی یا پدیده خصوصی است. تشکیل مفهوم راهی کوتاه برای تعریف و توصیف واقعیت‌ها است و مقصود از آن ساده کردن امر تفکر است. تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنهاست. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیاست که در آرزوی آن به سر می‌برند و بعضاً تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. متأسفانه در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی از رتبه بسیار پایینی برخوردار است نمونه آن هم حجم بسیار بالای مالیات‌های معوقه سال‌های گذشته و همچنین حجم زیاد پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی است. در این شرایط وظیفه سازمان امور مالیاتی است که عوامل انگیزشی و تشویق‌کننده نظام تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت کند. (اقایی، ۱۳۷۹)

اهم موانع تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی ایران عبارتند از:

- ۱- القای نظام مالیاتی ناعادلانه
 - ۲- پیچیدگی قوانین، مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی
 - ۳- شفاف و منصفانه نبودن نظام جریمه
 - ۴- برنامه‌های ضعیف آموزشی برای مؤدیان
 - ۵- عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف خود در دریافت مالیات
 - ۶- یک سری عواملی که جلوی فعالیت‌ها و برنامه‌های تحول نظام مالیاتی را می‌گیرد.
- راهکارهای ارتقای تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی از یک سو به منابع، عوامل، نیروی انسانی، امکانات فیزیکی و از سوی دیگر به مدیریت، زمان‌سنجی، تغییر فرآیند و سازوکارهای بازخوردی نیاز دارد. این راهکارها به چهار رکن نیروی انسانی، منابع فیزیکی، تشکیلات رسمی و سازمان غیررسمی استوار است. برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه باید با تشکیل کانون‌های تفکر در دستگاه مالیاتی به عارضه‌یابی ارکان فوق‌الذکر پرداخته شود. (اقایی، ۱۳۸۹)
- سیستم خودتشخیصی مالیاتی، عموماً بر این برهان استوار است که مؤدی بیش از هر کس دیگری به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است. بنابراین اگر سیستم مالیاتی به جایگاهی برسد که مؤدیان آن، خودشان به تشخیص صحیح مالیاتی بپردازند قطعاً از جنبه‌های مختلف باعث بهبود وصول مالیات خواهد شد. (اقایی، ۱۳۸۹)

فرار مالیاتی:

فرار مالیاتی هرگونه عمل غیر قانونی برای نپرداختن یا کم پرداختن مالیات، از سوی شخص یا واحد اقتصادی تعریف می‌شود. بنا براین با توجه به غیر قانونی بودن آن جرم اقتصادی می‌باشد. به بیان دیگر فرار مالیاتی را از آن جهت می‌توان در رسته جرایم اقتصادی قرار داد که اساس اقتصاد بسیاری از کشورها بر مالیاتی است که مردم به دولت می‌پردازند و ناهنجاری در پرداخت آن می‌تواند به قیمت متزلزل شدن اقتصاد انجامد. اما این دسته از جرایم بر خلاف دیگر جرایم اقتصادی بر ضد دولت است و منافع و مزایای مردم، به طور مستقیم هدف رفتارهای غیر قانونی قرار نمی‌گیرند. فرار مالیاتی هرچند با مانور متقلبانه و فریبانه همراه باشد، به لحاظ این که در نهایت رفتار مجرمانه جمع فعل و ترک فعل (انجام مانور متقلبانه و عدم پرداخت مالیات) است با جرایم بر ضد اموال که متضمن انجام فعل ناقض اراده قانون‌گذار است، متفاوت است و بنابراین می‌توان گفت یک جرم اقتصادی ناب است. منابعی که در مورد فرار مالیاتی بحث کرده‌اند همانند اقتصاد زیرزمینی دچار ابهاماتی می‌باشند و دیدگاه

های اقتصاددانان لزوماً یکسان نمی باشد. از نظر توماس^۱ (۱۹۹۱) فرار مالیاتی جزئی از بخش نامنظم اقتصاد زیرزمینی می باشد. از دیدگاه فوج فرار مالیاتی در چارچوب فعالیت های گزارش نشده قرار دارد لذا می توان گفت کسی که فرار مالیاتی را انجام داده است از قوانین مالی وضع شده نهادی تخطی کرده است. تانزی فرار مالیاتی را پدیده ای جهانی می داند که قدمتی چند هزار ساله دارد، این پدیده به شکل عدم اعلام ارقام صحیح درآمد، بیش از واقع بیان کردن هزینه های تولید، قاچاق و راه های نامحدود دیگر صورت می گیرد. فرار مالیاتی می تواند در موقعیت های مختلف، نمودهای متفاوتی داشته باشد که از جمله می توان از شخصیت فرد، ساختار اقتصادی و ساختار سیستم مالیاتی یاد کرد. (کوزه گر، ۱۳۹۳)

مفاهیم حقوقی مرتبط با جرم

لواسور در تعریف حقوقی جرم و جرم کیفری می گوید: جرم در مفهوم حقوقی عبارت است از عمل یا خودداری از عملی که قابل انتساب به مرتکب آن بوده، در قانون پیشبینی یا با یک کیفر جزایی مجازات شود. ماده ۲ قانون مجازات اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۷۰ ش جرم را چنین تعریف کرده است: هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد، جرم محسوب می شود. ارکان تشکیل دهنده جرم: اگرچه هر جرم دارای شرایط و ارکان و عناصر اختصاصی است که با جرم دیگر فرق می کند، اما تمام جرائم دارای سه رکن هستند که اگر هر یک از این ارکان منتفی باشد، اساساً عمل یا ترک عمل، واجد وصف مجرمانه نخواهد بود. این سه رکن عبارتند از:

۱- رکن قانونی: هیچ عملی جرم محسوب نمی شود، مگر آنکه قبلاً توسط قانون منع شده و برای آن مجازات مقرر شده باشد و البته در صورت وجود تردید و شبهه، اصل برائت و یا اصل حلیت و اباحه در مورد افعال یا ترک افعال از سوی اشخاص حاکم است. (نجفی: ۶۷، ۱۳۷۰)

۲- رکن مادی: قانون و شرع افراد را به مجرد داشتن نیت سوء و قصد مجرمانه مورد تعقیب قرار نمی دهد؛ چرا که اولاً کشف نیت افراد مقدور نیست، مگر با تفتیش عقاید و ثانیاً تا وقتی نیت به مرحله اجرا در نیاید، خطری را متوجه جامعه نمی کند، افزون بر آن چه بسا افراد، به رغم داشتن نیت مجرمانه، از اجرای آن منصرف شوند.

۳- رکن روانی و معنوی: به موجب این رکن، اولاً شخص باید اهلیت جنایی (آزادی اراده و درک و آگاهی) داشته باشد، ثانیاً قصد و نیت مجرمانه (قصد فعل و در مواردی قصد نتیجه) داشته باشد تا بتوان او را مسئول و عمل ارتكابی را واجد وصف مجرمانه تلقی کرد.

بنابراین به طور خلاصه جرم کیفری عبارت است از هر عمل یا ترک عمل که از یک انسان سرزده، حکومت جلوگیری از آن را لازم دیده و برای مرتکب، به موجب قانون، مجازاتی را که مستلزم بدنامی است، مقرر داشته است. (صفاری، ۱۳۹۴)

جرم مدنی

در تعریف جرم مدنی یا مسئولیت مدنی گفته شده: هر کس عامداً به دیگری خسارتی وارد کند، مرتکب جرم مدنی شده است، اما اگر اضرار، غیر عمدی باشد عمل «شبه جرم» به شمار می رود. از این رو شرط تحقق جرم مدنی و شبه جرم تحقق خسارت است؛ لیکن در یکی قصد در کار است، و در دیگری قصدی در کار نیست برخی دیگر در تعریف جرم مدنی و شبه جرم گفته اند: عملی که به طور غیرقانونی و با قصد موجب خسارت دیگران شود، جرم مدنی است و عملی که به ناحق و با قصد و نیت موجب دست درازی به مصالح و منافع غیر گردد، شبه جرم خواهد بود.

فلسفه جرم انگاری

برای تبیین جرم انگاری، ابتدا باید جرم را تعریف کرد؛ در حقوق کیفری، جرم عبارتست از هر فعل یا ترک فعلی که قانونگذار برای آن مجازات تعیین کرده است. پرسش اساسی در مورد این تعریف این است که یک رفتار (اعم از فعل یا ترک فعل) برای جرم تلقی شدن و موضوع برخورد کیفری قرار گرفتن مرتکب آن باید دارای چه ویژگی هایی باشد و اینکه ماهیت جرم

چیست و چه تفاوتی با رفتارهای غیرمجرمانه دارد که مقنن توسل به ضمانت اجرای کیفری را برای منع و برخورد با آن ضروری می‌داند؟ برای رسیدن به پاسخ این سؤال باید به تعریف غیرحقوقی (فراحقوقی) جرم بپردازیم.

«در نوشتگان علوم جرم شناسانه و اجتماعی، جرم اغلب برای اشاره به رفتاری به کار می‌رود که صرف نظر از میزان قرار گرفتن آن در صلاحیت رسمی نظام کیفری؛ سرشتی نامطلوب در آن چارچوب دارد، این مفهوم گاه به رفتاری محدود می‌شود که به شدت نامطلوب است ولی گاه نیز چنین نیست» گفتنی است چون مفهوم «مطلوب» و «نامطلوب» بودن یا هنجار و ناهنجار بودن رفتارها با توجه به علائق، وابستگی‌ها و جهان بینی خاص افراد و جوامع، در زمان‌ها و مکان‌های مختلف متفاوت است مفهوم جرم نیز غیر قطعی و متغییر می‌باشد بر همین مبنا برداشت‌ها و استنباط‌های گوناگونی مبتنی بر قانون، اخلاق، آسیب اجتماعی، حقوق طبیعی، ضد اجتماعی بودن و... در مورد مفهوم جرم وجود دارد.

جرم‌انگاری فرایندی است که به موجب آن قانونگذار با در نظر گرفتن هنجارها و ارزش‌های اساسی جامعه و با تکیه بر مبانی نظری مورد قبول خود، فعل یا ترک فعلی را ممنوع و برای آن ضمانت اجرای کیفری وضع می‌کند بر این اساس، جرم انگاری امری مبتنی بر علوم زیر ساختی همچون فلسفه حقوق، فلسفه سیاسی و علوم اجتماعی است

ارزیابی نظام مالیاتی ایران

با توجه به اهمیت نظام مالیاتی و لزوم ارزیابی کارایی آن، شاخص‌های کمی متعددی تدوین شده است که نظام مالیاتی کشور ایران را با برخی از این شاخص‌ها مورد بررسی قرارداد تا توانمندی‌ها و ظرفیت‌های پنهان نظام مالیاتی کشورمان آشکار شود. یکی از مهمترین این شاخص‌ها در این زمینه شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی است. در کشورهای توسعه یافته درآمد مالیاتی یکی از مهمترین منابع درآمدی دولت هاست و به طور کلی تکیه بر درآمدهای مالیاتی نشانه‌ای از سلامت اقتصادی کشورهاست. با بررسی این شاخص در فاصله سالهای ۸۰ تا ۸۶ که در بازه ۵/۵ درصد تا ۷/۳ درصد در نوسان است، می‌توان به ظرفیت‌های کشور در این بخش پی برد. مطالعات نشان می‌دهد ظرفیت اقتصادی کشور رقمی بالاتر از این اعداد است. نکته‌ای که رئیس کل سازمان مالیاتی کشور نیز بر آن تأکید دارد و از ظرفیت ۱۲ تا ۱۵ درصدی در اقتصاد ایران سخن گفته است. البته در این میان نکته قابل توجه در بررسی و مقایسه این شاخص، تعریف درآمد مالیاتی در کشورمان و تفاوت آن با تعریف جهانی است چراکه در ایران سهم بیمه‌های پرداختی به تأمین اجتماعی، کسورات صندوق‌های بازنشستگی و عوارض پرداختی، در تعریف مالیات قرار نمی‌گیرند که با لحاظ این موارد به رقمی بیش از ۱۲ درصد می‌رسیم. مقایسه این رقم با ارقام مشابه در کشورهای هم‌مرده ایران نشان می‌دهد با تغییر در تعریف شاخص، وضعیت ایران بهبود چشمگیری پیدا می‌کند که این امر نشانگر سهم بالای بیمه‌های تأمین اجتماعی در ایران است. که با کنار گذاشتن آن، این نسبت به شدت کاهش می‌یابد. از همین رو مشخص است هر چند این نسبت در اقتصاد کشورمان پایین است، اما مردم ایران در ارقام پرداختی با دیگر کشورها تفاوت چندانی ندارند. از دیگر شاخص‌ها، سهم درآمد مالیاتی از بودجه دولت است. یکی از مهم‌ترین نقش‌هایی که برای مالیات تعریف می‌شود، تأمین هزینه‌های جاری دولت است تا از این طریق، دولت از درآمدهای حاصل از فروش منابع طبیعی بی‌نیاز شود. به این ترتیب مردم بیش از پیش در حاکمیت شریک می‌شوند و البته در مقابل، نظارت قوی تری نیز بر کار دولت‌ها خواهند داشت. بررسی این شاخص در کشور ایران حکایت از وضعیت نه چندان مطلوب دارد. در این بخش در فاصله سالهای ۸۰ تا ۸۷ این نسبت در بهترین شرایط به ۴۵/۵ درصد در سال ۸۶ رسیده است و حتی رقم ۳۴/۳ درصد را نیز در این مدت تجربه کرده است. هر چند بخشی از این درصد پایین، به مشکلات ساختاری نظام مالیاتی ایران باز می‌گردد، اما بخشی از آن نیز افزایش بهای نفت و در نتیجه درآمدهای نفتی دولت و بخشی دیگر به افزایش نسبی هزینه‌های دولت باز می‌گردد.

در کنار این شاخص‌ها، می‌توان به شاخص هزینه‌های وصول مالیات نیز اشاره کرد که به طور مستقیم کارایی نظام مالیاتی را به نمایش می‌گذارد. در حالی که این رقم در بسیاری از اقتصادهای پیشرفته جهان پایین‌تر از ۱ درصد است، در گزارشی که در مرداد ماه سال ۸۷ از سوی کارگروه طرح تحول اقتصادی ارائه شد، این رقم در فاصله سال‌های ۸۰ تا ۸۶ در

کشور ایران از ۱/۶ تا ۲/۴ درصد در نوسان بوده است که نشان از هزینه های بالای وصول مالیات در کشورمان دارد. (عرب مازار، ۱۳۹۳، فصلنامه مالیات)

علل و عوامل تخلف فرار مالیاتی

فرار مالیاتی همانند جرم، پدیده ای چندوجهی است و دلایل گوناگونی دارد و به طور معمول علل و عوامل مختلف حقوقی، اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را برای آن برمی شمارند.

علل و عوامل حقوقی

مهمترین علل و عوامل حقوقی فرار مالیاتی را می توان به شرح زیر برشمرد:

- ۱- فراوانی و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و شفاف نبودن آنها
هر اندازه قوانین مالیاتی زیاد پیچیده و غیرشفاف و مبهم باشند و درک آنها برای مؤدیان مشکل باشد، تمکین از آنها کمتر خواهد بود و انگیزه فرار مالیاتی را بیشتر می کند. در عین حال نیز موجب رشد فساد مالیاتی می شود.
- ۲- رعایت نشدن عدالت در قوانین مالیاتی و اجرای قانون
بدون تردید اگر قوانین مالیاتی به گونه ای وضع شوند که مؤدیان احساس کنند عدالت مالیاتی رعایت نشده است انگیزه و تلاش برای فرار از مالیات در آنها تقویت می شود. همچنین اگر احساس کنند قانون ناعادلانه اجرا شده چنین انگیزه ای را در پی خواهد داشت.
- ۳- نرخ های بالا و متعدد مالیاتی
بالا بودن نرخ مالیات و وجود نرخ های تصاعدی، تمایل و انگیزه برای فرار مالیاتی را بیشتر می کند. بدین خاطر در نظام های مالیاتی سعی می شود با گسترش پایه های مالیاتی میزان معافیت ها را کم کنند و نرخ های مالیاتی و تعدد آنها را کاهش دهند تا انگیزه فرار مالیاتی نیز کم شود.
- ۴- بی توجهی به حقوق مؤدیان مالیاتی
احترام به مؤدیان و تبیین مناسب حقوق شهروندی ایشان در قوانین مالیاتی و رعایت آنها در مقام عمل و اجرای قانون موجب رضایت و همکاری مؤدیان مالیاتی در انجام تکالیف قانونی و پرداخت مالیات می شود و هرگونه بی توجهی به این موضوع در روحیه و عملکرد مؤدیان تأثیر منفی داشته و انگیزه فرار مالیاتی را به همراه خواهد داشت.
- ۵- ضعف ساز و کارهای تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی در قوانین مالیاتی
پیش بینی نکردن ساز و کارهای جلب مشارکت و همکاری و تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی در قوانین مالیاتی نظیر تشویق های مالیاتی و نظام خوداظهاری و غیره موجب بی رغبتی مؤدیان به پرداخت مالیات و شکل گیری انگیزه های فرار مالیاتی در آنها می شود.
- ۶- ناکارایی و ضعف ضمانت اجرایی مالیاتی
ضمانت های اجرایی مانند جرم انگاری فرار مالیاتی و ابزارهای تمکین اجباری مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات محسوب می شوند. ناکافی و کارآمد نبودن این ضمانت اجراها نقش بسزایی در ایجاد انگیزه فرار مالیاتی دارد.

علل و عوامل اداری و سازمانی

این علل و عوامل به دستگاه مالیاتی و مأموران مالیاتی مربوط می شود که مهمترین دلایل آن شامل موارد زیر است:

۱- ناکارایی و ضعف نظام اجرایی و اداری مالیات

با توجه به اینکه وظیفه اصلی نظام اجرایی و اداری مالیات در واقع شناسایی مؤدیان و فعالیت های اقتصادی و تشخیص و وصول بموقع مالیات است بدون شک ناکارایی و ضعف سازمان مالیاتی، امکان و انگیزه فرار مالیاتی را فراهم می کند. به عنوان مثال بررسی ها نشان می دهد که حجم بالای اقتصاد زیرزمینی یکی از مهم ترین نموده های فرار مالیاتی است که ناشی از ناکامی

دستگاه مالیاتی در شناسایی مؤدیان مالیاتی و فعالیت های اقتصادی است. متأسفانه در ایران هم حجم بالایی از اقتصاد را شامل می شود که معادل آن فرار مالیاتی وجود دارد. مهم ترین عوامل ناکارایی در عملکرد دستگاه مالیاتی را می توان نداشتن سامانه جامع اطلاعات مالیاتی، استفاده نکردن از فناوری اطلاعات و خدمات الکترونیکی مالیاتی، کمبود نیروی انسانی ماهر و متخصص و غیره برشمرد که در مجموع موجبات سهل شدن فرار مالیاتی را فراهم می کند. (رسولی نیا، ۱۳۹۸)

۲- فساد مأموران مالیاتی

فساد مالیاتی یکی از شایع ترین انواع فساد مالی در بخش دولتی محسوب می شود. دستگاه مالیاتی نیز به عنوان یک دستگاه قضاوتی مالی، به دلیل ویژگی ها و ماهیت خاص فعالیت های آن، زمینه شکل گیری پدیده فساد مالی را دارد. مطالعات نشان می دهد یکی از مهم ترین علل بروز فساد مالیاتی، تمایل نداشتن مؤدیان به پرداخت مالیات یا به عبارتی فرار مالیاتی است که به طور معمول از طریق پرداخت رشوه به مأموران مالیاتی در پی آن هستند. فساد موجب کاهش دریافت مالیات از سوی دولت و سلب اعتماد عمومی به دستگاه مالیاتی و حکومت می شود و منجر به تبعیض بین مؤدیان در پرداخت و بی عدالتی مالیاتی خواهد شد. (صادقی، ۱۳۹۵)

علل اقتصادی جرم فرار از مالیات

علل و زمینه های ناکارآمدی سیستم مالیاتی ایران از چهار بعد قوانین و مقررات، فرآیندهای مالیاتی، مؤدیان و منابع انسانی می باشد که عبارتند از:

قوانین و مقررات مالیاتی

یکی از مهم ترین عوامل موثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مساله به تنهایی به کارایی اجرایی سیاست های مالیاتی صدمه وارد می کند. به منظور تضمین اثربخشی دستگاه مالیاتی در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی و حسابداری به طور جامع تعریف و تضمین شود. برای رویه ها و قوانین جدید باید مجوزهای جدید اخذ شود تا در مجمع القوانین کشوری و آیین نامه های مالیاتی ثبت شود. تغییرات قوانین مالیاتی به شدت به استانداردهای نوین حسابداری وابسته است. به عبارت دیگر باید مقررات مربوط به مؤدیان در نگهداری دفاتر و فاکتورها و چگونگی ارایه آنها به سازمان مالیاتی، به صورت شفاف تبیین شود. در نهایت برای پیاده کردن اصلاحات باید حمایت حاکمیت و آحاد مردم جلب شود.

به طور کلی قوانین خوب و کارآ، چندین خصوصیت و ویژگی به شرح ذیل را دارا هستند (مرادی، ۱۳۹۲)

کارایی

در مورد کارایی قانون، باید به این نکته توجه کرد که آیا قانون مربوطه از نظر اجرای سیاست های مالیاتی، کارایی و اثربخشی را دارد به عبارت دیگر قانونی کارآ و اثربخش است که نتیجه مورد نظر از تصویب آن حاصل شود. به عنوان مثال یکی از اهداف قانون برای الزام مؤدیان مالیات بر شرکت ها به منظور ارایه اظهارنامه و ترازنامه و سود و زیان، می تواند شناخت کامل از نحوه گردش مالی یک شرکت در اقتصاد و استفاده از اطلاعات مالی این شرکت برای ردیابی مفاسد مالی بنگاه های دیگر باشد. چنانچه این هدف قانونگذار، با ارایه درست ترازنامه و سود و زیان شرکت ها حاصل شود می گوئیم قانون، کارآ (اثربخش) بوده است. (مرادی، ۱۳۹۲، ۸۷)

سازمان دهی

سازماندهی منطقی باعث درک و فهم بهتر مؤدیان و کاربران از قانون مالیاتی می شود. سازماندهی قانون به این مفهوم است که مقررات مربوط به یک بخش خاص، همگی در کنار آن باشند به عبارت دیگر مطالب مربوط به هم تا جایی که امکان دارد در کنار هم باشند. به عنوان مثال مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی (شرکت ها) در صورتی که تمام مطالب مربوط به اجراییات و

مقررات فصل امور مالیاتی شرکت‌ها در یک فصل جداگانه لحاظ شده است خیلی کمتر دچار سردرگمی و ابهام خواهند شد. (مرادی، ۱۳۹۳)

قابلیت درک

در صورتی که بخواهیم قابلیت درک یک متن افزایش یابد، اولاً باید عبارت یک متن کوتاه باشد و ثانیاً از کلمات مرموز و غیرشفاف جلوگیری به عمل آید به عبارت دیگر، متنی گویا و ساده ارائه کرد. حامیان استفاده از زبان ساده در قانون‌نویسی خواهان پرهیز از زبان حقوقی برای نیل به قانونی آسان و همه فهم هستند به عبارت دیگر تا جایی که امکان دارد باید از کلمات حقوقی و یا کلماتی که معروف به لغت‌نامه‌ای هستند پرهیز کرد به عنوان مثال می‌توان به جای عبارت «کمیسیون تقویم املاک»، عبارت «کمیسیون (هیات) ارزیابی املاک» را به کار برد. (محلای، ۱۳۸۹)

انسجام

مفهوم انسجام به دو گونه قابل فهم است: اول اینکه می‌تواند به معنی ارتباط معنی‌دار عناصر یک قانون با یکدیگر باشد و دوم اینکه با سایر مقررات و قوانین انسجام داشته باشد. به عبارت دیگر باید اطمینان یافت که قانون مالیاتی با بقیه نظام حقوقی تلفیق شود. به عنوان مثال قانون مالیات‌های مستقیم نباید به هیچ عنوان با اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مغایرت و ناهماهنگی داشته باشد و یا در خود قانون، فصل مربوط به اشخاص حقیقی با فصل مربوط به اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) ناهماهنگ باشد به طوری که بعضی از مشاغل در قالب اشخاص حقوقی و بعضی دیگر در قالب اشخاص حقیقی تعریف شوند. (عمادزاده، ۱۳۹۱، ۱۲)

بحث و نتیجه گیری

دولت‌ها برای پاسخگویی به نیازهای جامعه از جمله حفظ استقلال و تمامیت کشور از طریق تأمین وسایل و تجهیزات دفاعی، ایجاد و توسعه راه‌های ارتباطی و وسایل حمل و نقل و تأمین خدمات و حمایت‌های مالی در جهت برخورداری از تأمین اجتماعی و بازنشستگی نیازمندان منابع مالی هستند و برای تأمین آن سهمی از درآمد یا ثروت افراد را تحت عنوان مالیات دریافت می‌نمایند. در کشور ما در سالیان متمادی درآمدهای ناشی از فروش نفت، نقش اصلی را در تأمین درآمدهای دولت ایفا کرده است. یکی از دلایل این امر را باید، عدم کارایی و وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشور به ویژه در خصوص قوانین کیفری مرتبط با این حوزه در هر یک از مراحل جمع‌آوری اطلاعات، تشخیص و وصول مالیات دانست. در حال حاضر میزان فرار مالیاتی در کشور طبق آمار سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۹۴، ۲۵ درصد اعلام شده است که قطعاً بخشی از این امر را باید نتیجه فقدان نظام مالیاتی کارآمد به ویژه در حوزه قوانین کیفری مالیاتی دانست. 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 نتیجه جرایم مالیاتی را به دنبال خواهد داشت. خلاصه اینکه فرار مالیاتی به عنوان یکی از مصادیق و مظاهر فساد اقتصادی، امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. از این‌رو، اصلاح و تجدید نظر در نظام مالیاتی کشور به ویژه نظام کیفری مالیاتی به منظور بهبود وضعیت اقتصاد ملی امری ضروری و لازم به شمار می‌آید. برخورداری از یک سیاست جنایی منسجم و جامع در حوزه حمایت از قوانین مالیاتی به موازات فرهنگ‌سازی و بهره‌گیری از سازو کارهای غیرکیفری می‌تواند نقش قابل توجهی را در افزایش درآمدهای مالیاتی ایفا نماید. همچنین وجود یک سیاست کیفری روشن و شفاف باعث می‌شود مردم با اطمینان بیشتر در فعالیت‌های اقتصادی وارد شوند و در عین حال در پرداخت بخشی از درآمد حاصل از فعالیت‌های اقتصادی خود به عنوان مالیات مشارکت گسترده‌تری بنمایند. بنابراین یکی از راهکارهای اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی بازبینی و اصلاح نظام حمایت کیفری از این حوزه می‌باشد لیکن برای این امر

ضروری است نظام حقوق کیفری کشورمان در خصوص نظام مالیاتی در فرایند تقویت ضمانت اجرای کیفری مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرد.

فرار مالیاتی از جمله جرایمی است که با وجود ضریب بالای بزهکاری در جرایم اقتصادی، فراوانی بیشتری را به خود اختصاص داده است. قانونگذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی نموده است. لیکن از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق جرم کفایت می‌کند. از طرف دیگر در مصداق ترک فعل باید مدت زمان سه سال متوالی سپری شود. از جهت عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد. بر این اساس پژوهش حاضر در تحلیل رویکرد نظام کیفری ایران به ارکان تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی می‌پردازد. در کشور ما ناکارآمدی سیستم آموزشی، پیچیدگی قوانین و مقررات، انجام دستی و سنتی امور مربوط به حسابرسی مالیاتی و ضعف خود اظهاری از مهمترین عوامل عدم توفیق نظام مالیاتی کشور محسوب می‌شود. یکی دیگر از عوامل موثر در تضعیف و عدم اثر بخشی سیاست‌ها و نهایتاً فرار و جرایم مالیاتی ابهام در قوانین و مقررات می‌باشد، این مسئله می‌تواند به تنهایی کارایی کل سیستم را مختل نماید. فرآیند مالیات‌گیری را می‌توان از لحاظ ترتیب زمانی به تدوین و تصویب قانون، شناسایی مودیان، تشخیص مالیات، رسیدگی به اعتراضات و نهایتاً وصول مالیات طبقه بندی نمود که قطعاً وجود یک نظام کیفری مطلوب و برخورد قاطع با مجرمین مالیاتی و آماده سازی یک بستر حمایتی مناسب از مشاغل زمینه کاهش جرایم کیفری مالیات را به وجود می‌آورد.

منابع و مراجع

- [۱] ارباب، حمیدرضا، ۱۳۹۶، بررسی ظرفیت مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران «، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت معلم.
- [۲] آقای، ۱۳۷۹، " بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی " دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور.
- [۳] حجتی پور، احمد و محمد جواد محمودی، ۱۳۸۵، " بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی واحدهای مشاغل شرق تهران "، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی مرکز.
- [۴] خان جان، علی، ۱۳۹۳، پتانسیلهای فرار از مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده، اقتصاد، مجله اقتصادی، شماره ۳۷ و ۳۸، ص ۳۶-۴۲
- [۵] خان جان، علیرضا، ۱۳۸۵، نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی «، پژوهشنامه مالیات و توسعه، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، پیش شماره اول.
- [۶] دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۹۱، " قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ " نشر نگاره آفتاب، چاپ اول عرب مازار، ع.، ۱۳۸۲، " جستارهایی در سیاست گذاری مالیاتی "، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی
- [۷] زنگانه، م. و منصور گرکز، ۱۳۸۸، " طراحی مدلی جهت تبیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی "، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اراک
- [۸] صادقی، حمید، ۱۳۸۰، فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران، نامه مفید، شماره ۲۷، ص ۵۵-۷۶
- [۹] عرب مازار، ع.، ۱۳۷۳، " فصلنامه مالیات " شماره ۱۸.
- [۱۰] علاء، ع.، ۱۳۹۳، " سخنی در باب فرهنگ مالیاتی "، مجله فصلنامه مالیات، دانشکده امور اقتصادی تهران، شماره ۷۷ و ۷۸
- [۱۱] سید نورانی، سید محمدرضا، ۱۳۸۸، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران «، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، تهران..
- [۱۲] کوزه گز کالجی، ع. و ابوالقاسم اثنی عشری، ۱۳۸۳، " بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی "، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی قائمشهر.
- [۱۳] عمادزاده، م.، ۱۳۹۱، فرار مالیاتی، ماهنامه دادرسی، شماره ۹۲، ص ۱۲
- [۱۴] کی نیا، مهدی، ۱۳۹۶، مبانی جرم شناسی. سال - انتشارات دانشگاه تهران.
- [۱۵] محلاتی، علی، ۱۳۸۶، گذری بر قراردادهای اجتناب از دریافت مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی، حسابداری، حسابرس، شماره ۴۲، ص ۱۰۴-۱۰۵.
- [۱۶] محلاتی، علی، ۱۳۹۶، گذری بر قراردادهای اجتناب از دریافت مالیات مضاعف بر درآمد و سرمایه و فرار مالیاتی، حسابداری، حسابرس، شماره ۳۸، ص ۶۰-۶۱.
- [17] Allingham, M., and A. Sandmo., (2019), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, No. 1(3-4), PP. 323-338.
- [18] Alm, J.; B. Jackson, and M. Mckee., (1992), estimating the Determinants of Tax payer Compliance with Experimental Data, National Tax Journal, Vol. 40, No 1, and March.
- [19] Andreoni, J.; B. Erard., and J. Feinstein., (1998), Tax compliance. Journal of Economic Literature, Vol. 36, Issue 2, Jun.
- [20] Besfamille, M., (2008) ,The relationship between tax evasion and tax revenue in Chang, Lai and Chang ,(1999), Economics Bulletin, Vol. 5, No. 14, pp. 1-6.
- [21] Cagan, P., (2015), the Demand for Currency Relative to Total Money Supply, Vol. 66, PP. 303.

- [22] Cowell, F. A., and J. P. F. Gordon., (2001), Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision, *Journal of Public Economics*, Vol. 36.
- [23] Cummings, R. G. ; J. Martinez-Vazquez., and M. McKee., (2001), Cross Cultural Comparisons of Tax Compliance Behavior, Working Paper, No. 01-3, International Studies Program. Atlanta, Georgia: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- [24] Dellano, R., (2009), Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness, *The Journal of Socio-Economics*, No. 38, PP. 988-997.