

جایگاه قوانین و مقررات جاری در امر پیشگیری از جرائم مالیاتی و شفافیت اقتصادی

حسین تاجی^۱، محمود بولاغ^۲

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حقوق جزا و جرم شناسی دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان.

^۲ استادیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی زاهدان دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان.

نام نویسنده مسئول:

حسین تاجی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۲۰

چکیده

فساد در اقتصاد باعث می شود علاوه بر تبعات منفی و عدم رشد اقتصادی اعتماد عمومی نیز سلب شود یکی از راههای مبارزه با فساد وجود شفافیت اطلاعات است معمولا یکی از مواردی که باعث می شود شفافیت خدشه دار شود مالیات و برقراری عدالت مالیاتی است معمولا برای پیشگیری از جرائم مالیاتی کشورها قوانینی را تصویب کرده اند که باعث پیشگیری و وجود شفافیت می شود حال این سوال مطرح می شود که جایگاه قوانین و مقررات جاری در امر پیشگیری از جرائم مالیاتی و شفافیت اقتصادی کجاست؟ با توجه به امر تحقیق حاضر با روش تحلیلی -توصیفی به بررسی جایگاه قوانین و مقررات جاری در امر پیشگیری از جرائم مالیاتی و شفافیت اقتصادی می پردازد. هدف از این تحقیق تبیین جایگاه قانون در شفافیت اقتصادی و پیشگیری از جرائم مالیاتی می باشد.

واژگان کلیدی: قوانین مالیاتی، شفافیت اقتصادی، دولت، عدالت، اعتماد عمومی.

مقدمه

دولت نقش مهمی در مدیریت جامعه ایفا می‌کند و برای دولت می‌توان نقش‌های مختلفی را برشمرد. نخست آنکه دولت به عنوان یک نهاد می‌تواند وظیفه توزیعی و تخصیصی داشته باشد. دولت در کنار سایر عوامل در سطح خرد و کلان، توزیع درآمد و تخصیص منابع را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نقش دیگر دولت، کنشگری اقتصادی است. دولت در این نقش از منظر حقوقی در نقش یک شخص حقوقی و از منظر اقتصادی در نقش یک سازمان وارد عرصه اقتصاد می‌شود و فعالیت‌های اقتصادی تولید، توزیع و مصرف را انجام می‌دهد، دولت برای تأمین هزینه این فعالیت‌ها نیاز به منابع مالی دارد. در ادبیات اقتصاد، مهمترین منبع تأمین مالی هزینه‌های حاکمیتی دولت، اخذ مالیات از شهروندان است.

منابع مالیاتی توسط دولت‌ها در جهت تأمین منافع و خدمات عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد زیرا بخش خصوصی همواره افزایش سود خود را مورد نظر قرار می‌دهد و اموری که منافع عمومی را تأمین کنند، از اهداف سرمایه‌گذاران این بخش نیست. بنابراین وظیفه دولت است که از ابزارهای مناسب اقتصادی جهت رسیدن به توسعه و تأمین کالا و خدمات عمومی جامعه استفاده کند. دولت برای تأمین منابع مالیاتی خود باید سازماندهی اقتصادی را به صورتی انجام دهد که فرهنگ مالیاتی و شفافیت اقتصادی شهروندان تقویت شود (کمالی، ۱۳۹۵: ۲۰۳).

شفافیت اگرچه در ظاهر کلمه‌ای ساده به نظر می‌رسد اما وقتی بخواهیم از زوایای مختلف در جامعه شفافیت ایجاد کنیم معنا و مفهوم این کلمه پیچیده و شکل مخصوصی به خود می‌گیرد در وهله اول این کلمه یک خاصیت عمومی است که حق آگاهی و دادن اطلاعات را در بر می‌گیرد اما این مفهوم وقتی با کلمه اقتصاد همراه شود و گفته شود شفافیت اقتصادی با پیچیدگی‌های زیادی روبه‌رو می‌شود اهمیت شفافیت در اقتصاد به اندازه‌ای زیاد است که اگر نگاهی به کشورهای مختلف داشته باشیم، متوجه می‌شویم موفقیت کشورها ناشی از شفافیت اقتصادی و سالم‌سازی اقتصادی است. در این کشورها شفافیت موجب شده که کسی جرات تخلف نداشته باشد و اگر کسی تخلف هم کند، با جزای سنگینی مواجه شود و مجبور به پاسخگویی در برابر افکار عمومی شود. در مقابل هر کشوری که ناموفق است، باید علت آن را در فقدان شفافیت و سالم نبودن اقتصاد جستجو کرد. در تعریف شفافیت اقتصادی آمده است که «قابلیت دسترسی به اطلاعات قابل اتکا و به موقع برای همه ذینفعان و پرهیز از مخفی کردن عامدانه اطلاعات» (عبدالله زاده و همکاران، ۱۳۹۶: ۷).

یکی از درآمدهای اقتصاد یک کشور که شفافیت در آن امری ضروری و مهم می‌باشد مالیات است که از اصلی‌ترین و مشروع‌ترین منابع تأمین اعتبار در یک اقتصاد سالم محسوب می‌شود. پرداخت مالیات بر عهده مؤدی است. مؤدی صاحب درآمد مشمول مالیات است. مؤدی مالک ارزش افزوده سرمایه‌ای است که به کار گرفته شده و درآمد ناشی از کارکرد سرمایه را تحصیل نموده است. و لذا وضع نوع مالیات و مأخذ مالیات و میزان مالیات، و نحوی محاسبه درآمد مشمول مالیات موضوع قانون مالیات‌های مستقیم است که قانون‌گذار و دولت مجری طرح و وزارت امور اقتصادی و دارایی متوالی وصول و ارسال آن به خزانه داری کل می‌باشد.

یکی از مهم‌ترین راه‌های کاهش تخلفات و جرائم اقتصادی به خصوص در زمینه مالیات، اجرای برنامه‌های مربوط به پیشگیری از جرم است. همچنان که برای تأمین سلامت جسمانی افراد، پیشگیری کردن از بیماری، از معالجه بهتر است، جهت حفظ مصالح اجتماعی نیز پیشگیری از وقوع تخلف، بهتر از مجازات متخلف است. پیش‌بینی مجازات برای ارتکاب جرائم مالیاتی، ضمن ایفای نقش بازدارنده و پیشگیرانه در وقوع جرائم مالیاتی، گام محکم و موثری در برقراری عدالت مالیاتی محسوب می‌شود. با توجه به نقش شفافیت اقتصادی و عوامل وابسته به آن و از آنجائی که پیش‌گیری از جرائم بخصوص جرائم مالیاتی اهمیت زیادی دارد در این تحقیق بر آن شدیم تا به بررسی جایگاه قوانین و مقررات جاری در امر پیشگیری از جرائم مالیاتی و شفافیت اقتصادی بپردازیم.

تعریف مالیات

مالیات واژه‌ای عربی و جمع مالیه است که در زبان فارسی به معانی مختلفی نظیر باج، خراج و ارتفاع به کار رفته است. با مراجعه به قوانین مالی و مالیاتی درمی‌یابیم که قانونگذار، تعریف مشخصی از مالیات ارائه نداده است، لیکن با تکیه بر نظرات حقوقدانان و اقتصاددانان می‌توان تعریفی از آن ارائه نمود. (لشکری، ۱۳۸۲: ۲۷)

اقتصاددانان و حقوقدانان هر یک از زاویه متفاوتی به تعریف مالیات پرداخته‌اند. برخی با در نظر داشتن جایگاه مؤدی مالیات را سهمی می‌دانند «که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هر یک از سکنه کشور موظف است که از ثروت و درآمد خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدرت و توانایی خود به دولت پرداخت نماید.» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۷: ۶۰۱) در همین راستا منتسکیو، عالم فرانسوی در کتاب معروف خود بنام روح القوانين، مالیات را عوایدی می‌داند که هر کس از دارایی خود به دولت پرداخت می‌کند تا بقیه دارائی او در امان باشد یا بتواند از بقیه دارائی‌اش به طرز مطبوعی برخوردار شود. (بخشی،

۱۳۸۹: ۱۳۲) برخی دیگر با توجه به نقش دولت، مالیات را مبلغی می‌دانند که «دولت بر اساس قانون از اشخاص و مؤسسات به‌منظور تقویت مالی حکومت و تأمین مخارج و هزینه‌های عمومی دریافت می‌کند.» (عرب مازار، ۱۳۷۶: ۷۴)

تعریف شفافیت

«شفافیت»^۱ کلمه‌ای عربی از ریشه «شفّ» (حیدری، ۱۴۲۳: ۳۸۸) و شفّ، خود به معنای نازک بودن، ظریف بودن، روشن بودن و زلال بودن است (آذرنوش، ۱۳۸۶: ۳۳۶) این واژه، مصدر اسمی شفاف بوده، شفاف در لغت به هر چیز لطیف و نازک گفته می‌شود که از پشت آن اشیای دیگر نمایان باشد؛ مانند بلور و شیشه (عمید، ۱۳۸۳: ۷۹۷) و جمع آن «شفوف» است. با توجه به همین تعبیر، شفافیت را میتوان به نازکی، درخشندگی و تابناکی تعبیر کرد. (معین، ۱۳۸۶: ۶۲۰)

در اصطلاح، استعمال شفافیت در مورد اطلاعات، داده‌ها، رویه‌ها و به معنای «آشکاربودن» و «در دسترس بودن» آنها برای بررسی و نظارت بر آنها می‌باشد این معنا در حوزه‌های گوناگون اجتماعی کارکرد دارد. (ساریخانی و اکرمی سراب، ۱۳۹۲: ۹۳)

تعریف جرم در لغت و اصطلاح

جرم در لغت به معنای گناه و عصیان می‌باشد و از نظر جرم‌شناسی نیز جرم به کلیه اعمال ضد اجتماعی یا تنشهایی که جامعه را دستخوش آسیب می‌کند خواه علت آن روانی باشد یا اجتماعی و یا ژنتیکی که حالت چنین فردی را جرم‌شناسان تحت عنوان حالت خطرناک توصیف می‌کنند اطلاق می‌شود. (رجبی اصل، ۱۳۹۳: ۱، ۶۵) حقوقدانان نیز تعاریف متعددی از جرم ارائه داده‌اند و «اکثر آنها معتقدند جرم فعل یا ترک فعلی است که از نظر خارجی به نظم، صلح و آرامش لطمه وارد می‌کند و قانون بدین دلیل با مجازات یا اقدامات تأمینی و تربیتی برای آن ضمانت اجرایی فراهم می‌کند.» (شامبیاتی، ۱۳۷۸: ۲۱۳)

تعریف پیشگیری از جرم

پیشگیری در لغت به معنی جلوی کسی یا کاری را گرفتن و نیز هر اقدامی که طبیب برای جلوگیری از بروز مرض انجام بدهد آمده است (عمید، ۱۳۷۹: ۳۵۷)

در جرم‌شناسی، پیشگیری عبارت است از: به جلوی تبهکاری رفتن با استفاده از فنون گوناگون مداخله به منظور ممانعت از وقوع بزهکاری. از نظر علمی می‌توان گفت: مراد از پیشگیری هر فعالیت سیاست‌جنایی است که غرض انحصاری یا غیر کلی آن تحدید حدود امکان پیشامد مجموعه اعمال جنایی از راه غیر ممکن الوقوع ساختن یا ساخت و دشوار کردن احتمال وقوع آنهاست بدون اینکه به تهدید به کیفر یا اجرای آن متوسل شوند. (شامبیاتی، ۱۳۷۸: ۷۵)

طبق بند ۵ اصل ۱۵۶ قانون اساسی یکی از وظایف قوه قضائیه «اقدام مناسب برای پیشگیری از وقوع جرم...» است.

ضرورت و اهداف وضع مالیات

هر دولتی با توجه به جهان‌بینی خود اهدافی را برای جامعه و حکومت تحت اختیار خود در نظر دارد و سعادت جامعه خود را در گرو تحقق آن اهداف می‌بیند. به عنوان مثال دولت رفاه می‌تواند هر گونه مالیات را به هر میزانی که بخواهد وضع نماید تا به این طریق به طور منصفانه در راه تأمین خدمات اجتماعی گام بردارد در صورتی که یک دولت اسلامی در این خصوص با محدودیت‌هایی مواجه است. از دید اندیشمندان مسلمان دستیابی به توسعه، تعادل و رفاه، از اهداف وضع مالیات به حساب نمی‌آیند و این سخن خود را مستدل به عدم تصریح صریح و ضمنی قرآن و روایات به چنین اهدافی می‌دانند. (جولید، ۱۳۸۹: ۷۴)

در قوانین کشور ما درآمدهای مالیاتی، به عنوان منبعی جهت تأمین هزینه‌های جاری کشور تعیین شده است. اهداف وضع مالیات و نیز موارد مصرف مالیات تا حدودی تحت تأثیر نظریات پذیرفته شده دولت قرار دارد بر این اساس چنانچه دولت وظیفه خود را صرفاً حفظ و پاسداری از مرزها و به عبارتی تأمین امنیت جامعه بداند بر این اساس مالیات‌های اخذ شده صرفاً در همین امور به مصرف خواهند رسید و چنانچه وظیفه خود را فراتر از این موارد یعنی تأمین رفاه برای افراد جامعه در نظر بگیرد موارد مصرف مالیات نیز به همین اندازه گسترده خواهد شد. بنابراین می‌توان گفت فلسفه وضع مالیات نسبت آشکاری با تئوری و نظریات دولت و میزان خدمات ارائه شده توسط آن دارد. در ادامه در این خصوص به بحث تفصیلی خواهیم پرداخت. (قانون برنامه پنجم جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵)

¹ Transparency

مالیات‌ها عموماً از یک هدف پیروی نمی‌کنند بلکه دربردارنده اهدافی چون اهداف درآمدی، توزیعی، تثبیتی و تخصیصی هستند. (بخشی، ۱۳۸۹، ۱۳۳ و ۱۳۶ و ۱۳۹) اهداف درآمدی بدین معنا است که مالیات‌ها به منظور ایجاد درآمد برای دولت و تأمین هزینه‌های آن تعیین می‌شوند و اهداف توزیعی به معنای اخذ بخشی از سود سرمایه‌داران درآمد به منظور حمایت از فقراء و افراد کم‌درآمد تعریف شده است. (دادگر، ۱۳۸۶: ۳۵۳-۳۶۱)

به نظر می‌رسد هدف توزیعی با توضیحی که در بالا ذکر آن رفت نه تنها تحقق عدالت مالیاتی را به همراه نخواهد داشت بلکه با غیرموجه خوانده شدن آن از سوی جامعه هدف، یعنی همان صاحبان درآمد موجبات فرار مالیاتی را فراهم خواهد آورد که این امر در نهایت موجب گسترش بی‌عدالتی خواهد شد. بر این اساس اینکه گفته می‌شود، مالیات از درآمد صاحبان سرمایه کسر و به اقشار آسیب‌پذیر پرداخت شود امری نادرست و ناشی از نگاه اشتباه و غلط به این مقوله است در حقیقت هدف توزیعی به معنای آن است که چنانچه هر گروه اقتصادی بهره بیشتری از اقتصاد جامعه می‌برد می‌بایست بخشی از آن را در جهت ارتقای سطح جامعه به عنوان مالیات پرداخت نمایند. وضع مالیات اهداف دیگری را هم دنبال می‌کند که یکی از آنها هدف‌گذاری تثبیتی است که معمولاً برای تثبیت نرخ تورم و یا کاهش آن، مدنظر قرار می‌گیرد. در صورت وجود تورم در جامعه، دولت می‌تواند با افزایش مالیات بر مصرف، تقاضای کل جامعه را کم کرده و باعث کاهش تورم گردد و یا در حالت رکود اقتصادی در جامعه، با کاهش مالیات بر مصرف، مردم را تشویق به خرید کالاها و خروج از رکود نماید. اگر چه مالیات ابزاری مفید جهت اعمال این سیاست به شمار می‌رود لیکن از یک نگاه، این هدف در ذات خود نوعی بی‌عدالتی را به همراه دارد چرا که اشخاصی ملزم به پرداخت آن هستند که در به وجود آوردن تورم نقشی ندارند. البته چنانچه معیاری جهت اندازه‌گیری میزان سود ناشی از وضعیت تورمی در دسترس باشد و میزان انتفاع اشخاص در نتیجه افزایش تورم مشخص باشد، می‌توان از آن مقدار سود، مالیات اخذ نمود (لشکری، ۱۳۸۲: ۳۱)

همچنین هدف تخصیصی از دیگر اهداف وضع مالیات می‌باشد که در نتیجه آن، دولت می‌تواند با وضع مالیات، مردم را نسبت به مصرف برخی کالاها ترغیب و تشویق نماید به عنوان مثال با افزایش مالیات بر مصرف کالاها یا بخش همچون سیگار، باعث کاستن از تولید و مصرف این نوع کالا شود. (دادگر، ۱۳۸۶: ۳۵۳-۳۶۱) هدف تخصیصی همچون هدف تثبیتی به دنبال مدیریت و کنترل مصرف کالا، می‌باشد و رویکردی انحصاری دارد. به نظر می‌رسد اعمال این سیاست و رویکرد بدان دلیل است که دولت‌ها وظایف خود در بخش‌های دیگر را به درستی انجام نمی‌دهند و درصدد هستند با توسل به این راهکارها آسیب‌های احتمالی را برطرف یا از شدت آن بکاهند که در نتیجه اعمال آن، مشکلاتی را برای اشخاص ایجاد می‌کنند.

در کل از میان اهداف یادشده، آنچه مستقیماً به بحث ما مرتبط می‌شود اهداف توزیعی است همچنین در باب ضرورت وضع مالیات نیز نظرات مختلفی مطرح است، اساساً اینکه وضع و اخذ مالیات‌ها با در نظر گرفتن چه رویکرد و ضرورتی صورت می‌گیرد، دقیقاً به حوزه عدالت مربوط می‌شود مثلاً در نظام اسلامی مالیات‌ها، آخرین راه‌حل محسوب می‌شوند و اندیشمندان مسلمان بر این نکته اتفاق نظر دارند که دولت صرفاً زمانی می‌تواند به وضع مالیات متوسل شود که هیچ گونه منابع دیگری برای کسب درآمد نداشته باشد و از طرف دیگر نیز وضع مالیات نباید از میزان کسری بودجه فراتر رود. با این توضیح اخذ مالیات بدون توجیه مالی خود نوعی بی‌عدالتی در حق شهروندان جامعه خواهد بود. (میر معزی، ۱۳۸۸: ۱۲۹)

هدف از جرایم مالیاتی

بازخوانی بحث از منظری جدید می‌تواند در انتخاب راهکار مناسب کمک شایانی نماید. پرسش اساسی آن است که هدف از جعل جرایم مخصوصاً جرایم مالیاتی چیست؟ بی تردید افزایش کارایی مالیاتی مهمترین هدف جعل جرایم است. بر اساس مطالعات انجام شده معیارهای مختلفی در افزایش کارایی مالیاتی مؤثرند که مهمترین آنها کاهش فرار مالیاتی است. اینک باید بررسی شود که آیا جرایم مالی در نیل به این هدف مؤثر بوده است؟ به عبارت دیگر آیا با در نظر گرفتن جرایم مالی، توانستیم به کارایی الزم که همان اجتناب و جلوگیری از معوقات مالی است، برسیم؟ واقعیت این است که برای پاسخ صحیح به این پرسش، توجه به جامعه هدف در مالیات و جرایم مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در برخی مباحث مانند تسهیلات بانکی، جامعه هدف شامل مجموعه‌ای از افراد با درآمدهای متفاوت و دهک‌های مختلف است که ممکن است بدهی تسهیلات خود را پرداخت ننمایند. در چنین مواردی فارغ از مشروعیت فقهی یا عدم آن، ممکن است جرایم مالی اثرگذاری بیشتری نسبت به جرایم غیرمالی (مانند ممنوع خروج، حبس، حذف معافیت‌ها و ...) داشته باشد. البته تأثیر این نوع جرم‌ها در تسهیلات خرد و کلان متفاوت است؛ در تسهیلات کلان که اعتبار بازاری بسیار مهم و هزینه فرصت‌ها، بسیار بالاست، جرایم غیرمالی می‌تواند مؤثرتر باشد. اما جامعه هدف در جرایم مالیاتی، غالباً بنگاه‌ها و صاحبان مشاغل و عموماً دهک‌های بالای درآمدی می‌باشند. چرا که کارکنان و صاحبان مشاغل کوچک در دسترس بوده و از حقوق آنها مالیات کسر می‌گردد و بلاطع فرار و اجتناب مالیاتی در آن به حداقل می‌رسد. اما در بنگاه‌ها و صاحبان مشاغل، انگیزه فرار مالیاتی بالاست و از این رو غالباً جرایم مالیاتی برای این گروه، هدف

گذاری میشود. با توجه به این امر، نویسندگان مقاله معتقدند جرایم غیرمالی به مراتب اثرگذاری بیشتری نسبت به جرایم مالی دارند و نظام مالیاتی را در نیل به هدف اجتناب و کاهش فرار و همچنین افزایش درآمد مالیاتی کمک بیشتری خواهد نمود. به بیان دیگر جرایم مالی برای صاحبان مشاغل و بنگاههای پردرآمد، نه تنها نمی تواند انگیزه های فرار و اجتناب را کاهش دهد، بلکه با توجه به قضیه احتمالات ممکن است با هزینه- فایده نمودن و استخدام کارشناسان خبره، راههای فرار جدیدی را ابداع نمایند. اما جرایم غیرمالی (مانند حبس، ممنوع الخروج شدن، لغو امتیازات، قرار گرفتن در لیست سیاه و ...) می تواند به عنوان اهرم بازدارنده بسیار مهمی عمل کند. چون هزینه فرصت و اعتبار بازاری این گروه بسیار بال و تاثیرگذار است که بسیاری از افراد این گروه حاضر نیستند آن را با هیچ مبلغی معاوضه کنند. همین بیان کافی است که نشان دهد تبدیل جرایم غیرمالی به مالی به لحاظ کارایی به هیچ عنوان صحیح نیست (حبیبیان نقیبی؛ کفشگر جلودار، ۱۳۹۴: ۱۰).

اصل شفافیت در پیشگیری از جرائم مالیاتی

اصل شفافیت در مرحله قانون گذاری به معنای شفافیت در قوانین و احکام مالیاتی است. بر اساس این اصل موادی که در ارتباط با مالیات برای اشخاص حق و تکلیف ایجاد می نماید، می بایست ترجیحاً در یک سند قانونی و احکام آن به صورت کاملاً شفاف و روشن و به دور از ابهام ارائه گردد تا اشخاص به راحتی و بدون کمترین سردرگمی به حقوق و تکالیف خود آشنا شوند. (همان، ۹۵)

نظام مالیاتی می بایست مبتنی بر شفافیت و تدوین قوانین صحیح و آسان باشد. شناسایی دقیق مؤدیان مالیاتی منوط به تصریح و شفافیت قانون دارد.

عدالت حکم می نماید زمانی می توان اشخاص را مأمور به انجام وظایف و تکالیف نمود که قبل از آن به نحو مقتضی و به صورت صحیح و شفاف، او را نسبت به آن تکالیف مطلع نمود.

یک قانون مالیاتی زمانی از شفافیت برخوردار خواهد بود که امکان درک دلیل وجودی قانون را به آسانی برای مخاطبان خود به ویژه مؤدیان مالیاتی، مجریان قوانین مالیاتی، حسابداران و حسابرسان مالیاتی، دادرسان، وکلا، کارشناسان و مشاوران مالیاتی فراهم سازد. یکی از روش های دستیابی به یک قانون مالیاتی شفاف، بیان اهداف اصلی در مواد قانونی است. بسیاری از معافیت ها، بخشودگی ها و جرایم بدون ذکر هدف اعطای آن ها در قانون جا گرفته است که عدم شفافیت در قوانین را در پی دارد. (پرادل، ۱۳۸۵: ۲۹۸ و ۲۹۹)

به نظر می رسد به طور کامل نمی توان مدعی شد که این اصل در نظام مالیات سستانی ما مغفول مانده است لیکن وجود احکام قانونی در خصوص مالیات در قوانین پراکنده خود موجب سردرگمی اشخاص می شود، که این سردرگمی به ناعدالتی نیز خواهد انجامید. چرا که قوانین پیچیده قابل درک و فهم برای عموم مردم نبوده و از طرفی زمینه تفسیرهای سلیقه ای و غلط برای سوء استفاده کنندگان را فراهم می کند. اغلب مقررات مالیاتی از آن جا که دارای ابهاماتی هستند، امکان تفسیر آن ها توسط ماموران مالیاتی بیشتر می شود که ممکن است به تبع حقوق مؤدیان بینجامد.

عدم شفافیت و نبود بانک داده

از آثار منفی اعطای معافیت های مالیاتی عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان مالیاتی مشمول معافیت است. در حال اطلاعات جامع و فراگیری درخصوص میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات وجود ندارد. معافیت مالیاتی باید بر اساس صورتبندی اندازه فعالیت اقتصادی و میزان درآمد مشمول مالیات یا معافیت مالیاتی و سپس محاسبه مالیات با توجه به قانون باشد. مطابق آمارهای رسمی، در کشور ما بین ۱۴ تا ۳۰ هزار میلیارد تومان فرار مالیاتی با توجه به اقتصاد زیرزمینی، قاچاق و عدم شفافیت وجود دارد. شفافیت مالیات در مورد ارائه جزئیات فنی اعداد و عملکرد نیست. بلکه نیاز به نگاه گسترده به استراتژی و مکانیسم های عملکردی مالیاتی، تأثیر اجتماعی مالیات و تمرکز بیشتر بر وضوح دارد. قدم های آهسته اما خوبی در این خصوص برداشته شده است. تسریع در این امر نیازمند توجه بیشتر به اثربخشی سیستم های مالیاتی با توجه به میزان تأثیرگذاری منصفانه و مشخص آن است. افزایش درآمد مالیاتی و جلوگیری از ممانعت از فرار مالیاتی متأثر از سیاست های نوآورانه مالیاتی است که بخش عمده آن به کارگیری سیاست های دیجیتالی است. در همین خصوص برآورد آژانس بین المللی تأمین مالی توسعه از هفت اقتصاد عمده در حال توسعه و در حال ظهور نشان میدهد که تنها دیجیتالی کردن پرداختها می تواند منجر به صرفه جویی مستقیم بین ۰/۸ و ۱/۱ درصد تولید ناخالص داخلی سالانه و حدود ۰/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی برای دولت است دیجیتالی کردن فرایند کار موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می شود. دور زدن مأمور وصول همیشه با رشوه همراه نیست. بخش عمدهای از فساد در جریان وصول مالیات ناشی از عدم شفافیت است. برای مثال همیشه مواردی که در یک کارخانه حوزه ساخت در دفتر حسابداری ثبت میشود، عین واقعیت نیست. فرایند فنی که در کارخانه تولیدی در حال وقوع است متفاوت از ثبت در دفاتر حسابداری است. در همین خصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم با هدف

شفاف شدن اطلاعات مالی برای سازمان مالیاتی در راستای شفافیت اطلاعات اقتصادی مقرر کرده است نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی استقرار یابد. واژه یکپارچگی اشاره به آن دارد که دستگاههای مختلف اقتصادی باید اطلاعاتشان را به این سامانه هوشمند ارائه دهند. معمولاً شفافیت با معنی دسترسی به اطلاعات خلط میشود اما در اینجا شفافیت متفاوت از دسترسی عمومی به اطلاعات است. باید توجه داشت معنی شفافیت اطلاعات (اقتصادی) با افشای اطلاعات اقتصادی متفاوت است. شفافیت اطلاعات اقتصادی اشاره به دسترسی دولت به دارایی و اموال افراد جامعه در تسهیل وصول مالیات به عنوان ابزار کاهش فساد دارد. دسترسی به اطلاعات نوعی مکانیسم نظارتی برای دولت نسبت به موقعیت افراد جامعه است که در صورت لزوم بتواند از آن استفاده کند.

پیشگیری از جرائم مالیاتی با لایحه شفافیت اقتصادی

هدف لایحه شفافیت اقتصادی که پیش‌نویس آن جهت طی مراحل قانونی به دولت تقدیم شده، آن است که یکی از عرصه‌های مهم امور عمومی یعنی عرصه اقتصاد را شفاف کند. در بخش نخست این پیش‌نویس، شفافیت سازمانی و هویتی بنگاه‌های اقتصادی مورد توجه واقع شده و بنگاه‌های اقتصادی دولتی و عمومی غیردولتی ملزم شده‌اند متناسب با ماهیت حقوقی، موضوع و نام خود فعالیت کنند. بر این اساس، مؤسساتی که مأموریت فعالیت اقتصادی ندارند، مؤسساتی که خارج از اهداف و موضوع خود فعالیت اقتصادی می‌کنند و همچنین مؤسساتی که هویت حقوقی آنها روشن نیست ولی در حوزه اقتصادی فعالیت می‌کنند باید ضمن بررسی ماهیت حقوقی، اهداف و موضوع فعالیت خود، شفاف سازی لازم را برای پیشگیری از گمراه شدن مردم و مراجع نظارتی صورت دهند. علاوه بر این شفاف‌سازی فعالیت بنگاه‌های عمومی که بطور کلی و جزئی از شمول قوانین و مقررات عمومی از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون مدیریت خدمات کشوری مستثنی هستند شفاف‌سازی روابط مؤسسات و بنگاه‌های اقتصادی بویژه نحوه ارتباط آنها با نهادهای تصمیم‌گیر جمعی در سطح وزارت، بین‌وزارتی، بین‌قوه‌ای یا فراقوه‌ای؛ شفاف‌سازی نظام صدور مجوزهای فعالیت اقتصادی؛ شفاف‌سازی شرکت‌های تابعه و وابسته مؤسسات عمومی؛ مقابله با سوء استفاده از شرکت‌های موهوم و غیرواقعی؛ شفافیت قراردادهای مربوط به معاملات متوسط و بزرگ که از سوی مؤسسات عمومی یا زیرمجموعه‌های آنها منعقد می‌شود؛ شفافیت بودجه‌ای، مالیاتی و حقوق و دستمزد از جمله موضوعاتی هستند که در این پیش‌نویس مورد توجه قرار گرفته‌اند. گفتنی است که با توجه به پیش‌بینی احکام ناظر بر شفافیت در امور حقوق و مزایای مدیران مؤسسات عمومی (موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه، مصوب ۱۳۹۵)، احکام ناظر بر شفافیت در امور بانکی، بورس و برخی دیگر از امور اقتصادی در قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ و قانون برنامه ششم توسعه مصوب ۱۳۹۵، همچنین، با توجه به پیش‌بینی احکام ناظر بر شفافیت در حوزه تعارض منافع در پیش‌نویس «لایحه مدیریت تعارض منافع» که رسماً در فرایند تصویب قرار گرفته است، در این پیش‌نویس، از تکرار احکام، قوانین و لوایح مذکور اجتناب شده و تنها به خلأهای موجود در حوزه شفافیت اقتصادی توجه شده است. (همان، ۵)

بخش دوم این پیش‌نویس، به موضوع حمایت از افشاگران مفاسد اقتصادی پرداخته و همانند بسیاری از کشورهای پیشرو در مبارزه با فساد، مقرر شده است که چنانچه شخصی وقوع یک فساد یا جرم یا تخلف اقتصادی نظیر اختلاس یا ارتشا را به مراجع قانونی ذی‌ربط اعم از قضایی و اداری گزارش دهد ضمن برخورداری از حمایت قضایی و انتظامی در برابر هرگونه اقدام تنبیهی یا تلافی‌جویانه خاطیان، در صورت اثبات صحت گزارش درصد قابل توجهی از میزان مالی که به دولت بازگردانده شده، حداکثر ظرف ۶ ماه از تاریخ بازگشت مال به دولت، به عنوان پاداش به وی پرداخت شود. (جنیدی، ۱۳۹۶: ۳)

جایگاه اصل شفافیت در پیشگیری از جرائم مالیاتی

اصل شفافیت در جریان دادرسی مستلزم نظارت طرفین اختلاف بویژه مؤدیان نسبت به روند صدور رأی و نیز آشکار بودن احکام صادره برای عموم می‌باشد. بر این اساس دو نوع تضمین اساسی جهت رعایت اصل شفافیت قابل اشاره است که عبارتند از اصل علنی بودن رسیدگی و ارائه استدلال و استنادات قانونی برای تصمیمات و آراء.

اطلاع از روند پرونده و حصول اطمینان نسبت به صحت آرای صادره، از حقوق مؤدی در حین و پس از رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است. از اقتضائات این حق، می‌توان به امکان دسترسی مؤدی به تمامی مستندات و گزارشات میزان مالیاتی که مبنای تشخیص علی‌الرأس قرار گرفته است و نیز تحقیقات و آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اشاره کرد.

این نظارت زمانی به دست می‌آید که دلایل، مستندات، مأخذ مورد محاسبات مالیات که مبنای صدور حکم قرار گرفته‌اند در متن رأی ذکر شود. ماده (۲۴۸) قانون، در این خصوص مقرر نموده است "رأی هیأت حل اختلافات مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل

نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود."

همچنین ماده (۲۴۹)، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را مکلف به درج مأخذ مورد محاسبات مالیات در متن رأی نموده است. بدیهی است این موضوع موجب اطمینان طرفین اختلاف نسبت به مراجع حل اختلاف مالیاتی خواهد شد و علاوه بر آن این امکان را فراهم خواهد آورد تا در صورتی که در محاسبه اشتباهی صورت گرفته باشند، ضمن رسیدگی به موضوع نسبت به اصلاح رأی اقدام شود.

ماده (۱۳۱) قانون آیین دادرسی کیفری، بند (۱۲) ماده واحده قانون، احترام به آزادی‌های مشروع و حفظ حقوق شهروندی را مورد اشاره قرار داده است و مقرر داشته متهم حق دارد اوراق صورت‌مجلس تحقیقات خود را بخواند و اگر پاسخ‌های او با تغییر و تحریف در آن قید شده از امضاء آن خودداری کند، همچنین متهم می‌تواند در صورت تمایل پاسخ پرسش‌ها را شخصاً بنویسد. چنین حقی برای مؤدی در جریان رسیدگی‌های مالیاتی مورد تأکید قرار نگرفته است. شاید این موضوع بدان علت باشد که مراجع تجدیدنظر در این رسیدگی‌ها متعدد است و مؤدی در هر مرحله از رسیدگی که نسبت به حکم مراجع اعتراض داشته باشد در مراجع تجدیدنظر امکان دفاع خواهد داشت.

یکی از تضمینات قانونی موجود در قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص چگونگی آراء و احکام صادره، مندرجات ماده (۲۴۰) قانون و تبصره آن است که حضور نماینده امور مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف را به منظور اقامه دلیل و ارائه توضیحات درباره برگ تشخیص صادره ضروری می‌داند. این موضوع به دنبال آن است تا از اتخاذ تصمیمات غیر مستند و بی‌دلیل جلوگیری به عمل آید. به عبارتی ممیزان، مأموران تشخیص و کلیه کسانی که در حوزه نظام مالیاتی دارای وظیفه هستند، اقدامات خود را در معرض نگاه نقادانه اعضای هیأت‌ها و مؤدیان مالیاتی خواهند دید. بر این اساس سعی خواهند نمود تا به صورتی شفاف هر آنچه را که قانون به آن اذعان دارد مورد رعایت قرار دهند. (قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۲۴۰)

اصل قانونی بودن جرایم و مجازات‌ها

«یکی از مهمترین اصول حقوق کیفری، که منتج از اصل برائت بوده و همانند اصل برائت ضامن حراست از حقوق و آزادی‌های اساسی فردی شهروندان جامعه است، اصل قانونی بودن جرایم و مجازات‌ها می‌باشد.» (هاشمی، ۱۳۸۴: ۳۱۰)

«این اصل مترقی با حاکمیت مکتب کلاسیک و انقلاب کبیر فرانسه در حقوق جزای عرفی استقرار یافته است.» در دین مبین اسلام نیز فقهای عظام این اصل را تحت قاعده قبح عقاب بلا بیان مورد قبول قرار داده‌اند. قاعده مذکور از قواعد مسلم نزد فقها و اصولیون به شمار می‌رود و هیچ تردیدی در آن نیست. (محقق داماد، ۱۳۸۷: ۹۰)

بر اساس اصل مذکور که به عنوان یکی از مقتضیات اساسی امنیت قضایی و عدالت کیفری در نظام حقوق بین‌الملل و نظام حقوق داخلی مورد استقبال قرار گرفته است و فرایند اتهام تا اجرای مجازات را در بر می‌گیرد، هیچ شخصی را نمی‌توان متهم به جرم یا مجازاتی نمود مگر اینکه این امر در قانون پیش‌بینی شده باشد. «عدالت و رعایت حقوق و آزادی‌های فردی را می‌توان مهمترین مبنای اصل قانونی بودن جرایم و مجازات‌ها دانست.» (بکاریا، ۱۳۷۶: ۳۴)

مبنای قانونی اصل مزبور در حوزه عدالت کیفری مالیاتی را می‌توان ماده (۲) قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، دانست که بر اساس آن چنین برداشت می‌شود، هر رفتار مؤدی مالیاتی اعم از فعل یا ترک فعل که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است جرم یا بزه مالیاتی محسوب می‌شود. (قانون مجازات اسلامی، ماده ۲)

علی‌رغم این پیش‌بینی متأسفانه در قانون مالیات‌های مستقیم هیچ ماده و تبصره‌ای به اصول بدیهی و مسلم حقوقی از جمله اصل برائت و اصل قانونی بودن جرم و مجازات اشاره نکرده است که قانون مزبور از این منظر محل تأمل می‌باشد. البته عدم تصریح این اصول در قانون مالیات‌های مستقیم، مانع از بکارگیری و التزام به آن در محاکم و هیأت‌های رسیدگی به تخلفات مالیاتی نمی‌شود، زیرا با توجه به صراحت اصل مزبور در قانون اساسی و با لحاظ برتری قانون اساسی نسبت به کلیه قوانین عادی من جمله قانون مالیات‌های مستقیم بدون تردید این اصل باید نصب العین دادگاه‌های قضایی و دادگاه‌های اختصاصی مالیاتی قرار گیرد. (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصل سی و هفتم)

عنایت به مقوله عدالت کیفری مستلزم آن است که قانون‌گذار مالیاتی، تعریف روشنی از بزه مالیاتی داشته باشد. همانطور که از قوانین مالیاتی ما برمی‌آید نه تنها به تعریف آن اقدام نشده بلکه هیچ گونه تمایزی میان مفاهیمی همچون تخلف و تقلب و نیز ذکر دقیق مصادیق آن صورت نگرفته است. لازم است در قانون مالیات‌های مستقیم، مصادیق فرار و اجتناب مالیاتی دقیقاً مشخص شود و جرایم هر یک به‌طور مشخص بیان گردد.

اصل تناسب جرم و مجازات

اصل تناسب جرایم و مجازات‌ها که در همه نظام‌های حقوق کیفری پذیرفته شده است، از ملزومات اولیه انصاف و عدالت است. در واقع رعایت تناسب میان جرم و مجازات از جمله مفاهیم مطرح شده در باب عدالت کیفری است که نظر به گستره وسیع نظام حقوق کیفری که حتی ترافعات و اختلافات موجود در نظام مالیات‌ستانی را نیز شامل می‌شود می‌توان چنین بیان کرد که اصل تناسب مجازات‌ها و جریمه‌های مالیاتی با تخلفات و جرایم ارتکاب یافته مؤدیان مالیاتی، یکی از مؤلفه‌های عدالت کیفری مالیاتی است. با استناد بر این اصل لازم است میان بزه ارتكابی و مجازات و جریمه‌ها تناسب منطقی وجود داشته باشد. (حبیب زاده، ۱۳۹۱، ۶۰۱)

گفتنی است که «اصل تناسب یکی از اصول چند جانبه می‌باشد که هم در مرحله قانونگذاری و هم مرحله قضایی بدان استناد شده است که تحت عناوین تناسب قانونی و قضایی مورد استفاده قرار می‌گیرد.» بنابراین باید توجه داشت که این دو مفهوم از یکدیگر مجزا بوده و مفاهیم خاص خود را شامل می‌شود. (رحمدل، ۱۳۸۹: ۱۳۳)

لازم به ذکر است مقصود ما از بزه در این بند، هر نوع تخلف و بزه‌ای است که در حوزه مالیاتی به وقوع می‌پیوندد و نیز مقصود از مجازات هر گونه مجازاتی اعم از مالی و غیر مالی است که بر مؤدیان یا مأموران متخلف و بزه‌کار مالیاتی اعمال می‌شود.

در بیان دلیل وجودی اصل تناسب بزه و مجازات چنین گفته شده که این اصل تضمین می‌کند تا محدودیت‌های قانونی بر حقوق اساسی فردی بیش از حد صورت نگیرد. بنابراین محدودیت اعمال شده هرگز نباید بیش از حد ضرورت و با توجه به هدفی که آن را اقتضاء کرده است، باشد و نباید چنان گسترش یابد که تهدیدی برای سایر اصول اقتصادی به حساب آید (هداوند، ۱۳۹۱: ۵۱۳)

در یک تقسیم‌بندی تناسب بزه با مجازات به دو نوع تناسب اصلی و ترتیبی تفکیک می‌شود که تناسب اصلی ناظر به حفظ تناسب معقول میان سطوح کلی مجازات‌ها و بزه‌ها است که اشاره به اعمال مجازات ثابت برای هر جرم با توجه به شدت و ضعف آن دارد، و تناسب ترتیبی که در آن مجازات هر جرم با ملاحظه سایر جرایم تعیین می‌شود. اولی به رعایت تناسب مجازات‌ها در کل نظام کیفری معطوف است و دومی به رعایت تناسب مجازات جرایم با یکدیگر توجه دارد. (حبیب زاده، ۱۳۹۱: ۶۰۵)

وضع مجازات و ضمانت اجرایی که به صورت هر می انجام می‌گیرد، مربوط است به نوع اول تناسب، یعنی تناسب اصلی. به این معنی که قانون‌گذار برای انواع تخلفات و جرایم مالیاتی چندین مرحله را در نظر گرفته و در هر مرحله، متناسب با تکرار جرم و افزایش میزان تأثیرات فعل ارتكابی، اقدام به تشدید مجازات به نسبت جرم ارتكابی می‌نماید. مزیت این شکل از ضمانت اجرا، امکان متناسب ساختن مجازات در هر مرحله از فعالیت بزه‌کارانه و از طریق افزایش کارایی ضمانت اجراست. (روستایی، ۱۳۸۸: ۱۸)

یکی از نکات مهم در بحث عدالت کیفری بویژه در بحث تناسب جرم و مجازات، توجه به اهدافی است که قانون‌گذار از وضع مجازات در نظر دارد. در بحث عدالت کیفری مالیاتی مهمترین هدف قانون‌گذار نه انتقام و سرزنش از مؤدی که پیشگیری و بازدارندگی از ارتكاب اعمال متقلبانه‌ای است که به منظور فرار مالیاتی روی می‌دهد. در این صورت عدالت کیفری اقتضاء دارد تا مجازات‌های مالیاتی غیر ثابتی تعیین شود تا حسب موضوع و با توجه به شرایط مؤدی مالیاتی بزه‌کار اعمال شود. این موضوع از آن‌جا ناشی می‌شود که میزان تمکین و اطاعت‌پذیری هر شخص با شخص دیگر متفاوت است و بر این اساس لازم است تا میزان جرایمی که آنان را به تمکین مالیاتی و می‌دارد نیز متفاوت باشد. بنابراین در مقام تعیین سیاست کیفری مالیاتی باید برای هر نوع مجازات، سطوح متعددی را تعیین نمود تا در مقام قضایی با ملاحظه بزه، تعدد آن، شرایط وقوع بزه و شخصیت مؤدی بزه‌کار، مناسب‌ترین سطح مجازات که هدف قانون‌گذار را محقق می‌کند را اعمال نماید. (حبیب زاده، ۱۳۹۱: ۶۰۲)

تناسب جرم با مجازات از یک بعد دیگر قابل بررسی است و آن اینکه مجازات‌های باید بر اساس شرایط و ویژگی‌های بزه‌کار اعمال شود. این موضوع در نظام مالیات‌ستانی از آن‌رو قابل اهمیت است که فاکتورهای بسیاری در انجام رفتار متقلبانه و یا عدم انجام تکالیف قانونی از سوی مؤدیان مؤثر است. در واقع اعمال و اجرای مجازاتی متناسب با شخصیت و ویژگی‌های جسمی، روانی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی فرد بزه‌کار که به اعتبار ماهیت فعل ارتكابی یا ترک آن فعل از طرف مقنن پیش‌بینی شده و از سوی قوای قضائیه و مجریه به منصف ظهور رسیده و ممکن است حسب مورد منجر به تشدید، تخفیف یا تعلیق و ... مجازات شود. (توحیدی فرد، ۱۳۷۹: ۶۳)

بنا بر مراتب فوق و بر اساس اصل تناسب بزه و مجازات، در مرحله تقنینی مالیات‌ها و نیز مرحله قضایی، می‌بایست دقت لازم صورت گیرد تا تمامی مجازات‌های مالی و غیر مالی که برای مؤدیان منظور شده است متناسب با بزه و تخلفی باشد که مرتکب شده‌اند. ما در بخش بعد بررسی خواهیم کرد کدام یک از جرایم مالی و غیر مالی با اصل تناسب سازگاری ندارند.

عدم تسلیم اظهارنامه و کتمان درآمد

مؤدیان موضوع فصل مالیات بر درآمد مشاغل، به موجب ماده (۱۰۰) قانون، مکلفاند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند.

مطابق ماده (۱۹۳) قانون، نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات برای هر یک از موارد مذکور خواهند بود و در مورد رد دفتر نیز، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قرار خواهند گرفت. این ماده اشاره به مواردی دارد که اگرچه اظهارنامه از سوی مؤدی تسلیم شده است لیکن اقلام ترازنامه یا حساب سود و زیان در آن درج نشده است. چرا که تبصره (۴) ماده (۱۰۰) قانون، اظهارنامه را حاوی ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه یا خلاصه وضعیت درآمد و هزینه می‌داند. (قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۹۳)

بر اساس این ماده، عدم پرداخت مالیات به صورت کلی مدنظر است و این ماده بیان می‌کند که چنانچه مؤدی نسبت به تسلیم اظهارنامه در هیچ موعدی اقدام نکند، مشمول مجازات و جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات متعلق قرار خواهد گرفت. البته لازم به ذکر است که علاوه بر اعمال این جریمه، مالیات این شخص به موجب ماده (۹۷) قانون، به صورت علی‌الرأس تشخیص داده خواهد شد. لیکن بخشی از ماده (۱۹۲) قانون و تبصره آن به عدم تسلیم به موقع اظهارنامه اشاره دارد به نحوی که طبق این ماده، مؤدیان بواسطه عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مقرری که ملزم به تسلیم اظهارنامه هستند، مشمول پرداخت جریمه‌ای به میزان (۱۰٪) درصد مالیات متعلق قرار گرفته‌اند. چنانچه از این ماده قابل فهم است قانون‌گذار نسبت به تسلیم اظهارنامه حساسیت ویژه‌ای را منظور داشته است به قدری که میزان جریمه و مجازات این تخلف را چندین برابر عدم تسلیم مالیات در سررسیدهای مقرر تعیین نموده است. (قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۹۲)

مطابق تبصره ماده مزبور نوع دیگری از تخلف وجود دارد که شامل عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی، عدم تسلیم اظهارنامه توسط مشمولان بند (الف) و (ب) ماده (۹۵) این قانون، و نیز مؤدیانی که در اظهارنامه تنظیمی با عدم درج تمام یا بخشی از درآمد خود آن‌را کتمان و یا هزینه‌های غیر واقعی را درج نموده‌اند، می‌باشد که موجب تعلق جریمه‌ای معادل چهل درصد (۴۰٪) مالیات متعلق می‌گردد که مشمول بخشودگی نیز قرار نمی‌گیرد. (قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۱۰)

چنانچه ملاحظه می‌شود، تسلیم دیر هنگام اظهارنامه، مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات متعلقه و در صورت عدم تسلیم آن، این جریمه تا میزان ۴۰ درصد مالیات متعلقه افزایش می‌یابد که به نظر میزان مناسبی به حساب می‌آید چرا که علاوه بر جنبه بازدارندگی، خسارت ایجاد شده را به خوبی پوشش می‌دهد و به جهت نوع تخلفات صورت گرفته در تناسب منطقی قرار دارند.

با عنایت به تبصره ماده مزبور، نکته‌ای که در باب عدالت کیفری مالیاتی حائز اهمیت است توجه به این مطلب است که به نظر یکسان قرار دادن مجازات و جریمه ۴۰ درصدی مالیات متعلق، برای اشخاصی که با وجود تکلیف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل و درآمد و هزینه، نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نکرده‌اند، و اشخاصی که اقدام به کتمان درآمد نموده‌اند، مناسب و عادلانه نباشد. چرا که در مورد دوم، یقیناً عنصر مادی و معنوی جرم وجود دارد لیکن در مورد اول احتمال آن نیز هست که انجام این فعل بدون قصد و اراده و سوء نیت همراه بوده باشد. بر این اساس لازم است حالات مختلف وقوع این تخلف تفکیک شود و پس از آن مجازات متناسب وضع شود.

لازم است در خصوص عدم تسلیم به موقع اظهارنامه به این نکته توجه شود که تأخیر در ارائه و تسلیم اظهارنامه از یک روز تا ۵ سال متغیر خواهد بود، بنابراین مناسب است جریمه مزبور نیز دارای ضرایب متغیری باشد تا از آن طریق اشخاصی که بر حسب میزان تأخیر، وضعیت غیر یکسانی را پیدا کرده‌اند به صورت نابرابر نیز مشمول مجازات و جریمه قرار گیرند و با افزایش مدت تأخیر، مجازات‌ها نیز به صورت پله‌ای و تصاعدی افزایش یابد، این موضوع منطبق با مفهوم عدالت است که تصریح دارد که با افرادی که در وضعیت نامساوی قرار دارند، به صورت نابرابر نیز رفتار شود. این نکته در خصوص عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و نیز مؤدیانی که ملزم به نگهداری دفاتر روزنامه و کل و درآمد و هزینه هستند، نیز جاری است و باید مدنظر قرار گیرد.

برخی جریمه مندرج در ماده (۱۹۲) قانون را، از نوع مجازات اداری دانسته‌اند، که این مطلب صحیح نمی‌باشد، چنانچه گفته شد هر نوع فعل یا ترک فعل مالیاتی که با نیت انتفاع و کسب سود همراه باشد و مورد تأکید قانون نیز بوده باشد، عنوان مجرمانه خواهد یافت و مجازات آن از نوع مجازات کیفری خواهد بود. بنابراین مجازات تعیین شده برای عدم تسلیم اظهارنامه از نوع کیفری بوده که در اصل جایگزین مجازات سالب حق و آزادی قرار گرفته است. (راهپیم، ۱۳۹۱: ۱۳۹)

کتمان درآمد یا یا ابراز هزینه‌های غیر واقعی و غیر قابل قبول توسط مؤدیان، از جمله اقداماتی است که مقدمه فرار یا گریز مالیاتی می‌باشد. نظر به اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم که مراحل تصویب آن در مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان در حال پیگیری

است، اقداماتی همچون استفاده از کارت بازرگانی اشخاص غیر و جعل فاکتور و اسناد مالی، به عنوان جرم مالیاتی شناسایی شده‌اند. این قبیل اقدامات نشانگر وجود قصد و اراده مؤدی در کسب منفعت مادی از بابت عدم پرداخت مالیات می‌باشد. بر این اساس لازم است تا مجازات اقداماتی که مقدمه فرار بوده یا مسیر فرار و گریز را هموار می‌سازد را که در قانون فعلی از نوع مجازات مالی در نظر گرفته شده است به عنوان مجازات کیفری بدانیم و شایسته بود انواع دیگر مجازات کیفری از قبیل مجازات‌های سالب حق و آزادی برای این بزه تعیین می‌شد.

نتیجه گیری

مالیات یک هزینه اجتماعی است که هر شهروند در قبال بهره مندی از خدمات اجتماعی، اقتصادی و امنیتی ملزم به پرداخت آن است. دولت مالیات را از مردم دریافت می‌کند تا به نمایندگی از آنان، به منظور بهبود شرایط زندگی، افزایش امنیت و رفاه عمومی و ارتقای سطح بهداشت جامعه هزینه نموده و عدالت اجتماعی و اقتصادی را برپا و شکاف طبقاتی را کاهش دهد. یکی از بزرگترین اهرم‌های بازدارنده در امر پیشگیری از جرائم مالیاتی و شفافیت اقتصادی جایگاه قوانین و مقررات می‌باشد از آنجائیکه مراحل گوناگون نظام مالیات ستانی از مرحله سیاست گذاری و تقنین تا وصول مالیات و حتی حل و فصل اختلافات مالیاتی می‌بایست مبتنی بر اصول عدالت باشد. بازشناسی اصول عدالت مالیاتی در هر یک از این مراحل و سنجش آن در قانون مالیات‌های مستقیم مورد نظر است یکی از نکات مهم در بحث عدالت کیفری بویژه در بحث تناسب جرم و مجازات، توجه به اهدافی است که قانون گذار از وضع مجازات در نظر دارد. در بحث عدالت کیفری مالیاتی مهمترین هدف قانون گذار نه انتقام و سرزنش از مؤدی که پیشگیری و بازدارندگی از ارتکاب اعمال متقلبانه ای است که به منظور فرار مالیاتی روی می‌دهد. در این صورت عدالت کیفری اقتضاء دارد تا مجازات‌های مالیاتی غیر ثابتی تعیین شود تا حسب موضوع و با توجه به شرایط مؤدی مالیاتی بزه-کار اعمال شود. این موضوع از آن جا ناشی می‌شود که میزان تمکین و اطاعت پذیری هر شخص با شخص دیگر متفاوت است و بر این اساس لازم است تا میزان جرایمی که آنان را به تمکین مالیاتی وا می‌دارد نیز متفاوت باشد. بنابراین در مقام تعیین سیاست کیفری مالیاتی باید برای هر نوع مجازات، سطوح متعددی را تعیین نمود تا در مقام قضایی با ملاحظه بزه، تعدد آن، شرایط وقوع بزه و شخصیت مؤدی بزه کار، مناسب ترین سطح مجازات که هدف قانون گذار را محقق می‌کند را اعمال نماید.

منابع و مراجع

- [۱] آذرنوش، آذرتاش. (۱۳۷۹). فرهنگ معاصر (عربی - فارسی)، تهران، نشر نی.
- [۲] آقایی، اله محمد. (۱۳۷۹). بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول.
- [۳] امینی، محمد رضا. (۱۳۹۳). مجله حوزه اردیبهشت ماه ۱۳۶۴.
- [۴] امامی، محمد. (۱۳۸۷). حقوق مالیه عمومی، نشر میزان.
- [۵] ابوطالب، مهندس و تقوی، مهدی. (۱۳۶۹). مالیه عمومی، کتابخانه فروردین.
- [۶] بکاریا، سزار. (۱۳۷۶). رساله جرایم و مجازات ها، ترجمه محمد علی اردبیلی، تهران، چاپ سوم.
- [۷] بخشی، لطفعلی. (۱۳۸۹). آشنایی با مالیه عمومی، تهران، اقتصاد فردا.
- [۸] باباخانی پور، سعیده. (۱۳۷۶). بزهکاری و راه های برخورد با آن، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه تهران.
- [۹] پرادل، ژان، دانتی جوان، میشل. (۱۳۹۰). مبارزه کیفری با ثقل مالیاتی در حقوق فرانسه، برگردان: خالقی، علی، مجله پژوهش های حقوقی، شماره ۱۰، به نقل از طاهری تازی، میرمحسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، موسسه مطالعات و پژوهش-های حقوقی شهردانش.
- [۱۰] توحیدی فرد، محمد. (۱۳۷۹). بررسی موقعیت اصل فردی کردن مجازات ها در حقوق کیفری ایران، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- [۱۱] جنیدی، لعیا. (۱۳۹۶). پیشگیری از فساد با لایحه شفافیت اقتصادی، پایگاه اطلاع رسانی معاونت حقوقی رئیس جمهور.
- [۱۲] جولید، محمود. (۱۳۸۹). مترجم داوود منظور، گفتارهایی در مالیه عمومی در اسلام، انتشارات دانشگاه امام صادق.
- [۱۳] حبیبیان نقیبی، مجید؛ کفشگر جلودار، حسین. (۱۳۹۴). بررسی راهکارهای فقهی - قانونی جرایم در نظام مالیاتی، پژوهشنامه مالیات.
- [۱۴] حیدری، سیدمحمد. (۱۴۲۳ق). معجم الفعال المتداوله؛ ج ۱، قم: المکرز العالمی للدراسات الإسلامیه.
- [۱۵] حبیب زاده، محمد جعفر و هوشیار، مهدی. (۱۳۹۱). اندیشه های حقوقی ۳، تهران، نگاه بینه.
- [۱۶] دادگر، یدالله. (۱۳۸۶). اقتصاد بخش عمومی، انتشارات دانشگاه مفید.
- [۱۷] روستایی، مهرنگیز. (۱۳۸۸). ارزیابی مداخله کیفری در حوزه جرایم اقتصادی، نشریه کارگاه، سال دوم.
- [۱۸] رستمی، ولی. (۱۳۹۰). مالیه عمومی، تهران، نشر میزان.
- [۱۹] راهپیم، مهدی. (۱۳۹۱). دادرسی مالیاتی در پرتو اصول دادرسی عادلانه، تهران، جنگل.
- [۲۰] ساکی، محمد رضا. (۱۳۸۹). حقوق کیفری اقتصادی، تهران، انتشارات جنگل، چاپ اول، و ایمانی، عباس؛ فرهنگ اصطلاحات حقوق کیفری، تهران، نشر آریان، ۱۳۸۲، چاپ اول.
- [۲۱] ساریخانی، عادل و روح الله اکرمی سراب. (۱۳۹۲). «کارکردهای پیشگیرانه شفافیت در سیاست جنایی»، مجله حقوقی دادگستری.
- [۲۲] شامبیاتی، هوشنگ. (۱۳۷۸). بزهکاری اطفال و نوجوانان، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
- [۲۳] عبدالله زاده، رحمت الله؛ عبداللهی آرانی، مصعب؛ غفورزاده، حسین. (۱۳۹۶). شفافیت اقتصادی در اقتصاد اسلامی (با پافشاری بر منابع قرآنی و روایی)، اقتصاد اسلامی سال هفدهم.
- [۲۴] عمید، حسن. (۱۳۷۹). فرهنگ فارسی عمید، چاپ هجدهم، تهران، ناشر امیرکبیر.
- [۲۵] عرب مازار، علی اکبر. (۱۳۷۶). مروری کوتاه بر پاره ای مفاهیم و نظرات مالیاتی، فصلنامه مالیات.
- [۲۶] کمالی، یحیی. (۱۳۹۵). بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی، نشریه راهبرد توسعه.
- [۲۷] لشکری، علیرضا. (۱۳۸۲). اصول مالیات های اسلامی، پایان نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشکده اقتصاد دانشگاه مفید.
- [۲۸] معین، محمد. (۱۳۸۶). فرهنگ فارسی ج ۲، تهران: مؤسسه انتشارات امیرکبیر.
- [۲۹]. محقق داماد، مصطفی. (۱۳۸۷). قواعد فقه بخش جزایی، ج ۴، تهران، سمت.
- [۳۰] میر معزی، حسین. (۱۳۸۸). نظام اقتصادی اسلام، تهران، کانون اندیشه جوان.
- [۳۱] مروری بر وضعیت نظام مالیاتی ایران. (۱۳۸۰). گزارش دفتر بررسی های اقتصادی مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- [۳۲] موسی زاده، رضا. (۱۳۸۵). مالیه عمومی، تهران، نشر میزان.

[۳۳] هاشمی، سید محمد. (۱۳۸۴). حقوق بشر و آزادی های اساسی، تهران، نشر میزان.

[۳۴] هداوند، مهدی. (۱۳۹۱). تقریرات درس حقوق قراردادهای اداری، دانشکده حقوق تهران مرکز.