سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی

فرزانه مجدآبادی فراهانی[1]

چکیده

مقنن در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، با هدف مبارزه با جرائم مالیاتی و در راستای اهداف کلان اقتصادی مبنی بر کاهش وابستگی کشور به درآمدهای نفتی و لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی، در کنار مکانیزم‌های غیرکیفری مانند جریمه‌های مالیاتی، عدم امکان برخورداری از معافیت‌های مالیاتی، ایجاد مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات، به وضع جرائم مالیاتی پرداخته و بدون بیان تعریفی مشخص از این جرم، صرفاً به تعیین مصادیق جرم مالیاتی بسنده نموده است. از آنچه در این مقاله بدان پرداختیم، به وضوح ایراداتی را در سیاست جنایی ایران اعم از سیاست‌های جنایی تقنینی، قضایی و اجرایی شاهد هستیم که دلایل گوناگونی نظیر عدم تصریح مقنن به جرم انگاری شروع به جرم، مرور زمان کیفری نسبت به بعضی از مستنکفین، ضعف سیستم قضایی در شناسایی متهمان برخی از مصادیق جرم مالیاتی، طولانی بودن فرایند رسیدگی به پرونده مالیاتی و دادرسی مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ مالیاتی، مذموم نبودن جرم مالیاتی در افواه جامعه و...، سدی در نیل به هدف غایی مقنن ایجاد نموده که النهایه بیانگر ناکارآمدی مجازات کیفری در برخورد با مستنکفین جرائم مالیاتی بوده است.

واژه‌های کلیدی: سیاست جنایی، قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات، مؤدی مالیاتی، جرائم مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۱، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۳۰

۱. دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم شناسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران، majdabadi.farzane@gmail.com

10.52547/taxjournal.30.56.5 doi

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مقدمه

سیاست جنایی نخستین بار توسط آنسیلم فون فوئر باخ در کتاب حقوق کیفری وی در سال ۱۸۰۳ میلادی به کار برده شده است. از این دیدگاه، سیاست جنایی عبارت است از: مجموعه شیوه‌های سرکوبگرانه‌ای که دولت با استفاده از آنها علیه جرم واکنش نشان می‌دهد.

حقوقدانان این عبارت را از دو دیدگاه مفهوم مضیق و موسع مطرح نموده‌اند که مفهوم مضیق آن، در معنایی معادل حقوق کیفری یا سیستم کیفری به کار رفته است که مبتنی بر جرم و مجازات و استفاده از شیوه‌های صرفاً سرکوب‌گرایانه از سوی دولت و علیه جرم می‌باشد و در مفهوم موسع، مجموعه روش‌هایی است که هیات اجتماع با توسل به آن، پاسخ‌ها را به پدیده مجرمانه سازمان می‌بخشد و مشتمل بر کلیه تدابیر و اقدام‌های پیشگیرانه و سرکوب‌گرایانه‌ای که توسط دولت و جامعه مدنی، جداگانه و یا با مشارکت یکدیگر، جهت پیشگیری از جرم، مبارزه با بزهکاری، اصلاح و یا سرکوب مجرم می‌باشد و نخستین بار نیز توسط خانم دلماس مارتی در کتاب نظام‌های بزرگ سیاست جنایی[۱] مطرح گردیده است.

در سیاست جنایی ایران، با توجه به اهداف کلان اقتصادی مبنی برکاهش وابستگی کشور به درآمدهای نفتی و لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی، وصول این بخش مهم از درآمدهای دولت در سنوات اخیر از اهمیت بسزایی برخوردار گردیده که لازمه تحقق آن در گام نخست، برخورد قاطع با مرتکبین جرائم مالیاتی است. در همین راستا، این بزه نخستین بار به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم در سیاست جنایی تقنینی ایران مطرح شد، لیکن حسب مطالعات و بررسی‌های به عمل آمده، در مواجهه با این پدیده، سیاست جنایی ایران در مراحل تقنینی، قضایی و اجرایی با چالش‌های جدی و متعددی مواجه می‌باشد که در این مقاله برآنیم ضمن تحلیل وضعیت موجود، به بررسی چالش ها، معضلات و ابهامات موجود در برخورد با جرائم مالیاتی از منظر سیاست جنایی تقنینی، قضایی و اجرایی بپردازیم.

واکاوی جرم مالیاتی

کلیات و مفاهیم

در فصل کلیات و مفاهیم، به تعاریف جرم مالیاتی، مصادیق جرم مالیاتی، مکلفین مالیاتی بشرح ذیل می‌پردازیم:

تعریف جرم مالیاتی

جرم مالیاتی در زمره جرائم اقتصادی است که به دلیل آثار مستقیم و غیرمستقیم آن در نظام اقتصادی کشور، از

۱. جهت مطالعه بیشتر رجوع کنید به کتاب «نظام‌های بزرگ سیاست جنایی»، می‌ری دلماس ـ مارتی، برگردان علی حسین نجفی ابرندآبادی، بنیاد حقوقی میزان، چاپ چهارم، پاییز ۱۳۹۸

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد.

پس از پیروزی انقلاب اسلامی ایران و به تناسب نیازها و شرایط، اوضاع واحوال سیاسی و اقتصادی مقررات متعدد و مختلفی در مورد انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به تصویب مراجع قانونگذاری رسیده است. در سال ۱۳۵۸، قانون مالیات مستقیم مصوب شورای ملی در اسفند سال ۱۳۴۵، مورد بررسی و بازنگری قرار گرفت و در نهایت در سال ۱۳۶۶ هجری شمسی مجلس شورای اسلامی، قانون مالیات‌های مستقیم جدیدی را با تغییرات عدیده بالغ بر پنجاه ماده از قانون سابق به تصویب رساند و پس از آن نیز بنا بر شرایط گوناگون و باتوجه به عدم ثبات در سیاستگذاری‌های اقتصادی و فقدان برنامه آینده نگر طی سالیان متمادی، به اصلاح و حذف و تغییر در مواد قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت اما آنچه در این تغییرات نادیده گرفته شده بود، تعیین جرایم خاص مالیاتی و مجازات آن‌ها بود. البته نمودهای جرم مالیاتی در این قانون و اصلاحات بعدی آن مشهود بود.

به عنوان مثال ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب فرار از مالیات را علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات وجرایم متعلق، به حبس تأدیبی ازسه ماه تا دو سال ومحرومیت ازکلیه معافیت‌ها وبخشودگی‌ها محکوم می‌کرد. البته همچنان ایراد عدم تعریف مفهوم فرار مالیاتی و مصادیق بر آن وارد بود. در نهایت اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ هجری شمسی دریچه جدیدی را پیرامون رشد کیفی قوانین مالیاتی باز کرد. در اصلاحات اخیر قانون مذکور، مصادیق جرائم مالیاتی ذیل فصلی مشخص تبیین گردید و مجازات معینی برای جرائم وضع شد تا موضع جدید دولت پیرامون اهمیت مالیات و قبح عدم پرداخت مالیات را به خوبی جلوه گر شود. [1] (Abdul Rahimi and Ahmadi Mousavi, 2023: 301-302)

با این توضیح که در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴ که به عنوان نقطه عطف و توجه ویژه قانونگذار به این جرم می‌باشد، متاسفانه مقنن بدون پرداختن به تعریف این جرم، صرفاً مصادیق آن را در هفت بند بیان نموده است، لیکن با تبعیت از ماده ۲ قانون مجازات اسلامی[1]، جرم مالیاتی عبارتست از هرگونه فعل یا ترک فعلی که قانونگذار رعایت آن را برای مؤدیان مالیاتی به عنوان یک تکلیف قرار داده وخودداری از اجرای آن نیز مستوجب مجازات بوده که مصادیق آن نیز در مواد ۱۶۱، ۱۶۹ مکرر، ۱۸۱، ۱۸۷، ۲۰۰ و ۲۷۶ ق.م.م و به طور اخص در ماده ۲۷۴ قانون یاد شده بیان شده است.

در کنار جرم مالیاتی، مقوله فرار مالیاتی مطرح است که در مفهوم با یکدیگر هم پوشانی دارند و تعاریف مختلفی از آن ارائه شده است. از جمله این تعاریف:

* هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات به دولت، مانند نداشتن پرونده مالیاتی اشخاص در ادارات مالیات، که درآمد دارند، ممانعت از ارائه اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به ادارات

۱. ماده ۲ قانون مجازات اسلامی: "هر رفتاری اعم از فعل یا ترک فعل که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است جرم محسوب می‌شود."

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مالیاتی که مسئول وصول مالیات می‌باشند، درآمدهایی که اشخاص به صورت فعالیت‌های زیر زمینی عاید می‌نمایند، عدم پرداخت یا کم پرداخت کردن از میزان مالیات تشخیصی توسط مؤدی فرار مالیاتی نامیده می‌شود. (Sayed Noorani, 2008: 22) [13]

* هرگونه تلاش غیرقانونی به منظورعدم پرداخت مالیات، مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع اموال مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. Ziai Bigdali and Tah (masabi Beldaji, 2013: 31) [16]

* هرگونه تلاش قانونی یا غیرقانونی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به منظور طفره رفتن از پرداخت مالیات یا کمتر پرداخت نمودن آن به هر شیوه‌ای که انجام شود فرار مالیاتی گفته می‌شود. اصطلاح فرار مالیاتی در ارتباط با عملیات اتخاذ شده در جهت اختفا یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود و به این مفهوم است که مؤدی کمتر از میزانی که قانوناً موظف است مالیات پرداخت می‌نماید، فرار مالیاتی به معنای انجام رفتارهایی در جهت عدم پرداخت مالیات تکلیفی به دولت است. در واقع فرار مالیاتی مقوله‌ای است که چارچوب نظام مالیاتی ایران را تهدید می‌نماید و چنانچه به صورت اصولی و علمی با این پدیده مقابله نشود، تمام نظام اقتصادی ایران را تحت شعاع خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، تعریف فرار مالیاتی از نظر عملیاتی عبارت است از اینکه افرادی به طرق مختلف از پرداخت مالیات به طور قانونی و غیرقانونی خودداری نمایند وآنان سعی در کتمان نمودن درآمدهای واقعی خود یا به طور کلی فرار از انجام امر مالیات را دارند و مالیات خود را که جز حقوق مسلم دولت برای توسعه همه جانبه کشور است پرداخت نمی نمایند و همین امر باعث ورود لطمه‌های جبران ناپذیر به نظام اقتصادی ایران می‌باشد. (Nourani, 2008: 24) [13]

همانگونه که در این تعاریف مشخص است برخی از محققان، فرار مالیاتی را صرفاً شامل اعمال غیرقانونی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود، می‌دانند و بعضی آن را شامل، هم اعمال قانونی و هم اعمال غیرقانونی منجر به عدم پرداخت مالیات می‌دانند. براساس این تفکیک درصورتیکه عدم پرداخت مالیات از طرق قانونی انجام شود، "اجتناب از پرداخت مالیات" و در صورتی که از روش‌های غیرقانونی از پرداخت مالیات اجتناب شود، "فرار مالیاتی" نامیده می‌شود. فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می گیرند. اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات، رفتاری قانونی است، درحالیکه فرار مالیاتی، رفتاری غیرقانونی است. استفاده مؤدی از راه های مختلف قانونی، مانند محاسبه مالیات براساس نرخ های گوناگون به منظور کاهش از میزان مالیات خود را اجتناب از مالیات می خوانند. در واقع عوامل اقتصادی با استفاده از روزنه های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می کنند تابدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. (Tajmir Riahi and Al Mohammad, 2019: 29) [18]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مصادیق جرم مالیاتی

اگرچه مقنن به صورت پراکنده مبادرت به ذکر مصادق جرائم مالیاتی در مواد۱۶۱، ۱۶۹ مکرر، ۱۸۱، ۱۸۷، ۲۰۰ و ۲۷۶ ق.م.م به موجب اصلاحیه ۱۳۹۴ پرداخته است، لیکن مشخصاً مصادیق این جرائم را در ماده ۲۷۴ ق.م.م، بشرح ذیل قید نموده است:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن؛
۲. اختفای فعالیت اقتصادی وکتمان درآمد حاصل از آن؛
۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام؛
۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده؛
۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع؛
۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم وتسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی؛
۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.

مکلفین مالیاتی

درآمدهای مالیاتی از نظر پایه مالیات، بر پایه‌های درآمد، ثروت(دارائی) و مصرف و از نظر نحوه وصول، به دو روش اصلی مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شود. مالیات‌های مستقیم، مالیات‌هایی هستند که به طور مستقیم بر افراد، خانوارها و بنگاه‌ها وضع می‌شود. در مجموعه قوانین مالیاتی، مالیات‌های مستقیم به سه نوع؛ مالیات بر شرکت ها، مالیات بر درآمد [اشخاص] و مالیات بر ارث تقسیم می‌شود که عمدتاً از پایه درآمد و ثروت اخذ می‌گردد. مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات‌هایی هستند که به طور غیرمستقیم برکالاها و خدمات وضع می‌شوند. این دسته از مالیات‌ها به سه گروه عمده، مالیات بر واردات، (عوارض گمرکی)، مالیات بر انواع کالاها و خدمات داخلی (مثل مالیات بر فرآورده‌های نفتی و سیگار) و مالیات بر ارزش افزوده تقسیم می‌شوند که پایه اخذ آن‌ها مصرف داخلی کشور هست. مالیات‌های غیرمستقیم بر ارزش بعضی از کالاها و خدمات اضافه می‌شود و پرداخت آن به مصرف کننده تحمیل می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره‌های مذکور قرار می‌گیرند،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره انباشته و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌گردد تا نهایتاً به مصرف کنندگان نهائی منتقل شده و توسط ایشان پرداخت می‌شود. [15] (Shamshir,2019:3)

به موجب ماده ۱ق.م.م، اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱. کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.
۲. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
۳. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.
۴. هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
۵. هر شخص غیر ایرانی(اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات وکمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی(که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

شایان ذکر است کلیه مشمولین قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده لیکن عکس آن صادق است و به بیان دیگر، میان این دو قانون، رابطه عموم و خصوص مطلق برقرار می‌باشد.

مضاف بر مؤدیان مالیاتی که مکلف به انجام تکالیف مالیاتی در راستای درآمدهای مشمول مالیاتی می‌باشند، در این قانون، با اشخاصی اعم از حقوقی و حقوقی در بخش خصوصی، غیر دولتی و دولتی مواجه هستیم که تکالیفی برای آن‌ها درنظر گرفته شده است که از جمله اشخاص مشمول؛ وزارتخانه، موسسات دولتی، مؤسسات وابسته به دولت، شهرداری‌ها، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، بانک‌ها و موسسات مالی، سردفتر اسناد رسمی، حافظ اموال و ... می‌باشند که تکالیف آنان در قانون مالیات‌های مستقیم وآیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون یاد شده ذکر گردیده و جملگی ملکفین مالیاتی محسوب می‌شوند.

قواعد عمومی جرم مالیاتی

درفصل قواعد عمومی جرم مالیاتی، به مباحث مجازات جرم مالیاتی، تعلیق مجازات جرم مالیاتی و شروع به جرم مالیاتی بشرح ذیل می‌پردازیم:

مجازات جرم مالیاتی

هدف اصلی نظام کیفری عکس العمل جامعه در مقابل متجاوزان و متخلفان است و اساس و پایه نظام کیفری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

بر ارعاب و سرکوب استوار است. درج ضمانت اجراهای کیفری در قانون، سلاح بازدارنده‌ای است که قوای عمومی، آن را به منظورجلوگیری ازنقض مقرراتی که وضع کرده‌اند، در اختیار دارد. Tajmir Riahi and Al (Mohammad, 2019: 37-38) [18]

ماده ۲۷۴ ق.م.م به تعیین مجازات جرائم مالیاتی پرداخته است وطی آن، مرتکبین به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند.[۱] همچنین چنانچه مرتکب هریک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشند، به موجب ماده ۲۷۵ ق.م.م برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌گردند:

۱. ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی
۲. ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری

تعلیق مجازات جرم مالیاتی

تعلیق مجازات ایجاد فرصت دوباره به مجرمی است که ناخواسته و یا در به سبب شرایط خاصی مرتکب جرم شده است و مقنن به وسیله آن سعی در تربیت و اصلاح مجرم در محیطی خارج از زندان دارد. به بیان دیگر، قاضی، اجرای حکم به مجازات را از یک سال تا پنج سال متوقف می‌نماید تا درصورت عدم ارتکاب جرم در مدت معین و تبعیت از دستورات دادگاه، مجازات صادره کان لم یکن گردد.

تعلیق اجرای مجازات به عنوان یکی از ابزارهای قضایی سیاست فردی کردن مجازات شناخته می‌شود که اختیار دادگاه صادرکننده حکم کیفری در اعطای تعلیق تنها محدود به مجازات تعزیری می‌شود. لذا، ملاک در تعلیق، نوع خاص مجازات به هیچ وجه نیست، بلکه نوع جرم ارتکابی است. دلایل تأسیس این نهاد را، عده‌ای پرهیز از محکومیت به زندان و امکان انحراف در محیط زندان برای محکومین می‌دانند و برخی دیگر کم اهمیت بودن جرم و سرزنش پذیری شخص را دلیل عدم مجازات دانسته اند. اما شاید نگاه داشتن مجرم در برزخ اجرای مجازات، باعث می‌شود بدون تحمیل هزینه به فرد و جامعه مرتکب به سوی اصلاح رفتار خویش سوق داده شود و اثر عملی این اصلاح را نیز عدم اجرای مجازات و حذف مجازات از سجل کیفری خود مشاهده نماید.

---

۱. ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی: "درجه شش:
ـ حبس بیش از شش ماه تا دوسال
ـ جزای نقدی بیش از شصت میلیون (۶۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال تا دویست و چهل میلیون (۲۴۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال
ـ شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه ضربه در جرائم منافی عفت
ـ محرومیت از حقوق اجتماعی بیش ازششماه تا پنجسال
ـ انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها
ـ ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال
ـ ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال
ـ ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

با توجه به اینکه هدف از مجازات مجرمین مالیاتی، اصلاح آنان و بازگرداندن آنان به چرخه قانونمداری است، تعلیق اجرای مجازات می‌تواند در تحقق این هدف مؤثر باشد، زیرا تعلیق اجرای مجازات مرتکبین جرایم مالیاتی هم به نفع مرتکب جرم مالیاتی است چون به او فرصت جبران عمل داده می‌شود و هم به نفع جامعه است، چون جرایم مالیاتی در زمرهٔ جرائم شدید نیست و در نتیجه نه جامعه متحمل هزینه‌های نگهداری مجرمین مالیاتی خواهد شد و نه از نیروهای فراوان این مجرمین بی بهره و بی نصیب خواهد ماند. البته صدور قرار معلق نمودن اجرای مجازات تعزیری درجه شش مجرمین مالیاتی به معنای برائت کامل نیست بلکه در صورت وجود شرایط خاصی، مطابق ماده ۴۶ قانون مجازات اسلامی اجرای تمام یا قسمتی از مجازات را یک تا پنج سال معلق می‌نمایند. [1] (Abdul Rahimi and Ahmadi Mousavi, 2023:309ـ310) لازم به ذکر است باتوجه به بند"ج" ماده ۴۷ قانون مجازات اسلامی، جرائم اقتصادی که جرائم مالیاتی نیز در زمره آن قرار دارد، در صورتی که موضوع جرم آن، بیش از یکصد میلیون ریال باشد، صدور حکم و اجرای مجازات نسبت به آن قابل تعلیق نخواهد بود، بنابراین فرض تعلیق مجازات در جرائم مالیاتی را صرفاً درخصوص مرتکبینی می‌توان اعمال نمود که موضوع جرم آن‌ها کمتر از یکصد میلیون ریال باشد.

شروع به جرم مالیاتی

بزهکار پس از میل به ارتکاب جرم و سنجش میزان سود حاصل از ارتکاب جرم و زیان ناشی از پیگرد و محاکمه و مجازات، تصمیم به ارتکاب جرم می‌گیرد و مقدمات عمل را فراهم می‌کند. عملیات اجرایی اعمالی هستند که نفس جرم از آن‌ها ترکیب می‌یابد. بنابراین باید عملی که از مرتکب صادر شده است با تعریف قانونی جرم معینی منطبق باشد تا آن رفتار را بتوان شروع به اجرا محسوب کرد. [4] (Goldouzian,2022:156)

عملی که مرتکب جرائم مالیاتی انجام می‌دهد باید با تعریف قانونی جرایم مالیاتی و مصادیق آن منطبق باشد تا بتوان آن را شروع به جرم مالیاتی تلقی کرد و از آنجائی که در قانون مالیات‌های مستقیم پیرامون شروع به جرم مالیاتی حکمی صادر نشده است، بنابراین برطبق قانون مجازات اسلامی ماده ۱۲۲ که شروع به جرم و دایره شمول آن را مقرر می‌دارد، بایستی حکم قاعده شروع به جرایم مالیاتی را یافت که برطبق این ماده، جرائم تعزیزی درجه شش که جرائم مالیاتی را نیز دربر می‌گیرد، مشمول شروع به جرم نمی‌داند. (Abdul Rahimi and Ahmadi Mousavi, 2023: 304) [1]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

پیشینه

قوانین و مقررات متعددی پیرامون نظام مالیاتی مطرح شده‌اند که ازجمله مهمترین آنها قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب سال ۱۳۶۶ هجری شمسی) است، البته این قانون پیرو تغییرات زمانی و تحولات اقتصادی و سیاسی دستخوش اصلاحاتی طی سال‌های ۱۳۷۱ و۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ قرار گرفته است. سیاست کیفری قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم به دو روش و شیوه قانونی به مبارزه با نقض مقررات پرداخته است. روش اول، تحت عنوان تخلف مالیاتی قلمداد می‌شود که آنچنان چهره کیفری ندارد و ضمانت اجرای آن به صورت جریمه است و اکثر مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مشمول تخلف مالیاتی می‌شوند. روش دوم، تحت عنوان جرم مالیاتی قلمداد می‌شود که مشمول قلمرو گسترده‌ای نمی شود و ضمانت اجرای آن تعیین مجازات حبس علاوه برجریمه‌های قانونی است. [19] (Walidi,2013:232)

به عنوان نمونه، در قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه سال ۱۳۹۴ در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م[1]، عدم پرداخت مالیات تکلیفی جرم انگاری گردیده است. همچنین در ماده۲۰۱ قانون مذکور[2] نیز، به صراحت قصد فرار از پرداخت مالیات، جرم انگاری شده بود. متعاقباً مقنن نخستین بار بدون ارائه تعریفی از جرائم مالیاتی، مصادیق آن را در ماده ۲۷۴ قانون پیش گفته بیان نمود.

مطلق بودن جرم مالیاتی

هماهنگونه که بیان گردید، مقنن مصادیق جرم مالیاتی را در ماده ۲۷۴ ق.م.م بیان نموده است اما ایرادی که در اینخصوص مطرح است این که مقنن این مصادیق را به عنوان مولفه‌های شناسایی مرتکبین فرار مالیاتی قرار داده است، بنابراین آنچه در این مبحث مطرح می‌شود، ایجاد مانع بر سر راه مؤدیان مالیاتی به منظور جلوگیری از اقداماتی است که منجر به کتمان فعالیت و درآمد و النهایه عدم پرداخت مالیات می‌گردد، اما با نگاه دقیقتر به این مصادیق می‌توان دریافت که فارغ از آن که این اقدامات منجر به کتمان درآمد مشمول مالیات گردد یا خیر، قانونگذار صرف ارتکاب این اعمال را به عنوان مصادیق جرائم مالیاتی درنظر گرفته است.

به عنوان نمونه وفق بند ۶ ماده ۲۷۴ ق.م.م، خودداری از انجام تکلیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال متوالی به عنوان جرم مالیاتی درنظر گرفته شده است، بنابراین اگر شخص حقوقی که

---

۱. تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م: "تبصره۲ـ هر گاه مکلف به کسر مالیات شخص حقوقی غیر دولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد این حکم شامل مدیر یا مدیران اشخاص حقوقی که برای پرداخت مالیات‌های مذکور در فوق به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده‌اند نخواهد بود."

۲. ماده۲۰۱ق.م.م: "هرگاه مؤدی به قصد فرارازمالیات ازروی علم وعمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر واسناد ومدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد وبرخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها ومجازات‌های مقرردراین قانون از کلیه معافیت‌ها وبخشودگی‌های قانونی درمدت مذکورمحروم خواهد شد."

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

فاقد فعالیت و هرگونه درآمدی باشد، طی سه سال متوالی از انجام تکلیف قانونی مبنی بر ارسال اظهارنامه خودداری نماید، مرتکب بزه جرم مالیاتی گردیده اگرچه در عالم واقع، درآمدی کسب ننموده باشد، همچنین مشخص نیست چرا قانونگذار درصورت عدم تسلیم اظهارنامه در طی دوسال، آن را از مصادیق جرم مالیاتی خارج نموده است.

موضوع دیگری که در اینجا مطرح است آنکه، در تعیین این بزه، حداقلی برای میزان فرار مالیاتی درنظر گرفته نشده است. بنابراین درصورتی که شخص مشمول این ماده مرتکب کتمان حداقل ترین مبلغی که برای فرار مالیاتی قابل تصور است، گردد یک مجرم مالیاتی بوده و همانند شخصی است که مرتکب میلیاردها تومان فرار مالیاتی می‌شود. عدم تعیین حداقل می‌تواند منجر به طرح شکایات عدیده و انباشت پرونده‌های کیفری گردد که النهایه نیز منجر به صدور قرار منع تقیب یا رای بر برائت متهم می‌شوند، در حالیکه با قرار دادن آستانه حداقلی برای چنین جرمی، می‌توان به اعمال جریمه‌ها و عدم امکان برخورداری از معافیت‌های تعیین شده در قانون مالیات‌های مستقیم برای مرتکبین دارای فرار مالیاتی پایین تر از حداقل، بسنده نمود.

مرور زمان کیفری در جرم مالیاتی

برخی گفته‌اند مرور زمان صفتی عارض بر حق مجازات به خاطر گذشتن زمان است که لازمه آن منع از ادامه دعوی یا اجرای مجازات است یا عبارت از گذشتن مدتی است که بعدآن از دیدگاه قانونی، اعلام شکایت یا تعقیب و تحقیق و رسیدگی به دعاوی عمومی و سرانجام اجرای مجازات تجویز نشده است. (Rajabi, Mahdavipour and Ishaghi, 2017: 52) [11] به بیان دیگر، مرور زمان در حقوق کیفری یعنی سپری شدن مدتی که پس از آن، تعقیب یا محاکمه و اجرای حکم قطعی امکان پذیر نیست، مبدأ محاسبه این مدت، حسب مورد تاریخ وقوع جرم، اطلاع شاکی از آن، آخرین اقدام تعقیبی یا تحقیقی و یا قطعیت حکم است. بر همین اساس چهار نوع مرور زمان یعنی مرور زمان شکایت، مرور زمان تعقیب، مرور زمان صدور حکم و مرور زمان اجرای مجازات شکل گرفته است. [16] (Tahmasabi,2015:194)

به موجب بند "ب" ماده ۱۰۹ قانون مجازات اسلامی، جرائم اقتصادی شامل کلاهبرداری و جرائم موضوع تبصره ماده ۳۶ این قانون، با رعایت مبلغ مقرر در آن ماده، از شمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات خارج گردیده است. با این وصف وفق تبصره و نیز بند"د" ماده ۳۶ قانون اخیرالذکر، صرفاً جرائم مالیاتی دارای موضوع جرم کمتر از یک میلیارد ریال، مشمول مرور زمان قرار گرفته است که این امر موجب خروج تعدادی زیادی از مؤدیان مالیاتی مرتکب جرائم مالیاتی می‌گردد. چراکه تعداد کثیری از مرتکبین جرائم مالیاتی را بدهکاران دارای بدهی مالیاتی غیرکلان تشیل می‌دهند و مقابله با این دسته از بدهکاران نیز جزو منویات سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان متولی وصول مالیات می‌باشد و می‌تواند مانع جدی با هدف ارعابی قانونگذار باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مانع دیگری که در این بحث، توجه به آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد، عدم انطباق بند"ت" ماده ۱۰۵ قانون مجازات اسلامی و تعیین مرور زمان پنج ساله برای جرائم تعزیری درجه شش با مدت زمان قانونی مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م می‌باشد. به عنوان نمونه، در شرکت‌های کاغذی به دلیل عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی، ادارات امور مالیاتی مکلف به رسیدگی به پرونده مالیاتی این قسم از مؤدیان در بازه زمانی پنج ساله از تاریخ پایان موعد تسلیم اظهانامه می‌باشند. با لحاظ این امر که اطلاع از وقوع جرم مالیاتی در وهله اول مستلزم رسیدگی به محتویات پرونده مالیاتی بوده که این امر توام با رسیدگی به پرونده مالیاتی محقق می‌گردد، چنانچه رسیدگی مالیاتی در اواخر موعد رسیدگی پنج ساله صورت پذیرد، می‌تواند در انطباق با مواد ۱۰۹، ۳۶ و ۱۰۵ قانون مجازات، منجر به مرور زمان کیفری و عدم امکان تعقیب مرتکبین بزه جرم مالیاتی گردد.

معاونت در جرم مالیاتی

با استناد به ماده ۱۲۶ قانون مجازت اسلامی، معاون به شخصی اطلاق می‌شود که بدون دخالت در عنصر مادی جرم و با استفاده از روش ترغیب، تهدید، تطمیع یا تحریک، دیگری را واردار به ارتکاب جرم نماید، یا با دسیسه یا فریب یا سوء استفاده از قدرت، موجب وقوع جرم شود و یا در تهیه وسایل برای ارتکاب جرم، یا ارائه طریق یا ایجاد تسهیلات برای وقوع جرم در ارتکاب آن همکاری نماید.

ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم درتعیین مجازات معاونین درجرائم مالیاتی آورده است: "چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و همچنین موسسات حسابرسی، ماموران مالیاتی وکارکنان بانک‌ها و موسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود."بنابراین باتوجه به قسمت اخیر ماده، چنانچه معاون مشمول صدرماده اخیرالذکر قرار نگیرد، مجازات مرتکب وفق ماده بند"ت" ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی، مجازات معاون یک تا دو درجه پایین تر از درجه شش تعزیزی تعیین شده است.

با توجه به ماهیت جرائم مالیاتی در برخی از موارد، نقش معاونین در تحقق چنین جرائمی اثرگذارتر و دارای دامنه وسیعی می‌باشد، به نحوی که درصورت عدم معاونت، وقوع جرم منتفی و یا با درصد بسیار پایینی محقق می‌شود. به عنوان نمونه، در پرونده‌های موضوع بند ۷ ماده ۲۷۴ ق.م.م مبنی بر استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی (در کنار جرائم ارتکابی مرتبط با شرکت‌های کاغذی) که تعداد قابل توجهی از پرونده‌های موضوع جرائم مالیاتی را تشکیل می‌دهند، نقش معاونین جرم در حدی قابل توجه و موثر است که در بسیاری از موارد، با درنظرگرفتن نحوه وقوع این جرم و با حذف نقش معاون، درصد وقوع این بزه به حداقل ممکن خواهد رسید، لذا به نظر می‌رسد، مناسب تر آن بود که مقنن همانند صدر ماده ۲۷۶ ق.م.م،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مجازات معاونین در جرائم مالیاتی را حداقل مجازات مباشر در نظر می‌گرفت.

حداقلی مجازات در جرم مالیاتی

جرائم مالیاتی از جمله جرائم اقتصادی است که واجد آثار و تبعاتی دربرگیرنده آسیب به جامعه در مفهوم عام آن می‌باشد و امنیت اقتصادی را سلب می‌نماید، لذا برخورد قاطع مقنن با مرتکبین آن می‌تواند در کاهش این جرم و نتایج زیانبار آن موثر واقع گردد. به موجب صدر ماده ۲۷۴ ق.م.م، برای مرتکبین جرائم مالیاتی، مجازات درجه شش تعزیزی درنظر گرفته شده است. ایرادی که به این نوع مجازات وارد می‌باشد آن که در جرائم مالیاتی، موضوع جرم می‌تواند دارای حداقل و حداکثر با تفاوت دامنه وسیع و قابل توجهی در ارقام باشد و وسعت و دامنه جرم منجر به تفکیک مرتکبین جرائم مالیاتی به دو دسته عمده خرد و کلان گردد، بنابراین علیرغم آنکه مجازات‌های درجه شش تعزیری نیز دارای حداقل و حداکثر می‌باشد، لیکن تعیین مجازات دارای یک درجه، برای کلیه مرتکبین جرائم مالیاتی اعم از خرد و کلان عادلانه به نظر نمی رسد، بویژه آنکه یکی از مجازات‌های مندرج در این درجه، جزای نقدی است که با توجه به اختیار قاضی در تعیین نوع مجازات، محکومیت به جزای نقدی نمی تواند اثر پیشگیرانه‌ای در وقوع بزه فرار مالیاتی ایفا کند. چرا که مرتکبین این نوع جرائم با در نظر گرفتن معادله فایده ـ هزینه، ارتکاب جرم مالیاتی را با امید عدم کشف آن و یا محکومیت به مجازات جزای نقدی، مقرون به صرفه تلقی نموده که این امر با هدف مقنن و هدف ارعابی مجازات در تعارض آشکار است.

تورم قوانین و مقررات مالیاتی

تورم حقوق اصطلاحی دربرگیرنده تمام منابع حقوق است و عبارت است از افزایش بی رویه و نامتناسب هنجارها و منابع تشکیل دهنده حقوق و زیاد شدن تعداد و حجم قوانین و مقررات. بنابراین تورم حقوق، علاوه بر کثرت قانونگذاری، دربرگیرنده ازدیاد مقررات آیین نامه ای، بخشنامه ها، دستورات اداری، رویه قضایی، قراردادها و نظرات حقوقی(دکترین) نیز می‌شود. [9] (Mekai and Borjian, 2016: 37)

یکی از ایراداتی که در قوانین و مقررات مالیاتی وجود دارد، تورم بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های متعددی است که در غالب موارد توسط سازمان امور مالیاتی کشور صادر می‌گردد. صرفنظر از برخی مقررات وضع شده که با قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین موضوعه در تعارض می‌باشد، تورم قوانین و مقررات به هر علتی که وضع یا صادرگردد، به دلیل عدم اطلاع مؤدیان مالیاتی از مفاد آن، می‌تواند موجب سردرگمی مشمولین شود. این مهم با جرم انگاری جرائم مالیاتی نمود بیشتری یافته است. این واقعیت را باید در نظر گرفت که به دلیل ماهیت مقوله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مالیات و فراگیر بودن آن، بخش قابل توجهی از جامعه را مکلفین به پرداخت مالیات چه به صورت مستقیم و چه به صورت غیر مستقیم تشکیل می‌دهند که اطلاع آنان از قوانین و مقررات بویژه آگاهی از ضمانت اجراهای کیفری از اهمیت وافری برخوردار است.

جهل به قانون، گاهی به علت جهل نسبت به عنصر قانونی است و گاهی به علت برداشت و تفسیر نادرست از قوانین. دلیل لزوم آگاهی در مبحث حدود در قانون مجازات اسلامی به وضوح قابل ملاحظه می‌باشد، ماده ۲۱۷ این قانون مقرر می‌دارد: "در جرائم موجب حد، مرتکب در صورتی مسئول است که علاوه بر داشتن علم، قصد و شرایط مسئولیت کیفری، به حرمت شرعی رفتار ارتکابی نیز آگاه باشد."در ماده ۲۱۸ قانون اخیر نیز آمده است: "در جرائم موجب حد، هرگاه متهم ادعای فقدان علم یا قصد یا وجود یکی از موانع مسئولیت کیفری را در زمان ارتکاب جرم نماید در صورتیکه احتمال صدق گفتار وی داده شود و اگر ادعاء کند که اقرار او با تهدید و ارعاب یا شکنجه گرفته شده است، ادعای مذکور بدون نیاز به بینه و سوگند پذیرفته می‌شود."با این وصف، در مجازات حدی که مجازاتی شدید است و قانونگذار به صراحت، جهل را رافع مسئولیت کیفری و مسقط حد دانسته است، اینکه بتوان در جرائم تعزیری منجمله جرائم مالیاتی، مؤدی مالیاتی فاقد علم به قوانین مالیاتی را دارای مسئولیت کیفری تلقی نمود و او را مستحق مجازات دانست، جای تردید و قابل بحث است.

از منظر دیگر، تورم قوانین و مقررات، نظام مالیاتی را به حدی حجیم و پیچیده می‌نماید که یافتن پاسخ‌های قانونی برای پرونده‌های مالیاتی را دشوار ساخته و موجب ایجاد ابهام برای ماموران مالیاتی می‌گردد که این امر به نوبه خود مستلزم وضع مقرراتی جدید (در قالب انواع بخشنامه‌ها و دستورالعمل ها) و بالتبع افزایش مجدد و تورم مقررات مالیاتی گردیده و از یک سو کار را برای مؤدیان مالیاتی برای انطباق وضعیت پرونده مالیاتی با تکالیف مالیاتی دشوار نموده و از سوی دیگر راه را برای تفسیر و برداشت‌های متعدد از قوانین و مقررات مالیاتی باز نموده و می‌تواند موجب مخدوش گردیدن عدالت مالیاتی شود. همچنین در پاره‌ای از موارد نیز موجب سوء استفاده متولیان امر یا مؤدیان مالیاتی از ابهامات موجود می‌گردد. بنابراین حذف مقررات متعارض و گاه همسو بایکدیگر، عامل مهمی در ارائه خدمات سریعتر، شفاف تر وعادلانه تر به مؤدیان مالیاتی است. فی‌الواقع شفافیت قوانین و دستورالعمل‌ها به تحول نظام مالیاتی، نهادینه‌سازی فرهنگ مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی منجر خواهد گردید.

سیاست جنایی قضایی

محاکم در احراز و انطباق برخی از جرائم ارتکابی با مفاد ماده ۲۷۴ ق.م.م، نظر و رویه واحدی را اتخاذ ننموده‌اند. به عنوان نمونه، در جرائم ارتکابی با موضوع بند ۷ ماده ۲۷۴ ق.م.م، برخی از قضات با استناد به تبصره ماده ۱۵۷

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

ق.م.م[1]، وظیفه شناسایی استفاده کنندگان واقعی و نهایی از کارت بازرگانی اشخاص غیر را بر عهده این هیات و متعاقباً سازمان امور مالیاتی دانسته و برخی دیگر فارغ از این امر، به رسیدگی به جرم ارتکابی می‌پردازند. این درحالیست که هیات موصوف دارای ماهیت غیرکیفری بوده و صرفاً می‌تواند به حل اختلاف میان مؤدی و اداره کل با موضوعات پیرامون پرونده مالیاتی بپردازد، لیکن در مواردی که در پرونده مالیاتی، عناوین کیفری همچون جعل، استفاده از سند مجعول، کلاهبرداری و ... مطرح گردد، اساساً و به ذات، این هیات علی رغم دارا بودن یک عضو قضایی، نمی تواند در موضوع ورود پیدا کند، زیرا از صلاحیت آن خارج می‌باشد.

نظام قضایی نیز در روند رسیدگی کیفری، با مشکلاتی مواجه می‌باشد. ماهیت پرونده‌های مالیاتی از ویژگی‌هایی چون فنی و تخصصی بودن برخوردار است و بالتبع، دعاوی ناشی و مرتبط با آن، بویژه بسیاری از مصادیق ماده ۲۷۴ ق.م.م، آشنایی قضات و بازپرسان به فرایندهای مالیاتی را طلب می‌نماید. آنچه لزوم این امر را بیش از پیش هویدا می‌سازد، نتایج و تبعات منفی ناشی از این عدم آشنایی است. متاسفانه نظام قضایی بعد از قریب به بیش از شش سال از جرم انگاری جرائم مالیاتی، در رسیدگی به برخی از مصادیق جرائم مالیاتی به دلیل پیچیدگی و تخصصی بودن، از روش آزمون و خطا در شناسایی استفاده کنندگان واقعی ازکارت بازرگانی اشخاص دیگر و نیز شناسایی مؤدیان واقعی در موارد صدور فاکتورهای صوری رنج می‌برد که این امر از یک سو منجر به طولانی شدن فرایند رسیدگی به پرونده‌های قضایی و نیز تطویل در وصول حقوق دولت از مؤدیان مستنکف می‌گردد و از سوی دیگر با هدف ارعابی قانونگذار از وضع مجازات نیز مغایرت دارد، زیرا یکی از اهداف مجازات آن است که متهم با طرح شکایت، خود را در آستانه مجازات وکیفر دریابد و ارعاب در وی ایجاد گردد، لیکن طولانی شدن این فرایند موجب کاهش این وضعیت در متهم و چه بسا تجری برخی از متهمین می‌گردد.

همچنین در حال حاضر رسیدگی به جرائم مالیاتی هم در دادسرا و دادگاه عمومی و هم دادسرای تخصصی ویژه رسیدگی به جرائم اقتصادی مورد رسیدگی واقع می‌گردد. با توجه به عدم صلاحیت دادسرای رسیدگی به جرائم اقتصادی جهت رسیدگی به جرائم مالیاتی که میزان مال موضوع جرائم ارتکابی یا عواید حاصل آن، کمتر از ده میلیارد ریال می‌باشد و نیز عدم تشکیل دادسرای تخصصی اقتصادی و حتی شعب تخصصی در برخی ازاستان ها، کماکان دادسرا و دادگاه‌های عمومی با صلاحیت عام، به جرائم مالیاتی می‌پردازندکه می‌تواند معضلات یاد شده را تشدید نماید. این در حالیست که حسب ماده ۲۷۸ ق.م.م، تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی پیش‌بینی گردیده که می‌تواند در کاهش مشکلات موجود، موثر باشد، لیکن علیرغم این مهم، تاکنون راه اندازی آن محقق نشده است.

۱. تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م: "درمواردی که مالیات به هرعلت ازغیرمؤدی مطالبه شده باشد پس ازتایید مراتب از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن تلقی می‌گردد و دراین صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رای هیات مزبورمالیات متعلق را ازمؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود."

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

سیاست جنایی اجرایی و مشارکتی

در فصل سیاست جنایی اجرایی و مشارکتی ، این مباحث را به صورتی جداگانه مطرح و به بیان ایرادات مترتب بر آن بشرح ذیل می‌پردازیم:

سیاست جنایی اجرایی

مقنن با وضع ضمانت اجرای کیفری در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴ سعی در مقابله به این پدیده به عنوان یک معضل آسیب زا به نظام اقتصادی کشور پرداخته است اما در کنار مجازات‌های کیفری، قانون مالیات‌های مستقیم هم در اصلاحیه یاد شده و هم قبل از آن، دارای ضمانت اجراهای غیرکیفری می‌باشد که برخی از ضمانت اجراها دارای بازتاب و تبعات منفی برای مؤدی بوده است، مانند؛ محرومیت از معافیت، پرداخت جریمه‌های مالیاتی و ایجاد مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات متعلق، همچنین در برخی از موارد نیز مقنن در قانون مالیات‌های مستقیم از مکانیزم تشویقی برای جلوگیری از فرار مالیات استفاده شده است، مانند برخورداری از برخی معافیت‌های قانونی.

تطویل فرایند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و دادرسی

به موجب ماده ۱۵۷ ق.م.م، مؤدیانی که اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد قانونی به واحد مالیاتی تسلیم نموده‌اند، رسیدگی به پرونده مالیاتی ذیربط در موعد قانونی یک سال از اتمام مهلت تسلیم اظهارنامه خواهد بود، لیکن مؤدیانی که از انجام این تکلیف خودداری می‌نمایند، رسیدگی به پرونده مالیاتی در بازه زمانی پنج سال از تاریخ اتمام مهلت تسلیم اظهارنامه صورت خواهد گرفت. نکته‌ای که در این خصوص قابل توجه می‌باشد آنکه مرتکبین بسیاری از این جرائم را مؤدیان مستنکف از ارائه اظهارنامه تشکیل می‌دهند و هماهنگونه که پیشتر نیز مطرح گردید، عدم انطباق بند"ت" ماده ۱۰۵ قانون مجازات اسلامی و تعیین مرور زمان پنج ساله برای جرائم تعزیری درجه شش با مدت زمان قانونی مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م می‌تواند در مواجهه با مواد ۱۰۹، ۳۶ و ۱۰۵ قانون مجازات، منجر به مرور زمان کیفری گردد. بویژه آنکه پس از اتمام مهلت رسیدگی، پرونده در صورت اعتراض وارد فرایند دادرسی گردیده که آن هم مستلزم سپری شدن زمان طولانی خواهد بود.

لازم به توضیح است، در نظام دادرسی مالیاتی، مؤدیان در هفت مرحله حق اعتراض دارند. این مراحل عبارتند از: رسیدگی مسئول مالیاتی قبل از دادرسی اختصاصی اداری بر اساس ماده ۲۳۸ ق.م.م، هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی ماده ۲۱۶ ق.م.م، هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مالیات‌های مستقیم و در نهایت دیوان عدالت اداری که نظارت قضایی را برعهده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

دارد. مرحله ابتدایی یعنی رسیدگی مسئول مالیاتی قبل از دادرسی، راهکار قانون برای توافق و حل هرچه سریع تر اختلاف بین سازمان امور مالیاتی و مؤدی معترض است. هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی اولین مرحله دادرسی اختصاصی را بر عهده دارد. امکان تجدیدنظرخواهی نیز بدون شک ویژگی یک دادسری منصفانه است که وجود هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر را توجیه می‌کند. چرا که در جریان دادرسی با وجود رعایت تمام اصول و قواعد منصفانه، امکان اشتباه و انحراف از قوانین وجود دارد که در نتیجه به صدور رای خلاف قانون می‌انجامد. شورای عالی مالیاتی صرفاً وظیفه رسیدگی شکلی را دارد و از متخصصین و افراد با سابقه در امور مالیاتی تشکیل شده و هیات ماده ۲۵۱ مکرر نیز نهادی استثنایی برای رسیدگی به عنوان آخرین نهاد اداری است. [Yavari and Idrissian, 2017: 3-4) [21

طولانی بودن فرایند رسیدگی و دادرسی مالیاتی، می‌تواند با اهداف سیاست اقتصادی دولت مبنی بر دسترسی سریع به درآمدهای مالیاتی و تامین بودجه کشور از این منابع، مغایر باشد چرا که درصورت خودداری از تسلیم اظهارنامه، اعتراض مؤدی به برگ تشخیص، طی شدن فرایند دادرسی مالیاتی، حتی با فرض تمکین مؤدی به پرداخت مالیات پس از آن، فرایند موصوف می‌تواند حداقل بیش از شش سال به طول بینجامد که این خلاء قانونی به نفع برخی از مؤدیان مالیاتی است که با به تعویق انداختن پرداخت مالیات ولو با احتساب جریمه‌های متعلق، از انجام تکالیف قانونی خویش استنکاف نمایند. با این اوصاف به نظر می‌رسد ایرادات مطروحه توام با حداقلی بودن مجازات که پیش تر از این نیز بدان پرداخته شد، نمی تواند در راستای جلوگیری از بزه فرار مالیاتی و برخورد قاطعانه با مرتکبین، به نحو مطلوبی نقش آفرین باشد.

تکالیف مأموران مالیاتی در مواجهه با جرم مالیاتی

به موجب آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م مصوب ۱۳۹۸ تکالیف ماموران مالیاتی مشخص گردیده است. وفق این آیین نامه و دریک تقسیم بندی کلی، ماموران مالیاتی درسطوح مختلف اداری، مکلف به رسیدگی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات می‌باشند. با توجه به اینکه از یک سو و در وهله اول، شناسایی مؤدیان مستنکف توسط ماموران مالیاتی در امر رسیدگی کشف می‌گردد و از سوی دیگر، میزان پرونده‌های مالیاتی ارجاعی به هریک از ماموران یاد شده به طور کلی از کثرت معتنابهی برخوردار می‌باشد، لذا انجام فرایند رسیدگی در مواعد قانونی مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م، موجب کاهش تمرکز ماموران موصوف بر فرایندهای غیرمالیاتی منجمله بررسی و انطباق پرونده تحت رسیدگی با مصادیق ماده ۲۷۴ ق.م.م می‌گردد.

مضاف آنکه افراد اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی از شروع فعالیت تا پایان آن، مؤدی مالیاتی تلقی می‌گردند. سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان یک مرجع تشخیص و وصول مالیات، همواره در ارتباط مستقیم با مؤدیان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

مالیاتی می‌باشد، انجام دقیق فرایند دادرسی و تسریع در مطالبه و وصول مالیات، مستلزم وجود یک تعامل دوطرفه میان سازمان موصوف با مؤدیان مالیاتی می‌باشد و اعلام جرم علیه مرتکبین جرائم مالیاتی که در غالب موارد حتی پس از طرح شکایت نیز، کماکان مؤدی تلقی گردند، به این تعامل لطمه وارد می‌نماید و در عمل ممکن است اعلام جرم علیه مستنکفین جرائم مالیاتی با مسامحه مواجه گردد، بویژه آنکه با استناد به ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م و قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۷۴ق.م.م در برخی از موارد که مرتکبین جرائم مالیاتی را دستگاه‌های اجرایی، بانک‌ها و موسسات مالی تشکیل می‌دهند، این اثرات منفی می‌تواند بیشتر جلوه نمایی کند. علی رغم موارد معنونه، به صراحت ماده ۷۲ آیین دادرسی کیفری[1] و ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم[2]، ماموران مالیاتی مکلفند به محض اطلاع از وقوع هریک از مصادیق جرائم مالیاتی در حوزه کاری خود، مراتب را جهت اطلاع به دادستان عمومی و انقلاب، به مقام مافوق خود گزارش نمایند که اجرای این وظیفه مهم بنا به دلایل ذکر شده، در برخی از موارد مغفول مانده است.

نکته‌ای که در برخورد با دستگاه‌های اجرایی در صورت وقوع بزه مالیاتی لازم به ذکر است آن که، قانونگذار با هدف شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و ایجاد پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی به منظور مقابله با فرار مالیاتی، به صراحت بند ۳ ماده ۲۷۴ ق.م.م، مستنکفین از ارائه اطلاعات یاد شده منجمله وزارتخانه ها، موسسات دولتی را مرتکب بزه جرم مالیاتی و مسئولان آن را مستحق مجازات درجه شش تعزیری دانسته است، این در حالیست که در مقابل اجرای این ماده، با بخشنامه شماره ۵۹۱۱/۱۱۰۹۰۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۱ معاونت محترم رئیس جمهور[3] مواجه می‌باشیم که طی آن و با هدف لزوم هماهنگی لازم قبل از طرح دعاوی کیفری، درجهت حفظ حقوق بیت‌المال و منافع ملی با هدف کاهش مراجعات دستگاه‌های دولتی به مراجع قضایی برای حل وفصل اختلافات میان یکدیگر، دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند در دعاوی کیفری به منظور رعایت غبطه و مصلحت دولت و منافع ملی برای حل و فصل موضوع به طریق غیرقضایی در چارچوب قوانین و مقررات، ضمن خودداری از طرح شکایت قبل از هماهنگی با معاونت حقوقی ریاست جمهوری، درصورت طرح دعاوی نیز ظرف مدت پانزده روز نسبت به استرداد آن اقدام نمایندکه عملاً چنین بخشنامه ای، اجرای این ماده مهم قانونی را با مانع جدی مواجه نموده است و معارض با هدف مقنن نیز می‌باشد.

---

۱. ماده ۷۲ قانون آئین دادرسی کیفری: " هرگاه مقامات و اشخاص رسمی از وقوع یکی از جرایم غیر قابل گذشت در حوزه کاری خود مطلع شوند، مکلفند موضوع را فوری به دادستان اطلاع دهند."

۲. ماده ۲۷۶ ق.م.م : "چنانچه هریک از حسابداران، حسابرسان و همچنین موسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانکها و موسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود."

۳. ر.ک https://dotic.ir/news/11046

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

سیاست جنایی مشارکتی

پیشگیری از وقوع جرم مالیاتی از طریق ارتقاء فرهنگ مالیاتی

سیاست جنایی مشارکتی جدیدترین و مهمترین گرایش سیاست جنایی محسوب می‌گردد که در دوره معاصر در غرب، بنا به علل و عوامل سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و جرم شناختی، بویژه بحران ناکارآمدی و ناتوانی نظام عدالت کیفری در استفاده صرف از ابزارهای سنتی زرادخانه حقوق کیفری جهت مقابله با پدیده مجرمانه بروز پیدا کرد و بنابراین از عمرآن چند دهه نمی گذرد. [12] (Rostami, 2016: 61)

به طور کلی منظور از سیاست جنایی مشارکتی، بررسی و مطالعه جایگاهی است که در سیاست جنایی یک کشور به جامعه مدنی و از طریق این ارکان سه گانه ارائه می‌دهد را اصطلاحاً پاسخ‌های جامعوی یا اجتماعی می‌گویند. [8] (Lazarge, 2012: 61)

پیشگیری از ارتکاب جرم به معنای پیش‌بینی، شناسایی و ارزیابی خطر وقوع جرم و اتخاذ تدابیر و اقدامات لازم برای از بین بردن یا کاهش آن، که همواره یکی از مهم ترین دغدغه‌های نظام‌های حقوقی بوده، امروزه یکی از مهمترین ارکان سیاست جنایی کشورها را تشکیل می‌دهد. بی تردید درکنار دستگاه‌های قضایی و اجرایی و انتظامی بلکه مقدم بر آنها، دستگاه قانونگذاری با وضع قوانین کارآمد و مؤثر، به ویژه در ایران و کشورهای پیرو نظام حقوقی مدون، می‌تواند هم با جرم انگاری اعمال مجرمانه وتنظیم فهرستی از جرایم و مجازات‌ها و آگاه نمودن افراد جامعه نسبت به رفتارهای ضداجتماعی، در پیشگیری از وقوع جرایم تأثیر شایسته‌ای داشته باشد و هم با بسیج کردن و جهت دادن به دستگاه‌های قضایی و اجرایی از وقوع و شیوع آسیب‌های اجتماعی پیشگیری کند. [5] (Hosseini, 2018: 23)

در کنار مجازات‌های کیفری وآثار بازدارندگی آن در مقابله با جرائم، عواملی همچون فرهنگ در پیشگیری از وقوع جرم اهمیت وافری دارد. نقش آگاهی بخش فرهنگ که می‌تواند زمینه‌های مساعد جهل به قواعد و مقررات حقوقی را از بین ببرد، به عنوان ابزاری برای آگاهی بخشی یا یکی از منابع و مقدمه‌های واجب پیشگیری از جرم در جامعه مطرح می‌شود. نقش دیگری که برای فرهنگ و تاثیر آن بر حوزه حقوقی می‌توان قائل شد، نقش هنجارساز فرهنگ است. هنجارسازی جامعه از راه فرهنگ یکی از کارهایی است که می‌تواند به پیشگیری از وقوع جرم کمک کند. محور دیگری که فرهنگ در آن موثر است، نقش بسترساز فرهنگ است که فرهنگ به عنوان بستری مناسب به منظور توسعه هنجارهای حقوقی یا مسائل مربوط به پیشگیری مطرح شود. نقش نهادساز فرهنگ، امری انکار ناپذیر است. [14] (Shahjahanpour, 2016: 61)

همچنین نقش خانواده، رسانه جمعی و نهادهای اجتماعی در ایجاد و توسعه فرهنگ تاثیر بسزایی دارد و بالتبع این نهادها در پیدایش و عمومیت یافتن فرهنگ مالیاتی نقش آفرین می‌باشند.آنچه که درحال حاضر مقوله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

فرار مالیاتی با آن دست به گریبان می‌باشد، عدم وجود فرهنگ مالیاتی است تا بدان جا که برخی از افراد استنکاف از پرداخت را نوعی افتخار تلقی می‌نمایند. بدیهی است مادامیکه چنین دیدگاهی در مکلفین مالیاتی وجود دارد و نگرش جامعه به مرتکبین چنین اعمالی، سرزنش گر نباشد، تعیین جریمه‌های مالیاتی، محرومیت از معافیت‌های مالیاتی و همچنین مجازات کیفری نمی تواند از بازدارندگی کافی برخوردار باشد.

یکی دیگر از عوامل موثر در فقدان فرهنگ مالیاتی در کشور را که موجب عدم تمایل و رغبت جامعه در پذیرش فرهنگ مالیاتی گردیده و شاید بتوان عمده دلیل فرار مالیاتی در کشور تلقی کرد، مبحث عوامل اقتصادی و عدم مشاهده تاثیرات مثبت پرداخت مالیات بر اقتصاد، رفاه اجتماعی و وضعیت معیشت مردم است. انتظاری که اجتماع درقبال پرداخت مالیات دارد، مشاهده عینی آثار مثبت آن است که با توجه به وابستگی کشور به منابع مالیاتی برای تامین بودجه کشور و لزوم رفع حداقل نیازهای مالی دولت، این امر نتوانسته به نحو مطلوبی محقق گردد.

نقش سازمان‌های مردم نهاد و حرفه‌ای نسبت به جرم مالیاتی

سازمان مردم نهاد به تشکل‌هایی اطلاق می‌شود که توسط جمعی از اشخاص حقیقی غیر دولتی به‌صورت داوطلبانه با رعایت مقررات مربوط تاسیس شده و از ویژگی‌هایی چون غیر انتفاعی، غیرسیاسی و عضو پذیر بودن برخوردار می‌باشند. از جمله سازمان‌های مردم نهاد، سازمان‌های صنفی، کانون وکلا و سایر انجمن‌های حرفه‌ای هستند که با اقداماتی چون؛ ارسال اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی به سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مواد ۱۶۹ مکرر و ۲۳۰ ق.م.م، اطلاع رسانی از قوانین و مقررات و برگزاری جلسات توجیهی برای اعضاء بویژه پیرامون تکالیف مالیاتی جدید و اعمال ارتکابی واجد عناوین کیفری، انجام توافق نامه گروهی با سازمان امور مالیاتی کشور و الزام اعضاء به رعایت آن و وضع جریمه‌های شدید صنفی برای مرتکبین فرار مالیاتی، می‌توانند گام مثبتی در راستای اهداف مقنن در مبارزه با جرائم مالیاتی ایفاء می‌نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

نتیجه‌گیری

نظام تقنینی در قوانین کیفری، همواره دو هدف پیشگیری و مبارزه با جرائم را مد نظر قرار داده است تا ضمن ایجاد اهرمی به منظور مجازات مرتکبین آن، با ایجاد ارعاب میان افرادی که به هر نحو قصد ارتکاب جرائم را دارند، از وقوع آن جلوگیری نماید.

در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم نیز قانونگذار این اهداف را دنبال نموده و اگرچه گامی مثبت و سازنده است، لیکن مصون از ایراد نمانده و نتایج حاصله مؤید این امر می‌باشد که با سپری شدن بیش از پنج سال از اجرایی شدن اصلاحیه قانون یاد شده، درعمل، اقدام جدی و مؤثر در زمینه مقابله جرائم مالیاتی صورت نگرفته است و به دلایلی چون عدم تصریح مقنن به جرم انگاری شروع به جرم، مرور زمان کیفری نسبت به بعضی از مستنکفین که بخش قابل توجهی از جامعه مکلف را تشکیل می‌دهند، ضعف سیستم قضایی در شناسایی متهم در برخی از مصادیق جرائم مالیاتی از یک سو، و طولانی بودن فرایند رسیدگی به پرونده مالیاتی و دادرسی مالیاتی، مقرون به صرفه بودن جریمه‌های مالیاتی نسبت به کتمان فعالیت‌های اقتصادی بر اساس معادله فایده ـ هزینه، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و امکان برداشت‌های متفاوت در پرونده‌های کاملاً مشابه، سردرگمی مؤدیان مالیاتی در مواجهه با قوانین و مقررات مالیاتی غیر شفاف از سوی دیگر، این قسم از هدف قانونگذار مغفول مانده است و چه بسا این ایرادات به دلیل ایجاد سد محکم در مقابل هدف اصلی مقنن از وضع مقررات کیفری، موجبات تجری برخی از مستکفین را نیز فراهم نموده و شاهد آن هستیم که وصف کیفری برای جرائم مالیاتی، اثر قابل ملاحظه‌ای در کاهش بزه یاد شده نداشته است و این مهم می‌بایستی بیش از پیش مورد توجه متولیان امر قرار گیرد تا شاهد تبدیل این قانون در زمره قوانین متروکه در سال‌های آتی نباشیم.

بنابراین با تدابیر اقدامات پیشگیرانه‌ای نظیر ارتقاء فرهنگ مالیاتی به گونه‌ای که هر فرد بدون ابزارهای ارعابی، خود را مکلف به پرداخت مالیات بداند و مذموم انگاشتن جرم مالیاتی توسط عموم جامعه، مشاهده آثار مثبت پرداخت مالیات در اقتصاد و وضعیت معیشت مردم، کاهش زمان فرایند رسیدگی و دادرسی، افزایش تشویقات مالیاتی و در نقطه مقابل آن، افزایش جریمه‌های مالیاتی برای مستنکفین، به نظر می‌رسد بتوان در کنار مجازات‌های کیفری به هدف مقنن نزدیک‌تر و همسو گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

فهرست منابع

1. Abdul Rahimi Ferishte, Ahmadi Mousavi, Seyyed Mehdi, (2023). Criminological Analysis of Tax Crimes, Journal of Legal Research, 49:301_302, 304,309_31, (Persian).
2. Delmas Marti, Mary, Translated by Najafi Abrandabadi, Ali Hossein, (2018). The Great Systems of Criminal Politics.
3. Direct Taxes Law Approved in 1366 with Subsequent Amendments.
4. Goldouzian, Iraj, (2022). Mahshai of the Islamic Penal Code ,156, (Persian).
5. Hosseini, Seyed Ebrahim, (2018). The Role of Laws in Preventing Crimes and Social Harms, Two Quarterly Journals of Islamic Studies of Social harms, Shahed University , 2:23, (Persian).
6. Hosseini, Seyed Hossein, Moghni Bashi, Mohammad, (2020). Modernization of Legislative Criminal Policy towards the Electronic Tax System, Research Journal of Taxation, 51.
7. Khaleghi, Abolfath, Seifi Qara Yataq, Davoud, (2015). The Approach of Iran's Criminal System to the Crime of Tax Evasion, Research Journal of Taxation, 28, (Persian).
8. Lazarge, Christian, Translated by Najafi Abrandabadi, Ali Hossein, (2012). An introduction to Criminal Politics, 61.
9. Mekai, Ijan and Borjian, Ali, (2016). Legal Inflation, Legal Research Quarterly, 81:37, (Persian).
10. Omidpour, Reza, Pezhoyan, Jamshid, Mohammadi, Teymur, Memaranjad, Abbas, (2015). Estimating the Size of the Underground Economy and Tax Evasion: an Empirical Analysis in Iran, Research Journal of Taxation, 28, (Persian).
11. Rajabi, Akbar, Mahdavipour, Azam, Eshaghi, Mohammad, (2017). A Comparative Study of the Passage of Time in Iranian Jurisprudence and Criminal law with an Approach to the Opinions of Imam Khomeini, Matin Research Paper, 79:52, (Persian).
12. Rostami, Vali, (2016). People's Participation in the Criminal Process (Review of the Criminal Policy of Western Countries), Law Quarterly, Journal of the School of Law and Political Science, 2:61, (Persian).
13. Seyed Noorani, Mohammad Reza, (2018). Tax Evasion and Economic Growth in Iran, 22, 24, (Persian)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]

14. Shahjahanpour, Saeed, (2016). The Role of Culture in Crime Prevention, Qonun Yar Scientific_legal Quarterly, 4:61, (Persian).
15. Shamshiri, Toraj, (2019). Investigating the Causes and Factors of Crime in the Tax System and its Prevention in the Approach of Iran's Criminal System, Journal of Research and Studies of Islamic Sciences,14:3, (Persian).
16. Tahmasabi, Javad, (2015). Criminal Procedure,194, (Persian).
17. Taheri Borujeni, Reza, Hosseini, Reza,(2020). Investigating the Challenges Facing E_commerce Taxation, 46, (Persian).
18. Tajmir Riahi, Hossein, Al Mohammad, Fatemeh, (2019). Analyzing and Criticizing the Legislative Criminal Policy of Tax Crimes in the Reformed Direct Taxes Law of 2014, Research Journal of Taxation, 46:29,37_38, (Persian).
19. Walidi, Mohammad Saleh, (2013). Economic Criminal Law: Crimes Against Economic Security, 232, (Persian).
20. Website https://dotic.ir/news/11046.
21. Yavari, Asdola, Idrisian, Hamed, (2017). Solutions to Reduce the Delay of Tax Proceedings, Encyclopedia of Economic Law, 13:3_4, (Persian).
22. Ziaei Bigdali, Mohammad Taghi, Tahmasabi Beldaji, Farhad, (2013). Value Added Tax: Modern Taxation, 31, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.5]