-- Journal of Tax Research --
Volume 33, Issue 65, Spring 2025, 53-86
taxjournal.ir
DOI:/

Iranian National Tax Administration

A Discourse on Criminal Policy and Internal Guidelines for the Implementation of Articles 274 to 277 of the Direct Taxes Law

Shahram Ebrahimi* Associate Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Seyedeh Fatemeh Ale-Mohammad PhD Candidate of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Fazlullah Foroughi Associate Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Mohammad Hadi Associate Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Abstract

Throughout history, most of the subjects of criminal law have always resisted paying taxes in some way and have committed crimes or tax violations mainly by resorting to fraud. From the point of view of criminal policy, the consequences of tax violations and the characteristics of its perpetrators are so diverse, comprehensive, and specific that the typology of response and the process of responding to them have also diversified and depending on which response approach has been prioritized by those in charge of criminal policy in each period. Various regulations have been established. Sometimes with the predominance of the punishment approach, criminalization and punishment have been prioritized, and sometimes in the compensatory approach, a multi-stage reaction has been implemented with the aim of compensating and restoring the situation before committing the

* Corresponding Author: shahrsm.ebrahimi@gmail.com

How to Cite: Ebrahimi, Sh., Ale-Mohammad, S. F., Foroughi, F., Sadeghi, M. H. (2025). A Discourse on Criminal Policy and Internal Guidelines for the Implementation of Articles 274 to 277 of the Direct Taxes Law. *Journal of Tax Research, 33*(65), 53-86.

Original Research
Received: 04 /10 /2023 Accepted: 24 / 11/2024
e-ISSN: 2717-1817 p-ISSN: 2251-64-84

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

crime or violation through negotiation, discussion, and warning. In the latter approach, the goal is to restore the situation before the crime is committed and compensate and eliminate financial damages through negotiation and dialogue. The tax system, first of all, seeks for the delinquent taxpayer to pay his actual arrears. Therefore, he prefers to talk with him. As a result, as a final tactic and at the last stage, if the taxpayer refuses to pay the desired amount or if the violation is repeated, he will file a criminal complaint with the judicial authorities. The purpose of the current research, which was compiled with a descriptive-analytical method and with library tools and referring to the relevant tax files and tax criminal proceedings, is to investigate the approaches of the executive criminal policy of the Tax Administration in dealing with tax crimes, with emphasis on the internal guidelines for the implementation of articles 274 to 277. Direct tax law. By choosing an eclectic approach, the tax affairs organization has tried to introduce the criminal prosecution of this category of crimes as the last option, and anticipating an unprecedented approach in Iran's criminal policy, the application of the criminal provisions of the Direct Taxes Law depends on the implementation of the relevant internal code of conduct.

Introduction

Criminal policy, as a set of measures and strategies aimed at preventing and combating crimes, has always faced complex challenges in dealing with tax-related offenses. Tax crimes, including violations and fraud associated with tax evasion, hold particular significance due to their direct impact on the national economy, public resource management, and social justice.

From a criminal policy perspective, tax crimes, given the diversity of offenders' characteristics and the extensive consequences of such offenses, require multidimensional and targeted responses. At times, punitive measures and the use of criminal penalties are prioritized. However, in other cases, compensatory and negotiation-based approaches, which focus on restitution and restoring the status quo, are preferred.

In this context, the internal guidelines for implementing Articles 274 to 277 of the Direct Taxation Act have been developed as an innovative tool for managing tax offenses. These guidelines, by providing an operational framework, aim to balance the objectives of criminal justice and tax policy. The main emphasis of this approach is on restitution through negotiation and interaction with the offending taxpayer, resorting to criminal prosecution only in cases of non-cooperation. This represents a significant shift in Iran's criminal policy, moving from a purely punitive approach toward a combined and negotiation-oriented strategy. Thus, this introduction highlights the importance of smart policymaking in the field of tax crimes and the role of internal guidelines in advancing tax objectives and reducing pressure on the judicial system.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

Methodology

This study was conducted using a descriptive-analytical method, with data collected from library resources, tax-related cases, and criminal court verdicts. The main objective is to examine the executive criminal policy approaches of the Iranian Tax Administration in addressing tax crimes, focusing specifically on the internal guidelines for implementing Articles 274 to 277 of the Direct Taxation Act.

Discussion

Tax crimes, due to their extensive economic and social repercussions, demand special attention from criminal policymakers. The Iranian Tax Administration has adopted an eclectic approach to addressing these crimes. This approach emphasizes negotiation and restitution, initially seeking to encourage taxpayers to pay their actual or overdue taxes. If the taxpayer refuses to cooperate, criminal proceedings are considered the final resort.

The internal guidelines for implementing Articles 274 to 277 of the Direct Taxation Act, representing a novel initiative in Iran's criminal policy, establish specific criteria and stages for addressing tax offenses. These guidelines make the enforcement of criminal regulations conditional on completing internal and non-criminal procedures. In this framework, negotiation and dialogue are employed as key tools for resolving tax disputes. In cases of repeated offenses or refusal to cooperate, criminal actions are taken.

Results

The analysis of the collected data indicates that the internal guidelines of the Iranian Tax Administration have provided an effective operational framework for managing tax crimes. By emphasizing non-criminal methods and considering criminal prosecution as a last resort, these guidelines have increased the level of interaction with non-compliant taxpayers and contributed to the reduction of tax violations and crimes.

Conclusion

The approach adopted in the internal guidelines for implementing Articles 274 to 277 of the Direct Taxation Act, which prioritizes dialogue and restitution, represents a positive transformation in Iran's criminal policy on tax crimes. This approach not only fulfills the government's tax objectives but also alleviates pressure on the judicial system.

To further enhance this policy, it is recommended that specialized training programs on managing tax crimes be conducted for tax administration officials. Additionally, periodic reviews of the operational feedback on these guidelines should be undertaken to ensure their continued effectiveness.

Keywords: Criminal Policy, Guideline, Tax Affairs Organization of the Country, Tax Crime, Tax Violation.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]
[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --
شماره۶۵، دوره ۳۳، بهار ۱۴۰۴، ۵۳-۸۶
taxjournal.ir
DOI:/

سازمان امور مالیاتی کشور

مقاله پژوهشی
تاریخ دریافت :
تاریخ پذیرش:
p-ISSN: ۲۲۵۱-۶۴-۸۴
e-ISSN: ۲۷۱۷-۱۸۱۷

گفتمان سیاست جنایی شیوه‌نامه داخلی اجرای مواد ۲۷٤ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم

شهرام ابراهیمی * دانشیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

سیده فاطمه آل‌محمد دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

فضل‌اله فروغی دانشیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

محمدهادی صادقی دانشیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

چکیده

در طول تاریخ، بیشتر تابعان حقوق کیفری به نوعی در برابر پرداخت مالیات مقاومت نشان داده و با توسل به تقلب، مرتکب جرم یا تخلف مالیاتی شده‌اند. از منظر سیاست جنایی، پیامدهای سوء تخلف مالیاتی و ویژگی‌های مرتکبان آن، چنان متنوع، فراگیر و خاص است که گونه‌شناسی پاسخ‌گذاری و فرآیند پاسخ‌دهی به آن‌ها را نیز متنوع کرده و بسته به این‌که در هر دوره کدام رویکرد پاسخ‌دهی در اولویت متولیان سیاست جنایی قرار گرفته باشد، مقررات مختلفی وضع شده است. گاهی با غلبه رویکرد سزادهی، جرم‌انگاری و کیفردهی اولویت یافته است و گاهی در رویکرد جبرانی، واکنش چند مرحله‌ای با هدف جبران و اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم یا تخلف از طریق مذاکره، گفتگو و اخطار اجرا شده است. در رویکرد اخیر، هدف اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم و جبران و خسارت‌زدایی مالی از رهگذر مذاکره و گفتگو است. نظام مالیاتی، قبل از هر چیز به دنبال این است که مؤدی مالیاتی متخلف، مالیات واقعی یا معوقه خود را پرداخت کند، لذا گفتگو با وی را ترجیح می‌دهد. در نتیجه به عنوان حربه پایانی و در آخرین مرحله، چنان‌چه مؤدی حاضر نشد مبلغ مورد نظر را پرداخت کند و یا در صورت تکرار تخلف، در مراجع قضایی اقدام به طرح شکایت کیفری می‌کند. هدف پژوهش حاضر که با روش توصیفی-تحلیلی و با ابزار کتابخانه‌ای و استناد به پرونده‌های مالیاتی مربوطه و دادنامه‌های کیفری مالیاتی گردآوری شده است، بررسی رویکردهای سیاست جنایی اجرایی سازمان امور مالیاتی در مواجهه با جرائم مالیاتی با تأکید بر شیوه‌نامه داخلی اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. سازمان امور مالیاتی با انتخاب رویکردی التقاطی تلاش کرده است تعقیب کیفری این دسته جرائم را به عنوان گزینه آخر معرفی و با پیش‌بینی رویکردی بی‌سابقه در سیاست جنایی ایران، اعمال مقررات کیفری موضوع قانون مالیات‌های مستقیم را منوط به اجرای شیوه‌نامه داخلی مربوطه نموده است.

کلیدواژه‌ها: تخلف مالیاتی، جرم مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سیاست جنایی، شیوه‌نامه.

* نویسنده مسئول: shahram.ebrahimi@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

مقدمه

مالیات، به‌عنوان درآمد اصلی دولت در بسیاری از کشورها، امری تثبیت شده است، با این حال این امر در ایران، به علت وابستگی طولانی‌مدت به درآمدهای نفتی، مغفول مانده بود. اما در سالیان اخیر، با کاهش درآمدهای نفتی به دلیل تحریم‌های بین‌المللی و نوسانات فروش نفت، گرایش به مالیات به عنوان جریان درآمدی پایدار برای تأمین منابع مالی دولت و کشور فزونی یافته و دولت به اتخاذ سیاست‌های جدید به جهت افزایش درآمدهای مالیاتی وادار شده است.[۱] در همین راستا بیش از ۵۰ درصد منابع بودجه‌ای از محل درآمدهای مالیاتی و کاهش سهم نفت به ۳۰ درصد بوده است. همچنین در قانون بودجه سال ۱۴۰۳، درآمدهای مالیاتی ۱۱۲۲ هزار میلیارد تومان در نظر گرفته شده‌است که نسبت به قانون بودجه سال ۱۴۰۲، معادل ۴۹.۸ درصد رشد داشته است که از این میان، سهم عمده درآمدهای مالیاتی به مالیات بر کالا و خدمات (۴۲ درصد از کل درآمدهای مالیاتی) و مالیات بر اشخاص حقوقی (۴۰ درصد از کل درآمدهای مالیاتی) اختصاص دارد. به منظور تحقق این هدف در نظام اقتصادی، افزایش منابع درآمدی مالیاتی دولت، شناسایی منابع مالیاتی گزارش نشده و کاهش حجم فرار مالیاتی و مقابله با آن، به عنوان اولویت های اساسی سیاست دولت در نظر گرفته شده‌است. به عنوان نمونه می‌توان به همکاری سازمان امور مالیاتی کشور با یک شرکت دانش‌بنیان از طریق توسل به هوش مصنوعی به منظور شناسایی املاک لوکس و گران‌قیمت برای عملکرد مالیاتی سال ۱۴۰۲ اشاره نمود که منجر به شناسایی بالغ بر ۱۶۰۰۰۰ واحد مسکونی از این قبیل گردید.[۲] این اطلاعات نشانگر اولویت سازمان امور مالیاتی کشور در مبارزه جدی با فرار مالیاتی است.[۳]

از جمله شیوه‌های رایج برای فرار از پرداخت مالیات، پنهان نگه داشتن فعالیت‌های اقتصادی و ثبت شرکت‌های صوری یا به اصطلاح کاغذی، استفاده از شناسه اقتصادی و فاکتورهای جعلی است. به این صورت که این شرکت‌ها با فروش شناسه اقتصادی و یا فاکتورهای صوری به دیگر فعالان اقتصادی، راه را بر تحقق شفافیت اقتصادی و عدالت مالیاتی می‌بندند. همچنین اقتصاد زیرزمینی نیز معضلی قابل توجه است که همه کشورهای جهان با آن درگیرند. اطلاع از

---

۱. در بندهای ۱۷، ۱۸ و ۱۹ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مورخ ۲۹ بهمن سال ۱۳۹۲ که در راستای تکمیل سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی تدوین گردیده، بر افزایش درآمد مالیاتی از طریق اصلاح نظام درآمدی دولت تأکید شده است.

۲. مطابق قوانین بودجه در سال ۱۴۰۰ خانه‌های بیش از ده میلیارد تومان، در سال ۱۴۰۱ بالای ۱۵ میلیارد تومان و در سال ۱۴۰۲ بیش از ۲۰ میلیارد تومان و در سال ۱۴۰۳ بیش از ۳۵ میلیارد تومان مشمول مالیات املاک لوکس و گران‌قیمت اعلام شدند که در سال ۱۴۰۰ تعداد۱۲۲۰۰ واحد لوکس و برای عملکرد ۱۴۰۱ تعداد۴۰۵۰۰ واحد مسکونی گران‌قیمت شناسایی شدند.

۳. نشریه سامان (نشریه سازمان امور مالیاتی کشور)، بخش دستاوردها، ش۵، ویژه‌نامه نوروز ۱۴۰۳، صص۲۲-۲۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

حجم اقتصاد زیرزمینی و بررسی علل و آثار مخرب آن از آن جهت حائز اهمیت است که ریشه بسیاری از نابسامانی‌های اقتصادی را روشن می‌کند.

تحقق نظام مالیاتی هوشمند ضامن دریافت منظم مالیات و عاملی مهم در پیشگیری از فرار مالیاتی است و با حرکت به سوی مدرن‌سازی و هوشمندسازی نظام مالیاتی و ایجاد سامانه‌ها و بانک‌های اطلاعاتی، اطلاعات شفاف مالی و درآمدی افراد رصد و فرصت مناسبی برای شناسایی منابع مالیاتی جدید فراهم خواهد شد و ظرفیت‌های قانونی ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر ق.م.م. و مکلف بودن نهادها در ارائه اطلاعات به سازمان امور مالیاتی خود می‌تواند علاوه بر مکانیزه شدن فرآیندهای مالیاتی، مبارزه با فرار مالیاتی را تضمین کند. اهمیت گلوگاه رصد فعالیت‌های اقتصادی برای سیاست‌گذاران تقنینی به حدی است که هیچ شخص یا ارگانی را که به نحوی اطلاعات مالی مؤدی را در اختیار دارد، از ارائه آن مستثنا نکرده است و در نظر دارد که کلیه ارگان‌ها را برای ایجاد بانک اطلاعاتی مالیاتی، بسیج کند تا از این طریق به سمت عدالت مالیاتی قدمی بردارد و مانع از شکاف درآمدی بین گروه‌های مختلف جامعه شود (Seyfi and Khaleghi,2014). از جمله اقدامات نوآورانه قانونگذار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، جرم‌انگاری جرائم مالیاتی در مواد ۲۷۴ الی۲۷۷ در قالب بیان مصادیق آن و تعیین ضمانت‌اجرای کیفری برای ارتکاب آن می‌باشد. سازمان امور مالیاتی کشور با تصویب یک شیوه‌نامه در تاریخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶ درخصوص نحوه اعلام این دسته از جرائم اقتصادی به مرجع قضایی و اقامه دعوی، دستورالعمل داخلی ویژه‌ای مقرر نمود و در تاریخ ۱۴۰۲/۰۵/۲۴ دستورالعمل جدیدی را جایگزین آن کرد که در ادامه بعد از تبیین مفاهیم بنیادی پژوهش، به واکاوی و مقایسه این دو مقرره داخلی پرداخته شده‌است.

تبیین مفاهیم بنیادی

مفهوم جرم و تخلف مالیاتی: جرم مالیاتی فعل یا ترک‌فعلی خلاف قانون است که دارای ضمانت‌اجرای کیفری می‌باشد. در کنار جرم مالیاتی، تخلف مالیاتی وجود دارد. تخلف مالیاتی نیز فعل یا ترک‌فعلی است که مؤدی مکلف به آن بوده است ولی نسبت به آن عدول نموده که به موجب قانون دارای ضمانت‌اجرای غیرکیفری همچون عدم شمول معافیت مالیاتی، جریمه مالی و ... می‌باشد.

سیاست جنایی: سیاست جنایی در بردارنده مطالعه اقدام‌ها و تدابیر متنوعی است که دولت و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

جامعه مدنی مستقلا یا با مشارکت هم برای سرکوبی پدیده مجرمانه (جرم و انحراف)، پیشگیری از آن، حمایت از بزه‌دیدگان مستقیم و غیرمستقیم پیش‌بینی می‌کنند و اعمال آنها به عنوان پاسخ به وضعیت‌های پیش‌جنایی، انحرافات، جرائم و نیز ترمیم آثار زیان‌بار جرم - از جمله پیشگیری از تکرار جرم- در چارچوب مراجع رسمی یا مشارکتی با آیین‌های خاص هر یک پیشنهاد می‌کنند. سیاست جنایی از منظر جنبه‌های مختلف دارای گونه‌های متفاوتی بوده که در پژوهش حاضر با توجه به موضوع از تقسیم‌بندی زیر با توجه به وظایف ذاتی قوای سه گانه حاکم در کشور استفاده شده است:

گونه‌شناسی سیاست جنایی در پرتو قوای سه‌گانه حاکمیت: سیاست جنایی در جوامعی که حاکمیت از سه قوه مقننه، مجریه و قضاییه تشکیل شده، در سه سطح قابل تصور و بررسی است. هر یک از این قوا به منظور تضمین و تأمین امنیت جامعه و نظم عمومی، در چارچوب وظایف و اختیارات محوله به سهم خود، در چارچوب سیاست‌گذاری عمومی، دست به سیاست‌گذاری جنایی نیز می‌زنند. یکی از مسائل مهم در قلمروی سیاست جنایی، مسأله چگونگی دریافت و پذیرش سیاست جنایی یا به بیان دیگر قابلیت اجرا و کارآمدی استراتژی و راهبردی است که ممکن است پیش‌گیرنده یا سرکوبگر باشد. بر این اساس، سه سطح از سیاست جنایی می‌توان از یکدیگر تفکیک کرد: سیاست جنایی تقنینی، سیاست جنایی قضایی و سیاست جنایی اجرایی.

تعریف سیاست جنایی تقنینی: سیاست جنایی تقنینی یعنی تدبیر و چاره‌اندیشی قانونگذار راجع به جرم یا به عبارتی سلیقه انتخاب قانونگذار در خصوص جرائم و مجازات‌ها که قانونگذارتحت تأثیر دیدگاه‌های جرم‌شناسی، جامعه‌شناسی، فلسفی، ایدئولوژی و غیره با ارائه چارچوب قانونی در یک دوره مشخص تمهید خاصی را پیش‌رو می‌نهد. قوه مقننه شالوده و اساس سیاست جنایی را با تقنین جرائم و مجازات‌ها و تعیین حدود اختیارات نهادهای کیفری و اجرایی معین می‌کند. اساس مطالعات در قلمرو سیاست جنایی تقنینی بررسی و نقد مهمترین مرحله از سیکل و چرخه جنایی یعنی مرحله ارزش‌گذاری تقنینی، مشتمل بر وضع و تدوین مقررات قانونی در خصوص تعیین جرائم و تخلفات و پاسخ‌های موجود و حدود اختیارات نهادهای کیفری و اجرایی است. سیاست جنایی در واقع بیانگر دیدگاه‌ها و روش‌های متخذه قانونگذار در کنترل جرائم و تخلفات است.

تعریف سیاست جنایی قضایی: برای شناخت سیاست جنایی راجع به یک موضوع علاوه بر شناخت نقش قانونگذار در تنظیم و ترسیم خطوط اساسی جرم‌انگاری و تعیین پاسخ‌ها باید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

به نقش سیاست جنایی در چگونگی درک و نحوه کاربرد خطوط رسمی قانونگذار نیز توجه داشت. اساس سیاست جنایی قضایی یک کشور را باید در نحوه نظارت و اجرای قوانین و نیز محصول کار قوه قضاییه شامل عملکرد، رویه، تصمیمات و احکام صادره دادگاه‌ها ملاحظه کرد. بدین ترتیب قوه قضاییه و ارکان آن می‌تواند از راه‌های گوناگونی در سیاست جنایی تقنینی تأثیرگذار باشد. در سیاست جنایی قضایی قوه قضاییه ضمن تصدی امر قضا و رسیدگی به تظلم‌خواهی با تطبیق مصادیق و اعمال قانون، به ویژه طرح‌های پیشنهادی به منظور برقراری هر چه بهتر عدالت قضایی و اجتماعی، درتدوین و اجرای سیاست جنایی کشور نقش مهمی را ایفا می‌کند. با اختیاراتی که قانونگذار برای قاضی ایجاد کرده کلیه وصف‌های قانونی به طور متحدالشکل در استنباط قضات وارد نمی‌شود؛ به عبارتی استنباط قضات در موارد قانونی مشابه نیست به گونه‌ای که در مورد جرم واحد نیز احکام مختلفی توسط دادگاه‌ها صادر و مواد استنادی آن‌ها متفاوت است و بدین جهت سیاست جنایی قضایی شامل رویه‌های قضایی و عملکرد آن‌ها در استنباط قوانین بسیار مهم است و چه بسا در بسیاری از موارد سیاست جنایی قانونی از سیاست جنایی قضایی فاصله می‌گیرد. با این توضیح که اگر قانونگذار بدون توجه به عرف و انتظارات جامعه عملی را جرم بداند، قاضی نیز که عضوی از اعضای جامعه است و چون در تعیین وصف مجرمانه تا حدودی اختیار دارد با استنباط از قانون در عمل عکس‌العملی متفاوت در پیش می‌گیرد و به صورت پنهان، تعبیر و استنباط قضایی در جهت همگانی با عرف جامعه حرکت می‌کند. از این رو عملکرد چنین قضاتی به نوعی در سمت و سوی جرم‌زدایی قابل استنباط است.

تعریف سیاست جنایی اجرایی: در مفهوم جدید سیاست جنایی، بررسی سیاست‌ها و تصمیمات متخذه توسط قوه مجریه و ارکان آن در کنار سیاست جنایی قانونی و قضایی ضروری است. قوه مجریه اگرچه ابزار کیفری در اختیار ندارد، ولی با در اختیار داشتن اهرم‌های نظارتی خاص و ضمانت‌اجراهای اداری و نیز امکان ارائه لوایح خاص جهت تصویب در مجلس، قادر است نقش مهمی را در تنظیم سیاست جنایی و حرکت و پویایی آن عهده‌دار شود. در ادامه مطالب با توجه به موضوع پژوهش حاضر، مختصری به موضوع سیاست جنایی اجرایی مالیاتی پرداخته می‌شود:

سیاست جنایی اجرایی مالیاتی: بحث مبارزه جدی با فرار مالیاتی یا به طورکلی مبارزه جدی با جرائم و تخلفات مالیاتی و همچنین پیشگیری از جرائم و تخلفات مالیاتی و اتخاذ راهکارهای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

مناسب، کارآمد و سنجیده در این حوزه نیز موضوع مطالعه سیاست جنایی می‌باشد. سیاست جنایی در امور مالیاتی به مطالعه مجموعه تدابیر و روش‌هایی اعم از کیفری که از جرم‌انگاری در حوزه مالیات گرفته تا اتخاذ تدابیر واکنشی و غیرکیفری که در غالب سازوکارهای اداری و جبرانی جلوه‌گر می‌شود، به واسطه دولت در غالب قوانین و مقررات قانونی و یا از طریق مکانیزم‌های اجرایی خاص به سازماندهی جرائم و تخلفات مالیاتی می‌پردازد؛ بنابراین سیاست جنایی بر این اساس حوزه عمل خود را نظام مالیاتی و همه مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی و سازوکارهای اجرایی و اداری و حتی سازوکارهای قضایی و رسیدگی به پرونده‌های جرائم مالیاتی و تخلفات مالیاتی و رویه قضایی موجود در آن را در قلمرو مباحث مورد بحث خود قرار می‌دهد و با اشراف کامل به خلأها و ضعف‌ها و مکانیزم‌های مؤثر و کارآمد و با توجه به اهداف و سیاست‌های کلی‌تری که جهت‌گیری و خطوط کلی را مشخص می‌کند اقدام به اتخاذ راهکارها و سیاست‌های حقوقی و کیفری مناسب می‌کند که بر این اساس سیاست مناسب، می‌تواند کیفری و یا غیرکیفری باشد و حتی از الگوی دولتی و رسمی استفاده کند و یا از الگوهای اجتماع‌محور باشد. هم‌چنین می‌تواند با ارزش‌گذاری بر برخی رفتارها آن‌ها را جرم تلقی کند و یا حتی برخی رفتارها را بنا بر قاعده در زمره تخلفات درآورد تا هرگونه رفتار خلاف هنجار و مغایر با ارزش‌ها و مغایر با الزامات و قواعد را در قلمرو سیاست جنایی قرار بدهد (Matiri, 2018).

بنا بر مطالب فوق، سیاست جنایی اجرایی مبارزه با جرائم مالیاتی، تدابیر، اقدامات و فعالیت‌هایی است که در چارچوب وظایف دولت به منظور کنترل و مبارزه با این جرائم صورت می‌گیرد. این تدابیر اعم از تدابیر سرکوب‌گرانه و پیش‌گیرانه غیرکیفری هستند که در یک نظام سیاست جنایی اندیشیده شده‌اند. سازمان امور مالیاتی کشور که در اجرای ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۸۱ به عنوان سازمانی مستقل و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی تشکیل گردید، به عنوان مجری سیاست جنایی اجرایی مالیاتی کشور شناخته می‌شود. در تعریف سیاست جنایی اجرایی سازمان امور مالیاتی کشور می‌توان چنین گفت: سیاست جنایی سازمان امور مالیاتی، طرز برداشت و تلقی سازمان از قوانین و مقررات مالیاتی و نحوه اجرای آن‌ها در راستای کنترل جرائم و تخلفات مالیاتی می‌باشد. سیاست جنایی اجرایی مالیاتی، هم‌زمان یک شکل از سازمان‌دهی به امور مالیاتی است که ارزش‌های سازمان امور مالیاتی را تعیین و آن‌ها را تضمین می‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

هم‌چنین، مجموعه‌ای از اقدامات، یک استراتژی و جنبش برای دستیابی به هدف معین سازمان که تأمین کامل درآمدهای مالیاتی است، می‌باشد. بدیهی است هدف پیوسته سیاست جنایی مالیاتی، نخست تضمین انسجام و تداوم حیات اجتماع با پاسخ مناسب به نیاز تأمین منابع مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه هر سال و به تبع تأمین رفاه شهروندان یک جامعه می‌باشد.

چیستی شیوه‌نامه و تحولات آن

قانونگذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قالب هفت بند جرائم مالیاتی را احصاء نموده که هر کدام از این بندها، دارای مصادیق بسیاری در قوانین و مقررات مالیاتی هستند. از آن‌جاکه قانون مالیات‌های مستقیم، قانونی فنی و تکنوکراسی شده است که تسلط بر مفاهیم و مقررات آن، نیاز به تخصص در این زمینه دارد، آگاهی و فهم این مواد قانونی که بعضاً پیچیده هم هستند، شاید برای برخی از افراد جامعه امکان‌پذیر نباشد که این خود عاملی برای عدم آگاهی مؤدیان نسبت به تکالیف قانونی یا سرپیچی از آن‌ها می‌باشد(Riahi and Alemoham-mad, 2017). پیچیدگی قوانین مالیاتی تأثیرات بالقوه زیادی می‌تواند داشته باشد، از جمله: شکل‌گیری روش‌های متعدد برای مخفی نگاه داشتن درآمد از اصابت مالیاتی، سطح پایین تمکین مالیاتی، افزایش احتمال اشتباهات سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی، پرداخت‌های بیش از حد یا کمتر از حد به طور غیرعمد، افزایش تصور عموم مبنی بر ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی، هزینه‌های بالای اداری و تمکین مالیاتی، تخصصی عمل نمودن هر یک از حوزه‌های مالیاتی در ادارات مالیاتی و مشرف نبودن اغلب کارمندان مالیاتی نسبت به تمامی جنبه‌های قوانین و بخش‌نامه‌های بسیار متعدد مالیاتی و کاهش اثربخشی ابزارهای در دسترس سیستم مالیاتی نظیر جرائم مالیاتی و ... .

سازمان امور مالیاتی کشور نظر به اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ با توجه به خصوصیت فنی و تخصصی بودن قوانین مالیاتی و به تبع جرائم مالیاتی، به منظور بهره‌گیری از ظرفیت‌های موجود در برخورد با مجرمین مالیاتی و جلوگیری از تبعیض در اخذ مالیات و امکان هماهنگی و پیگیری مؤثر پرونده‌های مربوطه، شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ ق.م.م. به موجب بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۷/۵۷ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶ تصویب و جهت اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی در سراسر کشور ابلاغ نمود.

این شیوه‌نامه ۱۵ ماده‌ای در تاریخ ۲۴ مرداد ۱۴۰۲ نسخ و شیوه‌نامه جدید به موجب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵۰۷ جایگزین آن شد. مصوبه اخیر که دارای ۴ ماده و در مقایسه با نمونه سابق آن بسیار مختصر است و عمده محتوای شیوه‌نامه سابق را تکرار کرده است، چند محور جدید دارد. از جمله لحاظ اولویت برای پرونده‌های حائز اهمیت با توجه به رویکرد هزینه-فایده[۱]. همچنین تسهیل رسیدگی به پرونده‌های با مبلغ بدهی مالیاتی کمتر از پانصد میلیارد ریال، به این صورت که درخصوص این قبیل پرونده‌ها در کارگروه اداره کل امور مالیاتی تصمیم‌گیری می‌شود و پرونده مالیاتی به کارگروه ستادی ارسال نمی‌گردد، در صورتی که رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی دارای بدهی مالیاتی با مبلغ پانصد میلیارد ریال و بیشتر یا پرونده‌های دارای ابعاد فرار مالیاتی بین دو یا چند اداره کل به علت اهمیت بیشتر این پرونده‌ها به صورت دو درجه‌ای و ابتدا در کارگروه اداره کل امور مالیاتی مربوطه رسیدگی و در صورت احراز ارتکاب جرم مالیاتی توسط اکثریت اعضای این کارگروه، پرونده جهت رسیدگی بیشتر و اعلام نظر نهایی به قید فوریت به کارگروه ستادی ارسال می‌گردد.[۲]

علاوه بر این، با توجه به اصلاح تبصره ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م.، دبیر کارگروه، به جای دادستان انتظامی مالیاتی، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی تعیین شده است. در واقع موقعیت این دفتر ارتقا یافته و با توجه به اینکه امر تخصصی اقامه دعوا و طرح شکایات به عهده دفترحقوقی سازمان می‌باشد وظیفه دبیری این کارگروه به این مدیریت محول شده است. بدین ترتیب، به جریان انداختن تعقیب این جرائم مستلزم شکایت اداره کل امور مالیاتی پس از کسب نظر موافق کارگروه مربوطه حسب تفکیک به عمل آمده با توجه به مبلغ بدهی مالیاتی است. درواقع با وجود این فرایند، قدرت دادسرا در ارزیابی اقتصادی تعقیب محدود و به نوعی به ارزیابی و نظر قبلی اداره مالیات وابسته است. اصل تعقیب کیفری توسط دادستان به دو شکل قابل تصور است. حالت نخست، وی به محض اطلاع از وقوع جرم مکلف به تعقیب است، مگر موانع قانونی مانند مرور زمان وجود داشته باشد. در این خصوص از «نظام قانونی بودن تعقیب»[۳] صحبت می‌شود. الزام مسئولین قضایی به تعقیب دعوی جزایی مبتنی بر مصالح عمومی و منافع

۱. تحلیل هزینه-فایده اغلب توسط سازمان‌ها برای ارزیابی مطلوبیت یک سیاست، یک طرح اقتصادی یا طرح سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود. این تحلیل صرفاً برای امور کلان و سازمانی نیست؛ از این تحلیل در زندگی روزمره و حتی تصمیم‌های غیراقتصادی نیز می‌توان استفاده کرد. در این تجزیه و تحلیل با استفاده از شرح هر گزینه و وضعیت موجود، مزایا و هزینه‌های مورد انتظار مقایسه می‌شوند. تحلیل هزینه-فایده با بررسی نسبت مزایا به هزینه‌ها هر طرح، آن طرح را با دیگر طرح‌ها مقایسه می‌کند و این امکان را می‌دهد تا طرح‌ها را بر اساس نسبت هزینه و فایده رتبه‌بندی کنیم. برای اطلاعات بیشتر ر.ک: Riegg (Cellini and Edwin Kee (2015

۲. در حال حاضر تعداد ۴۲ پرونده کیفری مالیاتی موضوع بندهای ماده ۲۷۴ ق.م.م. با مبالغ فرار مالیاتی بیش از ۵۰۰ میلیارد ریال در محاکم قضایی صالح مطرح می‌باشد.

3. The legality of the prosecution system

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

اجتماعی است؛ چرا که محاکم اصولا تأمین‌کننده حقوق جامعه و از پاسداران حریم ارزش‌ها و هنجارهای مختلف آن هستند. از این رو بزهکاری هیچ مجرمی نباید بی‌پاسخ بماند، بلکه با عکس‌العمل قطعی و الزامی خود باید امکان تمایل مجدد مجرم به ارکاب جرم را زائل ساخت. لیکن در راستای وصول به اهداف فوق، گاهی در الزام به محاکمه و کیفر و ضرورت آن در تمام شرایط و موقعیت‌ها تشکیک شده است (Sadeghi and Emami, 1998). زیرا در برخی موارد، تعقیب جزایی و اعمال مجازات نه تنها سودی نداشته بلکه موجب مفاسدی نیز می‌گردد. در این حالت، دادستان با توجه به داده‌های مختلف، در ارزیابی تعقیب یا عدم تعقیب آزاد است که به آن «نظام اقتضای تعقیب»[1] گفته می‌شود (Jamshidi and Nourian, 2013). هر کدام از دو نظام مزایا و معایب خاص خود را دارد. البته معیارهای مورد بررسی در نظام اقتضای تعقیب مانند شدت جرم، انواع دلایل جمع‌آوری شده و میزان اعتبار آن، انعکاس اخبار جرم در جامعه، شرایط و وضعیت مرتکب، ندامت او، اقدام وی برای جبران خسارت بزه‌دیده و...، لزوماً در قانون ذکر نمی‌شود، بلکه در قالب بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها تنظیم و ابلاغ می‌گردد. گفتنی است نظام اقتضای تعقیب با موانع مختلف روبروست، به طوری که گاهی دادستان در برخی پرونده‌ها دو راه بیشتر ندارد. یا تکلیف به تعقیب و گاهی ممنوعیت تعقیب. ممنوعیت تعقیب یا حداقل ممنوعیت تعقیب فوری نتیجه وجود یک مانع است. به عنوان مثال در مواردی تعقیب مستلزم تقدیم شکایت از طرف بزه‌دیده یا یک اداره است. از جمله در جرائم مالیاتی که تا اداره مالیات پس از اخذ نظر کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی/ستادی، طرح دعوی نکند، دادستان نمی‌تواند در خصوص اقتضای تعقیب تصمیم بگیرد.

چارچوب نظری

برای حقوقدانان کیفری، جرائم و رویدادهای کیفری همواره پاسخ قضایی از نوع کیفری می‌طلبد. به عبارت دیگر، در ذهن حقوقدانان، سیاست جنایی به جرم و پاسخ کیفری به آن، یعنی به مفهوم مضیق آن یعنی سیاست کیفری محدود می‌شود. لذا نگاه حقوقدان کیفری به انتظام اجتماعی در مقابل جرم، نگاه تک محوری است و آن محور حقوق و نظام کیفری است. اما از منظر سیاست جنایی، در مفهوم موسع، نظام کیفری یکی از سازوکارهای مبارزه با جرم است. بی‌تردید حقوق جزا، هسته اصلی سیاست جنایی را تشکیل می‌دهد و نظام کیفری،

1. The requirement of prosecution system

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

بخش و بازوی آشکار و قابل رؤیت سیاست جنایی در مقابله با معارضان با قانون است، اما نظام‌های دیگر از جمله نظام پیشگیری نیز در سیاست جنایی وجود دارد که خارج از عدالت کیفری، به پدیده مجرمانه یعنی انحراف و جرم پاسخ می‌دهند. بدین‌سان، سیاست جنایی از رویکردهای گوناگون پاسخ‌دهی که یکی از آن‌ها رویکرد کیفری است استفاده می‌کند، اما امکان استفاده از رویکردهای دیگر نیز وجود دارد.

در خصوص فرار مالیاتی، واکنش‌های متناسب در برخورد با این تخلف یا جرم، جامعه را به سمت تمکین مالیاتی سوق می‌دهد و در نهایت فرهنگ پرداخت مالیات حقه را نهادینه می‌سازد. قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، سعی نموده با استفاده از ابزارهای کیفری و غیرکیفری و پیشگیرانه، به مقابله با فرار مالیاتی بپردازد. بی‌تردید ظهور و بروز رویکردهای متفاوت پاسخ‌دهی به بزهکاری مالیاتی در دوره‌های مختلف سیاسی، اقتصادی و اجتماعی صرف‌نظر از تفاوت ماهیت، مؤلفه‌ها و عناصر بزهکاری مالیاتی در دوره‌های مذکور، تحت تأثیر همان شرایط فراگیر سیاسی، اقتصادی و ... است. همچنین قانون‌گذار با تصویب قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۰۷/۲۱ و تأکید بر نظام مالیات‌ستانی الکترونیکی از طریق الزام به تکمیل بانک داده‌های مالیاتی با پیش‌بینی پاسخ‌های اداری و کیفری از این ارزش جدید مالیاتی صیانت نموده است (Hoseini and Moghanibashi, 2022). با توجه به انواع واکنش‌ها نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی، می‌توان آن‌ها را در رویکردها یا رویکردهای معینی بررسی کرد. توجه به این نکته ضروری است که چه بسا ضرورتاً ماهیت و مؤلفه‌های پاسخ به جرائم مالیاتی در نظام سیاست جنایی در قالب رویکرد یا رویکردی خاص به طور کامل تبیین پذیر نباشد و بلکه بخش‌ها و جنبه‌هایی از آن با توسل به رویکرد یا رویکرد دیگری قابل بررسی و تحلیل باشد (Delmas-Marty, 2008).

به طور کلی رویکردهای پاسخ‌دهی به پدیده مجرمانه به چهار دسته: رویکرد کیفرمدار، رویکرد درمانی و اصلاحی، رویکرد جبرانی و رویکرد ترمیمی تقسیم‌بندی می‌شود که در ادامه با توجه به پاسخ‌های متفاوت پیش‌بینی شده در قوانین و مقررات مالیاتی رویکردهای پاسخ‌دهی به تخلفات یا جرائم مالیاتی مورد بررسی واقع می‌شوند:

الف - رویکرد کیفرمدار

این رویکرد، مبتنی بر پاسخ‌دهی کیفری به جرم است. هدف اصلی نظام کیفری عکس‌العمل جامعه در مقابل متجاوزان و متخلفان است و اساس و پایه نظام کیفری بر ارعاب و سرکوب استوار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

است (Abbasi, 2016). نظام سزادهی از طریق تعقیب و محاکمه کیفری و انعکاس اخبار آن در رسانه‌ها و اطلاع‌رسانی جنایی، در مقام سزا دادن به مجرم است. در این رویکرد، جنبه نمادین سزادهی پررنگ و رؤیتپذیری بالایی دارد. نحوه برگزاری محاکمات، محل برگزاری محاکمات و آرایش داخلی آن، معماری و ساختمان زندان، نحوه انتقال متهم و مجرم از بازداشتگاه و زندان به دادسرا و دادگاه، همه و همه در رویکرد سزادهی موضوعیت دارد. این رویکرد دو هدف را دنبال می‌کند: نخست، مرعوب کردن مجرمان بالقوه[1] و دوم، مرعوب کردن خود مجرم جهت پیشگیری از تکرار جرم. در قوانین سابق مالیاتی ایران به دلیل جایگاه ضعیف مالیات در نظام اقتصادی قانونگذار با تسامح و با ضمانت‌اجراهای خفیف در مقام مواجهه با مؤدیان و ماموران متخلف برآمده بود ولی با توجه به تغییر جایگاه مالیات در نظام اقتصادی کشور و تغییر قانون، در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم به رغم عدم وجود یک نظام واحد درخصوص قواعد کیفری ماهوی و شکلی مالیاتی، مقنن در مواجهه با جرائم مالیاتی سیاستی متفاوت از قوانین سابق و سیاستی بیشتر با صبغه کیفری و سرکوبگر در پیش گرفته است. چراکه سازمان امور مالیاتی برای اجرای قاطعانه وظایف خود نیازمند تجهیز به انواع ضمانت‌اجراها است. تجربه ثابت کرده است که ضمانت‌اجراهای غیرکیفری برای الزام مؤدیان کفایت نمی‌کند و به همین دلیل مقنن به پاسخ‌های کیفری نیز روی آورده است (Mujibifar, 2011). در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، افعال و رفتارهایی را که تشکیل‌دهنده عنصر مادی جرم فرار مالیاتی هستند، صراحتاً جرم‌انگاری و مجازات تعزیری درجه ۶ برای آن پیش‌بینی شده است.[2] این رویکرد با

---

۱. به عنوان نمونه در یکی از ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها به دفعات ملاحظه گردیده که به محض طرح شکایت از شخص متهم به ارتکاب جرم مالیاتی و قبل از صدور کیفرخواست در مرحله دادسرا خاطیان به منظور جلوگیری از صدور حکم محکومیت اقدام به پرداخت بدهی مالیاتی مربوطه می‌کنند.

۲. «متن ماده ۲۷۴ ق.م.م.: موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن ۳ -ممانعت از دسترسی ماموران 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 و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

تصویب ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی نیز دنبال شد. سیاست جنایی در مواد فوق با توسعه عناوین مجرمانه و اتخاذ پاسخ‌های قهرآمیز، حمایت خود را از ارزش‌های نوین مالیاتی وارد فاز کیفری نموده است. نظام کیفری به عنوان اقدامی که تأثیر آن در ممانعت از بزهکاری قطعی است، آخرین حربه ممکن در جهت جلوگیری از جرائم مالیاتی است که در آخرین مرحله سیاست جنایی تقنینی قرار می‌گیرد که حداقل بهره از آن به عنوان یک ضربه تند و کوتاه و سریع غیرقابل انکار است (Pradel, 2002). به عنوان نمونه ماده ۲۰۰ ق.م.م در خصوص تخلف از تکلیف و وظیفه دفاتر اسناد رسمی به موجب مقررات مالیاتی تنظیم شده و در این ماده چنین مقرر شده است: «در هر مورد که به موجب این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد آن نیز خواهد شد و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد». در این ماده قانونگذار ابتدا به عنوان مابه‌ازای عدم رعایت وظایف قانونی مالیاتی سردفتر ضمانت‌اجرایی حقوقی و همچنین جریمه نقدی در نظر گرفته و در صورت تکرار قانونگذار مجازات حبس درجه شش را برای وی پیش بینی نموده که نشان‌دهنده وجود درجه‌بندی در اعمال ضمانت‌اجراها نسبت به سردفتر نقض‌کننده مقررات مالیاتی می‌باشد. بدین نحو که در مرحله اول، تخلف وی جرم نبوده و با واکنش غیرکیفری مقنن روبرو می‌شود و در صورت تکرار تخلف عمل وی جرم محسوب شده و با واکنش کیفری قانونگذار و حبس درجه شش که شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال می‌شود، مواجه خواهد شد. همچنین به بند۶ ماده ۲۷۴ این قانون که جرم بودن عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی را منوط به تکرار این ترک فعل ظرف مدت سه سال متوالی نموده است درحالی‌که عدم تسلیم اظهارنامه به موجب ماده ۱۹۲ همین قانون تخلف مالیاتی بوده و متخلف مشمول جریمه می‌گردد.[1]

این نوع برخورد حاکی از وجود تدرج در نظام پاسخ‌دهی[2] به نقض هنجارهای مالیاتی قانونی

۱. متن ماده ۱۹۲ ق.م.م.: «در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به‌موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰ ٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد.

حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیرواقعی نیز جاری است.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی در مورد نحوه تنظیم و مواعد زمانی تسلیم اظهارنامه مالیاتی را از طریق رسانه ملی، روزنامه‌های کثیرالانتشار و سایر وسایل ارتباط جمعی به اطلاع عموم برساند».

۲. بر اساس سیاست تدرج در واکنش‌های تعزیری، انتخاب هر نوع واکنش جزایی در جریان مقابله با بزهکاری، پس از ارزیابی و سنجش آثار آن و احراز ضرورت و نافعیت واکنش و نیز برآورد استحقاق مرتکب صورت می‌گیرد. برای اطلاع بیشتر در این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

می‌باشد. به این نحو که سیاست جنایی سازمان امور مالیاتی مبتنی بر این است که بدهی مالیاتی مؤدی را ابتدا از طریق توسل به رویکردهای غیرکیفری وصول نموده و در صورت عدم‌امکان وصول به رویکرد کیفری متوسل گردند.[۱]

ب-رویکرد درمانی- اصلاحی

در این رویکرد، برخورد با مرتکب اصولاً هدف بازگرداندن وی به جامعه را دنبال می‌کند. در این رویکرد، حقوق کیفری، بیشتر رنگ پزشکی و اجتماعی به خود می‌گیرد. پاسخ به جرم، اگرچه کیفر است، اما کارکرد و رسالتی درمانی - دارویی برای آن در نظر گرفته می‌شود.

در این رویکرد، شاهد ورود مفاهیم و اصطلاحات بالینی به حقوق کیفری هستیم. نمونه بارز رویکرد بالینی این رویکرد را می‌توان در اعتیاد مشاهده نمود. در این رویکرد جنبه نمادین چندان اهمیت ندارد. البته جامعه نیز به این رویکرد، خیلی روی خوش نشان نمی‌دهد و در برابر بسیاری از بزهکاران، به ویژه مجرمین جنسی، خشن، تکرارکننده جرم و طرفدار شدت عمل و سخت‌گیری کیفری است. جرائم مالیاتی، جرائمی اقتصادی و مجرمین مالیاتی، مجرمینی یقه‌سفید هستند (Babakhani and Rostami, 2022) که از منظر اجتماعی، افرادی بسیار موجه و پذیرفته شده و از نظر روحی و اخلاقی، خطرناک نمی‌باشند (Najafi Abrandabadi, 2019). لذا به نظر می‌رسد رویکرد درمانی با توجه به اهداف آن در خصوص این افراد چندان مثمرثمر نیست و در نتیجه قانونگذار، در پیش‌بینی واکنش‌ها نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی از این رویکرد استفاده ننموده است (Alemohammad, ۲۰۱۷).

خصوص ر.ک : صادقی، محمدهادی، و ریاحی، جواد. (۱۳۹۷). توجیه اعمال مجازاتهای اجتماعی بر مبنای تدرّج تعزیر. مطالعات حقوق کیفری و جرم شناسی، ۴۸(۱)، ۱۰۷-۱۲۱.

۱ . چند مثال از اعمال رویکرد کیفرمدار در مراجع قضایی: در یک پرونده، پس از طرح در کارگروه استانی آذربایجان غربی، فرار مالیاتی شخص حقیقی موضوع آن مورد تأیید قرار گرفت و در مرحله بعد پس از ارسال به کارگروه ستادی، در این کارگروه نیز تأیید و پرونده در مرجع قضایی مطرح گردید و در نهایت ، شعبه ۱۶ دادگاه تجدیدنظر استان آذربایجان غربی به موجب ماده ۲۷۴، این شخص را به ۱۵ ماه حبس تعزیری محکوم نمود. در پرونده‌ای دیگر، پس از تأیید فرار مالیاتی در کارگروه‌های استانی و ستادی و طرح شکایت در مرجع قضایی توسط دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، شعبه ۲۲ دادگاه تجدیدنظر استان آذربایجان غربی به استناد ماده۲۷۴ ق.م .م، حکم به پرداخت ۳۰ میلیارد جزای نقدی نمود. در نمونه‌ای دیگر که شخص حقوقی، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده بود، پس از طی مراحل تأیید فرار مالیاتی در کارگروه‌های فوق و طرح شکایت در مرجع قضایی، شعبه ۷ دادگاه تجدیدنظر سمنان، شرکت مورد نظر را به موجب ماده ۲۷۵ ق.م .م به ممنوعیت از اصدار چک به مدت ۶ ماه و پرداخت جزای نقدی به مبلغ ۲۴۰ میلیون ریال محکوم نمود. در همین راستا، دادستان انتظامی مالیاتی در سال ۱۳۹۹ در خصوص مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ قانون طی یک نامه برای کلیه ادارات امور مالیاتی سراسر کشور مقرر نموده که در برخی از موارد مشاهده گردیده، قبل از انجام اقدامات اجرایی جهت وصول مالیات، ادارات کل، مبادرت به تشکیل کارگروه استانی و طرح پرونده جرم مالیاتی می‌نمایند. لذا خواهشمند است ضمن خودداری از عمل به رویه مذکور، ابتدا کلیه اقدامات اجرایی و راهکارهای قانونی به منظور وصول مالیات متعلقه معمول و در صورت عدم حصول توفیق در وصول حقوق دولت، نسبت به طرح موضوع پرونده‌های مهم مالیاتی و در نظر گرفتن اصل هزینه ـ فایده در کارگروه ماده ۲، شیوه‌نامه اقدام شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

ج - رویکرد جبرانی

هدف این رویکرد، اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم، علاوه بر جبران خسارت بزه‌دیده است. این رویکرد بیشتر به دنبال جبران و خسارت‌زدایی مالی است. در این رویکرد واکنش به جرم بیشتر از رهگذر مذاکره و گفتگو صورت می‌گیرد (Najafiabrandabadi, 2018)، این گفتگو بیشتر جنبه رسمی دارد. طیف گسترده‌ای از تخلفات مثل جرائم مالیاتی یا جرائم صنفی از این رویکرد تبعیت می‌کنند. مأمور مالیاتی یا اداره مالیات، قبل از هر چیز به دنبال این است که مؤدی مالیاتی متخلف، مالیات معوقه یا واقعی خود را بدهد، لذا با وی گفتگو می‌کنند. اما به عنوان آخرین حربه و در آخرین مرحله، چنانچه مؤدی حاضر نشد مبلغ مورد نظر را بپردازد، اقدام به شکایت در مراجع قضایی می‌شود. این اخطار اولیه جنبه پیشگیرانه نیز دارد. در رویکرد جبرانی، بیشتر هدف اعاده وضع به سابق، نه از طریق اصلاح و درمان، بلکه از طریق جبران و جذب مجدد فرد به جامعه است. در حالی که در رویکرد سزادهی هدف اخراج مجرم از جامعه و طرد او است. به این ترتیب، در رویکرد جبرانی یک سلسله تعهدات و تکالیف مبنی بر اعاده وضع به شرایط مطلوب به متخلف و مجرم بار می‌شود. در ماده ۲۰۲ ق.م.م. قانونگذار با پیش‌بینی اختیار ممنوع‌الخروج کردن بدهکاران مالیاتی با مبالغ مذکور در ماده فوق از طریق ممانعت از خروج چنین اشخاصی به دنبال تأمین هدف جبران ضرر و زیان وارده به دولت است.

در مواردی نیز رویکرد سزادهی و رویکرد جبرانی همزمان با هم به اجرا در می‌آیند که به این رویکرد ترکیبی، دوگانه مجازات-جبران گفته می‌شود (Najibian et al., 2020). در این رویکرد ما با دوگانگی در پاسخ شامل تعهد محکوم به جبران خسارت و اعاده وضعیت و هم‌زمان اعمال مجازات کیفری مواجه بوده و این پاسخ علاوه بر جنبه تنبیهی و سزادهی شامل جنبه جبرانی نیز می‌گردد.[1] این رویکرد مرزهای مسئولیت کیفری و مسئولیت مدنی را کمرنگ و حقوق کیفری و حقوق مدنی را به هم نزدیک می‌گرداند (Simamonti, 2007). به عنوان نمونه ماده ۲۷۷ ق.م.م مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های کیفری مقرر در مواد ۲۷۴ تا ۲۷۶ این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م مطالبه نشده و هم‌چنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشد.

---

۱. برای نمونه در دادنامه صادره از شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو شهرستان ماکو، شخص مرتکب جرم مالیاتی به موجب بند ۷ ماده ۲۷۴ ق.م.م به عنوان مجازات کیفری محکوم به ۸ ماه حبس تعزیری، ۴۰ میلیون جزای نقدی درجه شش و در راستای رویکرد ترمیمی ملزم به پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلقه به مبلغ ۲۲۰۵۱۷۴۸۱۶۴۸ ریال در حق صندوق دولت و انتشار حکم محکومیت در روزنامه‌های کثیرالانتشار شده است و در مورد شخص حقوقی مرتکب این جرم، برای این شرکت علاوه بر انحلال، انتشار حکم محکومیت در رسانه‌های جمعی، به عنوان مجازات مجازات تعیین شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

د - رویکرد ترمیمی

احیای روابط بین افراد که با ارتکاب جرم مختل یا مخدوش شده، هدف این رویکرد است. در این رویکرد، کشف حقیقت جرم هدف نیست، یعنی هدف توزیع تقصیر و تشخیص سهم مسئولیت نیست. به‌علاوه، هدف لزوماً جبران خسارت نیست، بلکه ترمیم تنش و بحران در روابط است که به دنبال ارتکاب جرم ایجاد شده است.

در این رویکرد، برخلاف رویکرد سزادهی که پاسخ به جرم جنبه یک‌سویه و عمودی- یعنی از بالا (مقام قضایی) به پایین (مجرم) - دارد، شیوه پاسخ به جرم به صورت افقی و مرضی‌الطرفین صورت می‌گیرد، به این نحو که قاضی در کنار متهم و شاکی قرار می‌گیرد و آنان را دعوت به صلح و سازش می‌کند. لذا، راهکار رسیدن به یک توافق، مذاکره و گفتگوی مستقیم بزهکار و بزه‌دیده (گاه با حضور یک میانجی) خواهد بود. این رویکرد، بیشتر در خصوص تعارضاتی اعمال می‌شود که اشخاص درگیر، روابط مستمری با هم داشته‌اند، مانند اختلافات میان مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی در پرداخت مالیات. مطالعات و بررسی‌های صورت‌گرفته در کشورهای مختلف جهان حکایت از این امر مسلم دارد که رابطه مستقیم و تنگاتنگی میان رضایت‌مندی و جلب اعتماد مؤدیان از یک سو و تمکین مالیاتی از سوی دیگر وجود دارد. این موضوع در کشور ما نیز مصداق دارد. به همین سبب، از آغاز شکل‌گیری سازمان امور مالیاتی کشور، مؤدی‌مداری و جلب اعتماد و رضایتمندی آن‌ها یکی از مهم‌ترین طرح‌ها و برنامه‌های این سازمان برشمرده شده است. به بیان دیگر، هر چه مؤدیان رضایتمندی بیشتری از سیستم‌های مالیاتی داشته باشند، به همان نسبت نیز تمکین مالیاتی فزونی گرفته و در نتیجه وصول مالیات افزایش می‌یابد که این امر، در نهایت به افزایش درآمدهای مالیاتی منتج می‌شود. در نظام مالیاتی کشور ما شاید تا حدودی بتوان مراجعه به رؤسای امور و معاونین و مدیران ادارات کل مالیاتی به موجب ماده ۲۳۸ ق.م.م و دستورالعمل اجرایی آن[1] و تبصره ۳۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م را نمونه‌ای از رویکرد ترمیمی به حساب آورد. بر اساس این مواد قانونی در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبی از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول/ مسئولان مربوط که از طرف سازمان امور مالیاتی مشخص می‌شوند، موظفند پس از ثبت

---

۱. آخرین اصلاحات به موجب دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۱

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

درخواست مؤدی و ظرف مهلتی که بیش از چهل و پنج روز از تاریخ ثبت درخواست نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانستند، آن را رد و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهند، موارد تعدیل درآمد مشمول را مشخص نمایند. چنانچه مؤدی نظر مسئول / مسئولان مربوط در تعدیل درآمد مشمول مالیات را قبول نمایند درآمد مشمول مالیات تعدیل‌شده، قطعی است، در غیر این صورت برای رسیدگی به مابه‌التفاوت تا مبلغ موارد اعتراض مؤدی، موضوع به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. همچنین هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهند، باید موضوع را به صورت مستدل در پرونده منعکس و مراتب را برای رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع نمایند.[۱] همچنین سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مؤدی موضوع این ماده را موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید و در مواردی که رسیدگی مجدد مسئول مربوط منجر به توافق نگردد مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیر کل با رعایت مهلت مقرر در قانون نخواهد بود. قانونگذار در این مرحله برای جلوگیری از وارد شدن پرونده به جریان حل اختلاف و به شیوه شبه‌قضایی و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و تأخیر در پرداخت مالیات، حل اختلاف به روش اداری و توافق را سفارش نموده است و لذا در صورتی که موجبات رضایت مؤدی فراهم گردد ظهر برگ تشخیص به امضای مؤدی و مسئول مربوطه میرسد و اختلاف موجود بین مؤدی و دستگاه مالیاتی حل و فصل گردیده و برگ قطعی مالیات صادر و مؤدی موظف به پرداخت مالیات متعلق خواهد بود.

گرچه در این مرحله بحث مجرم و شاکی مطرح نمی‌باشد و این نوع مذاکره در قالب یک مرجع اداری مطرح است ولی چون این نوع اعتراض در قالب مذاکره و توافق با رئیس امور مالیاتی یا نماینده وی مطرح است نوعی ترمیم رابطه مؤدی و مأمور تشخیص مالیات تلقی شده که رئیس امور مالیاتی یا نماینده وی نقش میانجیگر را بازی می‌کند و هدف این فرایند، ترمیم تنش پیش‌آمده بین مؤدی و مأمور تشخیص مالیات و در نتیجه پرداخت مالیات توسط مؤدی و جلوگیری از طرح شکایت قضایی به اتهام فرار مالیاتی بوده و به تبع حقوق حقه دولت سریع‌تر و بدون پرداخت هزینه زمانی و مالی ناشی از طرح اعتراض در مراجع شبه‌قضایی و قضایی تأمین

---

۱. اصلاحی به موجب ماده ۴۸ قانون مالیات ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۲/۰۳

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

می‌گردد. تأکید بر استفاده از ظرفیت ماده ۲۳۸ ق.م.م در سیاست‌های نظام امور مالیاتی مبتنی بر لزوم کاهش هزینه وصول مالیات و اجتناب از اطاله دادرسی و تکریم مؤدیان محترم مالیاتی و بهبود سطح تمکین مالیاتی و در راستای اصل سهولت وصول مالیات می‌باشد.

به عنوان برآیند می‌توان گفت که سیاست کیفری یکی از سازوکارهای مقابله با جرم است. رویکردهای دیگری نیز وجود دارد که در چهارچوب سیاست قضازدایی[۱] و کیفرزدایی[۲] به دنبال مقابله با جرم یا حل و فصل اختلاف‌ها یا تنش‌های ناشی از جرم هستند. بررسی سیاست جنایی مقنن در امور مالیاتی حاکی از این موضوع است که در اعمال واکنش‌ها نسبت به نقض‌کنندگان هنجارهای مالیاتی نوعی تدرج حاکم است؛ به این مفهوم که از آن‌جا که مهم‌ترین هدف قانونگذار در پیش‌بینی انواع شیوه‌های پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی جلوگیری از فرار مالیاتی و تأمین منابع درآمدی مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه می‌باشد. ابتدا از طریق رویکردهای ترمیمی و جبرانی در صدد تأمین این منابع بوده و اگر این هدف مهم به واسطه اعمال این رویکردها تأمین نگشت و مؤدی حاضر به پرداخت مالیات قطعی شده نشد، در مرحله نهایی و به عنوان آخرین حربه، به رویکرد سزادهی تمسک می‌جوید. همچنین در سیاست جنایی مالیاتی علاوه بر پاسخ‌دهی به پدیده مجرمانه، بازگشت مؤدیان متخلف به مدار هنجارمندی نیز مدنظر قرار می‌گیرد.[۳] به گونه‌ای که واکنش به جرم چند مرحله‌ای است و با هدف جبران و اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم ـ تخلف مالیاتی، از مذاکره و گفتگو و اخطار آغاز شده و در صورت عدم موفقیت در ملزم نمودن مرتکب به انجام تعهدات، با پاسخ کیفری به عنوان آخرین حربه خاتمه می‌یابد (Alemohammad, 2017). برآیند این نوع برخورد، نشان از وجود یک سیاست جنایی افتراقی نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی از منظر توسل به رویکردهای پاسخ‌دهی دارد که حتی این نوع جرائم و تخلفات را از این دیدگاه از سایر جرائم اقتصادی نیز جدا می‌سازد.

نوآوری‌های شیوه‌نامه جدید

در این مبحث از نوشتار، برآنیم ضمن بررسی نوآوری‌های شیوه‌نامه جدید، آن را از حیث حقوقی با توجه به جنبه‌های ماهوی و شکلی آن مورد واکاوی و بررسی قرار دهیم.

---

۱. ر.ک: صادقی (۱۳۸۸).

۲. ر.ک: صادقی (۱۳۹۸).

۳. گاهی برای نمونه مشاهده می‌شود که به محض طرح شکایت از شخص متهم به ارتکاب جرم مالیاتی و قبل از صدور کیفرخواست در مرحله دادسرا، مرتکبان به منظور جلوگیری از صدور حکم محکومیت، اقدام به پرداخت بدهی مالیاتی مربوطه می‌کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

جنبه‌های ماهوی

اولویت‌بندی در تعقیب

سیاست‌گذاران نظام امور مالیاتی کشور، به این نتیجه رسیده‌اند که طراحی و اجرای سیاست جنایی کارآمد، جز از طریق محاسبه همه ابعاد و زوایای آن امکان‌پذیر نیست. انتخاب نوع تدابیر مقابله‌ای با جرم مالیاتی، بستگی به سیاست‌گذاری‌ها و منابع نظام امور مالیاتی دارد. از آن‌جا که وصول با اصول مهم‌ترین سیاست سازمان امور مالیاتی به منظور مقابله با فرار مالیاتی به شمار می‌رود، تمامی برنامه‌ها و سیاست‌های این سازمان ارزیابی می‌شوند تا با هدف اصلی سازمان امور مالیاتی هماهنگ بوده و منجر به وصول بیشتر و سریع‌تر و در نتیجه تأمین بودجه دولت با توجه به سهم درآمدهای مالیاتی در قانون بودجه گردد. تعیین اولویت برای پرونده‌های مالیاتی حائز اهمیت با توجه به میزان بدهی مالیاتی، در راستای تحلیل اقتصادی ارزیابی هزینه-فایده به معنی این است که منافع حاصل از تعقیب کیفری این قبیل پرونده‌ها در مقایسه با هزینه‌های احتمالی (از جمله هزینه‌های نیروی انسانی، هزینه‌های نظام عدالت کیفری و ...) بیشتر بوده و نظام امور مالیاتی را در راستای تأمین هدف اساسی‌اش بهتر و بیشتر یاری می‌رساند. بر اساس مقدمه شیوه‌نامه تاریخ ۱۴۰۲/۰۵/۲۴، این متن با هدف جلوگیری از فرار مالیاتی، برخورد با مرتکبین جرائم مالیاتی با اولویت پرونده‌های حائز اهمیت و احقاق حقوق حقه دولت و به منظور اجرای مفاد مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات و همچنین تسریع در رسیدگی گزارش‌های واصله از طریق کارگروه‌های ادارات کل مالیاتی و ستادی موضوع دستورالعمل تشکیل شورای راهبردی توسعه مدیریت و کارگروه‌های تخصصی تنظیم شده است. در این متن که نوعی مقدمه توجیهی محسوب می‌شود و می‌توان فلسفه تنظیم، جهت‌گیری و اصول حاکم را از طریق تحلیل مفاهیم و عبارات آن استخراج کرد. این مصوبه، در مقایسه با شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم موضوع بخش‌نامه شماره ۵۷/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶ دارای یک نوآوری در حوزه تعقیب است. در واقع سازمان امور مالیاتی با تعیین دقیق حد و مرز و دایره تعقیب، قلمرو مداخله را به پرونده‌های حائز اهمیت محدود کرده است. عموماً دو نوع طرز فکر در زمینه طراحی خط‌مشی برنامه‌های عملیاتی یک سازمان نقش دارد. از یک سو، سیاست‌های جنایی بر اساس منافع جامعه اولویت‌بندی می‌شوند. بدین ترتیب که منافع مهم‌تر در اولویت‌های بالاتر قرار گرفته و برنامه‌های عملیاتی سازمان در راستای آن‌ها طراحی و اجرا می‌شوند. از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

سوی دیگر با استفاده از دو رویکرد تحلیلی هزینه- اثربخشی و هزینه-فایده برای ارزیابی این برنامه‌ها استفاده می‌شود. برنامه‌ای کارآمد تلقی می‌شود که نتایج آن با همان بودجه پیش‌بینی شده یا کمتر از آن محقق شود. به موجب این دو تحلیل، در نظام امور مالیاتی کشور بررسی می‌شود که استفاده از کدام رویکرد پاسخ‌دهی، برای پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی اثربخشی بیشتری دارد و درخصوص پیگیری به منظور وصول بدهی مالیاتی یا تعقیب کیفری کدام دسته از پرونده‌های مالیاتی در مقایسه با سایر پرونده‌ها منفعت سازمان به نحوه بهتر و بیشتری تأمین می‌شود؟ چراکه آنچه در سازمان امور مالیاتی کشور اهمیت دارد، بحث وصول مالیات است و سایر شاخص‌ها هر چند مهم باشند در حاشیه قرار می‌گیرند.

تحلیل هزینه-فایده به دنبال ارزش‌گذاری منابع و منافع است. از نظر اقتصادی اگر منابع به اندازه کافی باشد، امکان هزینه در تمامی پرونده‌های فرار مالیاتی وجود دارد. ولی در وضعیت موجود، ناگزیر باید هزینه بخش‌های مختلف را ارزیابی کرد و در نهایت منابع را به پیگیری آن دسته از پرونده‌های فرار مالیاتی اختصاص داد که تأثیر بسزایی در وصول مالیات دارند و منافع بیشتری در مقایسه با سایر پرونده‌های مالیاتی از قبل آن‌ها نصیب سازمان می‌گردد. خاطرنشان می‌گردد اولویت‌بندی در تعقیب یک سیاست کیفری عقلانی و اجتناب‌ناپذیر است، زیرا سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند همه جرائم ارتکابی را تعقیب و در جلسه دادگاه از آن‌ها دفاع کند. امکان تعقیب همه جرائم با توجه به عناوین مجرمانه گسترده و در حال افزایش، هم به دلیل محدودیت‌های مرتبط با نیروی انسانی و هم به دلیل ملاحظات جرم شناختی وجود ندارد. بر همین اساس، در سطح کلان، سازمان باید در چارچوب یک سیاست عقلانی، دست به انتخاب و اولویت‌بندی بزند تا نحوه اقدام دادستان انتظامی مالیاتی با خط‌مشی کلی دادستان عمومی در این خصوص هماهنگ باشد و جنبه شخصی به خود نگیرد. به این ترتیب، سیاست کیفری یک برنامه تعریف شده در سازمان امور مالیاتی و راهنمای عمل دادستان‌ها است.

تکلیف مأموران مالیاتی به اعلام جرم

جرم اقتصادی یکی از مفاهیم جدید جامعه مدرن است که به لحاظ تهدیدات آن نسبت به ثبات و امنیت جوامع، سنت‌ها و ارزش‌های دموکراسی، ارزش‌های اخلاقی و عدالت، توسعه پایدار و حاکمیت قانون، بیش از پیش موجب نگرانی شده است. قانونگذار در قانون مجازات اسلامی مصوب۱۳۹۲، تحت تأثیر تحول انواع جرایم و شیوه‌های ارتکاب آن، با اقتباس از ماده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

یک قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد، اصطلاح «جرایم اقتصادی» را بدون تعریف، در ماده ۱۰۹، در کنار جرایم علیه امنیت و جرایم به کار برد و ضمن خارج ساختن این جرایم از شمول تعویق صدور حکم و تعلیق اجرای مجازات و نیز مرور زمان، مصادیق آن را در تبصره ماده۳۶ همین قانون برشمرد.

یکی از مصادیق جرائم اقتصادی که در بند دال ماده ۳۶ انعکاس یافته‌است «جرم مالیاتی» است. با توجه به ویژگی‌های جرم مالیاتی، ازجمله فقدان بزه‌دیده حقیقی، ورود ضرر به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و رقم سیاه بالا و تسری آثار جرم نسبت به تمام جامعه، گرایش اسناد بین‌المللی و نیز قانون‌گذار داخلی، توسعه دامنه جرم‌انگاری ترك فعل است. در همین راستا ماده ۶۰۶ قانون تعزیرات مصوب ۱۳۷۵ مقرر داشته بود: «هر یک از رؤسا یا مدیران یا مسئولین سازمان‌ها و مؤسسات مذکور در ماده (۵۹۸) که از وقوع جرم ارتشاء یا اختلاس یا تصرف غیرقانونی یا کلاهبرداری یا جرائم موضوع مواد (۵۹۹) و (۶۰۳) در سازمان یا مؤسسات تحت اداره یا نظارت خود مطلع شده و مراتب را حسب مورد به مراجع صلاحیت‌دار قضائی یا اداری اعلام ننماید علاوه بر حبس از شش ماه تا دو سال به انفصال موقت از شش ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. علاوه بر این، بر اساس ماده ۷۲ قانون آیین 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. در همین راستا، قانون ارتقای سلامت، مجازات ترك گزارش جرایم و تخلفات مرتبط با مفاسد اقتصادی که در ماده ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی، مصوب ۱۳۷۵ و نیز ماده ۱۳[1] قانون ارتقاء سلامت به مسئولان دستگاه‌های مشمول منحصر کرده بود را ناکارآمد دانسته و به لحاظ رؤیت‌پذیر نبودن جرایم مرتبط با مفاسد اقتصادی و بالا بودن رقم سیاه، مجازات ترك گزارش جرم و تخلف را به هر یك از کارکنان دستگاه‌های

---

۱. ماده۱۳ـ «کلیه مسؤولان دستگاههای مشمول این قانون موظفند بدون فوت وقت از شروع یا وقوع جرائم مربوط به ارتشاء، اختلاس، کلاهبرداری، تبانی در معاملات دولتی، اخذ درصد (پورسانت) در معاملات داخلی یا خارجی، اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی، دخالت در معاملات دولتی در مواردی که ممنوعیت قانونی دارد، تحصیل مال نامشروع، استفاده غیرمجاز یا تصرف غیرقانونی در وجوه یا اموال دولتی یا عمومی و یا تضییع آن‌ها، تدلیس در معاملات دولتی، اخذ وجه یا مال غیرقانونی یا امر به اخذ آن، منظور نمودن نفعی برای خود یا دیگری تحت هر عنوان اعم از کمیسیون، پاداش، حق‌الزحمه یا حق‌العمل در معامله یا مزایده یا مناقصه و سایر جرائم مرتبط با مفاسد اقتصادی در حوزه مأموریت خود بلافاصله باید مراتب را به مقامات قضائی و اداری رسیدگی‌کننده به جرائم و تخلفات گزارش نمایند، در غیر این صورت مشمول مجازات مقرر در ماده (۶۰۶) قانون مجازات اسلامی می‌شوند».

تبصره ـ هر یک از کارکنان دستگاه‌های موضوع این قانون که در حیطه وظایف خود از وقوع جرائم مذکور در دستگاه متبوع خود مطلع شود مکلف است بدون اطلاع سایرین مراتب را به صورت مکتوب و فوری به مسئول بالاتر خود و یا واحد نظارتی گزارش نماید. در غیر این صورت، مشمول مجازات فوق می‌شود.»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

موضوع این قانون تسری داده است.

تهیه‌کنندگان شیوه‌نامه نحوه اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم در راستای این تکالیف، نخستین ماده را به تکلیف به اعلام جرم مالیاتی اختصاص دادند تا به نوعی از بی‌کیفر مانی مرتکبان جرائم خاص مالیاتی پیشگیری کنند. بر اساس ماده ۱، هر یک از ماموران مالیاتی مکلفند در صورت دریافت گزارش یا مواجهه با هر یک از جرائم مالیاتی موضوع مواد ۲۷۴ و ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم مراتب را به حسابرس کل مالیاتی، معاون مالیاتی یا مقام مسئول حسب مورد اعلام نمایند. اشخاص اخیرالذکر نیز مکلفند پس از وصول گزارش اعلام جرائم از سوی واحدهای مالیاتی و یا از هر طریق دیگر از قبیل اعلام اشخاص ثالث، مراتب را به همراه کلیه اسناد و مدارک مثبته به دادیار مسئول / دادیار انتظامی مالیاتی اعلام نمایند. این ماده دارای چند نکته اساسی است: نخست این‌که تهیه‌کنندگان صرفاً به تکلیف به اعلام جرم بسنده کردند و چون دستورالعمل و آیین‌نامه نمی‌تواند جرم و مجازات ایجاد کند، به ضمانت‌اجرای نقض تکلیف اشاره نکرده‌اند. البته می‌توانستند ضمانت‌اجرای آن را به مواد مختلف قانون مجازات و قانون ارتقاء سلامت اداری احاله دهند تا مخاطبان این شیوه‌نامه بدانند نقض تکلیف با چه مجازات احتمالی روبرو هستند و به عبارتی از دورنمای کیفری احتمالی مطلع شوند. دوم این‌که بر اساس مطالعات جامعه‌شناسی حقوق، اگر متن مقررات قانونی با کیفیت باشند، آثار مثبت آن متوجه همه شهروندان خواهد شد. یعنی تهیه لوایح قانونی کیفی، منجر به تصویب قوانین با کیفیت می‌شود. این همان چیزی است که امروزه به «اصل کیفی بودن قوانین کیفری» شهرت یافته‌است. توضیح این‌که اصل قانونی بودن جرم و مجازات در ادبیات جدید کیفری کم‌کم کنار گذاشته شده و اصل کیفی بودن قوانین کیفری جایگزین آن شده‌است. این اصل بدین معناست که چون قانون کیفری جرم‌انگار است، حقوق و آزادی‌های فردی را محدود می‌کند و فرد را مجازات می‌کند، لذا باید قانون کیفری کیفی باشد. از مصادیق این کیفیت می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: ۱- صریح و منجز بودن قوانین کیفری و عدم وجود ابهام در آن‌ها ۲- درج آثاری که قانون کیفری برای فرد به دنبال دارد بنابراین اصل، افراد باید بدانند در صورت ارتکاب جرم معین، چه سرنوشت کیفری در انتظار آن‌هاست. ۳- در دسترس بودن قانون. این دسترسی هم دسترسی فیزیکی را در بر می‌گیرد، هم درک قانون را شامل می‌شود. بدین معنا که درک قوانین کیفری برای مردم سهل و آسان باشد (Moghbel et al., ۲۰۲۳). اقدام تهیه‌کنندگان نسخه اصلاحی شیوه‌نامه در تعیین دقیق دایره مأموران مالیاتی از یک سو و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

نیز اشخاص دریافت‌کننده گزارش از سوی دیگر را باید در همین چارچوب تحلیل کرد. توضیح این‌که در نسخه پیشین، به کار بردن عباراتی مانند «سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و کسانی که با حفظ سمت وظایف ماموران را انجام می‌دهند» موجب ابهام تابعان دستورالعمل می‌شد. به همین دلیل در نسخه جدید این عبارت حذف شده است.[۱] همچنین عبارت «از طریق مسئول مافوق» نیز حذف گردید، زیرا چه بسا مامور مالیاتی جرم مالیاتی را اعلام می‌نمود اما مقام مافوق از ارسال آن و از انجام اقدام لازم خودداری می‌کرد. در خصوص مرجع گیرنده این اعلام جرم، نسخه سابق مقرر می‌داشت گزارشات به رییس اداره امور مالیاتی ذی‌ربط یا معاونان مالیاتی حسب مورد اعلام گردد. نسخه جدید شیوه‌نامه با توجه به تمکین بیشتر ماموران مالیاتی از دستورات دادیار انتظامی مالیاتی مقرر داشته است «مراتب به همراه کلیه اسناد و مدارک مثبته به دادیار مسئول/ دادیار انتظامی مالیاتی اعلام شود.» اگرچه این نوآوری به منظور افزایش اثربخشی گزارشات صورت گرفته‌است.

سوم این‌که در شیوه‌نامه جدید، سرعت‌بخشی به روند اداری اعلام جرم بودن فرار مالیاتی و تشکیل کارگروه‌های مربوطه و مستندسازی مورد تأکید بوده و در مقایسه با شیوه‌نامه سابق نوآوری محسوب می‌شود. به همین دلیل دو تبصره و یک ماده (ماده۲) به این موضوع اختصاص یافته است. براساس تبصره ماده ۱ «دادیار مسئول/ دادیار انتظامی مالیاتی حداکثر ظرف سه روز کاری وظیفه نظارت و بررسی اسناد و مدارک مثبته ارسالی از ناحیه اشخاص موضوع ماده ۱ این شیوه‌نامه را دارد و در صورت احراز یا عدم احراز جرم پس از تکمیل مستندات، به دبیر کارگروه برای طرح در کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی ارائه می‌نماید. ماده ۲ نیز مقرر می‌دارد «کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی ظرف ۵ روز نسبت به تشکیل جلسه و اظهارنظر (احراز یا عدم احراز جرم) و تنظیم صورت‌جلسه اقدام نموده و مراتب را در صورت احراز وقوع جرم پس از تعیین خسارت وارده به دولت (بدهی مالیاتی) با مستندات کافی برای اقدام قضائی به اداره/ واحد حقوقی اداره‌کل مربوطه اعلام می‌نماید.» گفتنی است تعیین مدت برای بررسی و اظهارنظر که با هدف جلوگیری از اطاله و ایجاد امکان مواخذه و پاسخگویی ماموران مالیاتی در صورت کوتاهی صورت گرفته‌است، در تبصره ۴ ماده ۲، نسبت به اداره حقوقی نیز پیش‌بینی شده است[۲].

---

۱. گزارش وقوع جرم مالیاتی توسط ۳ دسته از افراد صورت می گیرد: ۱-کلیه مأموران مالیاتی ۲- حسابداران، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، کارکنان بانک ها و مؤسسات مالی و اعتباری (به استناد ماده خ ۲۷۶ق.م.م.) ۳- سایر مطلعین از جمله اشخاص گزارش‌دهنده به موجب سامانه سوت‌زنی سازمان امور مالیاتی کشور

۲. تبصره ۴- اداره /واحد حقوقی پس از وصول صورت‌جلسه کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی مبنی بر احراز وقوع جرم، ضمن ارسال رونوشت صورت‌جلسه کارگروه مذکور (ظرف ۲ روز کاری) به دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی، مدارک و مستندات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

نکته چهارم به تغییر نام کارگروه باز می‌گردد. نام کارگروه استانی در شیوه‌نامه جدید به کارگروه اداره کل امور مالیاتی تغییر نام داده است. چرا که واژه استانی، ادارات کل امور مالیاتی شهر تهران را شامل نمی‌شد و عنوان جدید این ایراد را برطرف کرده‌است. نکته پایانی به دبیر کارگروه اختصاص دارد. در نسخه سابق، بر اساس تبصره۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرفت اما با توجه به به اصلاح این تبصره، مسئولیت دبیری کارگروه و طرح شکایت جرائم مالیاتی به عهده دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی قرار دارد.

گزارش مراجع برون سازمانی

جهات قانونی شروع به تعقیب بر اساس ماده ۶۴ قانون آیین دادرسی کیفری عبات است از: الف- شکایت شاکی یا مدعی خصوصی، ب- اعلام و اخبار ضابطان دادگستری. مقامات رسمی یا اشخاص موثق و مطمئن، پ- وقوع جرم مشهود در برابر دادستان یا بازپرس، ت- اظهار و اقرار متهم، ث- اطلاع دادستان از وقوع جرم به طرق قانونی دیگر. اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مالیاتی نزد مراجع قضائی معمولاً از طریق سازمان امور مالیاتی کشور صورت می‌پذیرد. قانون آیین‌دادرسی کیفری نیز همان‌طور که بیان شد، در باب جهات قانونی شروع به تعقیب، یکی از این جهات را اعلام و اخبار ضابطان دادگستری و مقامات رسمی دانسته و در ادامه، در چارچوب ماده ۷۲ مقرر داشته است: «هرگاه مقامات و اشخاص رسمی از وقوع یکی از جرایم غیر قابل گذشت درحوزه کاری خود مطلع شوند، مکلفند موضوع را فوری به دادستان اطلاع دهند». علاوه بر این، بر اساس ماده ۲۷۸ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هر یك از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلی را برای آن‌ها تأمین نماید. بر این اساس در رویه قضایی، عده‌ای بر این باورند دادسرا، در تعقیب جرم مالیاتی، به

واصله را از لحاظ قابلیت اقامه دعوی در مراجع قضائی مورد بررسی قرار داده و در صورت وجود نقص، حداکثر ظرف سه روز کاری، مراتب را به رئیس کارگروه اداره کل امور مالیاتی به صورت کتبی اعلام می‌نماید. رئیس کارگروه اداره کل امور مالیاتی موظف است ظرف دو روز کاری مراتب را به واحدهای ذیربط اعلام نماید. واحد مذکور می‌بایست ظرف سه روز کاری نسبت به رفع کلیه نواقص، اقدام و مستندات لازم را در اختیار اداره /واحد حقوقی قرار دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

ویژه مصادیقی از جرم مالیاتی که اعلام آن از خارج سازمان امور مالیاتی، همانند مرکز اطلاعات مالی و مبارزه با پولشویی و یا اشخاص حقیقی صورت می‌گیرد، نه تنها نیاز به اخذ نظر مساعد سازمان امور مالیاتی نداشته، بلکه الزام به تعقیب دارد. دسته‌ای دیگر معتقدند، اصل تعقیب کیفری توسط دادستان به دو شکل قابل تصور است. حالت نخست، وی به محض اطلاع از وقوع جرم مکلف به تعقیب است، مگر موانع قانونی مانند مرور زمان وجود داشته باشد. در این خصوص از نظام قانونی بودن تعقیب صحبت می‌شود. در حالت دوم، دادستان با توجه به داده‌های مختلف، درارزیابی تعقیب یا عدم تعقیب آزاد است که به آن نظام اقتضای تعقیب گفته می‌شود. هر کدام از دو نظام مزایا و معایب خاص خود را دارد. البته معیارهای مورد بررسی در نظام اقتضای تعقیب مانند شدت جرم، انواع دلایل جمع‌آوری‌شده و میزان اعتبار آن، انعکاس اخبار جرم در جامعه، شرایط و وضعیت مرتکب، ندامت او، اقدام وی برای جبران خسارت بزه‌دیده و... ، لزوماً در قانون ذکر نمی‌شود، بلکه در قالب بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل تنظیم و ابلاغ می‌گردد. گفتنی است نظام اقتضای تعقیب با موانع مختلف روبروست به طوری که گاهی دادستان در برخی پرونده‌ها دو راه بیشتر ندارد. یا تکلیف به تعقیب و گاهی ممنوعیت تعقیب. ممنوعیت تعقیب یا حداقل ممنوعیت تعقیب فوری نتیجه وجود یک مانع است. لذا در مواردی تعقیب مستلزم تقدیم شکایت از طرف بزه‌دیده یا یک اداره است. از جمله در جرم مالیاتی که تا اداره مالیات پس از اخذ نظر کارگروه ستادی جرائم مالیاتی، طرح دعوی نکند، دادستان نمی‌تواند در خصوص اقتضای تعقیب تصمیم بگیرد. هر دو نظر در عمل طرفدارانی دارد. به طور مشخص، بعضاً مقامات قضایی در دادسرا اگر قصد برخورد با یک وکیل دادگستری را داشته باشند، مجموعه وکالت‌نامه‌های وی در یک دوره مشخص را بررسی و چنانچه در یک مورد تمبر مالیاتی قانونی را پرداخت نکرده باشد، وی را تحت عنوان فرار مالیاتی تعقیب می‌کنند بدون این‌که نظر اداره مالیات را اخذ کنند. در واقع در این فرض، مقام تعقیب‌کننده نه در پی مالیات‌ستانی و کمک به خزانه دولت بلکه به دنبال تنبیه وکیل دادگستری است. شیوه‌نامه جدید تلاش کرده‌است این ایراد را تا حدودی برطرف کند. در این سند جدید در خصوص گزارش جرم مالیاتی توسط مراجع انتظامی و قضایی و سایر مراجع نظارتی درون یا برون‌سازمانی تعیین تکلیف شده است. بر اساس تبصره ۲ ماده ۲ حکم این ماده در مورد گزارش مراجع قضائی، انتظامی و سایر مراجع نظارتی درون یا برون سازمانی که به اداره‌کل امور مالیاتی ذیربط واصل می‌گردد و حکایت از وقوع جرائم موضوع مواد ۲۷۴ و ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

پرونده‌های مالیاتی دارد نیز جاری است. منظور این است که پرونده با نظارت دادیار مسئول / دادیار انتظامی مالیاتی مستندسازی شده و با تعیین خسارت وارده به دولت (بدهی مالیاتی) بدون طی تشریفات این شیوه‌نامه به اداره / واحد حقوقی اداره‌کل مربوطه برای طرح دعوی در مراجع قضایی ارسال می‌گردد.

حدود صلاحیت کارگروه اداره‌کل و کارگروه ستادی

شیوه‌نامه سابق دو کارگروه استانی و ستادی پیش‌بینی کرده بود. اعضای هر کارگروه پنج تن بودند. حکم اعضای کارگروه استانی توسط مدیرکل امور مالیاتی ذی‌ربط و حکم اعضای ستادی توسط رئیس سازمان صادر می‌شد. طبق شیوه‌نامه سابق کلیه پرونده‌های موضوع ماده ۲۷۴ باید به صورت دو مرحله‌ای بررسی می‌شد و پس از احراز جرم توسط هر دو کارگروه استانی و ستادی قابلیت طرح شکایت در مرجع قضایی داشت. شیوه‌نامه جدید دو کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی کارگروه ستادی را جایگزین ساختار سابق نموده و از این به بعد، فقط پرونده‌های بیش از پانصد میلیارد ریال علاوه بر کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی، در کارگروه ستادی قابل طرح هستند و پرونده‌های کمتر از این میزان فقط در کارگروه اداره‌کل امور مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرند. بر اساس تبصره۵ ماده ۲، در خصوص پرونده‌های با خسارت (بدهی مالیاتی) بیش از پانصد میلیارد ریال یا پرونده‌های دارای ابعاد فرار مالیاتی بین دو یا چند اداره‌کل، مدیرکل امور مالیاتی می‌بایست گزارش دریافتی از کارگروه اداره‌کل مذکور را به همراه مستندات مربوطه برای بررسی و اعلام نظر نهایی به قید فوریت به کارگروه ستادی ارسال نماید. کارگروه ستادی موظف است ظرف سه روز کاری تشکیل جلسه داده و تصمیم لازم را اتخاذ نماید.[1]

جنبه‌های شکلی: جنبه‌های شکلی مصوبه سابق بیشتر به متون کلاسیک آموزشی-دانشگاهی شباهت داشت. تهیه‌کنندگان نخست یک پلان یا فهرست مطالب پیش‌بینی کرده‌بودند. درواقع

---

۱. به عنوان نمونه در ارتباط با اعلام جرم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مالیاتی، در خصوص پرونده شرکت الف بر اساس بند ۴ و ۵ ماده ۲۷۴ق.م.م با میزان فرار مالیاتی ۲٫۳۳۳٫۱۶۷٫۹۴۸٫۴۹۴ میلیارد ریال جلسه در کارگروه استانی مطرح و نسبت به تخلفات شرکت مذکور بررسی صورت پذیرفت و پس از تأیید پرونده درکارگروه ستادی سازمان موضوع جهت طرح در مراجع قضایی به اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی ارجاع گردید، شکواییه در خصوص جرم مالیاتی شرکت مذکور، تنظیم و در شعبه ۲۳ بازپرسی شهرستان تبریز مورد رسیدگی قرار گرفت و با عنایت به پیگیری‌های مستمر و هفتگی دفتر حقوقی و همچنین مراجعات منظم کارشناسان حقوقی استان مربوطه در نهایت پرونده مذکور منجر به صدور قرار جلب به دادرسی گردید و در حال حاضر پرونده جهت رسیدگی به شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو استان آذربایجان شرقی ارجاع گردیده و منتظر رسیدگی می‌باشد. با توجه به اعلام شکایت در سال ۱۴۰۲ و صدور قرار جلب به دادرسی کمتر از ۳ ماه موضوع سرعت در رسیدگی قابل تحسین می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

قبل از ورود به بحث اصلی هدف، دامنه کاربرد، مراجع، تعاریف، مسئولیت‌ها و شرح فعالیت‌ها مشخص شده‌بود. این اقدام تهیه‌کنندگان شیوه‌نامه سابق را می‌توان در چارچوب اصلی قانونی بودن تفسیر کرد. زیرا تلاش کرده‌بودند با تعریف هر واژه مبهم، از تشتت برداشت و آراء اجتناب کنند. شیوه‌نامه جدید تلاش کرده‌است با رعایت اختصار در نگارش متن، پیام خود را به گونه‌ای دیگر منتقل نمایند. شاید تهیه‌کنندگان متن جدید به این نتیجه رسیده‌بودند که شلوغی شیوه‌نامه سابق موجب سردرگمی مخاطبان آن می‌گردد. توضیح این‌که متن سابق دارای ۱۵ ماده و ۱۵ تبصره بود، این در حالی است که متن جدید از چهار ماده و شش تبصره تجاوز نمی‌کند. البته با توجه به قسمت صدر این مصوبه، پرهیز از تکرار مفاد دستورالعمل تشکیل شورای راهبری توسعه مدیریت و کارگروه‌های تخصصی سازمان امور مالیاتی کشور موضوع بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۵۱۳۶۹/د مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۰۷ این سازمان- که شامل وظایف، اختیارات و اعضای کارگروه ستادی و کارگروه ادارات کل موضوع نحوه اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ ق.م.م می‌باشد- در متن شیوه‌نامه لاحق، در تلخیص آن بی‌تأثیر نبوده‌است.

علاوه بر این در نسخه جدید عنوان نیز تغییر کرده‌است. در واقع از آن‌جایی‌که این شیوه‌نامه محدود به درون سازمان مالیاتی نبوده و حتی در مراجع قضایی نیز بدان استناد می‌شود، واژه داخلی از عنوان متن جدید حذف شد. شاید به دلیل حذف همین واژه است که متن حاضر بر اساس اصل لزوم دسترسی همگان به قوانین و مقررات، در سامانه پایگاه قوانین و مقررات سازمان امور مالیاتی کشور قابل دسترسی است در حالی که هیچ نسخه‌ای از شیوه‌نامه سابق در دسترس عمومی نبود و چه بسا همین مسأله موجب فساد و تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی می‌شد.

نتیجه‌گیری

مجلس شورای اسلامی به عنوان رکن اصلی تنظیم سیاست جنایی تقنینی، ابزارهای متنوعی را برای پاسخ‌گویی به رفتارهای مخالف هنجارهای مالیاتی اتخاذ کرده و با تغییر شیوه مالیات‌ستانی از روش سنتی به سیستمی، با بزه‌انگاری‌های فنی حوزه نفوذ خود را توسعه داده تا بتواند به نحو شایسته از ارزش‌های نوین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی جامعه و آمار رو به افزایش فرارهای مالیاتی حمایت کند. از آن‌جا که مهم‌ترین هدف قانونگذار در پیش‌بینی انواع شیوه‌های پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی جلوگیری از فرار مالیاتی و تأمین منابع درآمدی مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه می‌باشد، در ابتدا از طریق رویکردهای ترمیمی و جبرانی درصدد تأمین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

این منابع بوده و اگر این هدف مهم به واسطه اعمال این رویکردها تأمین نگشت و مؤدی حاضر به پرداخت مالیات قطعی‌شده نشد؛ در مرحله نهایی و به عنوان آخرین حربه به رویکرد سزادهی تمسک می‌جوید. همچنین در سیاست‌جنایی مالیاتی علاوه بر پاسخ‌دهی به پدیده مجرمانه، بازگشت مؤدیان متخلف به مدار هنجارمندی نیز مدنظر قرار می‌گیرد.

سازمان امور مالیاتی کشور نیز به عنوان رکن اجرایی سیاست جنایی مالیاتی، ضمن همراهی با خط‌مشی کلی سیاست جنایی تقنینی، با توجه به ویژگی تخصصی بودن قوانین مالیاتی و به تبع جرائم مالیاتی، به منظور بهره‌گیری از ظرفیت‌های قانونی موجود در برخورد با مجرمین مالیاتی و جلوگیری از تبعیض در اخذ مالیات و امکان هماهنگی و پیگیری مؤثر پرونده‌های مربوطه، شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ ق.م.م درسال۱۳۹۷ تصویب و جهت اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی در سراسر کشور ابلاغ نمود که این مقرره ۱۵ ماده‌ای در تاریخ ۲۴ مرداد ۱۴۰۲ نسخ و شیوه‌نامه لاحق با تلخیص بیشتر و پیش‌بینی تسریع در پیگیری روند اداری اعلام جرائم مالیاتی و با تفاوت در حدود صلاحیت کارگروه‌های این مصوبه و لحاظ اولویت‌بندی در تعقیب کیفری پرونده‌های مالیاتی با توجه به مبلغ فرار مالیاتی جایگزین نسخه سابق آن گردید.

به موجب این شیوه‌نامه به جریان انداختن تعقیب این جرایم، مستلزم شکایت واحد حقوقی اداره‌کل امور مالیاتی پس از کسب نظر موافق کارگروه اداره‌کل /ستادی جرایم مالیاتی است. بر اساس این مقرره، اختیار دادسرا در ارزیابی اقتصادی تعقیب، محدود و به نوعی به ارزیابی و نظر قبلی نظام مالیاتی وابسته شده است. بدین‌ترتیب در این رویکرد، هدف اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم و تخلف است. نظام مالیاتی در اینجا بیشتر به دنبال جبران و خسارت‌زدایی مالی از رهگذر گفتگو و سازش با مرتکب است. به این معنی که راهبرد کلی سیاست جنایی در برابر جرایم مالیاتی، فرصت دادن به بزهکاران برای جبران آثار اعمال مجرمانه و اصلاح رویه و رفتارهای خود از طریق توسل به استفاده حداکثری از ظرفیت‌های اداری و گرایش به رویکرد غیرکیفری ـ غیرقضایی برای پاسخ‌دهی به جرایم و تخلفات این حوزه است، چندان که می‌توان گفت به موجب سیاست جنایی اجرایی مالیاتی، رویکرد کیفرزدایی ـ قضازدایی، یعنی توسل به مراجع و پاسخ‌های اداری بر رویکرد قضایی غلبه داشته و نظام مالیاتی به عنوان آخرین ضمانت‌اجرا از رویکرد سزادهی در صورت نتیجه‌بخش نبودن سایر پاسخ‌های قانونی به منظور وصول مالیات و تأمین بودجه عمومی استفاده می‌نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

تعارض منافع

تعارض منافع ندارم.

سپاسگزاری

در پایان نویسندگان لازم می‌دانند از کلیه دست‌اندرکاران تهیه نشریه و داوران محترم آن برای ارائه نظرات سازنده به هدف بهبود و رونق بخشیدن به ارزش علمی پژوهش تشکر و قدردانی نمایند.

ORCID

Seyedeh Fatemeh Alemohammad https://orcid.org/0009-0003-2933-125X

Shahram Ebrahimi https://orcid.org/0000-0003-3588-3301

Fazlullah Forughi https://orcid.org/0000-0002-7832-8247

Mohammad Hadi Sadeghi https://orcid.org/0000-0002-1689-8922

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

References

1. Abbasi, H. (2015). Iran's Criminal Policy in Economic Crimes. New Researches in Humanities, 2(4), 109-127. [In Persian]
2. Alemohammad, S. F. (2016). Models of Response to Crimes and Tax Violations from the Perspective of Criminal Policy. Selected Articles of the 11th Iran Finance and Tax Conference. [In Persian]
3. Alemohammad, S. F., & Tajmir Riahi, H. (2020). Reviewing and Criticizing the Criminal Policy of Tax Crimes. Journal of Tax Research, 28(46), 25-50. [In Persian]
4. Babakhani, E., & Rostami, H. (2021). Differential Handling of Economic Crimes in The Laws of Iran and France. Comparative Research Quarterly of Islamic and Western Laws, 9(1), 31-62. [In Persian]
5. Cimamonti, S. (2006). Recent Trends in French Juvenile Criminal Law Regarding the Law of March 5, 2007, Regarding the Prevention of Delinquency (Trans. By A. Hossein Najafi Abrandabadi). Scientific Quarterly of Crime Prevention, 4, 137-180. [In Persian]
6. Delmas Marty, M. (2015). The Great Systems of Criminal Politics (Trans. By A. Najafi Abrandabadi). Tehran: Mizan Publishing. [In Persian]
7. Jamshidi, A., & Noorian, A. (2013). The Appropriateness of Criminal Prosecution: Its Concept, Foundations, and Features in Iran and England Legal Systems. Journal of Criminal Law Research, 1(3), 143-161. [In Persian]
8. Hoseyni, S. H., & Moghanibashi, M. (2022). Modernization of the Legal Criminal Policy Regarding the Provincial Tax Electronic System. Research Journal of Taxation, 55, 53-77. [In Persian]
9. Hosseini, S. H., & Moghni Bashi, M. (2022). Modernizing the Legal Criminal Policy towards the Electronic Tax System. Journal of Tax Research, 30(55), 53-77.
10. Khaleghi, A., & Seyfi-Qaraytaq, D. (2014). The Approach of Iran's Criminal System to the Crime of Tax Evasion. Tax Research Journal, 76(28), 181-207. [In Persian]
11. Motairi, A. (2017). Criminal Policy Governing the Tax System (Master's Thesis). Shiraz University, Shiraz. [In Persian]
12. Moghbel Baaraz, F., Naderi Auj Baghzi, J., & Emtehani, N. (2022). Ensuring Citizenship Rights in the Light of Observing the Qualitative Principle of Criminal Laws. Legal Civilization Journal, 16, 181-206. [In Persian]
13. Mujibifar, M. S. (2011). Mutual Rights and Obligations of Taxpayers and Tax Authorities of Iran. Tehran: Jungle Publications. [In Persian]
14. Najafi Abrandabadi, A. H. (2018). From White-Collar Crime To Economic Crime Foreword. In M. L. Benson, and S. S. Simpson (Ed.), White Collar Crimes; An Opportunistic Approach (Trans. By I. Rahiminejad). Tehran: Mizan. [In Persian]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]

15. Najafi Abrandabadi, A. H. (2016). Encyclopedia of Economic Criminal Sciences and Criminal Policy (By the Effort of A. Niazpour). Tehran: Mizan Publishing. [In Persian]
16. Najibian, A., Sadeghi, M. H., Foroughi, F., & Ebrahimi, Sh. (2019). Comparative Study of Examples of Guarantee of Criminal Executions from the Perspective of Dualization in Iranian and French Law. Legal Studies, 12(4), 303-337. [In Persian]
17. Pradel, J. (2012). The History of Penal Thoughts (Trans. By A. H. Najafi Abrandabadi). Tehran: Samt Publications. [In Persian]
18. Sadeghi, M. H., & Emami, M. (2017). Expediency in Criminal Proceedings. Judicial Law Journal, 23, 57-96. [In Persian]
19. Sadeghi, M. H., & Riahi, J. (2017). Justification of Applying Social Punishments Based on Gradual Punishment. Studies in Criminal Law and Criminology, 48(1), 107-121. [In Persian]

استناد به این مقاله:

Tax Research Paper is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial4.0 International License.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-12]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.53]