مقاله پژوهشی

نوین‌سازی سیاست جنایی تقنینی در قبال نظام الکترونیکی مالیات‌ستانی

سید حسین حسینی[۱]
محمد مقنی باشی[۲]

چکیده

دهکده مجازی مالیات‌ستانی در راستای تبدیل پروسه مالیات‌ستانی از روش مبتنی بر خود اظهاری به روش مبتنی بر داده‌های الکترونیکی و با هدف تدوین و توسعه بانک اطلاعات مالیاتی و استفاده از فناوری، مؤدیان را در یک فضای مجازی مالیاتی شناسنامه‌دار و داده‌های مالی‌شان را با کمک فناوری‌های نوین جمع‌آوری می‌کند و با بهره‌مندی از نظارت سیستمی، موجب افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش رقم سیاه جرم مالیاتی می‌شود. نیل به اهداف فوق نیازمند بازنگری در گستره نفوذ سیاست جنایی تقنینی است. راهبرد جدید سیاست جنایی تقنینی در همراهی با نیازهای روز نظام اقتصادی خود را مواجه با شکل نوینی از ناهنجاری‌های اقتصادی در بستر مالیات‌ستانی می‌بیند و با اتخاذ رویکرد جرم‌انگاری مبتنی بر حمایت از فناوری‌های نوین، هنجارهای جدید مالیات‌ستانی الکترونیکی را در قالب جرائم مالیاتی وارد سیاهه قوانین کیفری می‌کند. جرم‌انگاری موجب پیشروی سیاست جنایی تقنینی در بهره‌گیری از پاسخ‌های متنوع دولتی و جامعوی در برابر ارزش‌های نوین مالیاتی می‌شود. مطالعه قوانین مرتبط با این حوزه نشان می‌دهد که سیاست جنایی تقنینی با اتخاذ تدابیر کنشی موقعیت‌مدار فنی و پاسخ‌های دولتی در برابر بزه‌های نوین مالیاتی به مقابله برمی‌خیزد و در یک اقدام انقلابی از تمایل خود به مصالحه با سیاست جنایی مشارکتی برای مواجهه با جرم مالیاتی، رونمایی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مالیات‌ستانی الکترونیکی، سیاست جنایی تقنینی، ارزش‌انگاری، پاسخ، پدیده مجرمانه

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۳۱ ، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۰۷

۱. دانشیار گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران، shosseini@um.ac.ir
۲. دانشجوی دکتری گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران، (نویسنده مسئول) mbm.1993@live.com

doi 10.52547/taxjournal.30.55.1
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

مقدمه

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 بیان می‌شد، بر افزایش درآمد مالیاتی از طریق اصلاح نظام درآمدی دولت تأکید شده است؛ افزایش درآمدهای مالیاتی مستلزم داشتن یک سازوکار منطقی و چابک می‌باشد، فرآیندی که در آن فرار مالیاتی به حداقل برسد، مأموران مالیاتی اختیارات کمتری در تشخیص مالیات‌ها داشته باشند، هزینه‌های جمع‌آوری مالیات‌ها برای دولت به حداقل برسد و از همه مهم‌تر از فساد اداری جلوگیری کند و شفافیت لازم را به مبادلات اقتصادی اشخاص ببخشد. آمارها نشان می‌دهد دولت در وصول مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی توفیقی نداشته است و برخلاف حقوق‌بگیران که صد درصد مالیات آن‌ها وصول گردیده است، تنها شش درصد مالیات بر درآمد مشاغل در سال ۹۸ وصول شده است و با توجه به سهم ۳۶ درصدی این گروه در پرداخت مالیات، محاسبات فنی حکایت از فرار مالیاتی حداقل هفتاد هزار میلیارد تومانی دارد. [33](Islamic Council Research Center, 2018: 10) دغدغه اخذ مالیات از اقشار پردرآمد در حال حاضر تبدیل به یک مطالبه عمومی شده است و فرار مالیاتی در حال تبدیل‌شدن به ناهنجاری و عمل ضد ارزش اجتماعی است.

در حال حاضر فناوری‌های نوین توسعه و پیشرفت را تا حدی تجربه کرده‌اند که الفبای آن‌ها وارد لایه‌های عمیق زندگی جوامع بشری شده است. رفع بسیاری از نیازهای جامعه با فناوری و ایده‌های نو گره خورده است تا جایی که حتی برای یک خرید ساده از سوپرمارکت دیگر نیازی به خروج از منزل نیست و با چند کلیک ساده و پرداخت الکترونیکی وجه، می‌توان کالای مورد نظر را در مدت زمان ناچیز درب منزل تحویل گرفت. در چنین فضایی که لایه‌های مختلف زندگی به فناوری‌های نوین آغشته می‌شوند، سازوکارهای حاکمیتی نمی‌توانند با زبان معادلات سنتی، انتظار درک مفاهیم جدید الکترونیکی را داشته باشند. برای مثال در همین خرید اینترنتی از سوپرمارکت، اگر نظام مالیاتی سازوکاری را برای پوشش فروش الکترونیکی واحد صنفی تعبیه نکرده باشد، طبیعتاً نخواهد توانست در محاسبه و وصول مالیاتش دقیق عمل کند. با این توضیح اهمیت مالیات‌ستانی الکترونیکی آشکار می‌شود، حال سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در مدرن‌سازی چه مراحلی را طی کرده و اکنون چه جایگاهی دارد؟ اساساً آیا سیاست جنایی تقنینی اهمیت استفاده از فناوری‌های نوین را درک و خود را به استفاده از آن‌ها مجهز کرده است؟

ضرورت انجام چنین پژوهشی زمانی آشکار می‌شود که نتایج نشان می‌دهد یکی از دلایل اصلی شکست حاکمیت در وصول مالیات از گروه‌های فوق، عدم دسترسی به اطلاعات مالی شفاف و دقیق آن‌هاست. در عصر ارتباطات و فناوری‌های نوین، اظهارنامه‌های سنتی به‌عنوان مبنای مالیات‌ستانی نتوانسته‌اند انتظار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

افکار عمومی را برای برقراری عدالت مالیاتی برآورده کنند چراکه با افزایش آگاهی عمومی و نقش‌آفرینی فضای مجازی، اجرای اصل عدالت در اخذ مالیات بیش‌ازپیش مورد توجه آحاد افراد جامعه قرارگرفته است (Hamidi et al., 2014: 150)[6]، موضوعی که مکانیزه شدن مالیات‌ستانی را که نتیجه تلاش دو دهه فعالان اقتصادی برای ایجاد تحول در نظام مالیاتی کشور است، را بیش‌ازپیش ضروری جلوه می‌دهد و درنهایت ورود فناوری را برای افزایش درآمدهای دولت تجویز می‌کند. هدف ما در این پژوهش بررسی رکن ضمانت اجرا در بستر فناوری‌های نوین، به‌عنوان پاسخ‌گذاری‌های سیاست جنایی تقنینی مالیاتی است. مقنن با اصلاح مواد ۱۶۹، ۱۶۹ مکرر و ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، عرصه جدیدی را برای نقش‌آفرینی سیاست جنایی تقنینی مالیاتی فراهم آورد. شمای کلی تحولات قانون حاکی از آن است که حاکمیت برای مقابله با فرار مالیاتی از سیستم سنتی ناامید شده و با تکیه به فناوری‌های نوین درصدد افزایش درآمدهای غیرنفتی است؛ از این‌رو با اتخاذ سیاستی فناورانه و تصویب ضمانت اجراهای مختلف، کارزاری جدی را با جرائم مالیاتی آغاز می‌کند.

مطالعات پیشین در حوزه جرائم مالیاتی، به‌ضرورت جرم‌انگاری، تبیین جرائم کیفری مالیاتی و نقش آن در کاهش فرار مالیاتی و پیش‌گیری از جرائم مالیاتی معطوف شده است؛ برای مثال در پژوهشی با عنوان واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ که به قلم آقای حسین تاجمیر ریاحی و خانم سیده فاطمه آل محمد به رشته‌ی تحریر در آمده است، بعد از مطالعه‌ی نظری جرایم مالیاتی به تحلیل ماده ۲۷۴ قانون می‌پردازد و جرم‌انگاری‌های نوین را در بستر سیاست کیفری و جنایی بحث می‌کنند و در پایان نتیجه می‌گیرند که این ماده هرچند خلاء ضمانت‌اجرا را پر کرده است اما در برآورده کردن هدف افزایش درآمدهای مالیاتی به دلیل پیچیدگی جرم مالیاتی موفق نبوده است. آقایان دکتر ابوالفتح خالقی و داود سیفی قره‌یتاق در پژوهشی با عنوان رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی، با بررسی عناصر جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، نحوه تکوین رکن مادی بزه را مطالعه می‌کنند و برای تکووین جرم وجود قصد مجرمانه‌ی مطلق را کافی می‌دانند؛ اما این پژوهش سعی دارد تا با استفاده از مطالعات قبلی پا را یک گام فراتر نهاده و حوزه‌ی مطالعات سیاست جنایی تقنینی مالیاتی را با لحاظ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌ی مؤدیان در بستر مدرن‌سازی و تکنولوژی‌های نوین گسترش دهد. برای بیان مباحث لزوم تعریف بزه‌های نوین مالیاتی و پذیرش اجتماعی تعاریف جدید مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. سپس با تبیین مفهوم بانک اطلاعات مالیاتی و ضرورت ارزش‌انگاری آن به بیان پاسخ‌های هیئت اجتماع در مواجهه با آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین در کنار بررسی قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های مالیاتی، سعی شده است تا رویکرد هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و مراجع قضایی به‌عنوان رویه‌های عملی موجود در این حوزه مورد تحلیل واقع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

ارزش‌انگاری‌های مالیات‌ستانی الکترونیکی

کارکرد آموزشی مجازات راه را برای شناخت ارزش‌های مدنظر جامعه هموار می‌سازد. گاهی این ارزش‌ها در بطن جامعه نهادینه شده است و صرفا در سیاهه‌ای به نام قوانین کیفری کنار هم لیست می‌شوند و اساسا رفتارهای مخالف این ارزش‌ها از قبل در جامعه محکوم بوده است، اما گاهی قضیه برعکس می‌شود، از قبل ارزشی وجود ندارد و ضرورت چنینش رفتارهای آحاد افراد جامعه در کنار هم و جلوگیری از تزاحم حقوق هریک از آن‌ها در اعمال آزادی عمل خویش و برقراری انضباط و جلوگیری از هرج و مرج در حوزه مختلف سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، سبب می‌شود تا جامعه رفته رفته به ارزش‌های جدیدی در زمینه‌های گوناگون نیازمند گردد. [8](Javan Jaafari & Sadati, 2018: 30) بنابراین باید ارزش‌های جدید برای جامعه تعریف و نهادینه شود. در حوزه اقتصادی، پرداخت مالیات به عنوان یک ارزش اساسی شناخته می‌شود، اما پیشرفت تکنولوژی و رسوخ آن در مبادلات مالی شرایطی را رقم زده است که مثل قبل نتوان میزان مالیات بردرآمد مشاغل مختلف را محاسبه کرد. عملا مؤدیان با استفاده از فناوری‌های جدید در تلاش‌اند تا بیشترین سود را در کنار پرداخت کمترین مالیات رقم زنند. در چنین شرایطی جرم‌انگاری‌هایی که قبلا بر مبنای ارزش‌های قدیمی صورت‌گرفته است، نمی‌تواند پاسخ مناسبی برای تخلف‌های تکامل‌یافته باشد. [5](Habibian & Kafshgar, 2014: 138)

سیاست جنایی در مواجهه با رفتارهای ناهنجار ناشی از پیشرفت فناوری، لازم می‌بیند که حوزه‌ی پاسخ‌های خود را گسترش دهد. این توسعه مبتنی بر حمایت از نظام پاسخ‌دهی است، یعنی جایی‌که فناوری توانسته است ضمانت‌اجراهای قبلی آن را دور بزند. در نظام مالیات‌ستانی، توسعه‌ی کسب‌وکارهای سایبری و مبادلات مالی به‌وسیله‌ی کارت‌های اعتباری، ممیزان مالیاتی را برای تشخیص دقیق دارایی مؤدیان با چالش‌های فراوانی روبه‌رو کرده است، به‌نحوی که نه‌تنها کشف فرارهای مالیاتی مثل قبل ساده نیست، بلکه در صورت کشف، ضمانت‌اجرای مناسبی برای پاسخ به آن پیش‌بینی نشده است. به بیان دیگر دور زدن نظام مالیاتی به‌وسیله فناوری‌های نوین نه‌تنها در بین مؤدیان مقبوح نیست بلکه یک مهارت محسوب می‌شود. با این اوصاف وضع مقررات کیفری در شرایطی که جامعه از حیث فرهنگی، ارزش‌های جدید را نشناخته است، نمی‌تواند به موفقیتی دست یابد. بنابراین ابتدا لازم است تا در نظام مالیات‌ستانی الکترونیکی ارزش‌های جدید تعریف و سپس بر اساس آن‌ها، پاسخ‌های مناسب لیست شوند.

قانون‌گذار با اصلاح ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌ی مؤدیان دو مدل اصلی را برای جمع‌آوری الکترونیکی اطلاعات تعریف می‌کند. در مدل اول، صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی که با مصرف‌کننده‌ی نهایی در ارتباط هستند، می‌بایست از پایانه‌های فروشگاهی به‌منظور ارسال اطلاعات اقتصادی‌شان به سازمان امور مالیاتی استفاده کنند و در مدل دوم، دستگاه‌های دولتی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

غیردولتی و یا عمومی که اطلاعات مالی مؤدیان را در اختیاردارند، بایستی برای تکمیل بانک اطلاعاتی، داده‌های خود را در اختیار سازمان قرار دهند. گسترش استفاده از پایانه‌های فروشگاهی، تکمیل بانک اطلاعات مالیاتی و صیانت از داده‌های ارسالی، مراحل اصلی چرخه مالیات‌ستانی الکترونیکی را نشان می‌دهد. سه ارزش ۱- تحصیل، ۲- تبادل و ۳- حفاظت از داده‌های مالی زیر بنای نظام مالیات‌ستانی الکترونیکی را تشکیل می‌دهد. وقتی از برچسب ارزش استفاده می‌شود ناخودآگاه استفاده از ضمانت‌اجراهای متنوع برای صیانت از آن‌ها مطرح می‌شود. ارزش‌های مذکور از این قاعده مستثنا نیستند و ما در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌ی مؤدیان، پاسخ‌های متنوع از نوع اداری و کیفری را برای حمایت از آن‌ها ملاحظه می‌کنیم.

بسترسازی برای تحصیل داده‌های مالیاتی

در نظام سنتی مبتنی بر خود اظهاری وفق مقررات قانون نظام صنفی و تجارت صاحبان مشاغل به تنظیم فاکتور فروش و دفاتر تجاری ملزم شده‌اند اما مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و قانون پایانه‌های فروشگاهی مؤدیان مالیاتی را ملزم به ثبت‌نام در سامانه مؤدیان و استفاده از پایانه‌های فروشگاهی و حافظه‌ی مالیاتی می‌کند. درواقع حاکمیت به‌این‌ترتیب وظیفه تنظیم فاکتورها و صورت‌حساب‌های فروش را به بر عهده رایانه قرار می‌دهد و با الزام بانک مرکزی مبنی بر ارسال اطلاعات مبادلات مالی مؤدیان به بانک اطلاعات مالیاتی ترتیبی را اتخاذ می‌کند تا صدور برگ تشخیص مالیاتی نیازمند ارسال اظهارنامه نباشد و سیستم با پردازش اطلاعات موجود نسبت به صدور آن اقدام کند. الزام مؤدیان به استفاده از سامانه‌ی مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی نقطه شروع تحصیل داده‌های الکترونیکی مالیاتی است موضوعی که تاکنون ضرورتی برای استفاده از آن نبوده است و اینک سیاست‌گذار تقنینی برای اصلاح ساختار مالیات‌ستانی هنجار نوینی را برای مؤدیان تعریف می‌کند و درصدد آن است تا با ارائه مشوق‌ها و ضمانت اجراهای گوناگون مؤدیان را به رعایت آن سوق دهد.

اشتراک‌گذاری و تبادل داده‌های مالی

ایجاد بستر اطلاعاتی در فضای مبادلات مالی نیازمند راستی آزمایی و سنجش عملکرد درست بسترهای ارسال داده است، به‌عبارت‌دیگر مؤدیان مالیاتی با استفاده از سامانه‌های تعبیه‌شده ازجمله پایانه‌های فروشگاهی بخشی از مبادلات مالی‌شان را در اختیار حاکمیت قرار می‌دهند که طبق ماده ۴ قانون پایانه‌های فروشگاهی اصل بر صحت آن‌هاست اما در صورت بروز تخلف، بررسی اسناد مالی و حسابرسی از سایر منابع موجود ضروری است. از طرفی بخش اعظمی از اطلاعات آن‌ها در زمینه‌های دیگر مانند مالیات بر دارایی (ارث)، درآمدهای اتفاقی و مالیات بر املاک مطابق سامانه‌ی مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی تحصیل نمی‌شود، بلکه این اطلاعات در بانک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

اطلاعات سایر مراجع قانونی از قبیل بانک‌ها، ادارات ثبت‌اسناد و املاک و ثبت شرکت‌ها موجود است و دسترسی سازمان امور مالیاتی برای به دست آوردن اطلاعات مالی اشخاص و تشخیص مالیات آن‌ها ضروری است.

تکامل بانک اطلاعات به لحاظ نقش کنترلی آن در مبادلات اقتصادی و کمک به ایجاد شفافیت به‌عنوان یک ارزش نوین مالیاتی قلمداد می‌شود. [25](Razavi Fard, 2012: 130) سوی دیگر موجب عدم کتمان درآمد مؤدیان و توسعه فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی می‌شود. قانون‌گذار در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم دغدغه‌ی خود را برای ایجاد اشراف اطلاعاتی از طریق تبادل و اشتراک‌گذاری اطلاعات مالی تمامی ارگان‌های دولتی و غیردولتی در قالب ایجاد بانک اطلاعاتی که در اختیار سازمان امور مالیاتی است، را نشان می‌دهد. 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 [12](Khaleghi & Seyfi, 2014: 182).

حفظ محرمانگی و اصالت اطلاعات

اهتمام حاکمیت برای شفاف‌سازی و رصد فعالیت‌های اقتصادی با ایجاد پایگاه اطلاعات هویتی و مالی مؤدیان مالیاتی، به‌موجب اصلاحات قانونی قابل‌درک است [4](Ebrahimi, 2012: 17). به سرانجام رسیدن اهداف قانون‌گذار در اجرای طرح جامع مالیاتی و شفاف‌سازی اطلاعات و عملکرد مالی افراد، سبب گردآوری حجم گسترده‌ای از اطلاعات محرمانه مالی مؤدیان می‌شود. بدیهی است برای حفظ حریم خصوصی افراد، جلوگیری از بروز رانت اطلاعاتی و پیشگیری از دسترسی به‌منظور تغییر و تحریف داده‌ها، آن‌ها را با شدیدترین تدابیر امنیتی حفاظت نمود.

حفاظت از داده‌ها با توجه به زیرساخت‌های قانونی و قانون‌گذاری دولت الکترونیک مراحل متفاوتی ازجمله حفظ حریم شخصی و رعایت استانداردها را به خود می‌بیند [29](Sheykh Al-Eslami & Soltani, 2017: 240). با توجه به آنچه گفته شد ابتدا داده‌های مالی از بسترهای تحصیل داده و منابع اطلاعاتی سایر ارگان‌ها به بانک اطلاعات مالیاتی سرازیر می‌شود. هرچند حفاظت از داده‌ها در مخزن اصلی به‌عنوان شاخصه اصلی محرمانگی، اعلام نقش می‌کند اما اصالت داده‌هایی که به این مخزن وارد می‌شود نیز حائز اهمیت است. برای مثال استفاده از دستگاه pos یک مغازه لوازم‌تحریر در مطب یک پزشک، هرچند منجر به تحصیل داده‌های مالی می‌شود اما این داده‌ها در حافظه‌ی مالیاتی مربوط به پزشک در بانک اطلاعات مالیاتی دسته‌بندی نشده و درنهایت منجر به تشخیص و اخذ مالیات حقیقی از فعالیت اقتصادی او نمی‌شود. حراست از اصالت داده‌های ورودی به بانک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

اطلاعات مالیاتی از مبدأ، یک هنجار اساسی است و عدم رعایت آن منجر به بروز نابهنجاری‌هایی می‌شود که در ردیف نقض شفافیت اطلاعات مالی و ضربه زدن به‌نظام نوین مالیات ستانی قرار می‌گیرد. به همین جهت حفظ محرمانگی و اطمینان از اصالت اطلاعات مالی در مقام یک ارزش نوظهور موردتوجه ضمانت اجراهای متفاوت سیاست جنایی تقنینی قرار می‌گیرد. قبح‌انگاری اعمال فوق در بطن اجتماع یک ضرورت غیرقابل‌انکار برای تغییر و اعمال سیاست جنایی نوین در قبال جرائم نوین مالیاتی است. تا جامعه رفتار را به دید یک عمل قبیح شناسایی نکند، نمی‌توان انتظار داشت که قوای حاکمیتی برآمده از آن اجتماع در میدان عمل بتوانند سیاست‌هایی تقنینی را به‌درستی اجرا کنند.

تدابیر حمایتی از ارزش‌های نوین

آنسلم فون فوئرباخ حقوق‌دان کیفری آلمانی، اولین فردی است که اصطلاح سیاست جنایی را وارد ادبیات و مطالعات جنایی نمود. او در کتاب «حقوق کیفری»اش که در سال ۱۸۰۳ میلادی به چاپ رسید، سیاست جنایی را این‌گونه تعریف می‌کند: «مجموعه شیوه‌های سرکوبگرانه‌ای که دولت با استفاده از آن‌ها علیه جرم واکنش نشان می‌دهد.» [14](Lazerges, 2012: 11) خانم دلماس مارتی (۱۳۹۵) حقوق‌دان فرانسوی به‌عنوان آخرین حلقه زنجیره تاریخی این مفهوم جدیدالتأسیس، با گسترش تعریف فوئر باخ، سیاست جنایی را «مجموعه روش‌هایی که هیئت اجتماع با توسل و به کار بستن آن‌ها پاسخ‌های مختلف پدیده جنایی را سازمان می‌بخشد» تعریف می‌کند. با این وصف و از دیدگاه مالیاتی، سیاست جنایی روش‌هایی است که به‌وسیله آن هیئت اجتماع پاسخ‌های لازم را در برابر پدیده مجرمانه مالیاتی سازمان می‌بخشد. [32](Taheri Tari, 2013: 119) در سیاست جنایی مالیاتی علاوه بر پاسخ‌دهی به پدیده مجرمانه، بازگشت مؤدیان متخلف به مدار هنجارمندی نیز مدنظر قرار می‌گیرد.

اصل ۵۱ قانون اساسی که بیانگر اصل قانونی بودن مالیات‌ها است، مبین رویکرد بنیادی حکومت به مقوله‌ی مالیات‌ستانی است. [26](Rostami, 2015: 105) مالیات به‌عنوان یک ارزش اساسی که موردتوجه حقوق کیفری قرارگرفته است، از اصل قانونمندی تبعیت می‌کند، همچنان که نظام معین آن، یعنی حقوق کیفری نیز به‌موجب اصول ۳۶ و ۳۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، تابع این اصل است. «برتری قانون در سیاست جنایی، به‌عنوان تضمینی برای آزادی به اصل قانون‌مندی تبدیل می‌شود» به‌عبارت‌دیگر آزادی به‌عنوان یک جریان ایدئولوژیک مبنا برای سیاست جنایی، سبب ظهور اصل قانونمندی می‌شود، جایی که منتسکیو در کتاب «روح‌القوانین» می‌گوید: «آزادی حق انجام هر آنچه قانون اجازه می‌دهد» و بکاریا تأکید می‌کند: «تنها قوانین می‌توانند مجازات‌های هر بزه را تعیین کنند». [3](Delmas Marty, 2015: 69) قانون اساسی به‌عنوان قانون مادر، شاکله اصلی سیاست جنایی تقنینی را به سمت جریان آزادی راهنمایی می‌کند، اما بررسی قوانین عادی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها نقش مهمی در شکل‌گیری مدل سیاست جنایی تقنینی در مواجهه با جرائم مالیاتی الکترونیکی دارد، جایی که انواع مختلف پاسخ‌ها را در برابر پدیده‌ی مجرمانه می‌توان یافت. پاسخ‌ها یا در مرحله‌ی قبل از تکوین عمل خلاف هنجار و برای منصرف کردن مرتکب از انجام آن طرح‌ریزی می‌شود یا در برابر رفتارهای ناقض ارزش‌های بنیادین مالیاتی صف‌بندی می‌کنند.

افزایش نظارت و کاهش گمنامی

بند ۴ سیاست‌های کلی نظام در موضوعات امنیت اقتصادی و بند ۲۵ سیاست کلی نظام اداری ۱۳۸۹ بر کارآمد سازی و ارتقا شیوه‌های نظارت تأکید دارد. فرآیند نظارت در حوزه پیشگیری موقعیت مدار صاحب جایگاه ویژه‌ای است و بخش اساسی این پاسخ را تشکیل می‌دهد [23](Niazpour, 2017: 478)، تقویت نظارت ازیک‌طرف و استفاده از فناوری‌های نوین از سوی دیگر سبب می‌شود تا سازوبرگی دانش‌بنیان برای نظارت فنی شکل بگیرد و با مداخله در فرآیند گذار از اندیشه به عمل، تغییر وضعیت مشرف‌به جرم، تقویت آماج‌های جرم و همچنین مداخله در محیط اجتماعی و کاهش عوامل جرم‌زا، مانع از تکوین جرم مالیاتی شوند [18](Najafi Abrandabadi & Hashembeyki, 2013: 71).

از مؤلفه‌های اصلی پیشگیری فنی ایجاد ساختار لازم برای شناسنامه‌دار کردن فعالیت‌های اقتصادی و کاهش گمنامی است. مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌ی مؤدیان در راستای اهداف طرح جامعه مالیاتی و منطبق باسیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی برای ایجاد یک دهکده الکترونیکی مالیاتی تلاش می‌کنند. از ویژگی‌های مهم این دهکده اقتصادی شناسنامه‌دار کردن اعضای آن دهکده برای شناسایی بهتر است. یافته‌های نظریه کنترل اجتماعی تراویس هیرشی نشان می‌دهد که افراد در جوامعی که در آن شناخته‌شده‌اند کم‌تر مرتکب جرم می‌شوند. [35](Williams & Frank, 2015: 211) از طرفی علاوه بر تأثیر درونی کاهش گمنامی بر ذهن مرتکب که منجر به خودکنترلی می‌گردد، همچنین این امر از حیث ساختار پیش‌گیری فنی از جرم حائز اهمیت است، چراکه مجرمان برای مصون ماندن از تعقیب همیشه وضعیتی را برای انجام فعالیت مجرمانه انتخاب می‌کنند تا شناسایی هویت‌شان به حداقل برسد، [11](Karimi, 2011: 7) مانند تاجری که برای مستخدم خود کارت بازرگانی گرفته و با آن مشغول صادرات و واردات است تا مبادلات اقتصادی او از حسابرسی مأموران مالیاتی مصون باشد و منتهی به پرداخت مالیات نشود، اما به‌کارگیری سایر مؤلفه‌های شناسایی مانند اخذ اطلاعات مالی این تاجر از سایر بانک‌های اطلاعاتی می‌تواند نقاب از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی او بردارد.

بانک اطلاعات مالیاتی مبتنی بر سیستم‌های رایانه‌ای است که از طریق دریافت و تحلیل داده‌های مالی سعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

در طراحی مجازی یک دهکده‌ی مالیاتی دارد تا در آن مبادلات مالی مؤدیان شناسنامه‌دار و وارد یک فضای ابری گردد و بدون محدودیت‌های فضای حقیقی ازجمله بررسی اسناد فروش یا اعمال سلایق ممیزان مالیاتی، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدیان تشخیص و مالیات آن وصول گردد. ورود فناوری به این حوزه سبب می‌شود تا شکل ارتکاب جرم تغیر پیدا کند و لذا لزوم استفاده از مفاهیم پیشگیری فنی بیش‌ازپیش ضروری به نظر می‌رسد. این نوع از پیشگیری که منبعث از مفاهیم پیشگیری وضعی است، می‌خواهد تا با اصلاحات فنی-مهندسی در ساختار و پلان ارتکاب جرم، فرصت و موقعیت ارتکاب آن را محدود سازد. [20](Najafi Abrandabadi, 2007: 1423) مقنن برای شناسایی مؤدیان و کدینگ مبادلات اقتصادی‌شان در مواد ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم و ۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی سازوکارهایی را پیش‌بینی کرده است.

با بهره‌گیری از مفاهیم عاریه‌ای می‌توان گفت سامانه‌ی مؤدیان به‌مثابه خانه‌ی هر مؤدی در دهکده‌ی مجازی مالیاتی است. خانه‌ای که راه ارتباطی آن را داده‌های ارسالی پایانه‌های فروشگاهی مانند دستگاه‌های کارت‌خوان بانکی (pos) یا درگاه‌های پرداخت اینترنتی تشکیل می‌دهد. مطابق بند پ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سامانه مؤدیان، کارپوشه‌ای منحصربه‌فرد است که قابلیت اتصال به درگاه‌های پرداخت اینترنتی یا pos را دارد و تحت نظارت سازمان امور مالیاتی است. اشخاص در این دهکده‌ی مجازی با شماره اقتصادی شناسایی می‌شوند و هر فعالیت اقتصادی آن‌ها که از طریق پایانه‌های فروشگاهی مخابره، تحت این شماره خاص دسته‌بندی و در حافظه‌ی مالیاتی مؤدی ذخیره‌سازی می‌شود. شماره اقتصادی به‌مثابه کد شناسایی مالیاتی برای مؤدیان است. این شماره فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان را در سامانه‌های مالیاتی و بانک‌های اطلاعاتی ساماندهی می‌کند و اطلاعات کسب‌وکار ایشان را با جزئیات تمام دسته‌بندی می‌نماید. کلیه قراردادها، اسناد و صورت‌حساب‌هایی که با دربرداشتن این شناسه صادر می‌شوند، درواقع بیان‌گر میزان فعالیت اقتصادی صاحب آن شماره هستند. مرحله‌ی آخر نقشه پیشگیرانه‌ای که قانون‌گذار به‌موجب مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر تدوین نموده است، داده‌های مالی نزد سایر ارگان‌ها و اشخاص است. مؤدیانی که سدهای متعدد شفافیت آن‌ها را از ارتکاب جرم منصرف نکرده است، می‌دانند که اطلاعاتشان ناگزیر در اختیار سازمان‌ها و افرادی قرار می‌گیرد که مکلف‌اند آن‌ها را در اختیار بانک اطلاعات سازمان امور مالیاتی قرار دهند وبلاخره داده‌های مالی که درصدد کتمان آن بوده‌اند برملا می‌شود و در اختیار بخش‌های نظارتی سازمان قرار می‌گیرد تا در صورت ارسال اظهارنامه‌های خلاف واقع در زمان تشخیص مالیات و مطابق موازین ماده ۹۷ قانون علیه آن‌ها استفاده شود و علاوه بر پرداخت مالیات حقیقی با جریمه‌های سنگین مالی و مجازات کیفری مواجه شوند، لذا کاهش منافع جرم و بالابردن هزینه‌های ارتکاب آن از طریق شفاف‌سازی اطلاعات اقتصادی [19](Najafi Abrandabadi, 2016: 556) مهم‌ترین هدف پیشگیرانه وضعی است که قانون‌گذار به‌وسیله تجمیع اطلاعات مالی مؤدیان نزد سایر ارگان‌ها و اشخاص ثالث به دنبال آن بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

این‌ها همه برای این است که مؤدیان مالیاتی در برابر اصول بنیادین مالیاتی ازجمله شفافیت، صداقت و عدالت سر تعظیم فرود آورند. مطالعات علمی نشان می‌دهد که پیشگیری‌های موقعیت مدار نمی‌توانند به‌صورت کامل عوامل ارتکاب جرم را حذف کنند بلکه با سخت کردن مراحل ارتکاب جرم سعی در انصراف مرتکب از انجام فعل مجرمانه را دارند (Najafi Abrandabadi & Hshembeyki, 2013: 73)[18]، بنابراین به‌کارگیری پاسخ‌های قهرآمیز سلاح دیگر سیاست جنایی در مواجهه با رفتارهایی است که ارزش‌های نوین مالیاتی را هدف قرار داده‌اند.

گسترش پاسخ‌های قهرآمیز

سیاست جنایی به‌عنوان یک دانش میان‌رشته‌ای از ماحصل علوم مختلف استفاده می‌کند تا پاسخ‌های مناسب را برای پدیده‌های مجرمانه برگزیند و اعمال کند. ممکن است علاوه بر اینکه پاسخ به بزه را بر عهده دولت می‌گزارد، جامعه مدنی هم خود را در مقابل آن مواجه با تکلیف بداند و پاسخ متناسب را اتخاذ نماید، ازاین‌رو امکان دارد که پاسخ‌های گوناگونی علیه یک پدیده مجرمانه به کار گرفته شود و به این صورت پاسخ‌های گوناگون در نقش مکمل یکدیگر ظاهر شود و روابط تکمیلی را شکل دهند. در مقابل روابط تکمیلی، روابط اشتقاقی قرار دارند یعنی پاسخ‌های فرعی که از پاسخ اصلی منشعب می‌شود. برای مثال اگر در مدلی، پاسخ به بزه از نوع دولتی باشد، این نشانگر کلیت موضوع است اما اگر بگوییم پاسخ به بزه از ناحیه متغیره اداری یا مدنی است، اینجا به متغیر فرعی یا اشتقاقی رابطه اساسی که همان پاسخ دولتی است، اشاره‌کرده‌ایم. [20](Najafi Abrandabadi, 1999: 682)

سیاست جنایی در اصلاحات قانونی ابزارهای متنوعی را برای پاسخ‌گویی به رفتارهای مخالف هنجار اتخاذ کرده است. تا قبل از این، پاسخ‌های اداری وظیفه اصلی مقابله با جرائم مالیاتی را بر عهده داشت اما بعد از اصلاحات قانونی سال ۹۴ و تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی در سال ۹۸، قانون‌گذار در قبال اخذ مالیات از گروه‌های پردرآمد با تغییر شیوه مالیات‌ستانی از روش سنتی به سیستمی، رویکردی را مبتنی بر سیاست مدرنیزه‌سازی با جهت‌گیری حمایتی در راستای صنعتی شدن در پیش می‌گیرد. به‌عبارت‌دیگر سیاست جنایی تقنینی همگام با سیستم مالیات‌ستانی مدرن با بزه‌انگاری‌های فنی حوزه نفوذ خود را گسترش می‌دهد تا بتواند به نحو شایسته از ارزش‌های مدرنیزه شده‌ی مالیاتی حمایت کند. در ادامه به شناسایی و تبیین این پاسخ‌ها می‌پردازیم.

متغیر اداری: پاسخی سنتی اما اساسی

اساتید سیاست جنایی زمانی که در تبیین پاسخ‌های دولتی به پدیده‌ی مجرمانه به سرفصل متغیر اداری می‌رسند، بی‌تردید با یک مثال از هیئت‌های شبه قضایی مالیاتی و جریمه‌های مالیاتی بحث را ادامه می‌دهند. سابقه‌ی جرائم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

مالیاتی نشان می‌دهد که حکومت برای مقابله با تخلفات مالیاتی از ابتدا علاقه‌ی خاصی به اتخاذ متغیر اداری داشته است و در حال حاضر حتی با نو شدن سیستم مالیات‌ستانی، بازهم مسئولیت اصلی مقابله با ناهنجاری‌ها را به این متغیر باسابقه محول کرده است. تورقی در اصلاحات قانونی نشان می‌دهد جریمه‌های مالی توسط کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی شکل اصلی این پاسخ است که با اصلاحات قانون چند ویژگی بارز به آن اضافه‌شده است:

- گسترش دامنه تخلف‌انگاری و افزایش میزان جریمه‌های نقدی:

ماده ۱۶۹ اصلاحی سال ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم یافت که به‌موجب آن ، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل که بر اساس ماده ۲ آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده ۹۵ همان قانون موظف به ثبت‌نام در نظام نوین مالیاتی هستند، می‌بایست برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود و عدم ارائه فهرست معاملات انجام‌شده به سازمان امور مالیاتی کشور سبب شمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آن‌ها ارائه نشده است، می‌شود. اما در سال ۹۸ و با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و بر اساس ماده ۲۲ آن اولاً مصادیق تخلف توسعه پیدا کرد و همچنین نرخ جرائم به ده درصد (۱۰٪) افزایش می‌یابد. طبق این ماده صورت‌حساب الکترونیکی باید به مشتری تحویل شود و هر فروشنده از پایانه‌ی فروشگاهی خود استفاده کند و حق استفاده از پایانه دیگری را برای انجام مبادلات اقتصادی‌اش ندارد. علاوه برافزودن جرائم سازمان امور مالیاتی نیز از تخفیف بیش از پنجاه‌درصدی جرائم منع شده است. ناگفته پیداست که هرچند اصلاحات قانونی سال ۹۴ با بزه‌انگاری‌های نوین از سیاست تساهلی عبور کرد اما مقررات قانونی جدیدالتصویب نشان از شدت عمل مقنن دارد چراکه هم عناوین تخلف و میزان جریمه‌ها را زیاد کرده است و هم مانع از تخفیف مجازات اداری از یک حدنصاب خاص می‌شود.

- استفاده از روابط تکمیلی در پاسخ‌های اشتقاقی:

پاسخ اداری به تخلفات به‌عنوان یک پاسخ اشتقاقی از پاسخ‌های دولتی به بزه در جرائم مالیاتی شناسایی می‌شود، به عبارت دیگر پاسخ اداری فرع بر پاسخ دولتی است و از آن نشأت می‌گیرد؛ بنابراین در تحلیل این مدل از پاسخ‌ها خواهیم گفت که سیاست جنایی تقنینی از پاسخ دولتی استفاده کرده است. اما نکته حائز اهمیت به‌کارگیری روابط تکمیلی در پاسخ‌های انشقاقی است، امری که بیشتر در میان روابط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

پاسخ‌های اصلی دیده می‌شود تا پاسخ‌های اشتقاقی. در این طرح سیاست جنایی تقنینی پاسخ اداری را از میان پاسخ‌های دولتی به بزه برمی‌گزیند و با اتخاذ پاسخ‌های صنفی و پیش‌گیرانه از نوع فنی نسبت به تکمیل پاسخ فرعی (اداری) اقدام می‌نماید.

برای مثال، عدم ثبت‌نام در سامانه‌ی مؤدیان در سال ۹۸ از یک ارزش سطح دو برای نظام مالیاتی به یک ارزش اساسی تغیر شکل می‌دهد. این موضوع از ماده ۲۴ قانون پایانه فروشگاهی استنباط می‌شود. در این ماده سیاست جنایی تقنینی در کنار پاسخ اداری موضوع ماده ۲۲، یک پاسخ صنفی را نیز به همیاری متغیر قبلی فرامی‌خواند. اتحادیه و اصناف که ماهیتی خود انتظام دارند در صورت اعلام سازمان امور مالیاتی مبنی بر عدم ثبت‌نام مؤدی در سامانه‌ی مؤدیان، به وی اخطار می‌دهد که در مدت مشخص به انجام این مهم اقدام کند و در صورت عدم انجام با استفاده از قوای انتظامی نسبت به تعطیلی و پلمپ کسب اقدام می‌کند. با تکیه‌بر فرایند دورانی شدن حقوق کیفری، این اقدام در قالب ماده ۵۴۳ قانون مجازات اسلامی کتاب تعزیرات می‌تواند شاکله جرم را به خود بگیرد، همچنین عدم همراهی جامعه‌ی خود انتظام این فرصت را در اختیار سازمان امور مالیاتی می‌دهد که راسا برای تعطیلی اقدام نماید. این پایان ماجرا نیست، به‌موجب تبصره ۲ ماده ۲۴، قانون‌گذار مدل جدیدی از کیفر گزینی را بر اساس مفاهیم جرم‌شناسی اقتصادی انتخاب می‌کند. رسیدن به منفعت بیشتر انگیزه اصلی یقه‌سفیدان مالیاتی است تا درگرو کتمان مبادلات اقتصادی و جامعه‌پذیری بالای‌شان بتوانند هنجارهای مالیاتی را زیر پا بگذارند. [19](Najafi Abrandabadi, 2016: 573) سیاست جنایی باهدف قرار دادن ابزار اصلی تجارت یعنی درگاه الکترونیک بانکی متخلف، بانک مرکزی را ملزم می‌کند تا منافع مالی او را تا تمکین از هنجارهای نوین مالیات‌ستانی مسدود کند، این در حالی است که قبل از این اقدام محل فعالیت اقتصادی را برای ممانعت از ادامه تخلف تعطیل کرده است. همه‌ی این موارد حمایت سیاست جنایی تقنینی از نظام نوین را نشان می‌دهد تا به کمک آن قدمی در راه کاهش متخلفان مالیاتی برداشته شود. [30](Sheybanifar & Salehi, 2014: 27)

متغیر کیفری: راهبرد جدید سیاست جنایی تقنینی

سازمان امور مالیاتی برای اجرای قاطعانه وظایف خود نیازمند تجهیز به انواع ضمانت اجراها است چراکه تجربه ثابت کرده است که ضمانت اجراهای غیرکیفری برای الزام مؤدیان کفایت نمی‌کند و به همین دلیل مقنن به پاسخ‌های کیفری روی آورده است. [17](Mujibifar, 2011: 96) نقطه عطف اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۹۴ را می‌توان ماده ۲۷۴ دانست جایی که برای اولین بار سیاست جنایی اقدام به اتخاذ پاسخ‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

دولتی غالباً از نوع کیفری و متنوع می‌نماید. در این ماده رفتارهای بسیاری بزه انگاری شده که غالباً در جهت حمایت از نظام جدید مالیات ستانی بوده است. این ماده که همتایی در قوانین سابق ندارد نشان می‌دهد که سیاست جنایی رویکرد پیشروی را از طریق جرم‌انگاری حمایتی و در برخی موارد فناورانه در پیش‌گرفته است. این رویکرد با تصویب ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی نیز دنبال شد. سیاست جنایی در مواد فوق با توسعه‌ی عناوین مجرمانه و اتخاذ پاسخ‌های قهرآمیز، حمایت خود را از ارزش‌های نوین مالیاتی وارد فاز کیفری کرد. توسعه‌ی عناوین در هر دو قانون مشاهده می‌شود و در برخی موارد نیز این عناوین یکسان‌اند، از طرفی سیاست جنایی در هریک، از مدل‌های متفاوتی تبعیت می‌کند و شباهت عناوین موجب تداخل آن‌ها می‌شود.

- جرم‌انگاری کلید اصلاحات قانونی سال ۱۳۹۴:

سیاست جنایی تقنینی در سال ۱۳۹۴ با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و جرم‌انگاری برخی از رفتارهای مخالف هنجارهای مالیاتی با اتخاذ رویکردی سخت‌گیرانه، پاسخ کیفری را در مدل لیبرال به کار گرفت. در واقع مدل اصلی سیاست جنایی تقنینی در مقایسه با قبل از اصلاحات قانونی تغییر نمی‌کند بلکه این روابط میان پاسخ‌هاست که در درون مدل اصلی تغییر می‌کند، با این توضیح که قبل از اصلاحات قانون پاسخ اداری صرفا تنها پاسخ دولتی مدل لیبرال برای مقابله با تخلفات مالیاتی بوده است اما در سال ۱۳۹۴ با جرم‌انگاری‌هایی که صورت می‌گیرد، سیاست جنایی تقنینی گستره‌ی خود را با اتخاذ پاسخ کیفری وسعت می‌بخشد و در درون مدل لیبرال با برقراری رابطه‌ی تکمیلی میان متغیرها، پاسخ کیفری را به عنوان پاسخ اصلی که پاسخ اداری آن را تکمیل می‌کند در نظر می‌گیرد. جرم‌انگاری‌های نوین براساس ارزش‌های جدید مالیاتی و با هدف حمایت از آن‌ها در برابر ناهنجاری‌هایی است که به‌وسیله فناوری‌های نوین شکل می‌گیرد. [3](Delmas Marty, 2015: 151)

بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون‌گذار عدم ارائه اطلاعات را بزه و یک عمل دور از هنجارهای جامعه به‌حساب می‌آورد و درصورتی‌که توسط اشخاص مندرج در ماده صورت پذیرد، پاسخ دولتی از نوع کیفری و مدنی را لحاظ می‌کند و چنانچه این بزه را اشخاص مندرج در تبصره یک انجام دهند، علاوه بر پاسخ‌های کیفری و مدنی، پاسخ اداری را نیز در نظر می‌گیرد. اساس و پایه‌ی ماده ۱۶۹ مکرر را پاسخ کیفری مندرج در ذیل بند سه ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم تشکیل می‌دهد، جایی که عدم ارائه اطلاعات مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر را به‌شرط ورود زیان به دولت، مستحق مجازات‌های درجه شش می‌داند، [24](Rahiminiat & Malekzadeh, 2018: 47) ازاین‌رو اعمال پاسخ‌های اداری و مدنی برای اشخاص مندرج در تبصره (یک) و تعمیم پاسخ مدنی به‌کل اشخاص ماده به‌موجب تبصره سه، نشان می‌دهد که پاسخ‌های اداری و مدنی به‌عنوان رابطه تکمیلی (حلقوی) در کنار پاسخ کیفری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

ایفای نقش می‌نمایند. همان‌طور که در ابتدا بیان شد ماده ۱۶۹ مکرر، سیاست‌های نوین تقنینی را با رویکردی حمایتی به کار بسته و گستره این دانش را با بزه‌انگاری‌های حمایتی و استفاده از تمام ظرفیت‌های پاسخ دولتی وسعت بخشیده است؛ یکی دیگر از ارزش‌هایی که در مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر موردتوجه قانون‌گذار قرارگرفته است و عدم رعایت هنجارهای مربوط به آن را جرم‌انگاری نموده است، حفاظت و صیانت از بانک اطلاعاتی مالیاتی است، جایی که حاوی اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی است و دسترسی به آن‌ها می‌تواند، موجبات سوءاستفاده‌های چشم‌گیری را فراهم آورد. ازاین‌رو سیاست جنایی به رفتارهایی که مخالف این ارزش است، لباس جرم را پوشانیده و با پاسخ کیفری علیه آن اقدام کرده است.

در ماده ۲۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان‌شده است که هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده در پایگاه اطلاعاتی ماده ۱۶۹ مکرر این قانون در خصوص مسائل غیر از فرآیند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور، جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. [24](Rahiminiat & Malekzadeh, 2018: 59) مشابه این ماده را قبل از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم، در ماده ۷۲۹ قانون مجازات اسلامی کتاب تعزیرات می‌بینیم. در این ماده هر کس به‌طور غیرمجاز به داده‌ها یا سامانه‌های رایانه‌ای حفاظت‌شده دسترسی یابد به حبس از نودویک روز تا یک سال و پرداخت جزای نقدی از پنج میلیون ریال تا بیست میلیون ریال محکوم می‌شد. بررسی این دو ماده نشان می‌دهد که سیاست جنایی تقنینی در خصوص جرم دسترسی غیرمجاز در حوزه اطلاعات مالیاتی با رویکرد سخت‌گیرانه‌تری واردشده و علاوه بر حذف برخی از شرایط وقوع جرم ازجمله قید حفاظت‌شده بودن داده‌ها که سبب احراز و اثبات راحت‌تر جرم می‌شود، بر میزان مجازات نیز افزوده است.

- حبس‌زدایی به نفع پاسخ‌های اداری:

هریک از مدل‌های سیاست جنایی شامل گونه‌های متفاوتی از پاسخ‌هاست که در کنارهم شبکه‌ی پاسخ‌دهی به ناهنجاری را تشکیل می‌دهند. عوامل متعددی سبب می‌شود تا در گذر زمان هریک از این پاسخ‌ها در مقایسه با دیگری بیشتر مورد استفاده قرار گیرد. مطالعه‌ی رویه‌ی عملی محاکم قضایی و شبه قضایی به‌عنوان سیاست جنایی قضایی در مواجه با جرم‌انگاری‌های سال ۱۳۹۴ نشان می‌دهد که صرفاً پاسخ کیفری در سیاست جنایی تقنینی برای گستره‌ی حوزه‌ی نفوذ به‌کاررفته است و اعمال خصایص آن در پرونده‌های مالیاتی جایگاهی نداشته است. بررسی سیستم سمپ دادگستری استان خراسان رضوی نشان می‌دهد که از سال اجرای این قانون یعنی سال ۱۳۹۵ فقط جرائم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

کیفری بندهای ۱و۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مورد تعقیب واقع‌شده‌اند که البته با صدور کیفرخواست‌های متعدد و یک مورد حکم قطعی به اتهام جرم مالیاتی از طریق تنظیم اسناد مالی خلاف واقع به ۱۲۰ فقره مجازات‌های درجه شش می‌توان همراهی سیاست جنایی قضایی را با سیاست جنایی تقنینی دید، اما در این سال‌ها بند ۳ ماده ۲۷۴ که از آن به‌عنوان تلاش نوین قانون‌گذار برای اتخاذ پاسخ‌های کیفری حمایتی و فناورانه در برابر ناهنجاری‌های مالیاتی است، موجب شروع تعقیب کیفری نشده است یعنی سیستم عدالت کیفری برای صیانت از ارزش‌های مالیات‌ستانی الکترونیکی تاکنون خود را نیازمند استفاده از پاسخ کیفری که برای حمایت از این ارزش‌ها ایجاد شده، ندیده است (Judicial Case Management System, 2009)[10]. بنابراین در سال ۱۳۹۸ سیاست جنایی تقنینی در پیروی از سیاست‌های کلی نظام در جهت کاهش جمعیت کیفری و بدون تغییر مدل لیبرال، صرفا با اتخاذ راهبرد انطباقی پاسخ اداری را به صدر شبکه‌ی پاسخ‌دهی مدل اصلی برمی‌گرداند و با حبس‌زدایی جزئی، سایر متغیرها را برای تکمیل پاسخ اداری به کار می‌بندد.

بررسی احکام قطعی صادر شده از دادگاه‌های کیفری استان خراسان رضوی، نشان می‌دهد که محاکم کیفری و دادسراهای عمومی و انقلاب به صورت جدی از ظرفیت قانونی فوق برای برخورد با جرائم مالیاتی، استفاده می‌کنند. محاکم قضایی با استناد به بندهای اول و دوم ماده ۲۷۴ قانون مالیاهای مستقیم، برای متهمانی که با اختفای فعالیت اقتصادی و سندسازی اقدام به فرار مالیاتی نموده‌اند مجازات‌های درجه شش را تعیین می‌کنند. گردش‌کار پرونده‌های قضایی نشان می‌دهد که برای به ثمر نشستن و کشف اقدامات مجرمانه، ساعت‌ها کارشناسی و حسابرسی صرف شده است. درهریک از این موارد متهم فردی است که در فعالیت اقتصادی خبره و کارشناس است و می‌داند که از چه راهی برای کتمان درآمد می‌بایست اقدام کند تا کشف جرم و به دنبال آن محکومیت کیفری دشوار شود. در چنین وضعیتی کشف جرم به سختی صورت پذیرد و درصورت کشف، رسیدگی کیفری مدت زمان زیادی را برای احراز اتهام و صدور حکم محکومیت صرف نماید. برای مثال در یک پرونده، متهم با جعل اسناد و صورت‌حساب‌های مالی اقدام به اختفای فعالیت اقتصادی شرکت تحت مدیریت خود کرده و از این طریق اقدام به فرار مالیاتی به مبلغ ۴,۹۳۲۸,۹۷۸,۵۳۷ ریال نموده بود. برای احراز و انتساب اتهام در این پرونده، یک سال زمان صرف می‌شود و پس از آن با صدور کیفرخواست پرونده به دادگاه ارسال می‌شود. در مرحله دادگاه نیز تقریبا ده ماه زمان هزینه‌ی صدور حکم قطعی محکومیت می‌شود. هرچند که در پایان این شرکت به پرداخت مالیات، جریمه‌های متعلق به آن و مجازات‌های درجه شش مواجه می‌شود که ازین حیث همراهی سیاست تقنینی، قضایی و اجرائی مالیاتی را شاهد هستیم، اما باتوجه به مدت زمانی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

که برای رسیدگی و کشف جرم سپری شده است و همچنین تعداد بالای موضوعات مشابه نمی‌توان توقع داشت که حتی همراهی سیاست جنایی قضائی در این موارد بتواند به کاهش فرار مالیاتی منجر شود، بنابراین بایستی به دنبال سیاست‌هایی بود که با تکیه بر تکنولوژی روز اولا کتمان فعالیت اقتصادی را دشوار کند و ثانیا در صورت ختفای آن، احراز جرم و انتساب آن به متهم را در کوتاه‌ترین زمان ممکن میسر کند. [10](Judicial Case Management System, 2009)

تعاریف ماده ۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی از اصطلاحات به‌کاررفته در قانون نشان می‌دهد که این اصطلاحات با بسیاری از عناوین ماده ۱۶۹ هم‌خوانی دارد. این همخوانی برای تسری بزه‌انگاری‌ها کفایت می‌کند، این در حالی است که در ماده ۲۳ جرم‌انگاری‌های جدیدی برای پیروی از مدرن شدن سامانه‌ها تأسیس‌شده و لذا افزایش قیود جرم‌انگاری، و تأخر زمانی بیانگر این است که در موارد مشابه اراده قانون‌گذار بر اجرای ماده ۲۳ قرارگرفته است. بااین‌وجود توسعه‌ی عناوین کیفری در قانون سال ۹۸ در سایه‌ی متغیر اداری است. در این قانون مسئولیت اصلی مقابله با ناهنجاری‌ها به عهده‌ی متغیر اداری است و متغیر کیفری با قیود به‌کاررفته در ماده ۲۳، ازجمله قصد اخلال در نظام مالیاتی کشور، به‌راحتی متغیر اداری نمی‌تواند ایفای نقش کند. از طرفی روی کردن به جامعه برای پاسخ‌دهی به بزه در ماده ۱۸ و حبس‌زدایی از متغیر کیفری در ماده ۲۳ نشان می‌دهد که در طول این چهار سال شدت عمل سیاست جنایی تقنینی با اتخاذ راهبرد توسعه‌ی حوزه‌ی نفوذ از طریق جرم‌انگاری نتوانسته اهداف حاکمیت را برآورده کند و با چرخش دوباره به سمت پاسخ‌های غیرکیفری سعی دارد تا از ظرفیت‌های سایر متغیرها برای نیل به اهداف استفاده کند.

سوت‌زنی مالیاتی سرآغاز گرایش به پاسخ‌های جامعوی

ضرورت استفاده از تمام ظرفیت‌های سیاست جنایی، ارتباط مستقیمی با صیانت از آرامش و امنیت ملت‌ها دارد، چراکه تساهل و غفلت در مقابل پدیده مجرمانه و در پی آن بالا رفتن جرم و جنایت می‌تواند امنیت جامعه را زیر سؤال ببرد و حتی موجودیت یک حکومت را با چالش اساسی روبه‌رو نماید. سیاست جنایی مجموعه‌ای چندوجهی از پاسخ‌ها است و تک‌بعدی بودن در این فضا احتمال موفقیت در برابر پدیده‌ی مجرمانه را کم می‌کند. حکومت‌ها برآمده از دل جوامعی هستند که برای برقراری انتظام میان روابطشان بخشی از آزادی خود را در قالب دولت به ودیعه گذاشته‌اند. نگرش عمیق به ماهیت این امر نشان‌دهنده‌ی حضور جامعه در اجرای سیاست‌های حاکمیت است. اینکه قوانین، سیاست جنایی را به سمت پاسخ‌های دولتی سوق دهد چیزی از اهمیت جامعه کم نمی‌کند. تورم قوانین کیفری مصداقی بارز از ناتوانی پاسخ‌های تک‌بعدی در برابر ناهنجاری‌هاست، برعکس حضور و همراهی مردم درصحنه‌های مختلف سیاست و چالش‌های اجتماعی همواره تصویری از اقتدار و موفقیت ترسیم کرده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

[7](Jamshidi, 2014: 81) مبارزه با پدیده‌ی مجرمانه از این قضیه مستثنا نیست، همراهی و مشارکت مردم در مبارزه با ناهنجاری‌ها رمز موفقیت سیاست جنایی است. بر همین اساس بند ۱۹ سیاست‌های کلی نظام اداری برای ارتقای نظام اداری زمینه‌سازی برای جذب و استفاده از ظرفیت‌های مردمی را توصیه می‌کند [Niazpour, 2017: 494)[23. ظرفیت نهادهای جامعوی در پیشگیری از جرائم اقتصادی و فساد اداری، جلوه‌ای بی‌همتا برای نقش‌آفرینی در ارتقای نظام اداری است. تجویز مقررات بالادستی به تکمیل پاسخ‌های اداری با پاسخ‌های جامعوی حجت را برای سایر قوانین تمام می‌کند. مشارکت جامعه در پاسخ به پدیده‌ی مجرمانه دربرگیرنده تمام مراحل پاسخ‌دهی است و به محدوده‌ای خاص خلاصه نمی‌شود [14](Lazerges, 2012: 103).

در ماده ۱۸ قانون پایانه‌های فروشگاهی، قانون‌گذار برای اولین بار در راستای نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی مشوق‌های لازم را برای جامعه مدنی در نظر می‌گیرد. به‌موجب این ماده افرادی که خدمات و خریدهای خود را از مراکز متصل به سیستم نوین مالیات‌ستانی دریافت یا خرید کنند به‌قیدقرعه دو برابر مبلغ پرداختی آن‌ها به حساب‌شان عودت می‌گردد. در بدو امر هرچند این روش با انتقادهایی مواجه باشد اما همین مقدار که نشان‌دهنده تلاش سیاست جنایی به استفاده از پاسخ‌های کنشی اجتماعی است، جای تقدیر دارد. ایجاد سامانه‌ی سنجش فرار مالیاتی پیشنهادی تکمیلی برای استفاده از نهاد جامعوی در پاسخ به جرائم مالیاتی است. هرچند در پیش‌نویس لایحه‌ی جامع شفافیت قرار بود به سوت‌زنی در برابر جرائم اقتصادی خلعت قانونی پوشانده شود، اما در لایحه ارسالی به مجلس اثری از مقررات مربوط به آن نبود. از ابتکارات مقررات فروتقنینی پر کردن سیاست صفر در برابر سوت‌زنی مالیاتی است. در ماده ۳۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۰۹/۰۹ بستر لازم را برای نظارت اجتماعی در برابر فرار مالیاتی را ایجاد می‌کند. به‌موجب این ماده هر شخصی که بر اساس اسناد و مدارک فرار مالیاتی مؤدیان را گزارش نماید، سازمان امور مالیاتی نسبت به پرداخت پاداش به وی اقدام می‌نماید. طرد فروشگاه‌هایی که از پایانه‌های نوین مالیاتی استفاده نمی‌کنند و گزارشگری فرار مالیاتی در قالب پاسخ‌های جامعوی به بزه‌های نوین مالیاتی می‌گنجد که سیاست جنایی تقنینی قدم‌های اولیه را برای استفاده از آن برداشته است. همچنین شرکت‌های خصوصی معتمد ارائه‌دهنده خدمات مالیاتی اراده دیگر سیاست جنایی برای استفاده از پاسخ‌های جامعوی است. در قانون پایانه‌های فروشگاهی شرکت‌های خصوصی متخصص در امور فنی سیستم‌های رایانه به‌موجب ماده مسئولیت نصب، راه‌اندازی و نظارت بر فعالیت مستمر پایانه‌های فروشگاهی را برعهده‌گرفته‌اند به‌نحوی‌که در صورت تخلف مؤدیان و احراز کوتاهی شرکت در انجام نظارت، مسئولیت پرداخت جریمه بر عهده آن‌ها نیز خواهد بود. شرکت‌های معتمد برآمده از بطن اجتماع است و توسط اراده بخش خصوصی اداره می‌شود ازاین‌رو نظارت، پیشگیری از بروز تخلف و گزارش تخلفات احتمالی همگی پاسخ‌های جامعوی است که در برابر بزه‌های نوین مالیاتی رخ‌نمایی می‌کند. تمایل سیاست جنایی تقنینی به استفاده از پاسخ‌های جامعوی در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

برابر بزهکاری مالیاتی موجب امیدواری است ولی تا رسیدن به حد مطلوب هنوز فاصله دارد. تکمیل سیاست جنایی مشارکتی نیازمند شناخت ابزارها و فرصت‌های موجود برای طراحی سیستم هدفمند پاسخ‌دهی است، سیستمی که در آن آحاد جامعه در پاسخ‌دهی حاضرند و متغیرهای دولتی برای تکمیل و حمایت از مبارزه جامعوی با بزهکاری در دهکده‌ی نوین مالیاتی نقش محوری ایفا می‌کنند.

گسترش روزافزون شبکه‌های اجتماعی در فضای مجازی و سرعت تبادل اطلاعات، فرصت مناسبی را برای گردهمایی اقشار مختلف جامعه فراهم آورده است. از خصایص این فضا سرعت انتشار و افشای اطلاعات، آگاهی‌بخشی و مطالبه گری به استناد اطلاعات درز کرده است. [8](Javan Jaafari & Farhadi, 2016: 70) کوچک‌ترین لغزش یک کنش‌گر یا صاحب‌منصب اقتصادی در این فضا می‌تواند به یک‌ترند بین‌المللی تبدیل‌شده و او و سایر نهادهای مسئول را به واکنش وادار کند. هرچند منتقدان این فضا معتقدند که جو ایجادشده در یک مسئله می‌تواند به عوام‌گرایی کیفری بینجامد اما هیچ‌کس نافی قدرت شبکه‌های اجتماعی در افشای فساد نیست. [22](Najafi Abrandabadi & Seyyedzadeh, 2011: 138) در سال ۱۳۹۵ انتشار فیش‌های حقوقی بازتاب گسترده‌ای در فضای مجازی داشت. جنجالی که به استعفای مدیران و نهایتاً بر اساس گزارش دیوان محاسبات، منتهی به عودت بیش از نود درصد از این حقوق‌ها به خزانه شد. [13](Khane Mellat news base, 2016) این موضوع در مباحث مالیاتی همان‌طور که در مقدمه بیان شد موجب لغو معافیت مالیاتی هنرمندان گردید. لازمه‌ی بهره‌مندی بهتر از قدرت رسانه‌های مجازی، جهت دادن به آن در قالب سازمان‌های مردم‌نهاد مجازی است، موضوعی که در حال حاضر به‌صورت انفرادی در فضای مجازی و در بستر صفحات شخصی دنبال می‌شود. همان‌طور که گفته شد فضای مجازی به دلیل استفاده گسترده عموم مردم از آن توانایی تبدیل به یک آموزشگاه مجازی را دارد و استفاده از قابلیت شرکت‌های دانش‌بنیان برای تولید محتوای آموزشی مالیاتی، نقش به سزایی در آشنایی مردم با هنجارهای نوین مالیاتی، حقوق و تکالیف آن‌ها در مواجهه با ارزش‌های نوین مالیاتی دارد و درنهایت به فرهنگ‌سازی و هنجارمندی جامعه می‌انجامد، که خود از اصول پیشگیری اجتماعی است. [23](Niazpour, 2017: 482)

فرهنگ‌سازی مالیاتی و آشنایی مردم با موازین پرداخت مالیات، آن‌ها را ناهنجاری‌ها و فسادهای احتمالی آشنا می‌کند و جهت‌گیری لازم را درباره مطالبه گری مالیاتی می‌دهد، در این زمان است که فضای مجازی، نقش رسانه‌های آزاد را برای برقراری آزادی بیان به بهترین وجه ایفا می‌کند و بستر لازم را برای سوت‌زنی فساد مالیاتی فراهم آورد. [31](Skivenes & Trygstad, 2017: 120) درواقع سوت‌زنی از حقوق اساسی دموکراتیک انسانی یعنی آزادی بیان و عدالت است به نحو که هرکس که از فساد آگاهی یابد بتواند در جهت حفظ حقوق عمومی و بدون ترس از تهدید صاحبان قدرت در رسانه‌های آزاد آن را افشا و به اطلاع نهادهای نظارتی برساند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

[1](Bosupeng, 2017: 21) سوت‌زن به کسی اطلاق می‌شود که دارای رابطه کاری با اداره یا سازمان است به‌عبارت‌دیگر یکی از ملزومات اساسی سوت‌زنی اطلاع از مراودات داخلی یک ارگان است تا مشاهده روابط خلاف عرف یا فسادهای احتمالی تسهیل گردد. [36](Wolf et al., 2014: 61) در حال حاضر مشارکت افراد جامعه در گزارشگری فساد ناظر به روابط خارج از سازمان است و بدیهی است که به دلیل اطلاعات ناقص شهروندان از چندوچون روابط مالیاتی مؤدیان با سازمان امور مالیاتی سوت‌زنی در این حوزه با چالش جدی مواجه است. هرچند حفاظت از اسرار کاری و رازداری از اصول موفقیت سازمانی است، اما تکیه بیش‌ازحد بر این اصل می‌تواند زمینه‌ساز بروز فساد باشد و لذا سوت‌زنی می‌تواند به برقراری تعادل میان اصول رازداری و فساد ستیزی کمک شایانی کند. [15](Mannion et al., 2018: 25) از طرفی ایجاد حس تمایل به انتقاد برای ایجاد فضای سوت‌زنی ضروری است، [27](Safari & Fattah, 2011: 619) بنابراین هرچند اقدامات قانون‌گذار در ترویج پاسخ‌های جامعوی قابل‌ستایش است، اما ضروری است تا برای برقراری این حس و مشارکت هرچه بیشتر جامعه مدنی در گزارشگری فساد و پاسخ جامعوی به بزه‌های مالیاتی، سازمان امور مالیاتی با طراحی سامانه‌ای آنلاین مانند سامانه نشان تجارت الکترونیک (E-Namad)، اطلاعات مؤدیان را در آن بارگذاری کند و این سامانه قابلیت درج نظرات، انتقادات ، امتیازدهی و گزارشگری تخلفات را داشته باشد تا مردم به‌عنوان شهروندان ناظر وارد دهکده مجازی مالیات‌ستانی شوند و با استفاده از اطلاعات مجازی مؤدیان مالیاتی و برخورد حضوری‌ای که در قالب خریدار یا فرد دریافت‌کننده خدمات با مؤدیان در فضای حقیقی دارند، بتوانند تخلفات و میزان رضایت‌مندی خود را از مؤدی در برابر ارائه خدمات مالیاتی مثل ارائه صورت‌حساب الکترونیکی یا استفاده از پایانه‌های فروشگاهی اختصاصی، را به‌صورت شفاف اعلام کنند و نظرات آن‌ها برای سایرین در دسترس باشد تا دیگران برای بهره‌مندی از خدمات، بهترین مؤدی مالیاتی را انتخاب کنند و با عدم مراجعه به مؤدی‌ای که تخلف او توسط شهروند دیگری در سامانه درج‌شده است، پاسخ جامعوی از نوع طرد و دفاع شخصی را به منصه ظهور بگذارند. از طرفی این گزارش می‌تواند عاملی باشد برای شروع به تعقیب و به‌کارگیری پاسخ‌های اداری و کیفری توسط نهادهای دولتی. برای مثال شهروندی که با مراجعه به مطب پزشک و در شرایط اضطرار برای دریافت خدمات مجبور به پرداخت پول نقد می‌شود، بتواند به‌صورت آنلاین این تخلف را گزارش و نظر خود را در خصوص تمکین پزشک از ضوابط مالیاتی را برای سایر بیماران درج نماید. سازمان امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۵ قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد، سامانه رسیدگی به شکایات و ارتباطات مردمی را طراحی نموده است، اما این روش در صورت پیگیری سازمان برای رسیدگی به شکایات منجر به پاسخ اداری یا کیفری خواهد شد که با غایت اصلی ما در به‌کارگیری پاسخ‌های جامعوی فاصله دارد، اما امکان ارتقای این سامانه با توجه به زیرساخت‌های موجود به آنچه پیشنهاد شد وجود دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

نتیجه‌گیری

سیاست جنایی جمهوری اسلامی ایران به پیروی از سیاست‌های کلی نظام مبنی برافزایش درآمدهای مالیاتی به استفاده از فناوری‌های نوین به‌عنوان یک تحول در نظام مالیات‌ستانی و سنگ بنای ایجاد دهکده مجازی مالیات‌ستانی نگریسته و در راستای چابک‌سازی فرآیند مالیات‌ستانی و به حداقل رساندن فرارهای مالیاتی و با تکیه‌بر تحولات فضای مجازی و جو ایجاد در اجتماع مبنی بر مطالبه‌ی شفافیت و عدالت در اخذ مالیات، با قبح‌انگاری رفتارهایی که به اجتناب و فرار مالیاتی منجر می‌شود، ارزش‌های فناورانه مالیات‌ستانی را برای جامعه تبیین می‌کند که نتیجه آن پیدایش رفتارهای ناهنجار و مخالف ارزش‌انگاری‌های نوین است. به‌این‌ترتیب پدیده مجرمانه مالیاتی الکترونیکی اعلام موجودیت کرده و سیاست جنایی با نگرشی حمایتی و مدرنیته اقدام به بزه‌انگاری رفتارهای مخالف ارزش می‌کند و حوزه نفوذ خود با پاسخ‌های متنوع کنشی و واکنشی را توسعه می‌دهد.

پاسخ‌های کنشی مدنظر هیئت اجتماع با توجه به ورود فناوری‌های نوین در حمایت از بانک اطلاعات مالیاتی بیشتر با رویکرد پیشگیری وضعی و در معنای خاص آن فنی رخ‌نمایی می‌کند و درصدد است تا با تدوین مرحله‌ای فرآیند دریافت و پردازش داده‌های مالی و با تکیه‌بر شفافیت فعالیت‌های اقتصادی (کاهش گمنامی) و ایجاد یک سامانه ناظر (تقویت نظارت) ریسک ارتکاب جرم را افزایش دهد و مانع از تکوین اندیشه‌های مجرمانه و درنهایت فرار مالیاتی شود.

هیئت اجتماع پس از سال‌ها انتظار برای به‌کارگیری متغیر کیفری در سال ۱۳۹۴ در قسمت پاسخ‌های واکنشی، تمایل شدید خود را به استفاده از پاسخ‌های سرکوبگرانه از نوع دولتی نشان می‌دهد. این نگرش با این پیش‌فرض که چون سابقاً نظام کیفری حمایتی از نظام مالیات‌ستانی نداشته، میزان فرارهای مالیاتی رو به فزونی گذاشته است، لذا بایستی با اتخاذ سیاست سخت‌گیرانه و با پاسخ‌های دولتی به انحرافات و جرائم حوزه مالیات مقابله کرد و مجلس شورای اسلامی به‌عنوان رکن اصلی تنظیم سیاست جنایی تقنینی، اقدام به جرم‌انگاری‌های نوین مالیاتی از طریق تصویب ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌کند. بند ۳ مقرره اخیر پدیده مجرمانه عدم ارسال داده‌های مالی را به بانک اطلاعات مالیاتی جرم‌انگاری و با مجازات درجه ۶ با آن برخورد می‌کند. این در حالی است که با اتخاذ رویکرد انطباقی و گهگاه انقطاعی در یک رابطه حلقوی از متغیرهای اداری و مدنی در کنار پاسخ کیفری نیز بهره‌برداری می‌کند که این موارد بیانگر نقش پررنگ دولت در اعمال پاسخ‌ها در برابر پدیده مجرمانه است. باگذشت چهار سال از اصلاحات سیاست جنایی تقنینی در مواجهه با پدیده مجرمانه نوین، سیاست جنایی قضایی نشان داد که در بزه‌انگاری‌های فناورانه این تغییرات قانونی نمی‌تواند کارگشا باشد که مؤید آن عدم تعقیب با عنوان مجرمانه بند ۳ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم بود. از طرفی نوع کیفر گزینی با مبانی جرم‌شناختی مجرمان مالیاتی در تعارض بود و بیشتر از آن‌که تأثیرگذار باشد موجب حبس‌زایی بیشتر می‌شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

اما در سال ۱۳۹۸ تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی نشان داد که سیاست جنایی تقنینی با الهام از آموزه‌های جرم‌شناسی یقه‌سفیدان مالیاتی، پاسخ‌ها را معطوف به منافع اقتصادی مجرمان می‌کند و به نحو شایسته‌ای ترتیب ورود جامعه مدنی را به کارزار مقابله با جرائم نوین مالیاتی فراهم می‌آورد.

نتیجه این پژوهش، بیان‌گر استفاده سیاست جنایی تقنینی از ابزارهای متنوع زرادخانه پاسخ‌ها با رویکرد جرم‌شناختی است که ازجمله آن‌ها می‌توان به استفاده از متغیر اداری و مدنی در کنار متغیر کیفری برای هدف قرار دادن منافع مالی بزه‌کاران، اتخاذ رویکردهای انطباقی و گسترش حمایتی حوزه نفوذ، اتخاذ تدابیر پیشگیرانه وضعی و فنی و از همه مهم‌تر دورانی کردن حقوق کیفری و حبس‌زدایی نام برد. به‌عبارت‌دیگر سیاست جنایی سعی داشته تا به هر طریق ممکن خود را در برابر ناهنجاری‌ها و بالأخص پدیده مجرمانه تجهیز و تقویت نمایند، اما در این میان از عدم توانایی سیستم عدالت کیفری در برابر مقابله با حجم گسترده تخلفات گزارش نشده یا همان رقم سیاه جرم غفلت ورزیده است و علیرغم نیم‌نگاهی به جامعه مدنی برای پاسخ‌گویی به ناهنجاری‌ها و کمک به متغیرهای دولتی، نتوانسته سیاست‌های لازم را برای گسترش نظارت عمومی و مشارکت شهروندان در دهکده الکترونیکی مالیاتی فراهم کند. بنابراین لازم است تا با تکیه به قابلیت‌های فضای مجازی و خصیصه مطالبه‌گری آحاد جامعه در برابر نا عدالتی مالیاتی، ابتدا برای آموزش هنجارهای نوین مالیاتی و شاخص‌های نظارت مردمی با استفاده از سازمان‌های مردم‌نهاد مجازی اقدام و سپس سامانه‌های مربوط به سنجش مردمی شفافیت و رعایت هنجارهای مالیاتی را راه‌اندازی کند تا از این طریق نقیصه پاسخ‌های قبلی را برای پیشگیری و کشف فرارهای نوین مالیاتی را برطرف کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

فهرست منابع

1. Bosupeng, M. (2017). Whistle Blowing: What Do Contemporary Ethical Theories Say? Dol:https://doi.org/10.1515/sbe-2017-0002
2. Daneshnari, Hamidreza. (2016). Encyclopedia of Economic Criminal Sciences. By the Effort of A. Niazpour, Fraudulent Accounting. 361-347. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
3. Delmas Marty, Mary. (2015). The Great Systems of Criminal Politics (translated by A. Najafi Abrandabadi). Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
4. Ebrahimi, Shahram. (2012). Improving the Administrative Health of the Tax System. His Efforts Ebrahimi, Information Technology; Criminological Analysis of Tax System Agents' Crimes from the Point of View of Neutralization Techniques 15-30, Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
5. Habibian-Naqibi, Majid and Kafshgarjodar, Hossein. (2014). Examining Jurisprudential Solutions for Crimes in the Tax System. Research Journal of Taxation, 76(28), 117-142, (in Persian).
6. Hamidi, Naser; Mohammadzadeh, Amir and Mohammadi, Fatemeh. (2014). Investigating the Position of Tax Crimes in Preventing Evasion in the Value Added Tax System (case study of Qazvin province). Research Journal of Taxation, 75(27), 166-147, (in Persian).
7. Jamshidi, Alireza. (2014). Collaborative Criminal Policy. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
8. Javan-Jaafari Bejnvardi, Abdul Reza and Farhadi Alashti, Zahra. (2016). Violation of Freedom of Information Flow in the Process of Situational Prevention of Cyber Crimes. Criminal Law Research, 18(5), 69-100, (in Persian).
9. Javan-Jafari Bejnordi, Abdul Reza and Sadati, Seyyed Mohammad Javad. (2018). The Philosophical and Sociological Nature of Punishment, a Reflection on the Nature and Functions of Punishment. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
10. Judicial Case Management System (1388). Criminal Cases of Khorasan Razavi Province under the Title of Tax Crime. Retrieved March 17, 2018, (in Persian).
11. Karimi, Hamidreza. (2011). Investigating the Legislative Process and the Inadequacy of Existing Laws and Regulations in Preventing the Smuggling of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

Goods and Currency at the Supply Level. Specialized Journal of Economic Law, 4(2), (in Persian).

12. Khaleghi, Abulfath and Seyfi-Qaraytaq, Daoud. (2014). The Approach of Iran's Criminal System to the Crime of Tax Evasion. Tax Research Journal, 76(28), 181-207, (in Persian).
13. Khane Mellat news base. (2008, July 22, 2016). Retrieved March 20, 2018, from https://www.icana.ir/Fa/News/303321/, (in Persian).
14. Lazerges, Christian. (2012). An Introduction to Criminal Politics (translated by A. Najafi Abrandabadi). Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
15. Mannion, R., Blenkinsopp, J., Powell, M., McHale, J., Millar, R., Snowden, N. & Davies, H. (2018). Understanding the Knowledge Gaps in Whistleblowing and Speaking up in Health Care: Narrative Reviews of the Research Literature and Formal Inquiries, a Legal Analysis and Stakeholder Interviews. Health Services and Delivery Research, 6(30).
16. Mehdavipour, Azam. (2012). Improving the Administrative Health of the Tax System. his efforts Ebrahimi, Information Technology; The Missing Link of Employee Health Promotion (pp. 185-204). Tehran: Mizan Publishing. (in Persian).
17. Mujibifar, Mohammad Sadegh. (1390). Mutual Rights and Obligations of Taxpayers and Tax Authorities of Iran. Tehran: Jungle Publications, (in Persian).
18. Najafi Abrandabadi, Ali Hossein and Hashem Beiki, Hamid. (2013). Encyclopedia of Criminology (3rd edition). Tehran: Ganj Danesh Publications, (in Persian).
19. Najafi Abrandabadi, Ali Hossein. (2016). Encyclopedia of Economic Criminal Sciences. By the Effort of A. Niazpour, Criminal Policy (pp.554-575). Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
20. Najafi Abrandabadi, Ali Hossein. (2008) Discussions in Criminal Sciences. Economic Criminal Law (7th edition), Master's Course in Economic Law, Shahid Beheshti University, First Semester of Academic Year 1386-87. 1558-88, (in Persian).
21. Najafi Abrandabadi, Ali Hossein. (2000) Discussions in Criminal Sciences. Criminal Policy (7th edition), Criminal Law and Criminology Doctoral Course, Shahid Beheshti University, Second Semester of 1378-79. 680-772, (in Persian).
22. Najafi Abrandabadi, Ali-Hossein and Seyedzadeh Thani, Seyed Mehdi. (2011). The International Regime of Moral Panic: the Role of the Media. Journal of Legal Research, 8(1), 137-175, (in Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

23. Niazpour, Amirhasan. (2017). Criminal Policy Against Economic Crime. By the Effort of A. Niazpour, the Approach of the General Policies of the Islamic Republic of Iran to "Preventing Economic Crime", 477-496. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
24. Rahimi-Nit, Iman and Malek-Zadeh-Rodbane, Reyhane. (2018). Tax Criminal Law. Tehran: Majd Publications, (in Persian).
25. Razavi Fard, Behzad. (2012). Improving the Administrative Health of the Tax System. His Efforts Ebrahimi, Strengthening the Principle of Legality of Tax Crimes and Punishments, Guaranteeing the Implementation of the first Steps to Prevent Tax Crimes: Looking at French Law (129-146). Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
26. Rostami, Vali. (2015). Public Finance. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
27. Safari, Mohammad and Fatah Ziyarani, Maryam. (2011). Identifying, Conceptualizing and Explaining the whistle-blowing Process in the Organization (Case Study: Gohar Zameen Iron and Steel Company). Journal of Organizational Culture Management, 16(3), 617-643, (in Persian).
28. Saibani, Alireza. (2016). Encyclopedia of Economic Criminal Sciences. By the Effort of A. Niazpour, Tax Crime, 312-315. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
29. Sheikh Al-Islami, Abbas and Soltani Renani, Abdul Hossein. (2017). Criminal Policy Against Economic Crime. By the Effort of A. Niazpour, State Prevention of Financial and Administrative Corruption in the Light of the Law on Improving the Health of the Administrative System, 274-239. Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
30. Shibanifar, Fazel and Salehi-Asfiji, Nurullah. (2014). The Effectiveness of Tax Crimes in Preventing Tax Evasion in the Value Added Tax System. Paper Presented to the International Conference on Management, Economics, Accounting and Educational Sciences. Retrieved from https://www.civilica.com/Paper-NASMEA02-NASMEA02_078, (in Persian).
31. Skivenes, M. & Trygstad, S. (2017). Explaining Whistle Blowing Processes in the Norwegian Labour Market: Between Individual Ppower Resources and Institutional Arrangements. Economic and Industrial Democracy, 38(1), 119-143. Studies in Business and Economics, 12(1), 19-28.
32. Taheritari, Mirmohsen. (2013). The Principle of Equality and Tax Justice in the Mirror of Human Rights and Modern Tax Law (2nd edition). Tehran: Shahr

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]

Danesh Legal Studies and Research Institute, (in Persian).
33. Islamic Council Research Center Database (2018). Retrieved March 20, 2018, from https://www.amar.org.ir, (in Persian).
34. Torabifar, Hadi, Tajrishi, Mohammad Saeed and Aristotle, Abdolreza. (2018). Review of the 2019 Budget Bill of the Whole Country 5. Tax Revenues (First Edition). Tehran: Islamic Council Research Center, (in Persian).
35. Williams, Frank P., and McShane, Mary Lynn. (2015). Theories of Criminology (Translated by H. Malekmohammadi). Tehran: Mizan Publishing, (in Persian).
36. Wolf, S., Worth, M. & Dreyfus, S. (2014). Protecting whistleblowers in the UK: A New Blueprint, 61-63.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.1]