

Study the Precautionary Analysis of Taxation Crimes

*Fereshteh Abdolrahimi*¹, Seyed Mehdi Ahmadi Mousavi²*

1. Master of criminal law and criminology, Islamic Azad University Rafsanjan Branch, Rafsanjan, Iran.

*. **Corresponding Author:** Email: Abdolrahimi.fereshteh@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Islamic Azad University Rafsanjan Branch, Rafsanjan, Iran.

Email: m.moosavi.iaurafsanjan.ac.ir



Publisher:

Shahr-e- Danesh
Research And Study
Institute of Law

Article Type:

Original Research

DOI:

10.48300/JLR.2021.132613

Received:

7 June 2020

Accepted:

16 November 2020

Published:

6 September 2021



S.D.I.L.
The SD Institute of Law
Research & Study

A B S T R A C T

Tax is the main source of sustainable government revenue and, in fact, the main motive for the existence of the tax system in various countries is the financing of the general administration of the country and the provision of social and economic services, but underestimating the taxes in Iran and reliance on unsustainable government revenues and public expenditure through natural resources have led to an increase in the rate of tax non-compliance. In the meantime, given the position of taxes in improving social and economic conditions, it is essential to prevent tax crimes, which is nowadays proven by the experience that there is far less cost than treatment or dealing with the offender. This study aimed to identify and propose preventive measures to prevent entry into the area of tax

Copyright & Creative Commons:

© The Author(s). 2021 Open Access. This article is licensed under a Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. To view a copy of this licence, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.



crimes and tax evasion. For this purpose, at first, it has tried to clarify the concept of preventing tax non-compliance by referring to the preventive measures envisaged in the tax laws and since all the legal cases approved by the law have not resulted in the complete elimination of tax crimes and the prevention of tax crimes, it has been explaining and presenting other solutions after mentioning legal provisions.

Keywords: Tax, Prevention, Tax Crimes.

Excerpted from the dissertation entitled “Criminal Investigation and Analysis of Tax Crimes”, Rafsanjan Branch, Islamic Azad University, Faculty of Judicial Law.

Funding: The author(s) received no financial support (funding, grants, sponsorship) for the research, authorship, and/or publication of this article.

Author contributions:

fereshte abdolrahimi : Conceptualization, analysis, Investigation, Writing - Original Draft, Writing - Review & Editing.

seyed mahdi ahmadi mousavi: Supervision.

Competing interests: The authors declare that they have no competing interests.

Citation:

Abdolrahimi, Fereshteh & Seyed Mehdi Ahmadi Mousavi “Study the Precautionary Analysis of Taxation Crimes” *Journal of Legal Research* 20, no. 46 (Sep 6, 2021): 71-91.

تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از جرایم مالیاتی

فرشته عبدالرحیمی*^۱، سید مهدی احمدی موسوی^۲

۱. کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد رفسنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، رفسنجان، ایران.

*: نویسنده مسئول: Email: Abdolrahimi.fereshteh@yahoo.com

۲. استادیار گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد رفسنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، رفسنجان، ایران.

Email: m.moosavi.iaurafsanjan.ac.ir

چکیده:

مالیات اصلی ترین منبع درآمد پایدار دولت محسوب می گردد و در حقیقت انگیزه ی اصلی وجود نظام مالیاتی در کشورهای گوناگون تأمین مالی اداره ی عمومی کشور و تدارک خدمات اجتماعی و اقتصادی است لیکن بی اهمیت جلوه کردن مالیات در کشور ایران و اتکاء دولت به درآمدهای ناپایدار و تأمین هزینه های عمومی از طریق منابع طبیعی سبب شده که نرخ عدم تمکین مالیاتی رو به افزایش رود. در این میان با توجه به جایگاه مالیات ها در بهبود شرایط اجتماعی و اقتصادی، پیش گیری از ارتکاب جرائم مالیاتی امری ضروری به نظر می رسد امری که امروزه با تجربیات به دست آمده به اثبات رسیده هزینه ای به مراتب کمتر از درمان یا برخورد با متخلف دارد. این پژوهش به هدف شناسایی و ارائه راهکارهای پیش گیرانه به منظور جلوگیری از ورود به حوزه جرائم مالیاتی و فرار از



نوع مقاله:
پژوهشی

DOI:

10.48300/JLR.2021.132613

تاریخ دریافت:
۱۸ خرداد ۱۳۹۹

تاریخ پذیرش:
۲۶ آبان ۱۳۹۹

تاریخ انتشار:
۱۵ شهریور ۱۴۰۰



پژوهش‌کده حقوق

کپی رایت و مجوز دسترسی آزاد:



کپی‌رایت مقاله در مجله پژوهش‌های حقوقی نزد نویسنده (ها) حفظ می شود. کلیه مقالاتی که در مجله پژوهش‌های حقوقی منتشر می شوند با دسترسی آزاد هستند. مقالات تحت شرایط مجوز 4.0 Creative Commons Attribution Non-Commercial License منتشر می شوند که اجازه استفاده، توزیع و تولید مثل در هر رسانه ای را می دهد، به شرط آنکه به مقاله استناد شود. جهت اطلاعات بیشتر می‌توانید به صفحه سیاست‌های دسترسی آزاد نشریه مراجعه کنید.

پرداخت مالیات به رشته تحریر درآمده است. بدین منظور در ابتدا با استناد به راهکارهای پیش‌گیرانه‌ی پیش‌بینی شده در قوانین مالیاتی سعی در روشن‌نگری مفهوم پیش‌گیری از عدم تمکین مالیاتی داشته و از آن جایی که تمامی موارد قانونی مالیاتی تصویب شده منجر به حذف کامل جرائم مالیاتی و پیش‌گیری از ارتکاب جرائم مالیاتی نگردیده است پس از ذکر مفاد قانونی به تبیین و ارائه راهکارهای دیگری پرداخته شده است.

کلیدواژه‌ها:

مالیات، پیشگیری، جرایم مالیاتی.

برگرفته از پایان‌نامه با عنوان «بررسی و تحلیل جرم‌شناختی و کیف‌شناختی جرایم مالیاتی»، واحد رفسنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، دانشکده حقوق قضایی.

حامی مالی:

این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان:

فرشته عبدالرحیمی: مفهوم‌سازی، تحلیل، تحقیق و بررسی، منابع، نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش.

سید مهدی احمدی موسوی: نظارت.

تعارض منافع:

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

استناددهی:

عبدالرحیمی، فرشته و سید مهدی احمدی موسوی، «تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از جرایم مالیاتی». مجله پژوهش‌های حقوقی ۲۰، ش. ۴۶ (۱۵ شهریور ۱۴۰۰): ۷۱-۹۱.

مقدمه

همگام با پیدایش نخستین حکومت‌ها و سازمان‌های مدیریت اجتماعی، مالیات‌ها به‌عنوان پایدارترین نوع درآمد دولت انتخاب شدند و این بدین‌معنی است که مالیات‌ها ریشه تاریخی طولانی دارند، لیکن در کشور ما به جهات گوناگون تاریخی و مذهبی پرداخت مالیات، با اکراه و اجبار همراه بوده است. از این‌رو تدوین قوانین منسجم مالیاتی و ایجاد جوانب مختلف مسئولیت مالیاتی در روشن‌گری مؤدی مالیاتی گامی مثبت در جهت نیل به تمکین مالیاتی است که قانونگذاران طی سالیان اصلاح و بازنگری تلاش برای بهبود این مهم دارند. در این‌میان پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی، از مهم‌ترین سازکارهای سیاست جنایی مالیاتی است که با توسل به اقدام‌های غیرقهرآمیز درصد کاهش یا از بین بردن عوامل فردی، محیطی و وضعی جرم‌زا و نیز گرایش به بزهکاری است. پیشگیری ضرورتی غیرقابل‌انکار است و منطقی است به‌جای آنکه منتظر بمانیم تا فردی مرتکب جرم شده و سپس طی فرآیندهای پیچیده دادرسی وی را محاکمه و مجازات نماییم، از وقوع جرم پیشگیری نماییم. از این‌رو سیاست‌گذاران در ابعاد مختلف فرائقینی و تقنینی و فروعقینی به این مقوله پرداخته‌اند و در حقیقت حقوق پیشگیری از جرم یک شاخه هنجارمند است و شامل قوانین و مقررات ناظر بر تدابیر پیشگیرانه، ساختار و تشکیلات متولی پیشگیری از جرم و چگونگی اقدام‌های پیشگیرانه می‌شود. پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی همانند سایر جرایم در ابعاد و دسته‌های مختلفی مورد بررسی و پژوهش قرار می‌گیرند؛ اما مهم‌ترین نوع دسته‌بندی پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی تقسیم‌بندی به پیشگیری وضعیت‌مدار و اجتماعی است. در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده راهکارهای پیشگیرانه متعددی مطرح می‌گردند که به‌عنوان نمونه می‌توان به الزام بانک‌ها، مؤسسات اعتباری، صندوق‌های قرض‌الحسنه، شهرداری‌ها و سایر نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی به ارائه اسناد و اطلاعات لازم مربوط به درآمد مؤدیان که در امر وصول و تشخیص مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد و الزام مؤدیان مالیاتی به ارائه اطلاعات لازم به مأمورین مالیاتی و ایجاد واحد بازرسی مالیاتی به‌منظور پیشگیری وضعی و ترویج و آموزش فرهنگ مالیاتی به مؤدیان از طرق مختلف من جمله آموزش و پرورش و رسانه‌ها و آموزش کارمندان امور مالیاتی و تشویق آنها به وصول حداکثری مالیات به‌منظور پیشگیری اجتماعی و فردی اشاره کرد. ارائه و وجود راهکارهایی به‌منظور جلوگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی و به‌کار بردن راهکارهای مقابله با عدم تمکین مالیاتی و یا بهره بردن از راهکارهایی به‌منظور مدیریت آن و پاسخگویی به این سؤال که پیشگیری از جرایم مالیاتی شامل چه ابعاد و دربردارنده چه چالش‌هایی است از اهداف این پژوهش است. به همین منظور این پژوهش در دو بخش کلی تعریف مفهوم و گونه‌های پیشگیری و بیان راهکارهای پیشگیرانه به رشته تحریر درآمده است.

پیش از ورود به مباحث پیشگیرانه ذکر توضیحاتی چند در باب قوانین مالیاتی، تخلفات و جرایم مالیاتی الزامی می‌نماید. قوانین و مقررات متعددی پیرامون نظام مالیاتی مطرح شده‌اند که از جمله مهم‌ترین آنها قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب سال ۱۳۶۶ هجری شمسی) است، البته این قانون

پیرو تغییرات زمانی و تحولات اقتصادی و سیاسی دستخوش اصلاحاتی طی سال‌های ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ قرار گرفته است. سیاست کیفری قانونگذار در قانون مالیات مستقیم به دو روش و شیوه قانونی به مبارزه با نقض مقررات پرداخته است. روش اول: تحت عنوان تخلف مالیاتی قلمداد می‌شود که آن چنان چهره کیفری ندارد و ضمانت اجرای آن به صورت جریمه است و اکثر مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مشمول تخلف مالیاتی می‌شوند. قانونگذار واژه تخلف مالیاتی را در این قانون تعریف نکرده است، لیکن به ذکر مصادیقی از آن پرداخته است مانند تخطی کارکنان دولت در انجام وظایف خود که مستوجب پرداخت جریمه است. روش دوم: تحت عنوان جرم مالیاتی قلمداد می‌شود که مشمول قلمرو گسترده‌ای نمی‌شود و ضمانت اجرای آن تعیین مجازات حبس علاوه بر جریمه‌های قانونی است.^۱ مهم‌ترین ماده در خصوص جرایم مالیاتی ماده ۲۷۴ اصلاحی سال ۱۳۹۴ است که هرچند به تعریف جرم مالیاتی نپرداخته است اما مصادیق جرم مالیاتی را بیان کرده است. این ماده مقرر می‌دارد: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر و اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص 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» مطابق این ماده برای جرم مالیاتی هفت مصداق ذکر شده است که ارتکاب آنها هم به صورت فعل و هم ترک فعل قابل تحقق است، البته جرایم مندرج در این ماده عمدتاً جنبه فعل دارند اما ارتکاب جرایمی چون اختفای فعالیت اقتصادی به صورت ترک فعل هم قابل تصور است. قانونگذار عنصر معنوی را در این جرایم مفروض دانسته است و به صرف تحقق عنصر مادی به صورت فعل یا ترک فعل جرم مالیاتی محقق می‌گردد. مندرجات ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم غالباً در زمره جرایم مانع هستند که مبتنی بر جرم‌انگاری اعمال مقدماتی به منظور عدم حصول نتیجه مجرمانه مالیاتی است. همچنین این جرایم از جمله جرایم عمومی و غیرقابل گذشت هستند. به منظور تفکیک جرم و تخلف مالیاتی از یکدیگر به ذکر یک مستند قانونی می‌پردازیم. ماده ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ هجری شمسی (اصلاحیه سال ۱۳۹۴ هجری شمسی) مقرر می‌دارد: «در هر مورد که

۱. محمد صالح ولیدی، حقوق کیفری اقتصادی: جرائم علیه امنیت اقتصادی، جلد دوم (تهران: انتشارات جنگل، ۱۳۹۳)، ۲۳۲.

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 ۲۰٪ آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.^۲ این ماده را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد: صدر ماده که مربوط به تخلف سردفتر در انجام تکلیف و وظیفه قانونی او که در قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده است، می‌باشد که برای آن مجازات جریمه در نظر گرفته شده است و در حقیقت به نوعی تخلف اداری و تخلف مالیاتی است و در ذیل ماده تکرار تخلف مالیاتی را جرم‌انگاری کرده و برای آن مجازات حبس در نظر گرفته است، در واقع تکرار تخلف مالیاتی جرم محسوب و به تعقیب کیفری نیاز دارد.^۳ به عبارتی در ماده ۲۰۰ ارتکاب تخلف در مرتبه اول کیفری محسوب نمی‌شود و فقط جریمه و مسئولیت تضامنی دارد، در حالی که تکرار تخلف جرم است و سردفتر تعقیب کیفری خواهد شد.

در باب روند رسیدگی به جرایم و تخلفات مالیاتی لازم به ذکر است در کلیه نظام‌های مالیاتی موضوع حل اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی تابع اصول و مقررات خاصی است و عموماً از صلاحیت دادگاه‌هایی که به اختلاف بین افراد رسیدگی می‌کنند یعنی محاکم دادگستری خارج است. همچنین برای دادرسی این اختلافات در مراجع مخصوص، مقررات خاصی وضع گردیده است؛ بنابراین، اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آنها رعایت می‌شود، تابع مقررات خاصی است.^۴ بررسی رویه و قوانین نشان می‌دهد که دادرسی مورد بحث مشتمل بر دو مرحله جداگانه است: مرحله نخست برعهده ارگان‌های درونی سازمان مالیاتی است و از آنجاکه این سازمان یک دستگاه اداری است نه قضایی، در مورد این مرحله خاص، اصطلاح دادرسی اداری رایج گردیده است. در مرحله بعد، مراجع اختصاصی اداری (شبه قضایی) در درون دستگاه اجرایی و تحت نظارت مراجع قضایی به این موضوع رسیدگی و رأی صادر می‌کنند. مؤدیان پس از طی مرحله نخست، در صورتی که از نتیجه آن ناخرسند باشند، می‌توانند به مرحله دوم یعنی مرحله رسیدگی شبه قضایی روی آورند.^۵ در قانون مالیات‌های مستقیم چهار نوع مرجع شبه قضایی برای رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی پیش‌بینی شده است: هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و در نهایت هیئت موضوع ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم که یک مرجع فوق‌العاده ماهیتی محسوب می‌شود. رسیدگی در تمام مراجع اختصاصی پیش‌گفته دارای خصوصیات من جمله شورایی بودن، غیر حضوری بودن، مجانی بودن و تشریفاتی بودن می‌باشد.^۶ مرجع قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی، دیوان

۲. همان، ۲۳۳.

۳. حسین پیرنیا، *مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه* (تهران: انتشارات ابن سینا، ۱۳۴۸)، ۱۷۱.

۴. حسین شکورپور شقلان، «تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران» (پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه شهید

بهشتی، ۱۳۸۳)، ۳.

۵. ناصر علی منصوریان و بهرام چشم پیام، *تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران* (تهران: پژوهشنامه

مالیات، ۱۳۹۲)، ۱۱۱.

عدالت اداری است که یکی از صلاحیت‌ها و اختیارات این دیوان رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری و کمیسیون‌هایی مثل کمیسیون‌های مالیاتی از حیث نقص قوانین و مقررات و مخالفت با آنها است. دادسرا و دادگاه تخصصی مالیاتی که در قانون مالیات‌های مستقیم مقرر گردیده، سبب شده تا قضات و دادرسان این دادگاه‌ها و حتی ضابطان و پلیس قضایی تخصصی مالیاتی در دادسرا و دادگاه‌های تخصصی مالیاتی پرورش یابند. البته لازم به ذکر است پیگیری و تعقیب قضایی متخلفین و بزهکاران مالیاتی و اقامه دعاوی حقوقی جبران خسارت وارده به مؤدیان مالیاتی و سازمان امور کشور، در دادگاه عمومی دادگستری باتوجه به صلاحیت عام این دادگاه‌ها به عمل می‌آید.^۶

در پایان و به عنوان حسن ختام این مبحث و ورود به مباحث اصلی متذکر می‌شویم که در سیاست اقتصادی جرم، همه جرایم باهمه درجات مختلف هزینه‌هایی برای جامعه دارند؛ و آنچه که قابل توجه و مورد اهمیت می‌باشد، ارائه راهکارهایی است که با کمترین هزینه، بیشترین فایده که همان مقابله با جرم و کاهش آن است را به دست بیاوریم. بدین منظور و برای دستیابی به این مهم یکی از اقدامات پیش‌بینی راهکارهای پیشگیرانه می‌باشد.

۱- مفهوم و گونه‌های پیشگیری

در جرم‌شناسی، پیشگیری به معنای جلوگیری از انجام جرم بوسیله تهیه‌کاران با استفاده از فنون گوناگون مداخله به منظور ممانعت از وقوع بزهکاری است و به عبارتی پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی هرگونه فعالیت سیاست جنایی مالیاتی است که غرض انحصاری آن تحدید حدود امکان پیشامد جرایم مالیاتی از راه غیرممکن ساختن یا دشوار کردن احتمال وقوع آنهاست. دکتر اردبیلی پیشگیری را هر اقدام سیاست جنایی بدون تأکید بر تهدید کیفری یا اجرای آن می‌داند که باهدف تحدید امکان پیشامد جنایی از راه‌های گوناگون انجام شود. یکی از جرم‌شناسان فرانسوی به نام ریموند گسن^۷ نیز پیشگیری را مجموعه اقداماتی به جز اقدامات کیفری تعریف می‌کند که هدف نهایی آن منحصر یا به صورت جزئی محدود کردن دامنه ارتکاب جرم، غیرممکن کردن، مشکل کردن یا کم کردن احتمال وقوع جرم است.

جرم‌شناسان، در زمینه دسته‌بندی پیشگیری از بزهکاری، تاکنون دسته‌ها و گونه‌های متعددی مطرح کرده‌اند. به عنوان مثال عده‌ای از جرم‌شناسان، پیشگیری از بزهکاری را به دو گونه کنشی (غیرکیفری) و واکنشی (کیفری) مطرح می‌کنند. در ذیل به صورت مختصر به تبیین اقسام پیشگیری پرداخته می‌شود.

۶. فرزانه مجدآبادی فراهانی، مجید وزیری و مریم یارم طاقلو سهرابی، «تحلیل ضمانت اجرایی حقوقی و کیفری قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴)» (مقاله ارائه شده در کنفرانس بین‌المللی پژوهش در مهندسی، علوم و تکنولوژی، آتن، ۱۶ شهریور ۱۳۹۵).

7. Gassin, Raymond

۱-۱- پیشگیری کنشی (غیرکیفری)

پیشگیری غیرکیفری به معنای جلوگیری از به فعل درآمدن اندیشه مجرمانه با تغییر دادن اوضاع و احوال خاصی که یک سلسله جرایم مشابه در آن به وقوع پیوسته یا ممکن است در آن اوضاع و احوال ارتکاب یابد، می‌باشد؛ در واقع پیشگیری به معنای هر اقدام کنشی و غیرقهرآمیزی است که به منظور کاهش فراوانی یا شدت جرایم اعمال می‌گردد.^۸ به عبارتی پیشگیری غیرکیفری از جرایم مالیاتی در صدد است تا عوامل و ریشه‌های زمینه‌ساز بروز جرایم مالیاتی و بزهکاری مالیاتی را از راه توجه به مسئله کنترل اجتماعی و تأثیر بر افکار مجرمانه از بین ببرد، به طوری که مؤدیانی پرورش یابند که از جرایم مالیاتی به دور باشند. در پیشگیری غیرکیفری توجه به عوامل محیطی، فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی که سبب نیل مؤدی به سوی ارتکاب جرایم مالیاتی می‌شوند، دارای اهمیت فراوانی است. در حقیقت هدف پیشگیری غیرکیفری از جرایم مالیاتی درمان ریشه‌ای قبل از وقوع جرم است که در آن راهکارها خارج از چهارچوب دستگاه عدالت مورد بررسی قرار می‌گیرند. در واقع، پیشگیری کنشی با کاهش یا از بین بردن عوامل مؤثر بر ارتکاب جرم مالیاتی و نامناسب نشان دادن موقعیت‌های ارتکاب جرم در صدد جلوگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی می‌باشد که از ویژگی‌های بارز آن، غیرقهرآمیز بودن و جمعی بودن آن است؛ بدین معنی که تمامی مؤدیان را مورد هدف قرار می‌دهد. پیشگیری غیرکیفری در جرم‌شناسی به دو گونه وضعی و اجتماعی تقسیم می‌شود.

۱-۱-۱- پیشگیری وضعی

مجموعه اقدامات و تدابیر غیرکیفری که از طریق از بین بردن یا کاهش فرصت‌های مناسب برای وقوع جرم و نامناسب جلوه دادن شرایط و موقعیت پیش جنایی، از ارتکاب جرم جلوگیری می‌کند را پیشگیری وضعی می‌گویند.^۹

۱-۱-۲- پیشگیری اجتماعی

این نوع پیشگیری آن دسته از اقدامات و تدابیری را شامل می‌شود که با مداخله در فرایند رشد افراد، بهبود شرایط زندگی آنها و سالم‌سازی محیط اجتماعی و طبیعی، به دنبال حذف یا کاهش علل جرم‌زا و در نتیجه پیشگیری از ارتکاب جرایم است.^{۱۰}

۱-۲-۱-۱- پیشگیری زودرس

این پیشگیری به معنای مداخله در دوره‌های مختلف رشد کودکان و نوجوانان بزهکار یا در معرض بزهکاری به منظور پیشگیری از مزمز و تکراری شدن بزهکاری در آینده و دوران بزرگسالی آنان

۸. شهرام ابراهیمی، جرم‌شناسی پیشگیری (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۱)، ۲۰.

۹. فرشید چاله چاله، «اصول و مبانی پیشگیری از جرم»، مجله دادرسی ۶۸ (۱۳۸۷)، ۶.

۱۰. امیرحسین نیازپور، «حقوق پیشگیری از بزهکاری در ایران»، مجله حقوقی دادگستری ۶۸ (۴۸-۴۹) (۱۳۸۳)،

است که شامل اقدام‌هایی می‌شود که ناظر به گروه خاص کودکان و نوجوانان کم سن و سال و مکان‌های جامعه‌پذیری آنان مانند خانواده، مدرسه و گروه همسالان می‌باشد، به هدف اینکه عوامل خطری که کودکان در معرض آن هستند را از بین برده یا بهبود بخشد و عوامل حمایتی ایجاد کند که مقاومت آنان را در مقابل پذیرش و پیشه کردن رفتارهای مجرمانه در آینده تقویت کند.

۱-۲-۱- پیشگیری فردی

به مجموعه اقداماتی گفته می‌شود که به منظور مهار عوامل اثرگذار در شکل‌گیری جرم، بر فرد و انگیزه‌های او اثر گذاشته و او را منصرف از ارتکاب جرم می‌نماید.

۱-۲- پیشگیری واکنشی (کیفری)

این پیشگیری در حقیقت اقدامی پسینی است که پس از ارتکاب رفتار مجرمانه با استفاده از ابزارهای کیفری و در جریان نظام عدالت کیفری اعمال می‌شود. این پیشگیری با توجه به تأثیری که بر فرد بزهکار یا جامعه می‌گذارد به دو گونه پیشگیری واکنشی عام و خاص تقسیم می‌شود. در پیشگیری واکنشی عام، عموم شهروندان را به واسطه ارباب و یا عبرت‌آموزی جمعی و گروهی از ارتکاب اولیه جرم بازمی‌دارند، لیکن پیشگیری واکنشی خاص، یک پیشگیری واکنشی مجرم مدار است که با اعمال کیفر بر فرد بزهکار و رعب‌انگیزی یا عبرت‌آموزی فردی، درصد پیشگیری از ارتکاب مجدد جرم توسط افراد می‌شود.^{۱۱} به عبارتی پیشگیری عام، یک پیشگیری جرم‌مدارانه است که با ارباب انگیزی و عبرت‌آموزی کیفری بر عموم مؤدیان مالیاتی استوار می‌باشد که در واقع با وضع قوانین مالیاتی متعدد، تعیین کیفر و اجرای آن در مورد مجرمان مالیاتی، از ارتکاب اولیه جرایم توسط مؤدیان جلوگیری می‌کند. در این شرایط ایجاد ترس و ارباب، تهدید و کیفر و نگرانی نسبت به از دست دادن اعتبار برای تمام مؤدیانی که به صورت بالقوه آمادگی ارتکاب جرم را دارند سبب پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی می‌گردد. در صورتی که پیشگیری خاص، با تحمیل مجازات بر مجرم مالیاتی و بروز سختی حاصل از اعمال مجازات‌های مالیاتی، از ارتکاب مجدد جرم یا جرایم مالیاتی جلوگیری می‌کند و در واقع پیشگیری خاص به منظور جلوگیری از تکرار جرم و ایجاد ترس در مرتکبین جرایم مالیاتی مطرح می‌گردد.

۲- تبیین راهکارهای پیشگیرانه در زمینه جرایم مالیاتی

در تحلیل جرم‌شناسانه جرایم مالیاتی یکی از گام‌های مؤثر، ارائه و تبیین راهکارهایی است که برای پیشگیری از جرایم مالیاتی کاربرد و کارایی دارند. پیشگیری یک اصطلاح جرم‌شناسانه است که به معنای طرق محو علت وقوع بزهکاری است که محتاج سازماندهی علمی - تحقیقاتی می‌باشد.^{۱۲}

۱۱. همانجا.

۱۲. الهام جعفرپور صادق، «اعظم عدالت‌جو، فساد مالی و راهکارهای پیشگیری از آن»، مجله تحقیقات حقوقی تطبیقی / ایران و بین‌الملل، ۶(۲۲)(۱۳۹۲)، ۳۷.

پیشگیری را می‌توان در دو بعد پیشگیری وضعی و پیشگیری فردی که خود متشکل از دو قسم پیشگیری زودرس و اجتماعی است، مورد بررسی قرار داد. بدین منظور در این گفتار و در ابتدا به تبیین راهکارهای وضعی پیشگیرانه و سپس به بیان راهکارهای اجتماعی پیشگیرانه پرداخته خواهد شد.

۲-۱- راهکارهای ارائه شده به منظور پیشگیری وضعی

پیشگیری وضعی جرایم مالیاتی مستلزم دخل و تصرف یا ایجاد تغییر در محیط مالیاتی یا وضعیت ویژه مالیاتی است. در واقع پیشگیری وضعی دربرگیرنده مجموعه اقدامات و تدابیر غیر کیفری است که به دنبال تغییر اوضاع و احوال ناظر بر جرم و از بین بردن یا کاهش فرصت‌های مناسب برای وقوع جرم و نامناسب جلوه دادن شرایط و موقعیت پیش جنایی از ارتکاب جرم است.^{۱۳} در قوانین مالیاتی بالأخص قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده مفادی پیرامون اقداماتی مبتنی بر پیشگیری وضعی در ارتباط با ادارات مالیاتی و سازمان‌های مرتبط و همراه پیش‌بینی شده است که در ذیل بیان خواهند شد.

۲-۱-۱- الزام مؤدی حقیقی به ارائه اطلاعات

ابتدایی‌ترین اقدام به منظور پیشگیری و اولین مکانیسم وضعیت مدار را می‌توان الزام به تبادل اطلاعات دانست. اطلاع دقیق و مستند از میزان درآمد مؤدیان، در تشخیص و وصول مالیات عادلانه بهترین شیوه پیشگیری وضعیت مدار است. در شرایطی که اسناد و اطلاعات لازم مربوط به درآمد مؤدیان در دسترس ادارات مالیاتی قرار بگیرد از یک سو زمینه ارتکاب جرم مالیاتی توسط مؤدی را از بین می‌برد و از سوی دیگر تعیین مالیات و وصول مالیات توسط کارکنان ادارات مالیاتی را عادلانه‌تر خواهد کرد و زمینه ارتکاب جرم توسط کارکنان و کارگزاران را نیز از بین می‌برد. بدین منظور ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان را ملزم به ارائه اسناد و اطلاعات مالی (که در فرایند تعیین و وصول مالیات مؤثر است) به مأموران ذی‌ربط می‌کند.

۲-۱-۲- الزام مؤدی حقوقی و تجار به سامان‌دهی فعالیت‌های اقتصادی

اشخاص حقوقی که فعالیت اقتصادی حرفه آنهاست طبق ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم موظف به درج شماره اقتصادی در صورت معاملات خود هستند. این الزام به ایجاد شماره تجاری (اقتصادی) نشان‌دهنده میزان فعالیت اقتصادی مؤدی حقوقی است که از اجتناب و فرار از پرداخت مالیات جلوگیری و پیشگیری می‌کند.

۲-۱-۳- الزام ارگان‌ها و اشخاص مرتبط با مؤدی به ارائه و تبادل اطلاعات

به منظور پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی توسط مؤدی، دستگاه مالیاتی بایستی دسترسی در حد نیاز به اطلاعات مالی و حساب‌ها و درآمد و اموال مؤدی داشته باشد بدین منظور در مفاد متعددی الزامات

۱۳. چاله چاله، پیشین، ۶

پیشگیرانه دسترسی به اطلاعات و همکاری نهادها و ارگان‌های مختلف با ادارات مالیاتی پیش‌بینی شده است.

ماده ۳۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری، صندوق‌های قرض‌الحسنه و صندوق تعاون را مکلف به ارائه اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان که صرفاً در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرند، می‌کند و در صورت عدم همکاری آنان را مسئول جبران خسارت می‌داند.

در ماده ۳۱ همین قانون شهرداری‌ها را موظف به ارائه اطلاعات حسب درخواست رئیس کل سازمان امور مالیاتی می‌داند و حتی آنها را ملزم می‌کند تا امکان دسترسی هم‌زمان سازمان مذکور به اطلاعات مورد نیاز در پایگاه‌های اطلاعاتی ذی‌ربط را فراهم آورند.

ماده ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم نیز نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات دولتی را موظف به ارائه اطلاعات درخواستی اداره مالیاتی می‌داند و حتی استتکاف از ارائه رونوشت گواهی شده اسناد و مدارکی که ارائه آنها مصالح مملکت را به مخاطره نمی‌اندازد را تخلف شناخته و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم می‌کند.

در تبصره ماده مذکور نیز بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی را ملزم به ارائه اسناد و اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی اداره امور مالیاتی می‌داند.

در ماده ۲۳۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص ثالث را مکلف به ارائه اصل یا رونوشت اسناد حاکی از تحصیل درآمد مؤدی که نزد آنان است می‌کند و اگر استتکاف ورزند آنها را مسئول جبران خسارت وارده بر دولت دانسته و حتی این اختیار را به اداره امور مالیاتی داده است که علاوه بر اقدامات خود اداره، رسیدگی و الزام شخص ثالث به ارائه اسناد و مدارک از طریق دادستانی و تعقیب قضایی نیز امکان‌پذیر باشد.

۲-۱-۴- امکان مراجعه به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی

در ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم به منظور تأیید یا رد اظهارات وارده در اظهارنامه مالیاتی، امکان مراجعه به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط برای ادارات امور مالیاتی پیش‌بینی شده است.

۲-۱-۵- ایجاد پایگاه هویتی اشخاص در سازمان امور مالیاتی

در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، به منظور شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی اعلام شده، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی ایجاد می‌شود؛ و نهادها و ارگان‌های متعددی را نیز موظف به ارائه بسته‌های اطلاعاتی به این پایگاه کرده است.

۲-۱-۶- ایجاد واحد بازرسی مالیاتی

باهداف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، کنترل و ارزیابی دقیق دفاتر و مستندات مؤدیان

مالیاتی و جلوگیری از هرگونه اخلال در انجام تعهدات مالیاتی مؤدیان، ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی را پیش‌بینی کرده است تا دسترسی به اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی برای سازمان امور مالیاتی به‌راحتی فراهم گردد.

۲-۱-۷- تعیین راهی برای ورود درآمد کتمان شده به چرخه مالیاتی

چنانچه به‌صورت مستند مشخص شود که مؤدی فعالیت‌هایی داشته که درآمد آنها را کتمان نموده و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده است، مالیات درآمدهای کتمان شده با رعایت یک سری شرایط قابل مطالبه خواهد بود که ماده ۲۲۷ و ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم به‌منظور پیشگیری از تحقق جرم تام، این راهکار را ارائه کرده‌اند.

۲-۱-۸- تضمین حفاظت از اطلاعات مؤدی

انتشار اخبار و اطلاعات مالی مؤدی می‌تواند عواقب بدی برای وی در پی داشته باشد از این‌رو به‌منظور ایجاد اطمینان در مؤدی، حفاظت از اطلاعات مالی وی را به‌مانند اطلاعات محرمانه دانسته و متخلف و فاش کننده اسرار مالیاتی مؤدی را برطبق قانون مجازات اسلامی کیفر می‌کند تا مؤدی با اطمینان خاطر بیشتری اطلاعات مالی خود را در اختیار ادارات مالیاتی قرار دهد و از تخلفاتی که امکان دارد کارکنان اداره امور مالیاتی به‌واسطه این اطلاعات انجام دهند، پیشگیری کند.

۲-۱-۹- تهیه قبوض پیش‌پرداخت

سازمان امور مالیاتی می‌تواند به‌منظور تشویق مؤدی به تمکین مالیاتی و پیشگیری از ارتکاب جرایم قبوض پیش‌پرداخت مالیاتی را تهیه و عرضه نماید و به ازای زودپرداخت مالیات درصدی از بدهی مالیاتی مربوطه آنها را کسر کند. این موضوع در ماده ۱۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است.

۲-۱-۱۰- درخواست قرار تأمین مالیات

اداره امور مالیاتی در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده باشد و احتمال تفریط مال یا اموال از جانب مؤدی به‌قصد فرار از پرداخت مالیات را بدهد، می‌تواند به‌منظور پیشگیری از هیئت حل اختلاف مالیاتی درخواست صدور قرار تأمین مالیات بدهد. در صورت صدور قرار تأمین، مؤدی حق ندارد اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کند. در غیر این صورت مطابق ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه ۶ نیز خواهد بود.

۲-۲- تبیین راهکارهای ارائه‌شده به‌منظور پیشگیری اجتماعی

پیشگیری اجتماعی به دو بعد پیشگیری فردی و پیشگیری زودرس تقسیم می‌شود که اساس و مبنای

هر دو حول محور آموزش می‌چرخد.

۲-۲-۱- پیشگیری رشد مدار (زودرس)

پیشگیری زودرس یعنی مداخله روان‌شناختی - اجتماعی زودرس در فرآیند رشد کودکان، برای جلوگیری از عوامل خطر سازی که احتمال پذیرش و تقلید رفتار مجرمانه پایدار را از سوی آنها در آینده افزایش می‌دهد.^{۱۴} در این پیشگیری سعی بر این است که با مداخله زودرس در کودک و محیط پیرامون او، از عدم تمکین مالیاتی او در آینده جلوگیری کند. آموزش فرهنگ مالیاتی به کودکان از طریق مدارس و رسانه‌ها و کتب و بازی‌های کودکان می‌تواند بر تمکین مالیاتی آنان در آینده نقش به‌سزایی داشته باشد.

۲-۲-۲- پیشگیری فرد مدار

پیشگیری فرد مدار به آن دسته از تدابیر و اقداماتی گفته می‌شود که با مداخله در فرآیند رشد افراد، بهبود شرایط زندگی آنان و سالم سازی محیط اجتماعی و طبیعی، به دنبال حذف یا کاهش علل جرم‌زا و در نتیجه پیشگیری از بزهکاری است.^{۱۵} پیشگیری اجتماعی مجرم‌مدار و فرد مدار است و از طریق آموزش، ترغیب، تربیت و تنبیه درصدد آن است تا معیار شناخت اعمال خوب و بد را به فرد القاء کند و قدرت ارزشیابی عملکرد خویش را به او بدهد. پیروان این پیشگیری معتقدند می‌توان از طریق شناخت علل مؤثر بر ارتکاب جرم اعم از فردی، اجتماعی، روحی و بالا بردن ارزش‌های اجتماعی و تقویت نهادهای اجتماعی و بهبود فرصت‌های اقتصادی، تحصیلی، تفریحی، مسکن و ... از تمایلات مجرمانه در افراد جلوگیری کرد.^{۱۶} در پیشگیری اجتماعی از جرایم مالیاتی سعی بر هم‌نوا کردن فرد با قواعد و قوانین مالیاتی از رهگذر آموزش و پرورش است.

۲-۲-۱- آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی مؤدیان

آگاهی بخشیدن به مؤدی و ترویج و جای‌گیری فرهنگ مالیاتی بین مؤدیان و شهروندان منجر به شناخت اهمیت و جایگاه مالیات‌ها و تمکین مالیاتی آنان خواهد شد که در واقع یک پیشگیری هدفمند و آموزش محور است. مقنن نیز نقش آموزش را در پیشگیری به‌درستی شناخته و از تأثیر آموزش مؤدی و کارکنان بر قانون‌مداری آنان آگاه بوده است که در قوانین خود بدین منظور تمهیداتی اندیشیده است.

- آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی از طریق رسانه‌ها و ساز کارهای مناسب در سطح کشور که در

۱۴. مهرداد رایجیان اصلی، «رهیافتی نو به بنیان نظری پیشگیری از جرم»، مجله حقوقی دادگستری ۴۸ و ۴۹ (۱۳۸۳)، ۱۵۱-۱۵۰.

۱۵. نیازپور، پیشین، ۱۷۰-۱۷۲.

۱۶. بهرام بیات و همکاران، پیشگیری از جرم باتکیه بر رویکرد اجتماع‌محور (تهران: معاونت اجتماعی اداره کل مطالعات اجتماعی، ۱۳۸۷)، ۴۷-۴۸.

ماده ۳۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده به آن پرداخته شده است.
- هزینه کرد بخشی از مالیات و عوارض مؤدیان به منظور آموزش و تشویق مؤدی که زمینه‌ساز پذیرش فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی می‌گردد در ماده ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی گردیده است.
- ارائه مشاوره در امور مالیاتی و آگاهی‌بخشی به مؤدیان پیرامون امور مالیاتی که می‌تواند منجر به افزایش بصیرت مؤدی مالیاتی گردد و از ارتکاب جرایم مالیاتی توسط وی جلوگیری کند که ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده به پیش‌بینی این امر پرداخته است.

۲-۲-۲- آموزش و تربیت کارکنان مالیاتی

سلامت ادارات و سازمان مالیاتی و سلامت کارکنان مالیاتی و علم و شناخت و معرفت آنان نسبت به مالیات می‌تواند در بهبود فرهنگ مالیاتی و پیشگیری از جرایم اداری و سازمانی و حتی جرایم مالیاتی مؤدیان مؤثر باشد؛ زیرا کارکنان مالیاتی، نمایندگان در دبیرس مجموعه بزرگ مالیاتی هستند و کوچک‌ترین اشتباه و تخلف از جانب آنان می‌تواند پیامدهای مجرمانه مالیاتی در پی داشته باشد، به همین منظور قوانین مالیاتی آشنایی و شناخت مالیات و وظایف مالیاتی را برای کارکنان خود ضروری دانسته‌اند به عنوان مثال:

- توسعه، تجهیز، آموزش و تربیت کارکنان (ماده ۳۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده)
- آموزش کارکنان مالیاتی و تشویق آنان به وصول حداکثری مالیات (ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

۲-۳- ارائه راهکارهای پیشگیرانه در زمینه جرایم مالیاتی

علاوه بر موارد پیش‌بینی شده در قوانین مالیاتی، می‌توان راهکارهای متعدد دیگری را نیز به منظور پیشگیری از وقوع جرایم مالیاتی ارائه داد که در بهبود نظام مالیاتی کارا نقش دارند. از آنجایی که نظام مالیاتی به عنوان مهم‌ترین پایه و زیرساخت سیاست‌های مالی یک کشور، متشکل از سه عامل قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان و ساختار مالیاتی و مؤدیان مالیاتی است، راهکارهای پیشگیرانه در قالب این سه رکن مطرح می‌گردند.

۲-۳-۱- ارائه راهکارهای قانونی پیشگیری از جرایم مالیاتی

مهم‌ترین و اصلی‌ترین اقدام در جهت پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی وجود و تنظیم قوانین و مقرراتی کارا و اثربخش است. وضع قوانین و مقررات مالیاتی ساده، بدون ابهام، روشن و رفع ابهامات قانونی در قالب اصلاح قوانین، از پیچیدگی قوانین جلوگیری کرده و در نهایت از صدور مقررات فوقانونی همانند بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های متعدد به عنوان یکی از عوامل پیچیدگی نظام مالیاتی جلوگیری خواهد کرد. در نتیجه اصلاح قوانین مبهم و رفع ابهام از آنها، ساده‌سازی قوانین و عدم صدور بخش‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های متعدد می‌تواند از وقوع جرایم مالیاتی پیشگیری کند.

علاوه بر آن نظم بخشیدن به بخش نامه‌ها و آیین نامه‌های موجود در سازمان و ادارات امور مالیاتی و دسته‌بندی صحیح آنها به منظور مشخص بودن حقوق مؤدی، حقوق کارکنان و حدود وظایف هر یک که در این بخش نامه‌ها تعیین شده است و انتشار آنها یا وجود روزه‌ای به منظور دسترسی آسان به این بخش نامه‌ها و آیین نامه‌ها و در نهایت بازبینی کلی بخش نامه‌های موجود و حذف موارد اضافی و نسخ بخش نامه‌های متناقض، هرچند امری زمان‌بر است لیکن از حجم بی‌رویه بخش نامه‌ها کاسته و سبب ایجاد تعداد قابل توجهی بخش نامه خواهد گردید که هم دسترسی و هم علم یافتن به آنها آسان‌تر خواهد شد و جهل عموم را نسبت به آنها کاهش می‌دهد.

از طرف دیگر پاسخ‌های کیفری و مجازات‌های پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم نیز باید به گونه‌ای باشد که در جلوگیری از تکرار مجدد جرم توسط مجرم و کنترل و پیشگیری از ارتکاب جرم توسط سایرین تأثیرگذار باشد و وجود عملکرد حداقلی و پاسخ‌های محدود کیفری و پیش‌بینی یک مجازات ثابت برای افعال و ترک افعال متعدد که تحت عنوان جرم مالیاتی مشمول یک مجازات قرار می‌گیرند، نمی‌تواند مؤثر در تحقق این هدف باشد. به عبارتی تعیین مجازات‌های متفاوت برای جرایم مالیاتی با توجه به شدت عمل مجرمانه می‌تواند تأثیر بیشتری در پیشگیری داشته باشد.

۲-۳-۲- ارائه راهکارهای سازمانی پیشگیری از جرایم مالیاتی

نهادها و سازمان‌های مالیاتی و نهادها و سازمان‌های مرتبط با آنها نقش تعیین‌کننده‌ای در دستیابی به هدف نهایی وصول مالیات‌ها دارند. هرچه این نهادها باهم همکاری بیشتری داشته و بیشتر به روند اداری و قوانین پایبند باشند و از اجرای سیاست‌های مالیاتی سرپیچی نکنند، نظام مالیاتی مطلوب‌تر گشته و امکان ارتکاب جرایم مالیاتی را کاهش می‌دهد. از این‌روی کنترل کردن نهادها و سازمان‌ها به منظور نظارت بر حسن اجرای وظایف و عملکرد قانونی آنها و پیش‌بینی راه‌هایی برای نظارت دقیق بر اعمال ادارات و نهادهای مالیاتی یکی از اقدامات مؤثر در از بین بردن شرایط محیطی ارتکاب جرم و پیشگیری محسوب می‌شود. به بیانی دیگر هر چه سازمان امور مالیاتی و نهادهای مرتبط با آن کنترل گردند تا از فساد مالی آنها و کارکنان و کارگزاران این سازمان و نهادها جلوگیری شود و برطبق قانون رفتار نماید، زمینه ارتکاب جرم مالیاتی توسط مؤدیان به نسبت قابل توجهی کاهش می‌یابد.

مهم‌ترین راهبرد نظارتی و کنترل بر عملکرد سازمانی و نهادی را می‌توان در قالب اختیار سازمان در تدوین مقررات و ضوابط سازمانی همچون آیین‌نامه‌های اجرایی، بخش‌نامه‌های سازمانی و دستورالعمل‌های مرتبط با عملکرد اداری دانست. علی‌رغم اینکه تعدد مقررات فوق‌قانونی سبب ابهام و اختلال در روند ارتباط مناسب مؤدیان مالیاتی با نظام مالیاتی محسوب می‌گردد لیکن تصویب مناسب و کارآمد این مقررات به‌عنوان راهبرد اساسی در تنظیم عملکرد سازمانی و اتخاذ رویه‌ای یکسان در برخورد با موضوعات محسوب می‌گردد.^{۱۷} از سوی دیگر واگذاری امر وصول مالیات به بخش

۱۷. سید مهدی احمدی موسوی «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی» (رساله دکترا، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴)، ۲۰۳-۲۰۴.

خصوصی سبب افزایش رضایتمندی آنان گشته و در نتیجه مؤدیان مالیاتی، وصول مالیات، مطالبات معوق مالیاتی و درآمد دولت را افزایش داده و ارتکاب جرایم مالی همانند ارتشا و جرایم مالیاتی را کاهش می‌دهد و به‌نوعی از ارتکاب جرایم مالیاتی پیشگیری می‌کند.^{۱۸}

۲-۳-۳-۲- ارائه راهکارهای پیشگیرانه مؤدی

عدم‌تمکین و خودداری از پرداخت مالیات در کنار آثار منفی اقتصادی و مالیاتی، دربردارندهٔ اثرات منفی اجتماعی نیز هست. بدین ترتیب که عدم‌تمکین مالیاتی علاوه‌بر اینکه سبب بروز تبعیض مالیاتی می‌گردد و فشار مالیاتی بر دوش عده‌ای از اشخاص که توان یا اراده یا فرصت عدم‌تمکین نداشته‌اند، قرار می‌گیرد. سبب ترویج و اشاعهٔ عدم‌تمکین مالیاتی نیز می‌گردد؛ بنابراین، پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی توسط مؤدیان و ایجاد زمینه‌های تمکین مالیاتی و ترغیب به تمکین، مؤثرترین راه برای جلوگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی است.

۲-۳-۳-۱- بهبود فرهنگ مالیاتی به‌منظور پیشگیری از جرایم مالیاتی

بهبود بخشیدن به فرهنگ مالیاتی و تثبیت جایگاه مالیات نزد شهروندان به‌عنوان بخشی از وظایف الزامی شهروندی، گامی بزرگ در جهت پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی است که این فرهنگ‌سازی همت بلند دولت و برنامه‌های چندساله می‌طلبد تا در شهروندان نهادینه گردد.

در این راستا همچنین باید موانع سر راه فرهنگ‌سازی و عواملی که تأثیر منفی بر فرهنگ می‌گذارند را نیز خنثی نمود؛ به‌عنوان مثال دولت باید باور غلط شهروندان در مورد مالیات و موارد مصرف مالیات را از بین ببرد. بدین‌منظور می‌تواند با شفاف‌سازی هزینه‌کرد مالیات به‌منظور رشد و بهبود رفاه و زندگی اجتماعی و نشان دادن عملکرد و رفتارهای خود در هزینه‌کردن مناسب مالیات اطمینان و اعتماد ایجاد نماید و گام مؤثری در جهت از بین بردن باور غلط شهروندان بردارد.

۲-۳-۳-۲- ترغیب و تشویق مؤدیان به تمکین مالیاتی

در عصر ارتباطات که اکثر امور مرتبط با تکنولوژی و فضای مجازی و رسانه‌هاست، شاید بهترین راه برای فرهنگ‌سازی، ترغیب و تشویق و ایجاد زمینه‌های تمکین مالیاتی در مؤدیان حقیقی و حقوقی را بتوان رسانه‌ها و شبکه‌های ارتباط جمعی دانست؛ زیرا بهترین راه برای ایجاد زمینه‌ای که مؤدیان را به پایبندی مالیاتی معتقد کند، همین تکنولوژی است.

۲-۳-۳-۲- شفاف‌سازی فعالیت‌های مؤدیان

مطابق یک اصل حقوق بشری، دولت در مقابل شهروندان خود یک سری حقوق و تکالیف دارد و

۱۸. محمود باقری سارا سلیمی و محمداقرا علائی تازه قشلاق، «حاکمیت، وصول مالیات و نقش بخش خصوصی» در مجموعه مقالات همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور به کوشش شهرام ابراهیمی (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۲)، ۶۰-۶۲.

بالعکس شهروندان نیز در مقابل دولت خود یک سری تکالیف و حقوق دارند؛ بنابراین، همان‌گونه که دولت مکلف به تأمین اقتصادی شهروندان خود است، شهروندان نیز مکلف به شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی خود هستند. پیش‌بینی راهکارهایی به‌منظور شفافیت فضای اقتصادی همانند الزام تمامی حرفه‌ها از پزشکان گرفته تا دلالان به ثبت تمام نقل و انتقالات خود به‌صورت مستند، می‌تواند در زمینه امور مالیاتی نیز راهکاری پیشگیرانه محسوب گردد از آن جهت که در صورت شفافیت فعالیت‌های مؤدیان و شهروندان و میزان درآمد حاصل از آن، توان ارتکاب جرم مالیاتی از مؤدیان سلب می‌شود.

۲-۴-۱- ارائه راهکارهای اقتصادی پیشگیری وضعی از جرایم مالیاتی

اداره دولت توسط درآمد ناپایدار نفتی و اتکا به اقتصاد مبتنی بر نفت منجر به کاهش ارزش مالیات و درآمد پایدار ناشی از وصول مالیات به‌منظور تأمین هزینه‌های دولت گشته است؛ بدین ترتیب تغییر رویکرد اقتصادی دولت و شناسایی مالیات به‌عنوان نخستین و بااهمیت‌ترین منبع درآمدی، ابتدایی‌ترین اقدام به‌منظور تصحیح جایگاه مالیات در بین عوام می‌باشد. در کنار آنچه مطرح گردید بهبود بخشیدن و کنترل شرایط اقتصادی خود می‌تواند عامل مهمی در پیشگیری از جرایم مالیاتی باشد که در ذیل به ذکر دو مورد از آن بسنده می‌کنیم.

۲-۴-۱-۱- بهبود بخشیدن سطح درآمد و دارایی شهروندان

از آنجایی که برطبق قانون پایه‌های مالیاتی تعیین و محاسبه می‌گردند و جایگاه افراد، شرایط اقتصادی آنان، شرایط تورم، رکود اقتصادی، تحریم‌ها و کاهش سطح درآمد و ثروت شهروندان بر مالیات اختصاص یافته به آنان تأثیری ندارد و باتوجه به فشار نامتعارف مالی و اقتصادی که به وی وارد می‌شود، امکان افزایش عدم‌تمکین مالیاتی وجود دارد. بدین منظور مقابله و کنترل تورم و مورد توجه قرار دادن درآمد و دارایی افراد در شرایط گوناگون به‌منظور پرداخت مالیات به‌عنوان اقدامی پیشگیرانه می‌تواند جلوی ارتکاب جرایم مالیاتی را بگیرد.

۲-۴-۱-۲- کنترل و مهار پدیده اقتصاد پنهان و قاچاق

یکی از معضلاتی که جامعه امروزی را متضرر ساخته وجود اقتصاد زیرزمینی و قاچاق است. هم بدین سبب که منجر به افزایش نرخ بیکاری و تورم می‌گردد و هم بدین سبب که قاچاقچیان به‌منظور فعالیت‌های اقتصادی مبتنی بر قاچاق خود هیچ‌گونه مالیاتی پرداخت نمی‌کنند که این یعنی بخشی از فعالیت‌هایی که اقتصاد ایران را می‌چرخاند از چرخه مالیاتی خارج است در نتیجه اگر جلوی اقتصاد پنهان و قاچاق گرفته شود، از وقوع عدم‌تمکین مالیاتی پیشگیری شده است.

از سوی دیگر اقتصاد پنهان ناشی از عواملی همچون افزایش نرخ مالیات‌ها، بیکاری، تورم و ممنوعیت از برخی فعالیت‌ها است که کنترل تورم و بیکاری و اصلاح و تطبیق نرخ‌های مالیاتی با میزان ثروت و دارایی اشخاص، عاملی پیشگیرانه در این حوزه محسوب می‌گردد. همچنین هر چه

دخالت دولت در اقتصاد افزایش یابد، تمایل به اقتصاد زیرزمینی نیز بیشتر می‌شود؛ بنابراین، با اصلاح وضعیت مداخله دولت در اقتصاد و فعالیت‌های اقتصادی می‌توان به کنترل و مهار اقتصاد پنهان پرداخت که خود راهکاری پیشگیرانه در خصوص عدم تمکین مالیاتی محسوب می‌گردد.^{۱۹} لازم به ذکر است راهکارهای ارائه شده پیرامون پیشگیری از جرایم مالیاتی را در زمینه تخلفات مالیاتی چون عدم تسلیم ترازنامه یا اظهارنامه هم می‌شود اعمال نمود. در حقیقت دایره شمول پیشگیری هم شامل جرایم و هم شامل تخلفات مالیاتی می‌گردد.

نتیجه‌گیری

ارائه راهکارهایی به منظور از بین بردن شرایط و پیش‌زمینه‌ها و موقعیت‌های ارتکاب جرم مالیاتی به‌عنوان پیشگیری وضعی (پیشگیری موقعیت‌مدار) در کنار اقدامات مبتنی بر آموزش مؤدیان و کارکنان به صورت فردی و اجتماعی به‌عنوان پیشگیری فردمدار مهم‌ترین ابعاد پیشگیری شناخته می‌شوند. به عبارتی در دو بعد می‌توان از ارتکاب جرایم مالیاتی پیشگیری کرد، در یک بعد بایستی شرایط محیطی و پیرامونی ارتکاب جرم و موقعیت‌های ارتکاب جرم را به منظور ممانعت از ورود به حوزه ارتکاب جرایم از بین برد و در بعد دیگر به‌واسطه آموزش و آگاهی‌بخشی به عموم اعم از کارکنان و کارگزاران مالیاتی و مؤدیان حقیقی و حقوقی به منظور اینکه قبح ارتکاب جرایم مالیاتی و پسندیده بودن پایبندی به قوانین مالیاتی در نزد آنان نفوذ یابد. بدین منظور قانونگذاران مالیاتی به‌جهت پیشگیری به تنظیم قوانین و مقرره‌های متعددی پرداخته‌اند همانند پیش‌بینی راهکارهای نوین نظارتی بر رفتار مؤدیان و الزامات متعدد مؤدیان حقیقی و حقوقی و اشخاص ثالث به ارائه صحیح اطلاعات مالی و ملزم ساختن نهادهای مرتبط به همکاری با سازمان امور مالیاتی به منظور دسترسی به اطلاعات مالی مؤدیان و همچنین نظارت و کنترل اداری از یک سو و آموزش شهروندان و مؤدیان مالیاتی در کنار آموزش کارکنان نظام مالیاتی و آموزش مبتنی بر همکاری بین نهادی از سوی دیگر را می‌توان ابعاد پیشگیری پیش روی نظام مالیاتی نام برد؛ اما پیرامون چالش‌های پیش روی پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی چنین برداشت می‌شود که در پیشگیری فردمدار که مبتنی بر آموزش است و مؤثرترین و بهترین شیوه پیشگیری محسوب می‌گردد از آن جهت که آموزش، قبح جرایم مالیاتی را بر فرد آشکار می‌کند و پایبندی به رفتارهای مبتنی بر قانون را در فرد تقویت می‌کند، دچار چالش جدی هستیم. عدم آموزش لازم به شهروندان در رده‌های سنی مختلف و عدم توجه به اهمیت آموزش کودکان در شکل‌گیری شخصیت آنان در بزرگسالی به‌عنوان یک مودی پایبند به نقش‌ها و وظایف مالیاتی و نادیده گرفتن روش‌های نوین و همگانی آموزش و عدم استفاده از تکنولوژی‌های روز در اطلاع‌رسانی و آموزش عمومی و فردی و در یک کلام عدم آموزش مهارت‌های مالیاتی از جمله مشکلات جدی است که گریبان‌گیر نظام مالیاتی کشور ماست. از طرف دیگر در بخش پیشگیری موقعیت‌مدار نیز غفلت قانونگذار از بستن راه‌ها و روزنه‌های

نفوذ جرایم و تخلفات مالی و مالیاتی به روی مؤدیان و شهروندان، پیشگیری از جرایم مالیاتی را دچار بحران کرده است. به‌عنوان مثال عدم‌رشد سیستم‌های مکانیزه در حدی که تمام مشاغل و حرفه‌ها را دربرگیرد و اطلاعات لازم و صحیحی از حساب مؤدیان در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد و عدم‌پیش‌بینی راهکارهایی با ضریب تخلف کمتر به‌منظور صحت اطلاعات و همچنین ضعف در الزام کامل ارگان‌های مرتبط به‌منظور دسترسی به اطلاعات مالی مؤدیان را می‌توان از موانع پیشگیری موقعیت‌مدار دانست. البته در کنار ضعف‌ها و چالش‌های پیشگیری که مطرح گردیدند، فقر فرهنگ مالیاتی را نباید نادیده گرفت بدین ترتیب که صاحبان حرف و مشاغل گوناگون حتی مشاغل پردرآمد نیز به دلایلی خود را ملزم به پرداخت مالیات نمی‌دانند و عده‌ای نیز نپرداختن مالیات را نوعی زرنگی می‌دانند؛ از این جهت آگاهی بخشیدن به تمام مؤدیان و شهروندان و وجود الزام‌های قانونی به‌منظور پیشگیری وضعیت مدار و فردمدار لازم و ضروری می‌نماید که به‌نظر می‌رسد نظام مالیاتی در هر دو بعد آن دچار مشکل و ضعف است.

فهرست منابع

- ابراهیمی، شهرام. *جرم‌شناسی پیشگیری*. جلد اول. چاپ دوم. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۱.
- ابراهیمی، شهرام. *همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور*. چاپ اول، تهران: نشر میزان، زمستان ۱۳۹۲.
- احمدی موسوی، سید مهدی. «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی». رساله دکترا، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴.
- باقری، محمود، سارا سلیمی و محمدباقر علایی تازه قشلاق. «حاکمیت، وصول مالیات و نقش بخش خصوصی» در *مجموعه مقالات بیات، بهرام، جعفر شرافتی پور و نرگس عبدی. پیشگیری از جرم با تکیه بر رویکرد اجتماع‌محور*. تهران: معاونت اجتماعی اداره کل مطالعات اجتماعی، ۱۳۸۷.
- پیرنیا، حسین. *مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه*. تهران: انتشارات ابن سینا، ۱۳۴۸.
- جعفرپور صادق، الهام و اعظم عدالت‌جو. «فساد مالی و راهکارهای پیشگیری از آن». *مجله تحقیقات حقوقی تطبیقی ایران و بین الملل*. ۲۲(۱۳۹۲): ۳۳-۴۷.
- چاله چاله، فرشید. «اصول و مبانی پیشگیری از جرم». *مجله دادرسی* ۶۸ (۱۳۷۸): ۴-۱۰.
- رایجیان اصلی، مهرداد. «رهیافتی نو به بنیان نظری پیشگیری از جرم». *مجله حقوقی دادگستری*. ۴۸ و ۴۹ (۱۳۸۳): ۱۲۳-۱۶۸.
- شکورپور شقلان، حسین. «تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران». پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی. تهران: دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۳.
- علی منصوریان، ناصر و بهرام چشم پیام. «تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران». *پژوهشنامه مالیات*. ۶۷ (۱۳۹۲): ۱۰۷-۱۳۴.
- مجدآبادی فراهانی، فرزانه، مجید وزیری و مریم یارم طاقلو سهرابی. «تحلیل ضمانت اجرایی حقوقی و کیفری قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴)». مقاله ارائه شده در چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در مهندسی، علوم و تکنولوژی، آتن: ۱۶ شهریور ۱۳۹۵.
- نیازپور، امیرحسین. «حقوق پیشگیری از بزهکاری در ایران». *مجله حقوقی دادگستری*. ۴۸ و ۴۹ (۱۳۸۳): ۱۶۹-۲۲۶.
- ولیدی، محمد صالح. *حقوق کیفری اقتصادی: جرایم علیه امنیت اقتصادی*. جلد دوم. چاپ اول. تهران: انتشارات جنگل، ۱۳۹۳.