

Analysis of Factors Affecting The Commission of Tax Crimes

*Seyed Mahdi Ahmadi Moosavi**¹, *Fereshteh Abdolrahimi*²

1. Assistant Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Rafsanjan Branch, Islamic Azad University, Rafsanjan, Iran.

*. **Corresponding Author:** Email: m.moosavi@iaurafsanjan.ac.ir

2. Ph.D Student in Criminal Law and Criminology, Faculty of Law And Political Sciences, Rafsanjan Branch, Islamic Azad University, Rafsanjan, Iran.

Email: abdolrahimi.fereshteh@yahoo.com



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



Publisher:
Shahr-e Danesh
Research And Study
Institute of Law

Article Type:
Original Research

DOI:
10.48300/JLR.2023.171843

Received:
16 July 2020

Accepted:
19 September 2020

Published:
10 June 2023



A B S T R A C T

Taxes are recognized as sustainable government revenues. Hence, the requirement for taxpayers and citizens to adhere to taxes can be the key to developing and improving social welfare and economic growth and development. This research has been written in a descriptive-analytical method to identify the factors affecting the non-compliance of taxpayers. Unfortunately, despite the various efforts made to spread and expand the acceptance of taxes, we still see a high level of tax crimes. The findings of the research indicate that the various causes that lead to tax crimes are discussed in different aspects of the tax system. Since the Iranian tax system consists of three pillars of tax laws and regulations, tax organization and structure and taxpayers, the study of the causes of tax crimes was initially investigated in these three pillars. For example, we see the existence

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/>.



of weaknesses in the framework of tax laws and regulations, and the lack of quality and transparency of tax laws as a legal basis for the commission of tax crimes.

Keywords: Tax, Tax System, Tax Crimes, Causes of Tax Crimes, Tax payers.

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

Author contributions:

Seyed Mahdi Ahmadi mousavi: Supervision, Validation, Conceptualization.

Fereshteh Abdolrahimi: Writing - Original Draft, Writing - Review & Editing.

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

Citation:

Ahmadi Mousavi, Seyed Mahdi & Fereshteh Abdolrahimi. "Analysis of Factors Affecting The Commission of Tax Crimes" *Journal of Legal Research* 22, no. 53 (June 10, 2023): 417-442.

Extended Abstract

Tax is considered as one of the most effective elements of all economic systems. Since the formation of governments, tax has been considered as one of the pillars of the organization of these governments, Because governments have expenses and to cover these expenses, they need ways to finance, which in normal economic conditions, tax is considered the best way and option. And for this reason, taxes can be considered one of the oldest economic issues that everyone has been familiar with for a long time; However, it is still not favored by citizens and taxpayers. In this regard, the purpose of this article is to investigate why taxes are not institutionalized after decades. The occurrence of tax crimes and their continuation have prompted scholars to investigate the nature and cause of committing such crimes. In the etiology of tax crimes, we examine the causes and factors affecting the commission of tax crimes. Committing tax crimes in the light of etiology studies can be the result of several causes, including inadequacy in the tax legislative policy, which can be examined and reflected in the fields of proactive (preventive) criminal policy and reactive criminal policy. In the field of tax criminal policy, it is possible to point out the weakness in the guarantee of tax enforcement and even the existence of a lenient criminal policy, i.e. the legislator's lenient treatment of the perpetrators in the category of tax crimes. And in the field of active criminal policy, it is possible to point out the weakness in identifying and controlling financial transfers, because it is essential to have information on the performance of taxpayers in order to prevent their tax non-compliance. It is also possible to point to financial executive policies and organizational and structural weakness as one of the reasons for the commission of tax crimes. which is due to the traditional nature of the structure and the lack of attention to modern tax policies and the lack of proper and efficient tax infrastructure and the existence of numerous normative laws, including numerous regulations and clauses of the Tax Affairs Organization. In addition, Lagging behind the tax culture by taxpayers, along with many other factors, can be considered one of the most important factors in the formation and development of tax crimes. This research consists of two general parts, including the explanation and description of tax crimes and the explanation of the cause of tax crimes.

In the first part, it is stated that; Historically, the history of tax rulings in Iran dates back to before the constitutional revolution, when taxes were determined by local rulers and collected by ruling officers. However, after the constitution and the formation of the National Assembly, the collection of taxes became legal and several laws regarding taxes, types of taxes and the method of tax

collection were approved. But currently, regarding taxes and tax crimes, two important laws can be mentioned, the direct taxes law approved on February 22, 1988 and the value added tax law approved on May 6, 2008.

The policy of the legislator in the law of direct taxes deals with two legal methods to deal with violation of regulations:

The first method: it was considered as a tax violation, which did not have such a criminal character, and the guarantee of its implementation was in the form of a fine, which covered most of the cases of this law.

The second method: It was considered as a tax crime, which was not covered by a wide territory, and the guarantee of its implementation was the determination of imprisonment in addition to legal fines.

In the second part, it is stated that; The constituent elements of a tax system include tax laws and regulations, executive organization or tax receiver system, and taxpayers. The existence of weakness in any of the aforementioned elements can be a reason for the occurrence of tax crimes, which we will describe below.

The lack of orientation of the legislator in establishing and approving fixed tax laws has led to numerous reforms in tax laws, and the lack of transparency of laws and the existence of legal ambiguities have weakened legal performance. In the organizational sector, the ineffectiveness of institutions in creating a tax culture and the existence of administrative and organizational corruption, the presence of invalid or uninformed employees about all aspects and legal and executive aspects of taxation provide the basis for committing crimes. and the institutionalized desire of taxpayers to not pay taxes and to recognize not paying taxes as a value. and the weakness of the tax culture and their lack of awareness of the importance and position of taxes in addition to economic issues and the increase in inflation and the decrease in the level of income and purchasing power of the people, which makes them prioritize other expenses. and many other factors can be considered as reasons for committing tax crimes.

تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی

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

۱. استادیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، واحد رفسنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، رفسنجان، ایران.

* نویسنده مسئول: Email: m.moosavi@iaurafsanjan.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، واحد رفسنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، رفسنجان، ایران.

Email: abdollahimi.fereshteh@yahoo.com

چکیده:

مالیات‌ها در زمره درآمدهای پایدار دولت شناخته می‌شوند. از این رو الزام مؤدیان و شهروندان به پایبندی به مالیات‌ها می‌تواند راهگشای توسعه و بهبود سطح رفاه اجتماعی و رشد و توسعه اقتصادی باشد. این پژوهش که به روش توصیفی - تحلیلی نگارش یافته به هدف شناسایی عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی مؤدیان به رشته تحریر در آمده است. با وجود تلاش‌های گوناگون صورت‌گرفته به منظور شایع‌سازی و گسترش مقبولیت مالیات‌ها، متأسفانه همچنان شاهد حجم بالای جرم مالیاتی هستیم. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که علل گوناگونی سبب وقوع جرایم مالیاتی می‌گردد که در ابعاد مختلف نظام مالیاتی قابل بحث و بررسی است. از آنجایی که نظام مالیاتی ایران متشکل از سه رکن اصلی قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان و ساختار مالیاتی و مؤدیان مالیاتی است، بررسی علل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی نیز ابتدا در این سه رکن مورد بررسی قرار گرفتند. به عنوان مثال وجود نقاط ضعف در رکن قوانین و مقررات مالیاتی و



پژوهشکده حقوق



نوع مقاله:
پژوهشی

DOI:

10.48300/JLR.2023.171843

تاریخ دریافت:
۲۶ تیر ۱۳۹۹

تاریخ پذیرش:
۲۹ شهریور ۱۳۹۹

تاریخ انتشار:
۲۰ خرداد ۱۴۰۲

کپی‌رایت و مجوز دسترسی آزاد:



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



عدم کیفیت و شفافیت قوانین مالیاتی را از علل قانونی مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی می‌دانیم.

کلیدواژه‌ها:

مالیات، نظام مالیاتی، جرایم مالیاتی، علل وقوع جرایم مالیاتی، مؤدیان مالیاتی.

حامی مالی:

این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان:

سید مهدی احمدی موسوی: مفهوم‌سازی، اعتبارسنجی، نظارت.
فرشته عبدالرحیمی: نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش.

تعارض منافع:

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

استناددهی:

احمدی موسوی، سیدمهدی و فرشته عبدالرحیمی «تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی». مجله پژوهش‌های حقوقی ۲۲، ش. ۵۳ (۲۰ خرداد ۱۴۰۲): ۴۱۷-۴۴۲.

مقدمه

مالیات، به عنوان یکی از مؤثرترین عناصر همه نظام‌های اقتصادی محسوب می‌گردد. از زمانی که دولت‌ها شکل گرفتند، مالیات جزء ارکان تشکیلات این دولت‌ها به حساب می‌آمده است؛ زیرا دولت‌ها هزینه‌هایی دارند و برای تأمین این هزینه‌ها نیازمند راه‌هایی هستند که در شرایط عادی اقتصادی، مالیات بهترین راه و گزینه محسوب می‌گردد و از این رو می‌توان مالیات‌ها را یکی از قدیمی‌ترین موضوعات اقتصادی دانست که همگان از دیرباز با آن آشنایی دارند؛ لیکن همچنان مورد کم‌لطفی و عدم اقبال شهروندان و مؤدیان قرار می‌گیرد. در همین راستا بررسی چرایی نهادینه نشدن مالیات‌ها پس از گذشت دهه‌ها و صدها مورد منظور این مقاله است. وقوع جرایم مالیاتی و استمرار آن، اندیشمندان را بر آن داشته تا درباره ماهیت و علت ارتکاب این قبیل جرایم تحقیق و پژوهش کنند. در علت‌شناسی جرایم مالیاتی به بررسی علل و عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی می‌پردازیم. ارتکاب جرایم مالیاتی در پرتو مطالعات علت‌شناسی می‌تواند معلول علل متعددی باشند از جمله ضعف در سیاست تقنینی مالیاتی که در حوزه‌های سیاست جنایی کنشی (پیشگیرانه) و سیاست جنایی واکنشی (کیفری) قابل بررسی و تأمل است. در حوزه سیاست کیفری مالیاتی می‌توان به ضعف در ضمانت اجراهای مالیاتی و حتی وجود سیاست کیفری مسامحه‌گر یعنی برخورد مسامحه‌آمیز قانون‌گذار با مرتکبان در مقوله جرم‌های مالیاتی اشاره کرد؛ و در حوزه سیاست جنایی کنشی می‌توان به ضعف در شناسایی و کنترل انتقالات مالی اشاره کرد، از آن‌رو که اشراف بر اطلاعات عملکرد مؤدیان مالیاتی به منظور پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی آنان امری ضروری است. همچنین می‌توان به سیاست اجرایی مالیات‌ها و ضعف سازمانی و ساختاری به عنوان یکی از علل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی اشاره کرد که به دلیل سنتی بودن ساختار و کم‌توجهی به سیاست‌های نوین مالیاتی و روش‌های نوین وصول مالیات‌ها و نبود زیرساخت‌های مالیاتی متناسب و کارآمد و وجود قواعد هنجاری متعدد مثل آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد سازمان امور مالیاتی ایجاد شده است. علاوه بر آن بازماندگی فرهنگی مؤدیان مالیاتی را در کنار عواملی چند می‌توان در زمره مهم‌ترین علل شکل‌گیری و تکوین جرایم مالیاتی دانست. حال سؤال مهمی که مطرح می‌شود این است که مهم‌ترین علل پیدایش جرایم مالیاتی چیست؟ و بر این اساس، این پژوهش در دو بخش کلی مشتمل بر تبیین و توصیف جرایم مالیاتی و تبیین علت‌شناسی وقوع آنان در پی پاسخ‌گویی به این پرسش است.

۱- توصیف و تبیین جرایم مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

سابقه وجود احکام مالیاتی در کشور ایران به لحاظ تاریخی، به قبل از انقلاب مشروطیت برمی گردد که به امر حاکمان محلی مالیات را تعیین کرده و توسط مأموران حاکم اخذ می گردید. لیکن پس از مشروطیت و تشکیل مجلس شورای ملی اخذ مالیاتها قانونمند گردید و قوانین متعددی پیرامون مالیات، انواع مالیات و نحوه وصول مالیات به تصویب رسید. می توان «قانون مالیات بلدی برای وسایط نقلیه عمومی مصوب ۱۲۸۸/۱۲/۲۶» و «قانون ترتیبات مالی مملکت ایران مصوب ۱۲۹۰/۳/۲۳» را به عنوان نخستین منابع مالیاتی ذکر کرد. پس از آن نیز قوانین متعددی به تصویب رسید که مقررات ماقبل خود را اصلاح یا نسخ کرد.^۱

اما در حال حاضر پیرامون مالیات و جرایم مالیاتی می توان به دو قانون مهم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ اشاره کرد.

قانون گذار در هر یک از این دو مصوبه پیرامون جرایم مالیاتی احکامی صادر کرده است که در دو بند به شرح آنها می پردازیم.

۱-۱- جرایم مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم

پیش بینی جرایم مالیاتی امری نوظهور در قوانین مالیاتی ما محسوب نمی شود. هرچند تا قبل از اصلاحات سال ۱۳۹۴ قانون مالیات های مستقیم، در هیچ ماده ای از قانون مذکور اصطلاح جرم مالیاتی پیش بینی نشده بود لیکن نموده های جرم مالیاتی در این قانون مشهود بود.

۱-۱-۱- جرایم مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم سابق (بررسی سابقه تاریخی جرایم مالیاتی)

سیاست کیفری قانون گذار در قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات ماقبل سال ۱۳۹۴ این قانون به دو روش و شیوه قانونی به مبارزه با نقض مقررات پرداخته است:

روش اول: تحت عنوان تخلف مالیاتی قلمداد می شد که آن چنان چهره کیفری نداشت و ضمانت اجرای آن به صورت جریمه بود که اغلب موارد این قانون را پوشش می داد.

روش دوم: تحت عنوان جرم مالیاتی قلمداد می شد که مشمول قلمرو گسترده ای نمی شد و ضمانت اجرای آن تعیین مجازات حبس علاوه بر جریمه های قانونی بود.

در ذیل به شرح مختصری از دو رویکرد قانون‌گذار در قبال عدم اجرای این قانون می‌پردازیم:

۱) تخلف مالیاتی: همان‌گونه که ذکر شد 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. واژه تخلف در ترمینولوژی حقوق بدین ترتیب تعریف شده است: «تخلف به معنی عدم انجام تعهد یا تأخیر در انجام تعهد و یا ظهور خلاف در آنچه شرط شده است، می‌باشد.»

با توجه به مفهوم اصطلاحی تخلف که ذکر شد و با عنایت به مصداق‌های تخلف مالیاتی مذکور در مقررات ماده ۱۹۹ و تبصره ۱ این قانون می‌توان تخلف مالیاتی را بدین شکل تعریف کرد: «تخلف مالیاتی یعنی هرگونه تخطی از مقررات قانون مالیاتی که صرفاً مستوجب پرداخت جریمه می‌باشد.» مانند تخطی کارکنان دولت در انجام وظایف خود که مستوجب پرداخت جریمه است.

۲) جرم مالیاتی: با ملاحظه و بررسی مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ هجری شمسی و توجه به جرم‌انگاری نقض قوانین و مقررات مالیاتی در می‌یابیم که مواد ۱۹۲ الی ۲۰۲ این قانون به جرایم مالیاتی اختصاص دارد که برای این جرایم مجازات کیفری تعیین شده است.

تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم که پیرامون عدم پرداخت مالیات تکلیفی اشخاص حقیقی و حقوقی جرم‌انگاری کرده است را می‌توان مصداقی از جرایم مالیاتی محسوب کرد که قانون‌گذار با تعیین مجازات حبس، علاوه بر پرداخت جریمه و مسؤولیت تضامنی در قبال پرداخت مالیات متعلقه به مقابله با این جرایم پرداخته است.

ماده ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ هجری شمسی (اصلاحیه سال ۱۳۸۰ هجری شمسی) 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 بر طبق تبصره ۲ ماده ۱۹۹ برای آن مجازات حبس در نظر گرفته است، در واقع تکرار تخلف مالیاتی جرم محسوب و به تعقیب کیفری نیاز دارد.^۲

به عبارتی در ماده ۲۰۰ ارتکاب تخلف در مرتبه اول کیفری محسوب نمی‌شود و فقط جریمه و مسؤولیت تضامنی دارد، درحالی که تکرار تخلف جرم است و سردفتر تعقیب کیفری خواهد شد.

ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ هجری شمسی (اصلاحیه ۱۳۸۰) را نیز می‌توان به دو قسمت تقسیم کرد: قسمت اول شامل توسل به اسناد و مدارک تقلبی و قسمت دوم مربوط به عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی است که قانون‌گذار هردو را جرم فرار مالیاتی تلقی کرده و ضمانت اجرایی یکسانی برایشان در نظر گرفته است.

البته لازم به ذکر است که قانون‌گذار فقط فرار مالیاتی را با توسل به اسناد و مدارک تقلبی به عنوان جرم مالیاتی تلقی کرده و مرتکب را علاوه بر جریمه و مجازات‌های قانونی محروم از معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی می‌کند؛ درحالی‌که با استناد به تبصره ۱ ماده ۱۹۰ این قانون اگر توسل به اسناد و مدارک متقلبانه صورت نگیرد، تخلف مالیاتی محقق می‌شود که مشمول جریمه نخواهد شد.

۱-۲- جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم جدید (اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳ و اجرائی ۱۳۹۵/۱/۱)

قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۱۳۹۴/۴/۳ مجدداً اصلاح شد. پس از این اصلاحات برای نخستین بار سیاست جنایی کیفری مالیاتی در ماده‌ای مشخص، ذیل فصلی مشخص سامان‌دهی می‌شود.

هرچند در این قانون مفهوم جرم مالیاتی تبیین نشده است لیکن مصادیق جرم مالیاتی بیان شده است. طبق ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم 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 اغلب 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 غیر قابل گذشت هستند.

قانون‌گذار در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم محتاطانه به سمت نوآوری گام برداشته است. علی‌الخصوص در حوزه کیفرانگاری، از آن‌رو که عده زیادی از حقوق‌دانان و اقتصاددانان معتقد به ورود حداقلی حقوق کیفری در حوزه اقتصاد هستند، قانون‌گذار در واقع در ماده ۲۷۴ این قانون با تعیین مجازات تعزیری درجه ۶، مجازات نسبتاً خفیفی تعیین کرده است و به عبارتی سیاست کیفری مسامحه‌گرایانه‌ای در مقابل مجرمان مالیاتی اتخاذ کرده است.

با بررسی بندهای هفت‌گانه این ماده، می‌توان آنها را ذیل عناوین تقلب، گریز و فرار مالیاتی تقسیم‌بندی کرد.

همچنین در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم برای شخص حقوقی هم قائل به مسؤولیت کیفری هستند و می‌توان طبق این ماده، شخص حقوقی را نیز به عنوان مرتکب جرم مالیاتی متصور شد. مسؤولیت کیفری شخص حقوقی زمانی محقق می‌شود که نماینده قانونی شخص حقوقی (اعم از مدیرعامل، اعضای هیأت مدیره، وکیل شخص حقوقی و ...) به نام یا در راستای منافع شخص حقوقی مرتکب جرم مالیاتی شود.

همچنین قانون‌گذار طبق ماده ۲۷۶ این قانون، معاونت در جرایم مالیاتی را نیز جرم‌انگاری کرده و اشاره به دو قسم معاونت می‌نماید: ۱- معاونت اشخاص متخصص مالیاتی که در صدر ماده بیان شده است؛ که کیفر این گروه را حداقل مجازات مباشر جرم مالیاتی (۶ ماه حبس تعزیری) تعیین کرده است؛ ۲- معاونت سایر اشخاص غیرمتخصص که در ذیل ماده بیان شده است و طبق قانون مجازات اسلامی مجازات خواهند شد. مجازات معاون جرم، طبق ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی یک تا دو درجه کمتر از مجازات مباشر جرم است؛ بنابراین مجازات معاون عادی جرم مالیاتی حبس تعزیری از ۹۱ روز تا ۶ ماه است. ایرادی که بر این ماده وارد است، تقسیم‌بندی دو قسم معاونت با دو عنوان مجازات است که در مجازات اشخاص متخصص صدر ماده و اشخاص عادی ذیل ماده در برخی موارد با تداخل یا یکسانی مجازات مواجه خواهیم شد.

شخص حقیقی یا شخص حقوقی که مرتکب جرایم مالیاتی به صورت مباشرت یا معاونت شود علاوه بر مجازات‌های پیش‌بینی شده در مواد ۲۷۴ الی ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مسؤول پرداخت اصل مالیات و ضرر و زیان وارده به دولت می‌باشد و همچنین از آنجایی که در نتیجه اقدامات مجرمانه از جمله اختفای فعالیت اقتصادی یا کتمان درآمد یا سایر جرایم مالیاتی ممکن است رسیدگی و تشخیص مالیات، مشمول مرور زمان مالیاتی گردد، موضوع از طریق مراجع قضایی پیگیری و اگرچه مهلت مقرر قانونی منقضی شده باشد، مرتکب موظف است جریمه‌های متعلق قانونی و ضرر و زیان وارده به دولت را جبران کند.

قانون‌گذار در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ هجری شمسی به تبعیت از قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب سال ۱۳۹۲ هجری شمسی) مجازات مرتکبین جرایم مالیاتی را با درجه‌بندی مطرح کرده است البته در برخی موارد خروج از این رویه را نیز شاهدیم همانند ماده ۲۷۹ این قانون که افشای اطلاعات مربوط به

امور مالیاتی را جرم تلقی کرده و برای آن حبس بیش از ۶ ماه تا ۲ سال در نظر گرفته است که در واقع همان مجازات تعزیری درجه ۶ است که بهتر بود با درجه‌بندی بیان می‌شد.

اهمیت جرایم مالیاتی تا بدان‌جایی است که قانون مجازات اسلامی در تحولات اخیر خود نیز از آن غافل نبوده است و به موجب تبصره ماده ۳۶ این قانون، انتشار حکم محکومیت قطعی مرتکب جرایم مالیاتی را در رسانه ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار الزامی می‌داند. البته با این شرط که میزان مال موضوع جرم مالیاتی ارتکاب‌یافته یک میلیارد ریال یا بیشتر باشد.

۱-۲- جرایم مالیاتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده

دومین قانونی که در زمینه امور مالیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است و با تصویب آن، قوانین مالیاتی زیادی از جمله قانون تجمیع عوارض نسخ گردید، قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

قانون مالیات بر ارزش افزوده وضعیت جدیدی را در زمینه اخذ مالیات در کشور ایجاد کرد که در برخی کشورهای دیگر اجرایی شده بود و موفقیت‌های زیادی نیز در اخذ مالیات به همراه داشت و چنین موقعیتی در سال ۱۳۸۷ هجری شمسی با تصویب این قانون در کشور ما هم به مرحله اجرا درآمده است.

ارزش افزوده که در قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح می‌گردد در واقع تفاوت بین ارزش کالا و خدمات عرضه شده با کالا و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد.

این نوع مالیات که به کالا و خدمات تعلق می‌گیرد در نهایت از جیب مصرف‌کننده نهایی پرداخت می‌شود و تولیدکننده، واردکننده و فروشنده در حقیقت واسطه‌های وصول مالیات و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی می‌باشند.

قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز برای مؤدیان مالیاتی تکالیف و وظایف متعددی پیش‌بینی کرده است که عدم رعایت یا اجرای آنها مشمول ضمانت اجرای اداری و جریمه و مانند آن است.

قانون‌گذار در تبصره ماده ۱۹ این قانون، برای وصول مالیات بر ارزش افزوده و جلوگیری از عدم پرداخت و فرار مالیاتی، ضمانت اجرای کیفری پیش‌بینی کرده است. بدین شرح که این مالیات به کالا تعلق می‌گیرد و هر کالایی که مالیات آن طبق این قانون پرداخت نشده باشد را کالای قاچاق محسوب کرده و همان حکمی که در خصوص کالای قاچاق مقرر است، شامل این نوع از کالا نیز می‌داند.

جرم ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده از زمره جرایم مقید است و زمانی محقق می‌شود که منتهی به عدم پرداخت مالیات شود. در این صورت احکام کالای قاچاق بر آن جاری می‌شود و این حکم

بدین معنا است که احکام مجازات مباشر، شریک، معاون و مرجع رسیدگی به جرم همان است که در قانون مبارزه با قاچاق و قانون نحوه اجرای تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز پیش‌بینی شده است.

۲- تبیین عوامل مؤثر بر وقوع جرایم مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

علل و عوامل متعددی بر ارتکاب جرایم مالیاتی تأثیر دارد که شناسایی این عوامل و خلل‌ها و خلأهای مالیاتی اولین اقدام در جهت رفع این عوامل و بهبود بخشیدن به نظام مالیاتی خواهد بود. نظام مالیاتی به عنوان مهم‌ترین پایه و زیرساخت سیاست‌های مالی یک کشور محسوب می‌شود. ارکان تشکیل‌دهنده یک نظام مالیاتی شامل قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی است. کارایی و عدم کارایی نظام مالیاتی نیز به ویژگی‌ها و نقاط ضعف و قوت این ارکان بازمی‌گردد.^۳ وجود ضعف در هر یک از ارکان مذکور می‌تواند علتی باشد برای وقوع جرایم مالیاتی که در ذیل به شرح آن می‌پردازیم.

۲-۱- علل تقنینی مؤثر بر وقوع جرایم مالیاتی

علت‌شناسی وقوع جرایم مالیاتی در سیاست تقنینی بر دو محور ضعف سیاست تقنینی و ضعف سیاست جنایی استوار است. یکی از مهم‌ترین عواملی که می‌تواند منجر به وقوع جرایم مالیاتی گردد، ضعف یا نقص در سیاست‌گذاری تقنینی است. قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوزی برای دولت جهت وصول مالیات از مؤدیان محسوب می‌گردد و در واقع رکن اساسی یک نظام مالیاتی را قوانین و مقررات مالیاتی تشکیل می‌دهند، زیرا قوانین و مقررات مالیاتی تبیین‌کننده و حاوی سیاست‌های مالیاتی و فرایندهای کلی وصول مالیات هستند و در واقع بدنه اصلی نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهند. در نتیجه می‌توان بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی کارآمد را در گرو بهره‌گیری از قوانین و مقررات کارا و اثربخش دانست. از این‌رو است که می‌توان مهم‌ترین عامل وقوع جرایم مالیاتی را نقص و ضعف در سیاست‌گذاری تقنینی دانست و حتی ضعف و ناکارآمدی نهاد و سازمان مالیاتی را نیز می‌توان نشأت‌گرفته از سیاست تقنینی دانست. نقاط ضعف متعدد موجود در قوانین و مقررات مالیاتی در کشور ایران، نارسایی و نقصان قوانین مالیاتی و فقدان اولویت قانون‌گذاری و یا عدم اصلاح مقررات قانونی با توجه به ملاحظات

۳. علیرضا نظری و ایمان فدایی، «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصاد ۱(۴)(۱۳۹۲)،

سیاسی، اقتصادی و فرهنگی که بر جامعه حاکم است و وجود پیچیدگی‌ها و عدم جامعیت قوانین و وجود معافیت‌های کلی و گسترده در عین ناکارآمدی، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و محدودیت در پایه‌های مالیاتی را می‌توان از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی دانست که تسهیل‌کننده و پایه و بستر وقوع جرایم مالیاتی می‌گردد. از این رو سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی همواره در تلاش برای اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی بوده‌اند تا بر کارایی و پویایی نظام مالیاتی بیفزایند و به قدرت و اقتدار مالیاتی دست یابند.^۴ به منظور دستیابی به میزان و درصد بالایی از درآمدهای مالیاتی در تأمین منابع مالی دولت از یک سو و کاهش بار مالیاتی و دستیابی به رفاه اجتماعی که هدف نهایی مالیات است از سوی دیگر بایستی قوانین و مقررات مالیاتی ساده، بدون ابهام، منصفانه و بدون اعمال مقررات مالیاتی گزینشی باشند. وجود هرگونه تبعیض در وصول و شیوه‌های وصول مالیات از مؤدیان در قوانین و مقررات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین و مقررات مالیاتی، عدم پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی متناسب با جامعه و عدم توجه به تغییرات جامعه در تنظیم و تصحیح قوانین و مقررات مالیاتی آن هم در جامعه امروزی که شاهد تغییرات روزافزون آن هستیم و عدم توجه به وضعیت اقتصادی و اجتماعی حاکم بر جامعه در زمان تصویب قوانین و مقررات مالیاتی، کم‌توجهی به رویکرد چندنهادی و مشارکتی در تنظیم و اصلاح قوانین مالیاتی، تغییرات زود هنگام و مکرر قوانین مالیاتی که مانع جای‌گیری قوانین مابین شهروندان می‌شود همگی عواملی هستند که می‌توانند منجر به کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی و وقوع جرایم مالیاتی گردند.

عدم کیفیت قوانین مالیاتی، پیچیدگی، ابهام، عدم ثبات و عدم شفافیت قوانین مالیاتی را می‌توان یکی از مهم‌ترین دلایل وقوع جرایم مالیاتی دانست؛ از آن رو که قوانین مالیاتی به دلیل رویکرد اداری و اجرایی بایستی به دور از ابهام، واضح و قابل درک و فهم باشند که هم کارگزار و مأمور مالیاتی در مراحل مختلف شناسایی، تشخیص و وصول و اجرای قوانین از یک سو و هم مؤدیان مالیاتی در راستای تمکین مالیاتی از سوی دیگر بتوانند از این قوانین و مقررات بهره ببرند و یا مطابق آن رفتار نمایند.^۵ وجود ابهام در قوانین مالیاتی یکی از دلایل عدم تمکین مالیاتی مؤدیان و ارتکاب رفتارهای مغایر با قانون است. قوانین مبهم مالیاتی باعث شد که دستگاه اداری دست به صدور بخش‌نامه‌ها و

۴. همان، ۹۶-۹۷.

۵. سید مهدی احمدی موسوی «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی» (رساله دکتری حقوق کیفری و جرم‌شناسی، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴)، ۱۴۵.

دستورالعمل‌هایی در راستای تفسیر قوانین بزند؛ به گونه‌ای که بالغ بر چند صد بخش‌نامه در جهت شفاف‌سازی قوانین مالیاتی صادر گردیده است. حجم بالای بخش‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و سایر مقررات مالیاتی حاکی از پیچیدگی بالا و شفافیت پایین قوانین مالیاتی است که می‌تواند مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و یکی از دلایل وقوع جرایم مالیاتی گردد. حجم بالای بخش‌نامه‌های مالیاتی و مقررات فوقانونی و منتشر نکردن این قبیل مقررات و حتی عدم جمع‌آوری، دسته‌بندی و نظم بخشیدن به این قبیل مقررات و ضوابط اجرایی و بخش‌نامه‌ای سبب بی‌اطلاعی و یا کم‌اطلاعی مؤدیان مالیاتی و حتی برخی کارکنان نهاد مالیاتی در تکالیف خود شده است. به عبارتی صدور و الزام به اجرای بخش‌نامه‌هایی که در راستای رفع ابهامات و مغایرت‌های موجود در قوانین و بخش‌نامه‌های پیشین بوده است و فقدان یک سیستم اطلاع‌رسانی جامع، هم مؤدیان و هم کارکنان را غافل از حدود و تکالیف خود می‌کند و این ناآگاهی خود زمینه‌ای برای ارتکاب اعمالی است که از منظر آنان مجاز به انجام آن هستند. از طرف دیگر برخی بخش‌نامه‌ها به نفع سازمان و نهاد وصول مالیات تنظیم شده و حقوق مؤدیان مالیاتی را نادیده گرفته است که در برخی موارد منجر به شکایت مؤدیان و ابطال بخش‌نامه‌های خاصی شده است. از این رو ثبات و استحکام مقررات فوقانونی متزلزل و استناد و اطمینان به آنها به عنوان منابع حقوقی دچار ایراد و اشکال شده است که از عوامل مهم نارسایی و ضعف در زمینه‌های مالیات‌ها محسوب می‌شود و تأثیر مهمی بر فرایند تمکین مالیاتی داراست.^۶

ضعف سیاست تقنینی را در بُعد جنایی آن نیز می‌توان مورد بررسی قرار داد؛ به عبارتی می‌توان ضعف‌هایی در سیاست کیفری کنشی (پیشگیرانه) و واکنشی قانون‌گذار در تدوین قوانین و مقررات مالیاتی مشاهده کرد که بر وقوع جرایم مالیاتی بی‌تأثیر نیست. وضع و تدوین پاسخ‌های کیفری و رسمی یکی از راهکارهای مؤثر و فراگیر در نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف به منظور جبران زیان دولت و متضمن کاهش جرایم مالیاتی هستند که در کنار تدابیر پیشگیرانه قانونی، در راستای بازدارندگی و پیشگیری از ارتکاب مجدد جرایم مالیاتی، مؤید اثربخشی این قسم پاسخ‌ها در نظام مالیاتی می‌باشند. از ابتدای تصویب قوانین مالیاتی علی‌الخصوص قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۴۵) قانون‌گذار جرایم و تخلفات مالیاتی متعددی را شناسایی و پاسخ‌های اداری و کیفری متناسب با آن جرایم و تخلفات را پیش‌بینی کرده است. لیکن اصلاحات متعدد این قانون طی سالیان گذشته تغییراتی در انواع جرایم و تخلفات و پاسخ‌های کیفری و غیرکیفری متناسب با آنها ایجاد کرده که قابل تأمل است.

در ابتدای تصویب قانون مالیات‌های مستقیم از آنجایی که اصل و پایه درآمدها را درآمد ناشی از نفت تشکیل می‌داد، درآمدهای ناشی از مالیات در حاشیه قرار گرفتند و از درجه اهمیت کمتری برخوردار بودند که نمود این کم‌اهمیتی در قانون نیز بروز پیدا کرد. بدین ترتیب که مقنن توجهی به اقسام مسؤولیت کیفری، شرایط و کیفیات مخففه و مشدده نداشت و در تدوین و پیش‌بینی سیاست کیفری مناسب که اثر بازدارندگی داشته باشد، کوتاهی کرد حتی همانند سایر قانون‌گذاران همچون مقننین قوانین تجارت و مدنی از تجربه سایر کشورها که در تدوین قانون مالیاتی کارا و مقبول، موفق بوده‌اند نیز بهره نبرد و همین کوتاهی مقنن در تصویب کیفرها و اعمال پیشگیرانه کارآمد، منجر به پیدایش اعمال غیرقانونی در زمینه مالیات‌ها گردید و مسیر ارتکاب جرایم و تخلفات مالیاتی را برای مؤدی فراهم و یا هموارتر کرد. در تغییرات و اصلاحات دهه اخیر مقنن رویکرد جدیدی اتخاذ کرده که گامی در جهت بهبود سیاست کیفری کنشی و واکنشی مالیاتی بوده است، لیکن همچنان نبود ضمانت اجرایی قوی به منظور تضمین عدالت مالیاتی جامعه را متضرر ساخته است. به عبارتی کیفرها و راهکارهای پیشگیرانه پیش‌بینی شده در قوانین مالیاتی فاقد اثر بازدارندگی فردی و اجتماعی به صورت کلی هستند و مجازات‌های پیش‌بینی شده برای مرتکب جرایم مالیاتی به دلیل اینکه از شدت کمتری برخوردار است مؤدی را به پایبندی به قانون الزام نمی‌کند و همچنین مقنن در تدوین سیاست کیفری کنشی نیز ضعیف عمل کرده است و بدون فرهنگ‌سازی و ایجاد زمینه لازم یک سری اقدامات پیشگیرانه را تصویب کرده که تأثیر چندانی بر نهاد و سازمان مالیاتی برای عدم همکاری با مؤدی متخلف نداشته یا بر مؤدی مالیاتی بی‌تأثیر بوده و او را از ارتکاب جرایم مالیاتی باز نداشته است. به عنوان مثال می‌توان به اقدامات نظارتی پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد. در بُعد نظارت درون‌سازمانی، با استناد به ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم، دادستانی انتظامی مالیاتی به عنوان مرجع مهم نظارتی درون‌سازمانی علاوه بر نهادهایی چون حراست و بازرسی معرفی می‌گردد. لیکن وابستگی ساختاری این نهاد و سایر نهادهای نظارتی به سازمان و نهاد مالیاتی و فقدان استقلال رأی کافی در این نهادهای نظارتی در حقیقت منجر به ناکارآمدی و نقص در اجرای برنامه‌های پیشگیرانه می‌گردد. به تعبیری ضعف مکانیسم و راهکارهای پاسخ‌دهی و ضمانت اجرا و وجود سیاست کیفری مسامحه‌گر را می‌توان نقاط ضعف سیاست جنایی حاکم بر قوانین مالیاتی دانست که بر ارتکاب جرایم مالیاتی تأثیر خواهد داشت.

۲-۲- علل سازمانی و نهادی مؤثر بر وقوع جرایم مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان منبع دریافت مالیات از مؤدیان، مرجع و رابط دولت و مؤدی در امور مالیاتی مشهودترین رکن نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهد و از این رو هر گونه ضعف سازمانی، ساختاری، فساد کارکنان و ضعف سیاست اجرایی این سازمان می‌تواند به شیوع، تسهیل و ترغیب مؤدی متمایل به ارتکاب جرایم مالیاتی کمک شایانی کند تا با آسایش بیشتری به ارتکاب جرایم مالیاتی بپردازد. مراحل سه‌گانه مالیات شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات، وصول مالیات است. وضع مالیات بر منابع و مأخذ گوناگون توسط قانون صورت می‌گیرد، لیکن در دو مرحله دیگر که جنبه اجرایی دارند به موجب قانون، سازمان امور مالیاتی متعهد و مسؤول خواهد بود؛ که البته امتیازات و اختیاراتی فوق‌العاده به سازمان امور مالیاتی داده شده تا وظایف و مسؤولیت‌های خطیری که به او واگذار شده است را ایفا کند.^۷ سازمان، نهاد و ساختار مالیاتی از ابتدا در مرحله تشخیص و وصول مالیات‌ها فعال بوده است لیکن تا قبل از اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم (سال ۱۳۹۴) دارای ساختار سنتی و مبتنی بر مالیات برآوردی بوده است که این مالیات یقین‌برانگیز نیست. در شیوه سنتی ارزیابی مالیات، مأموران مالیاتی به مؤدیان مراجعه و سهم مالیاتی آنان را تعیین می‌کردند و از آنجایی که جمع‌آوری مالیات توسط دولت انجام می‌گرفت، کنترل و نظارت مستقیم دولتی وجود داشت و این انتظار می‌رفت که با وجود چنین نظارتی میزان انگیزه ارتکاب تخلفات و جرایم مالیاتی کاهش یابد اما روش سنتی وصول مالیات بر اساس سادگی‌های زمان خود بنا شده بود و پاسخ‌گوی مناسبی برای عصر حاضر محسوب نمی‌شد و تبعات سویی از جمله عدم انگیزه مأموران مالیاتی برای انجام وظایف خود، بالا رفتن احتمال و میزان سوءاستفاده از دستگاه مالیاتی به همراه داشت و همچنین اصل چانه‌زنی مالیاتی یک اصل اساسی در نظام مبتنی بر مالیات برآوردی بوده است. بدین ترتیب که مؤدی در محضر مأمور مالیاتی بنا را بر عدم استطاعت پرداخت میزان مالیات تعیین شده می‌گذاشت و با دغدغه ذهنی کمتر و اعمال غیرقانونی کمتری مرتکب تقلب مالیاتی و یا گریز مالیاتی می‌شد. علاوه بر آن نبود نظام جامع مالیاتی، تحت کنترل نبودن ورودی و خروجی اشخاص، نقد بودن بسیاری از معاملات و عدم نظارت و اطلاع از معاملات نقدی و کثرت قواعد هنجاری متعدد مثل آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد در سازمان امور مالیاتی که در آنها تناقضاتی نیز وجود دارد، جملگی نقاط ضعف سازمان امور مالیاتی بودند که راه را برای

۷. ولی رستمی، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، مجله دانشگاه حقوق و علوم سیاسی ۳۸(۳) (۱۳۸۷)، ۱۶۶.

گریز از پرداخت مالیات فراهم می‌کردند.

پس از اصلاحات سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مقنن تحولات متعددی در ابعاد مختلف نظام مالیاتی و تغییراتی در شیوه تشخیص و وصول مالیات و اقدامات کنشی و واکنشی جدیدی ایجاد کرد و سعی بر آن داشت تا سازمان امور مالیاتی را به عنوان سدّی در مقابل مرتکبین جرایم مالیاتی قرار دهد، لیکن همچنان روزه‌هایی در این سد وجود دارد تا محل نفوذ مجرمان مالیاتی گردد و همچنان نارسایی‌هایی در بسترها و لوازم سالم‌سازی دستگاه مالیاتی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به عدم شناسایی صحیح ظرفیت مالیاتی، دشواری‌های حقوق مالکیت و زیرزمینی بودن بخش عظیمی از اقتصاد کشور که از چشم سازمان مالیاتی دور می‌ماند، اشاره کرد.

از طرف دیگر یکی از سازکارهایی که در راستای تأمین رفاه مردم از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، مالیات‌هایی است که مؤدیان به دولت می‌پردازند. لیکن برای تحقق این منظور علاوه بر اینکه مؤدیان و شهروندان بایستی به مصرف بهینه درآمد مالیاتی توسط دولت باور داشته باشند، سلامت کارشناسان و کارگزاران مالیاتی بسیار حائز اهمیت است و در واقع کارگزاران و کارشناسان بایستی به نقش منابع مالیاتی در توسعه و بهبود رفاه اجتماعی اعتقاد راسخ داشته باشند. در صورتی که متصدی یا کارگزار مالیاتی مرتکب تخلف یا هرگونه عمل مجرمانه‌ای همچون جعل و دستکاری اوراق مالیاتی، اختلاس، ارتشا، تبانی و مانند آن گردد، علاوه بر اینکه وصول مالیاتی سالم را به خطر می‌اندازد و زمینه ارتکاب جرایم مالیاتی را برای مؤدی فراهم یا تسهیل می‌کند، می‌تواند در درازمدت بحران‌های اجتماعی نیز ایجاد کند. در اینجا شاید ورود به مبحث فساد اداری و بحث پیرامون آن، ریشه برخی جرایم مالیاتی را روشن‌تر کند. از آنجایی که کارکنان و کارمندان سازمان امور مالیاتی در حقیقت جلوه بصری این سازمان به شمار می‌آیند، کوچک‌ترین انحرافات و فساد آنان، می‌تواند منتهی به کسر بخش قابل توجهی از مالیات گردد. اصولاً اداره مالیات بخش جذابی برای ایجاد فساد به حساب می‌آید زیرا تعامل بین کارکنان مالیاتی و مؤدی منجر به سود هر دو می‌گردد. کارکنان و کارمندان سازمان امور مالیاتی نیز همانند سایر متخلفان و مجرمان در صورت وجود تمایل به ارتکاب و محیا بودن فرصت مناسب و زمینه ارتکاب، دست به انجام اعمال خلاف قانون می‌زنند و فساد اداری ایجاد می‌کنند. در زمینه پیدایش فساد و علل ایجاد آن اندیشمندان متعددی نظریه‌پردازی کرده‌اند؛ اما در یک نگاه کلی عده‌ای معتقدند که می‌توان علل ایجاد فساد را در دو سطح کلان و خرد بررسی کرد. به اعتقاد این گروه عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و ... سبب ایجاد فساد در سطح کلان می‌شود ضمن اینکه این عوامل را در شکل‌گیری فساد

در سطح خرد نیز مؤثر می‌دانند. به عنوان مثال مداخله بیش از حد دولت در حوزه اقتصادی، ساختار نامناسب حقوق و دستمزد کارکنان از جمله عوامل اقتصادی مؤثر در بروز فساد و ضعف وجدان کاری و ناآگاهی و یا کم‌آگاهی مردم از حدود و وظایف و فعالیت‌های دستگاه مالیاتی را از جمله عوامل فرهنگی و اجتماعی ایجادکننده فساد اداری می‌دانند. در سطح خرد نیز دستمزد پایین کارکنان، ویژگی‌های شخصی افراد و نگرش آنها و گستره قواعد و مقررات اداری و سازمانی را مؤثر بر ارتکاب و بروز فساد اداری می‌دانند.^۸

جدای از فساد اداری و مأمور متخلف مالیاتی که می‌تواند عاملی جهت ارتکاب جرایم مالیاتی گردد، نقش بانک‌ها و مؤسسات مالی و امثالهم را در ارتکاب جرایم مالیاتی نباید نادیده گرفت. از این رو که بر طبق قانون، اطلاعات مربوط به حساب‌های مؤدی باید در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار بگیرد و عدم همکاری بانک‌ها و مؤسسات مالی و ... در ارائه اطلاعات مالی خود به سازمان امور مالیاتی و نبود شفافیت در نظام مالی، خود زمینه‌ساز تسهیل ارتکاب جرایم مالیاتی می‌گردد و شاید بتوان دلیل عدم همکاری بانک‌ها و مؤسسات را آن دانست که اکثر کسانی که مجرم مالیاتی محسوب می‌شوند گردش مالی بالا و سپرده‌هایی با مبالغ هنگفت دارند که به طور حتم بانک‌ها حاضر نخواهند بود برای مسدود کردن حساب‌های بانکی این افراد با اداره‌های مالیاتی همکاری‌های لازم را داشته باشند.

۳-۲- مؤدی و علل مؤثر بر عدم تمکین مؤدی

در صورت تنظیم قوانین و مقررات خالی از اشکال و وجود سازمان و ساختار مالیاتی کاملاً کارا و اصول‌مند باز هم این مؤدی است که باید تمایل به پرداخت مالیات خود داشته باشد و خود را ملزم به پایبندی به قوانین مالیاتی بداند. در نهایت این شهروندان و مؤدیان مالیاتی (اعم از حقیقی یا حقوقی) هستند که سهم مالیات را در بودجه جاری دولت افزایش یا کاهش می‌دهند. از این رو مطالعه عواملی که بر عدم رغبت مؤدی به پرداخت مالیات تأثیر می‌گذارد و وی را به ارتکاب جرایم مالیاتی تشویق می‌کند، حائز اهمیت است.

۳-۱- ضعف فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی عبارت از مجموعه نگرش‌ها، ارزش‌ها، باورها، بینش و دانش‌های مشترک و پذیرفته

۸. علی حسین صمدی، بررسی راهکارهای پیشگیری از فساد اداری و تخلفات متصدیان مالیاتی (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۲)، ۱۵۲-۱۵۰.

شده یک جامعه است که افراد به موجب اصل تعاون و تأمین هزینه‌های دولتی سهمی از درآمد خود را برحسب توانایی به دولت پرداخت نمایند. عدم فرهنگ‌سازی پیرامون ارزشمندی مالیات‌ها و عدم تبیین جایگاه ویژه مالیات به عنوان درآمد پایدار دولت و زمینه‌ساز بهبود و رفاه اجتماعی و عدم شفاف‌سازی دولت و دستگاه مالیاتی در هزینه‌کرد مالیات‌ها منجر به ضعف فرهنگ مالیاتی در کشور ایران شده است. بدین ترتیب که مؤدی و شهروندی که اطلاعی از ارزش و جایگاه ویژه مالیات ندارد و بر این اعتقاد است که مالیاتی که او می‌پردازد هیچ بازگشتی به سمت خودش نخواهد داشت و منفعتی از آن نصیب وی نخواهد شد و نمی‌داند که مالیات پرداختی‌اش در چه زمینه‌ای هزینه می‌شود و می‌اندیشد که این مالیات صرفاً مورد مصرف دولت و دولتمندان قرار می‌گیرد بنابراین هیچ تمایلی برای پرداخت بخشی از دارایی‌اش به عنوان مالیات ندارد و به هر ریسمانی چنگ می‌اندازد تا مالیاتش را نپردازد.

۲-۳-۲- تبعیض مالیاتی

مؤدیان و شهروندان همچنین بر این باورند که بر جامعه تبعیض مالیاتی مستولی است و تبعیض در ابعاد مختلفی اشخاص حقیقی و حقوقی را در بر گرفته است. گروهی از مؤدیان از اختصاص مالیات به میزان یکسان برای اشخاصی در دومرتبه زندگی اجتماعی و اقتصادی شاکی هستند. به عنوان مثال مؤدی که یک شغل ثابت و یک منشأ درآمدی ثابت دارد موظف به پرداخت همان میزان مالیاتی است که مؤدی دیگر با چند منشأ درآمدی متفاوت باید بابت همان حرفه و درآمد ناشی از آن بپردازد و قرار گرفتن یک سری حرفه‌ها و نهادها و مؤسسات در زمره معافین از پرداخت مالیات نیز به این تبعیض دامن زده است و مؤدی را به مقام مقایسه می‌آورد که در نهایت به این نتیجه می‌رسد پرداختن مالیات از جانب خودش این تبعیض را رفع می‌کند و اقدام به ارتکاب جرایم مالیاتی می‌نماید.

۲-۳-۳- تأکید بر درآمد ناپایدار

نادیده گرفتن مالیات و نپرداختن به ارزش و جایگاه آن در برهه‌ای از تاریخ کشور ایران مانند زمان جنگ و دوران رکود و شرایط بد اقتصادی پس از جنگ و اتکا به منابع نفتی این تصور را در مردم ایجاد کرده که کشوری که دارای منابع غنی نفت و گاز و ... است نیازمند به دریافت مالیات از مؤدیان نیست.

آنچه امروزه تحت عنوان نفرین منابع و بیماری هلندی می‌شناسیم بدین معنی است که اگر یک ماده طبیعی مانند نفت خام بیش از ۴۲ درصد از هزینه‌های دولت و بخش عمومی یک کشور را تأمین کند، آن کشور دچار بیماری هلندی است. در کشور ایران نیز تأمین نزدیک به ۷۰ درصد هزینه‌های دولت از

طریق نفت خام به این معناست که یکی از بهترین مصداق‌های بیماری هلندی، اقتصاد ایران است.^۹

۲-۳-۴- بی‌عدالتی در دریافت و هزینه‌کرد مالیات‌ها

گروهی از مؤدیان از تعلق مالیات بیش از اندازه و فراتر از توان خود گله دارند و به سبب ناعادلانه بودن مالیاتی که برای آنها تعیین شده است دست به ارتکاب جرایم مالیاتی می‌زنند. به عنوان مثال شخص حقوقی (شرکتی) پنج میلیارد بدهی مالیاتی دارد درحالی‌که خود شرکت کمتر از پنج میلیارد ارزش و دارایی دارد. در چنین شرایطی شخص حقیقی یا حقوقی مالیات محاسبه شده برای خود را ناعادلانه دانسته و دست به هر اقدامی می‌زند تا مالیات تعیین شده را نپردازند و علاوه بر آن عده‌ای دیگر نیز بدین منظور که به این چالش گرفتار نشوند دست به تنظیم اظهارنامه و اسناد و مدارک خلاف واقع و اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن و ... می‌زنند و در یک کلام به منظور جلوگیری از پرداخت مالیات فراتر از توان خود، مرتکب جرایم مالیاتی می‌گردند.

۲-۳-۵- ارزشمند دانستن عدم پرداخت مالیات

ضعف دولت مرکزی، فقدان نظارت و کنترل بر رفتار کارگزاران حاکمیت، فقدان عدالت و تناسب در جمع‌آوری مالیات‌ها و مصارف غیرمعارف و عدم حمایت دولت از رعایا در تنگناهای اقتصادی از جمله عواملی بوده که سبب عدم پذیرش اجتماعی تمکین مالیات‌ها و اجباری و بی‌ارزش قلمداد گردیدن این‌گونه مالیات‌ها گردیده است. در دوران معاصر نیز با کاستی‌های قانونی و اقتصاد ناسالم و نابرابری و بی‌عدالتی در اخذ و وصول مالیات‌ها و محل مصرف آنها و عدم اطمینان از کارکرد صحیح مالیات‌ها، نقص در اطلاع‌رسانی منجر به عدم گرایش مردم به تمکین مالیاتی شده و باعث شده است که عدم تمکین نه تنها عملی ضد ارزش بلکه به عنوان عملی ارزشمند تلقی گردد.^{۱۰}

۲-۳-۶- نپرداختن مالیات نوعی زرنگی

اساساً زیاده‌خواه بودن از ویژگی‌های بشری است که در ضمیر انسان‌ها نهادینه شده است. بسیاری از انسان‌ها برای زیبایی بیشتر، درآمد بیشتر، اموال بیشتر، ذخیره ثروت بیشتر در تلاش و تکاپو هستند. در برخی موارد مؤدی طماع پرداخت مالیات را هبه اجباری مال خود می‌داند و معتقد است زیر بار این بذل

۹. یداله دادگر، بررسی عوامل شکاف توسعه بین نظام مالیاتی موجود و مطلوب در ایران (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۲)، ۹۰.

۱۰. احمدی موسوی، پیشین، ۱۶۵.

و بخشش نرفتن نوعی زرنگی است.

۲-۳-۷- یک‌سویه بودن و رشد بی‌رویه فرهنگ مذهبی مالیات

تبلیغات گسترده روحانیون و مذهب‌یون در دهه‌های اخیر به پرداخت مالیات‌های شرعی (وجوه شرعیه) همچون خمس و زکات و همچنین ارجح دانستن مالیات‌های دینی بر مالیات‌های عرفی در تقابل آنها با یکدیگر، موجب رشد یک‌سویه مالیات‌های شرعی گشت؛ از طرف دیگر مطالعه سابقه تاریخی مالیات در ایران حاکی از آن است که کسبه متدین هرگونه کمک به حاکمیت غیردینی پهلوی اول و دوم را بر خود منع کرده بودند و این امر نشان‌دهنده افضل دانستن مالیات‌های شرعی و غیر الزام‌آور دانستن مالیات‌های عرفی است که در دوره‌های مختلف قبل و بعد از انقلاب به طریقی قابل مشاهده است. در دوران بعد از انقلاب نیز عدم دریافت مالیات در زمان‌های جنگ تحمیلی و تحریم‌ها و بحران‌های اقتصادی پس از آن، این زمینه فکری را در ایرانیان تقویت کرد که مالیات‌های عرفی چندان اهمیتی ندارند.

۲-۳-۸- عوامل سیاسی

سطح بالای اعتماد مردم به دولت، مشروعیت حکومت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان عامل مثبت تأثیرگذار در تمکین مالیاتی مؤدیان عمل نماید^{۱۱} و بالطبع عکس آن نیز مفروض است. شاید بتوان یکی از دلایل عدم اعتباردهی به مالیات به عنوان مؤثرترین عنصر نظام اقتصادی را در نقش دولت و نحوه ایفای نقش دولت جست‌وجو کرد؛ زیرا حضور دولت در اقتصاد امری ضروری و مالیات جزء ارکان تشکیلات دولت به حساب می‌آید. برای انتقال صحیح مطلب سه دیدگاه نسبت به دولت را مطرح می‌کنیم. در تئوری سنتی از دولت و حاکمیت، دیدگاه خوش‌بینانه‌ای نسبت به مدیران جامعه مطرح می‌گردد. در این تئوری انسان‌های خیرخواه و کاردان برای خدمت به مردم جامعه، خود را به خطر می‌اندازند و مدیریت را بر عهده می‌گیرند، لیکن مطابق نظریات جدید مطرح‌شده دولت‌ها نیز می‌توانند در پی کسب منافع شخصی خود باشند و به طور کامل قابل اعتماد نیستند. مطابق دیدگاه جدید مطرح‌شده که در تقابل با دیدگاه سنتی قرار دارد، می‌توان عدم اعتماد پرداخت‌کنندگان مالیات را توجیه کرد. همچنین دیدگاه و تئوری سوم مطرح‌شده پیرامون دولت‌ها، دولت را نه کاملاً سنتی و نه کاملاً

۱۱. مهدی صالحی، سعید پرویزی فرد و مستوره استوار، تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی (تهران: پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۳)، ۱۹۰.

مدرن می‌داند و معتقد است همان‌گونه که دولتمردانی شایسته و مدبر وجود دارند، حضور دولتمردانی ناکارآمد امری بدیهی است و در حقیقت به دولتی میانه معتقد هستند. در چنین شرایطی مؤدیان مالیاتی هرچند به دولت و دولتمردان شایسته معتقد هستند لیکن کوتاهی آنان را دست‌مایه‌ای برای بی‌اعتمادی به کل تشکیلات دانسته و از انجام تکالیف متقابل خود در مقابل دولت سر باز می‌زنند.^{۱۲}

۲-۳-۹- عوامل اجتماعی

مطالعات انجام‌شده در کشورهای مختلف ثابت کرده است که هرگاه پرداخت مالیات توجیه اجتماعی خود را از دست بدهد، عدم تمکین، پذیرش عام می‌یابد و به مثابه یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود.^{۱۳} به عنوان مثال عدم شفافیت دولت در هزینه‌کرد درآمدهای ناشی از مالیات و ملموس نبودن هزینه‌کرد مالیات‌ها در امور بهداشتی، خدمات شهری، آموزش، ورزش، فضای سبز و سایر خدمات اجتماعی و رفاهی باعث می‌شود که اعتماد و اطمینان شهروندان که شاخص اصلی سرمایه اجتماعی است، مخدوش و کم‌رنگ گردد که این امر نقش تعیین‌کننده‌ای در عدم تمکین و ارتکاب جرایم مالیاتی دارد. در این میان کم‌کاری سازمان امور مالیاتی و آموزش و پرورش و رسانه‌ها را پیرامون فرهنگ‌سازی مالیاتی و ایجاد اطمینان و اعتماد اجتماعی مؤدیان و شهروندان نباید نادیده گرفت.

۲-۳-۱۰- عوامل مدیریتی

نهادهای رسمی علی‌الخصوص دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی بر عدم تمکین عاقدانه مجرمان مالیاتی تأثیرگذارند. افرادی که سابقه عدم تمکین عاقدانه دارند عموماً از دیدگاه خوش‌بینانه‌ای نسبت به نهادهای رسمی برخوردار نبوده‌اند.^{۱۴}

۲-۳-۱۱- عوامل اقتصادی

مؤدیان مالیاتی تحت تأثیر محرک‌های اقتصادی مانند حداکثر سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد

۱۲. دادگر، پیشین، ۷۶-۷۲.

۱۳. یگانه موسوی جهرمی و فرهاد طهماسبی بلداجی، راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن (تهران: طرح پژوهشی سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۶)، ۸۴.

۱۴. علیرضا خان جان، «پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده» مجله اقتصادی (۳۷)۴ (۱۳۸۳)، ۴۱.

مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی قرار می‌گیرند.^{۱۵} در این میان اقتصاد نابسامان و سیاست‌گذاری غیراصولی در اقتصاد، شکل‌گیری اقتصاد تک‌محصولی مبتنی بر درآمدهای غیرمالیاتی و از جمله درآمدهای نفتی، شکل‌گیری اقتصاد غیررسمی و پنهان، تکوین اقتصاد زیرزمینی و قاچاق، وجود و تکوین پدیده رانت در اقتصاد، رشد تورم و کاهش ارزش پول و کاهش سطح درآمد مؤدیان مالیاتی و شهروندان و بی‌عدالتی در اقتصاد بر عدم تمکین مالیاتی تأثیرگذار خواهند بود.^{۱۶}

۲-۳-۱۲- عدم تقسیم امکانات در مناطق مختلف شهری و شهرستان‌های مختلف

عده‌ای از مردم از نقش مالیات در بهبود وضعیت بهداشتی، ورزشی و تفریحی آگاهند، لیکن از آنجایی که از تقسیم ناعادلانه امکانات رفاهی در مناطق خاص ناراضی هستند، پرداخت مالیات را به مثابه رشد هرچه بیشتر مناطق دیگر و عقب ماندن هر چه بیشتر خود می‌دانند.

به اختصار مهم‌ترین موانع تمکین مالیاتی را می‌توان فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم، عدم ترویج فرهنگ مالیاتی، برنامه‌های ضعیف آموزش مؤدیان، وجود فساد در میان برخی مأموران مالیاتی، القای مالیات ناعادلانه، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های مالیاتی، عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف خود در دریافت مالیات و ناکارآمد بودن نظام تشویق و تنبیه دانست.^{۱۷}

عدم تمایل به پرداخت مالیات و عدم تمکین مالیاتی مربوط به قشر خاص و طبقه اجتماعی خاص یا قشر بی‌سواد، کم‌سواد و تحصیل کرده نیست بلکه همه اقشار با دلایل و توجیهاتی خاص خود مرتکب جرایم مالیاتی می‌گردند و آنچه حائز اهمیت است اینکه هرچه دیرتر جلوی مجرمان مالیاتی گرفته شود، قبح عمل مجرمانه نزد آنان از بین رفته و بازگرداندن آنان به پروسه قانون‌مداری دشوارتر خواهد شد.

نتیجه‌گیری

پس از بررسی‌ها و تحقیقات و مطالعات صورت‌گرفته، نتیجه به دست آمده حاکی از آن بود که علل و عوامل متعددی در ارتکاب جرایم مالیاتی و عدم موفقیت کامل نظام مالیاتی نقش دارند که می‌توان این علل را در ابعاد نظام مالیاتی مورد بررسی قرار داد. در واقع وجود ضعف در سه بُعد نظام مالیاتی که شامل

۱۵. صالحی، پرویزی فرد و استوار، پیشین، ۱۹۰-۱۸۹.

۱۶. مهدی جلیلیان و سعید عطازاده، «تحلیل جرم‌شناختی جرایم اقتصادی»، فصلنامه پژوهش‌های اطلاعاتی و جنایی ۱۱۰(۱۳۹۴)، ۱۳۸.

۱۷. نقی زهی و شهرزاد محمد خانی، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیات» مجله اقتصادی ۵۷(۱۳۸۹)، ۲۷-۲۸.

قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی و مؤدیان مالیاتی است، سهم بسزایی در افزایش نرخ جرایم مالیاتی داراست. بدین ترتیب که عدم جهت‌گیری مقنن در تنظیم و تصویب قوانین ثابت مالیاتی منجر به اصلاحات متعدد قوانین مالیاتی گردیده و عدم شفافیت قوانین و وجود ابهامات قانونی منجر به کثرت بخش‌نامه‌های مالیاتی گردیده است و در واقع نشانگر ضعف عملکرد قانون‌گذاری مالیاتی است و بر همین مبنا ضعف‌های قانونی، مجرای برای فرار از تمکین مالیاتی است. در بُعد سازمانی، کم‌کاری نهادها در فرهنگ‌سازی مالیاتی و وجود فساد اداری و سازمانی، حضور کارکنان و کارگزاران ناسالم و یا ناآگاه به تمام ابعاد و جوانب قانونی و اجرایی مالیاتی، زمینه ارتکاب جرایم مالیاتی را برای مؤدیان و شهروندان فراهم می‌آورند و البته تمایل نهادینه‌شده در مؤدیان به منظور نپرداختن مالیات و شناخته شدن نپرداختن مالیات به مثابه یک ارزش و ضعف فرهنگ مالیاتی مؤدیان و عدم آگاه‌سازی آنان بر اهمیت و جایگاه جرایم مالیاتی را در کنار مسائل اقتصادی و افزایش تورم و کاهش سطح درآمد و قدرت خرید مردم که سبب ترجیح هزینه‌های غیرمالیاتی بر هزینه‌های مالیاتی می‌شود و وجود اقتصاد پنهان و قاچاق که سبب خروج عده کثیری از دامنه پرداخت‌کنندگان مالیات و همچنین خروج بخش عمده سرمایه دولت می‌شود را می‌توان از جمله مهم‌ترین علل ارتکاب جرایم مالیاتی دانست. البته در کنار این عوامل وابستگی دولت و مردم به منابع طبیعی و درگیری همگان به بیماری هلدی و اتکا به منابع نفتی به عنوان نخستین منبع درآمدی دولت و قرار گرفتن درآمدهای پایدار مالیاتی در مرتبه دوم حاکی از کم‌اهمیتی مالیات‌ها در کشور ایران و نادیده گرفتن آن است.

فهرست منابع

- جلیلیان، مهدی و سعید عطازاده. «تحلیل جرم شناختی جرایم اقتصادی». فصلنامه پژوهش‌های اطلاعاتی و جنایی ۱۱(۱۳۹۴): ۱۲۵-۱۴۸.
- خان‌جان، علی‌رضا. «پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده». مجله اقتصادی ۳۷ و ۳۸(۱۳۸۳): ۳۶-۴۲.
- دادگر، یداله. «بررسی عوامل شکاف توسعه بین نظام مالیاتی موجود و مطلوب در ایران» در مجموعه مقالات همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور به کوشش شهرام ابراهیمی، چاپ اول. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۲.
- رستمی، ولی. «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران». فصلنامه حقوق دانشگاه حقوق و علوم سیاسی، ۳(۱۳۸۷): ۱۶۵-۱۹۰.
- زهی، تقی و شهرزاد محمد خانی. «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیات (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)». مجله اقتصادی، ۵۷(۱۳۸۹): ۲۶-۶۰.
- سید مهدی احمدی موسوی «آسیب شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی» رساله دکتری حقوق کیفری و جرم‌شناسی، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴.
- صالحی، مهدی، سعید پرویزی فرد و مستوره استوار. «تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی». پژوهشنامه مالیات ۲۳(۱۳۹۳): ۱۸۵-۲۱۴.
- صمدی، علی حسین. «بررسی راهکارهای پیشگیری از فساد اداری و تخلفات متصدیان مالیاتی» در مجموعه مقالات همایش علمی چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور به کوشش شهرام ابراهیمی. چاپ اول. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۲.
- موسوی جهرمی، یگانه و فرهاد طهماسبی بلداجی. راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن. تهران: طرح پژوهشی سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۶.
- نظری، علیرضا و ایمان فدایی. «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران». فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی ۱۱(۴)(۱۳۹۲): ۹۵-۱۱۰.
- ولیدی، محمد صالح. حقوق کیفری اقتصادی: جرایم علیه امنیت اقتصادی. جلد دوم. چاپ اول. تهران: انتشارات جنگل، ۱۳۹۳.