



Analysis of Tax Crimes in the Direct Taxation Law from the Perspective of the Principle of Economic Stability Preservation

Mohammad Hussein Taheri¹ , Abolqasem Khodadi^{*2} 

1. Master of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law, Shahed University, Tehran, Iran

2. Associate Professor, Department of Law, Shahed University, Tehran, Iran

(* - Corresponding Author Email: a.khodadi@gmail.com)

Received: 2025-02-24

Revised: 2025-06-10

Accepted: 2025-08-20

Available Online: 2025-09-22

How to cite this article:

Taheri, M.H.; Khodadi, A. (2025). Analysis of Tax Crimes in the Direct Taxation Law from the Perspective of the Principle of Economic Stability Preservation. *Encyclopedia of Economic Law Journal*, 32.(27): 113-132 (In Persian with English abstract).
<https://doi.org/10.22067/economlaw.2025.92324.1429>

1. INTRODUCTION

The tax system of every country constitutes one of the fundamental pillars of government revenue generation and the realization of economic justice. In this regard, legislators have consistently sought to enact binding tax regulations to both increase public revenues and prevent tax evasion and related offenses. One of the key tools in this domain is the criminalization of tax violations. As reported by The Guardian in 2009, failure to pay taxes has been criminalized or is subject to deterrent sanctions in most countries worldwide (The Guardian, 2009).

In Iran, the Direct Taxation Act, as one of the most important tax laws, identifies eight types of tax offenses under Articles 161 and 274, prescribing severe penalties such as imprisonment ranging from six months to two years, corporal punishment (thirty-one to seventy-four lashes), deprivation of civil rights, and others.

It is important to note that while a strict approach toward such offenses may enhance financial transparency and reduce tax evasion, it may also adversely affect economic security, lead to capital flight, and place undue pressure on economic actors. This becomes particularly concerning given the country's current economic conditions and its urgent need for sustained and accelerated production growth, which has made improving the business climate more critical than ever.

Accordingly, it is essential to examine the principles underlying the criminalization of these offenses in order to assess their legitimacy, as well as the ability of legislators and law enforcers, such as tax auditors, to anticipate and prevent such violations. Given that taxation represents a key source of government revenue (Babaki & Effati, 2022: 29) and the tax system is one of the most vital components of state governance, addressing tax crimes is of particular importance as they can undermine the nation's economic system (Hassani & Mehra, 2015: 45). Therefore, the principle of "preserving economic stability" serves as a crucial foundation for the criminalization of tax-related offenses.



THIS WORK IS LICENSED UNDER A CREATIVE COMMONS ATTRIBUTION 4.0 INTERNATIONAL LICENSE



Nonetheless, the research hypothesis posits that most tax crimes are not fully aligned with this principle. Moreover, the nature of the target community for these offenses does not reasonably correspond with the severity of punishments such as imprisonment.

This article explores the concept of the principle of preserving economic stability, analyzing its relevance and relationship to tax crimes.

2. PURPOSE

The primary contribution of this study lies in evaluating the extent to which tax crimes align with the principle of preserving economic stability. This evaluation is crucial as it offers an opportunity to improve tax legislation and enhance the effectiveness of the national tax system. By carefully investigating the relationship between tax crimes and economic stability, the study aims to identify specific legal provisions that may, in their effort to impose severe penalties for tax violations, unintentionally undermine economic security. Such provisions could potentially lead to adverse outcomes like capital flight, which, in turn, might diminish the country's financial stability rather than promote transparency and compliance. The research thus encourages the rethinking of punitive measures and advocates for more balanced and economically appropriate tax policies that take into account the broader impacts on the national economy.

Furthermore, the findings of this study could serve as a valuable resource for lawmakers and policymakers, offering insights into the development of more effective and proportionate responses to tax violations. These responses would be in harmony with the current economic conditions of the country, ensuring that the tax system is both fair and effective. By fostering this alignment, the study promotes the creation of a tax system that not only generates revenue but also nurtures public trust. This trust is critical for encouraging voluntary tax compliance, which ultimately supports the long-term stability of both the fiscal and economic systems.

3. METHODOLOGY

This research adopts an analytical approach and primarily uses a documentary study method to examine the legal and economic aspects of tax crime legislation. The analysis is based on a thorough review of relevant legal texts, especially the Direct Taxation Law of Iran (2015), along with scholarly articles, judicial decisions, and official government reports. These resources provide essential context for understanding how tax offenses are defined and penalized in the legal system.

Through a systematic review of these materials, the study aims to evaluate how the criminalization of tax offenses aligns with the principle of economic stability. The collected data is analyzed within a qualitative legal framework, focusing on the interpretation of legal norms and their broader economic consequences. This methodological approach offers a clearer insight into the legislative rationale for imposing criminal penalties and allows for an assessment of the practical outcomes of enforcing these provisions within the Iranian context. By doing so, the study provides a comprehensive understanding of how tax crimes are addressed within the legal system and their impact on the country's economic stability.

4. FINDINGS

It appears that the only tax offense aligned with the principle of economic stability preservation and eligible for criminalization is the concealment of economic activity and the concealment of income derived from it, as outlined in Clause 2, Article 274 of the Direct Taxation Law. Given its widespread nature, this violation can pose a serious threat to economic transparency and the integrity of the country's financial system, potentially leading to economic instability.

In contrast, other tax offenses do not cause significant harm to the national economic system and can be effectively prevented through non-criminal measures (such as administrative fines, financial restrictions, and regulatory oversight). Thus, their criminalization under this principle appears neither logical nor reasonable. In



such cases, resorting to criminal sanctions is not only unnecessary but may also lead to increased judicial costs and impose undue pressure on economic actors.

5. CONCLUSION

The present study explores the extent to which the principle of preserving economic stability can serve as a legitimate and rational foundation for the criminalization of tax offenses under Iran's Direct Taxation Law. In doing so, the research begins by examining the legal characteristics and classifications of tax offenses, followed by an analysis of the theoretical underpinnings of criminalization through the lens of economic stability. Finally, the study compares these two components and evaluates the consistency and legitimacy of their interrelation within the framework of the existing legal structure.

Among the relevant provisions of the Direct Taxation Law, Articles 161 and 274 specifically address tax-related crimes. Article 161 provides for discretionary imprisonment of the sixth degree for certain tax violations, while Article 274 outlines a broader and more detailed framework of criminal penalties. This includes punishments such as imprisonment from six months to two years, monetary fines, flogging (between 31 and 74 lashes), deprivation of social rights for a duration of six months to five years, and even public disclosure of final court rulings through the media. Furthermore, Article 275, which pertains to legal entities rather than individuals, imposes penalties such as the prohibition of specific business activities and restrictions on issuing commercial documents, ranging from six months to two years. These legal measures indicate a strong reliance on criminal law as a regulatory tool within the tax system.

However, a nuanced interpretation of tax law—particularly in relation to the principle of economic stability—suggests that such extensive criminalization may not always be justified. A proper understanding of the legal and economic rationale behind punitive provisions is essential for enhancing the functionality of the tax system. This includes its role in revenue generation, enforcement of fairness, and the realization of tax justice. From this perspective, the study's findings indicate that Iran's legislature and, to a lesser extent, the judiciary, have in practice expanded the scope of criminal law to cover nearly all forms of tax evasion. Yet, this broad criminalization does not consistently reflect the underlying principle of economic stability.

In fact, among the numerous criminalized behaviors listed in the law, only Clause 2 of Article 274—which pertains to the concealment of economic activity and income derived from it—can be clearly and directly linked to the preservation of economic stability. This specific offense, due to its widespread nature and its detrimental impact on transparency, fair market competition, and the functionality of the financial system, can reasonably be classified as a genuine threat to national economic order. As such, its criminalization appears justified. In contrast, many other tax offenses outlined in the legislation do not pose a significant threat to macroeconomic stability and, thus, may not warrant criminal sanctions.

This observation raises an important point about the inconsistency of the legislature's approach. While certain serious offenses are left uncriminalized and addressed as mere administrative violations—such as those mentioned in Articles 51 and 211—others that pose less economic risk are subject to harsh criminal penalties. This imbalance reflects a lack of coherence in legislative intent and policy, undermining both the legitimacy and efficacy of the current tax enforcement regime.

Moreover, this lack of coherence appears to have broader implications for the business environment in Iran. Evidence from recent reports, particularly the National Monitoring of the Business Environment (2024) by the Iran Chamber of Commerce Research Center, indicates that tax collection practices—including arbitrary audits and inconsistent enforcement—rank as the fourth most significant obstacle to business activity in Iran. This places tax-related challenges ahead of issues like state interference in pricing, unfair competition from state-owned enterprises, and lack of modern technologies. These findings suggest that the legislative framework does not adequately prioritize economic facilitation or business predictability. (Iran Chamber of Commerce Research Center, 2024)



From a legal and social perspective, imprisoning individuals who actively contribute to the national economy is inconsistent with the principles of human dignity and justice. Many instances of tax evasion result from the complexity of tax laws and weaknesses in oversight mechanisms, rather than purely criminal intent. Moreover, some business owners believe that tax officials often presume them to be thieves or criminals by default, leading them to lie in self-defense. Nevertheless, these business owners acknowledge that producers are an integral part of the government structure, not adversaries. They argue that producers should not be the most accessible targets for applying pressure or complicating the business environment; rather, improved production generates higher revenues for the government (Heydarinejad & Colleagues, 2018).

In light of these findings, a reconsideration of the current criminalization approach to tax offenses seems both timely and necessary. Several factors reinforce this recommendation: the low number of imprisoned tax offenders, the urgent need to reduce the prison population, the goal of protecting government revenue, and the potential benefits of reclassifying certain criminal offenses as non-criminal violations. By drawing on the pre-2016 tax code, a path forward could involve transforming criminal tax offenses into administrative violations, handled through civil penalties, financial sanctions, and regulatory enforcement mechanisms.

Such a shift would reduce the burden on the judicial system and promote a more balanced, efficient, and trust-based tax enforcement model. Moreover, administrative tools—such as substantial monetary fines, temporary suspension of financial privileges, and mandatory compensation for damages—could serve both deterrent and corrective purposes, without the harsh social and economic consequences associated with criminal penalties. This approach would also align with broader decriminalization policies and global trends toward alternative dispute resolution and non-penal enforcement in tax systems.

Ultimately, by revisiting the criminalization of tax offenses and shifting toward preventive, administrative, and economically proportionate sanctions, the Iranian tax system can move toward greater transparency, improved compliance, and restored public trust. This, in turn, would not only enhance the stability of government revenues but also contribute to the overall health and resilience of the national economy.

Keywords: The principle of economic stability preservation, principles of criminalization, tax offenses, principle of economic security.



تحلیل جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم از منظر اصل حفظ ثبات اقتصادی

محمدحسین طاهری^۱؛ ابوالقاسم خدادی^{۲*}

دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۰۶ | بازنگری: ۱۴۰۴/۰۳/۲۰ | پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۲۹ | انتشار: ۱۴۰۴/۰۶/۳۱

چکیده

مالیات یکی از منابع اصلی تأمین مالی دولت است؛ در این راستا، قانون‌گذاران همواره کوشیده‌اند با تدوین مقررات الزام‌آور، ضمن افزایش درآمدهای عمومی، از بروز فرار مالیاتی و سایر تخلفات مرتبط پیش‌گیری نمایند. در قوانین مالیاتی ایران نیز به همین منظور «قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب سال ۱۳۹۴، هشت رفتار را در مواد (۱۶۱) و (۲۷۴) جرم‌انگاری نموده است. تبیین اصول جرم‌انگاری جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم به علت بهبود محیط کسب‌وکار، تقویت اعتماد به نظام مالیاتی، پیش‌بینی‌پذیرتر نمودن روبه‌اخذ مالیات برای فعالان اقتصادی و اجتناب از آسیب‌های خطرناک مجازات‌های تعیین شده نظیر حبس و منع از اشتغال، ضروری است. هدف این پژوهش که به شیوه توصیفی - تحلیلی صورت گرفته است، بررسی میزان انطباق جرایم مالیاتی مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم با یکی از اصول جرم‌انگاری تحت عنوان «اصل حفظ ثبات اقتصادی» است. این اصل از آنجا که یکی از مهم‌ترین اهداف جرم‌انگاری جرایم مالیاتی است و در ایجاد اطمینان در فضای کسب‌وکار، تقویت نظام اقتصادی، افزایش شفافیت و پیش‌گیری از فرار مالیاتی مؤثر است، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. آن‌چه از پژوهش حاضر مستفاد شد آن است که هفت جرم از جرایم مالیاتی با اصل حفظ ثبات اقتصادی در تعارض است و تنها جرمی که طبق این اصل قابل توجیه است «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» است؛ این امر نیز در صورتی است که به طور کلی فعالیت اقتصادی مخفی شود و تحت عنوان مشاغل غیررسمی شناخته شود. این یافته می‌تواند در اصلاح قوانین و سیاست‌گذاری‌های مالیاتی جهت تقویت امنیت اقتصادی و کاهش آثار منفی مجازات‌ها راهگشا باشد.

کلید واژه‌ها: اصل حفظ ثبات اقتصادی، اصول جرم‌انگاری، جرایم مالیاتی، اصل امنیت اقتصادی، فعالیت اقتصادی.

۱. کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه شاهد، تهران، ایران.

۲. استادیار گروه حقوق، دانشگاه شاهد، تهران، ایران.

(نویسنده مسئول: Email: a.khodadi@gmail.com)



۱. مقدمه

نظام مالیاتی هر کشور یکی از ارکان اصلی تأمین منابع مالی دولت و تحقق عدالت اقتصادی است. در این راستا، قانون‌گذاران همواره تلاش کرده‌اند تا با وضع مقررات مالیاتی الزام‌آور، از یک‌سو درآمدهای عمومی را افزایش دهند و از سوی دیگر، به اذعان گزارش گاردین در سال ۲۰۰۹، عدم پرداخت مالیات در اکثر کشورهای جهان جرم‌انگاری شده و یا ضمانت اجرای بازدارنده دارد. (The Guardian, 2009) در ایران، قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان یکی از مهم‌ترین قوانین مالیاتی، هشت جرم مالیاتی را در مواد (۱۶۱) و (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم تعیین کرده است و برای آن‌ها مجازات‌های سنگین نظیر حبس از شش ماه تا دوسال، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهارضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی و... وضع نموده است.

باید توجه داشت رویکرد سخت‌گیرانه نسبت به این جرایم هرچند می‌تواند موجب افزایش شفافیت مالی و کاهش فرار مالیاتی شود، اما از سوی دیگر، ممکن است منجر به کاهش امنیت اقتصادی، فرار سرمایه و حتی فشار بر فعالان اقتصادی شود. این در حالی است که با توجه به وضعیت اقتصادی کشور و نیاز جدی به رشد سریع و مستمر تولید، تسهیل فضای کسب و کار اهمیت دوچندان یافته است. بنابراین، بررسی اصول جرم‌انگاری این جرایم به منظور بررسی مشروعیت آن‌ها و امکان پیش‌گیری و پیش‌بینی قانون‌گذار و مجریان قانون نظیر میزان مالیاتی امری ضروری است. با توجه به این که مالیات یکی از منابع درآمدی دولت است (Babaki and Effati, 2022: 29) و نظام مالیاتی یکی از حیاتی‌ترین نظامات دولتی محسوب می‌شود، مقابله با جرایم مالیاتی از این جهت که به نظام اقتصادی کشور خدشه وارد می‌کند محل توجه است. (Hassani and Mehra, 2015: 45) از این رو اصل «حفظ ثبات اقتصادی» مبنای مهمی برای جرم‌انگاری جرایم مالیاتی است. با این وجود فرضیه پژوهش آن است که عموم جرایم مالیاتی با این اصل سازگار نیست. همچنین شخصیت جامعه هدف این جرم با مجازات‌های سنگینی همچون حبس، تناسب منطقی ندارد. در این مقاله به تشریح «اصل حفظ ثبات اقتصادی» پرداخته شده است و نسبت آن با جرایم مالیاتی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است.

۲. تشریح اصل حفظ ثبات اقتصادی

اصل حفظ ثبات اقتصادی بر ضرورت جرم‌انگاری رفتارهایی که به ساختارهای اقتصادی کشور آسیب وارد می‌کنند، تأکید دارد. هدف این اصل، پیش‌گیری از تهدیداتی است که امنیت مالی و پایداری اقتصادی جامعه را مختل می‌سازند که منتهی به امنیت حقوقی می‌شود. این امنیت حقوقی مستلزم قوانین روشن، صریح، در دسترس، قابل پیش‌بینی و عادلانه‌ای است که باید از جانب نظام‌های کیفری از اجرای آن مطمئن شد (Jafari, 2016: 96). بر همین اساس، برخی قوانین کیفری برای تضمین انسجام نظام اقتصادی و مقابله با جرایمی که تعادل مالی کشور را تهدید می‌کنند، تدوین شده‌اند که از موارد آن می‌توان به قانون مبارزه با پولشویی و قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی کشور اشاره کرد.

در نظام‌های حقوقی مطلوب، جرم‌انگاری یک رفتار باید مبتنی بر اصول عقلانی و ضرورت‌های اجتماعی و اقتصادی باشد. یکی از مهم‌ترین معیارها برای جرم‌انگاری، تأثیر آن رفتار بر ساختارهای اقتصادی کشور است. در شرایطی که یک عمل موجب تهدید جدی بر ثبات بازارهای مالی، امنیت سرمایه‌گذاری یا نظم اقتصادی گردد، مداخله قانونی معقول به نظر می‌رسد (Ebrahimi and Sadeghnejad Naeini, 2014: 153). به عبارت دیگر می‌توان گفت رفتاری مشمول جرم‌انگاری بر مبنای اصل حفظ ثبات اقتصادی می‌شود که لطمه‌ای جدی، گسترده و مؤثر به ارکان حیاتی اقتصاد کشور یا یک بخش استراتژیک وارد کند؛ به گونه‌ای که منافع عمومی اقتصادی، ثبات مالی یا امنیت اقتصادی کشور در معرض خطر باشد که از آن به «معیار شدت آسیب اقتصادی»^۱ یاد می‌شود. همچنین باید توجه داشت در صورتی که ابزارهای غیرکیفری مانند ابزارهای اداری، نظارتی، مدنی یا انضباطی در پیش‌گیری و مقابله با رفتار مورد نظر ناکارآمد باشند و ضمانت اجرای کیفری به‌عنوان آخرین راهکار^۲ ضرورت یابد، می‌توان به این اصل تمسک جست.

1. Economic Harm Severity

2. Ultima Ratio



رفتارهایی مانند فساد مالی، پول‌شویی، فرار مالیاتی و اختلال در بازار ارز می‌توانند آسیب‌های گسترده‌ای به چرخه اقتصادی کشور وارد کنند و موجب بی‌اعتمادی عمومی و کاهش سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی شوند. از این‌رو، جرم‌انگاری این قبیل رفتارها نه تنها در راستای تأمین عدالت اجتماعی است، بلکه ابزاری برای حفاظت از ثبات اقتصادی، امنیت مالی و توسعه پایدار محسوب می‌شود. در این چارچوب، قوانین باید به گونه‌ای طراحی شوند که از یک سو بازدارنده و از سوی دیگر، منطبق با معیارهای حقوق بشری و اصول انصاف باشند. با این وجود قانون‌گذار باید به اثرات جرم‌انگاری آن نیز توجه نماید تا بازدارندگی از جرم که امری مثبت است به بازدارندگی از فعالیت اقتصادی منجر نشود.

۲-۲. ریشه تاریخی - فلسفی اصل حفظ ثبات اقتصادی

این اصل ریشه در نظریه‌های اقتصادی و اجتماعی دارد که بر اهمیت تنظیم رفتارهای اقتصادی برای حفظ ثبات، رشد و عدالت اقتصادی تأکید دارند. اصل حفظ ثبات اقتصادی، ریشه در نظریات اقتصادی، اجتماعی و فلسفی دارد. این اصل از ضرورت ایجاد و حفظ نظم اقتصادی برای جلوگیری از فروپاشی جوامع و اطمینان از توسعه پایدار ناشی شده است. ریشه‌های تاریخی این اصل در موارد زیر قابل شناسایی است.

بننام در نظریه سودگرایی خود تأکید کرد که قوانین کیفری می‌توانند از رفتارهای اقتصادی مخرب جلوگیری کنند و در به حداکثر رساندن رفاه عمومی یاری رسانند. (۱۷۸۹: ۳۱۰) در قرن بیستم، جان مینارد کینز بر اهمیت تنظیمات دولتی و قانونی برای کنترل بازارهای مالی و جلوگیری از بحران‌های اقتصادی تأکید کرد. (۱۹۳۶: ۲۰۹)

علاوه بر موارد فوق در کنوانسیون‌های بین‌المللی نیز با به‌کارگیری این اصل قواعدی تصویب شده است. به طور مثال در کنوانسیون پالرمو در سال ۲۰۰۰ با هدف جرم‌انگاری فعالیت‌هایی مانند پول‌شویی و قاچاق انسان که به ثبات اقتصادی آسیب می‌زنند، تصویب شد. در سال ۲۰۰۳، سازمان ملل متحد در کنوانسیون سازمان ملل متحد برای مبارزه با فساد^۳ تأکید کرد که رفتارهایی مانند فساد، اختلاس و پول‌شویی می‌توانند به شدت به ثبات اقتصادی آسیب بزنند و باید جرم‌انگاری شوند. اصل حفظ ثبات اقتصادی در جرم‌انگاری از نظریات اقتصادی کلاسیک و مدرن و همچنین اسناد حقوقی بین‌المللی نشأت گرفته است. این اصل تأکید می‌کند که قوانین کیفری باید برای جلوگیری از رفتارهایی که پایداری اقتصادی و رفاه عمومی را تهدید می‌کنند، تدوین شوند.

در قوانین کیفری ایران نیز این اصل پایه برخی از جرم‌انگاری‌ها قرار گرفته است. به طور مثال می‌توان به جرم‌انگاری پول‌شویی به‌ویژه طبق قانون اصلاح قانون مبارزه با پول‌شویی مصوب ۱۳۹۷ اشاره کرد. این قانون به جرم‌انگاری انتقال یا مخفی‌سازی عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه‌ای همچون قاچاق با هدف جلوگیری از ردیابی آن پرداخته است. چنین سیاستی مستقیماً با حفظ سلامت نظام اقتصادی کشور و شفافیت مالی پیوند دارد. در همین راستا، جرم‌انگاری اخذ رشوه در معاملات اقتصادی نیز بر مبنای اصل حفظ اقتصادی توجیه‌پذیر است. بر اساس ماده ۳ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا، اختلاس و کلاهبرداری، رشوه در نظام اقتصادی موجب تضعیف شفافیت و اعتماد عمومی می‌شود و جرم‌انگاری آن با هدف حفظ سلامت اقتصادی صورت گرفته است.

از سوی دیگر، احتکار کالاهای اساسی، به‌ویژه در شرایط بحران اقتصادی، در ماده ۵ قانون تعزیرات حکومتی مورد جرم‌انگاری قرار گرفته است. احتکار، با ایجاد کمبود مصنوعی و برهم زدن نظم بازار، تهدیدی جدی برای ثبات اقتصادی محسوب می‌شود. افزون بر این، قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی کشور مصوب ۱۳۶۹ (اصلاحی ۱۳۹۶) با جرم‌انگاری رفتارهایی نظیر قاچاق، اخلال در نظام پولی و بانکی، و جرایم مالی گسترده، حاوی ضمانت اجرای سنگینی از جمله اعدام و حبس‌های طولی‌المدت است. این اقدامات قانونی نشان‌دهنده نقش کلیدی اصل حفظ اقتصادی در سیاست جنایی ایران به‌ویژه در حمایت از امنیت اقتصادی و ثبات بازارهای مالی است.

3. United Nations Convention against Corruption (UNCAC)



۳. جرایم مالیاتی

قانون‌گذار سال ۱۳۹۴ در قالب یک نوآوری، ماده (۲۷۴) را به قانون مالیات‌های مستقیم افزود. وی تلاش نمود در این ماده تمامی رفتارهای مجرمانه که مرتکب آن مؤدی مالیاتی بوده است را در قالب هفت بند بیان نماید. با این وجود همچنان ماده (۱۶۱) را می‌توان جدا از موارد مطرح شده در ماده (۲۷۴) دانست. در ادامه به تشریح رفتارهای مجرمانه در این مواد پرداخته شده است.

۳-۱. جرم از تصرف خارج کردن اموال مورد تأمین مالیاتی از سوی مودی یا شخص ثالث (پس از ابلاغ)

در ماده (۱۶۱) قانون مالیات‌های مستقیم اظهار شده است: «در مواردی که مالیات مودی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مودی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مودی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید در این صورت مودی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر این که معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.»

این ماده به موضوع تأمین مالیات و جلوگیری از اقداماتی که به قصد فرار از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد، پرداخته است. این ماده ابزار قانونی را برای اداره امور مالیاتی فراهم می‌کند تا در صورت وجود شواهد کافی مبنی بر قصد مؤدی برای تفریط اموال با هدف فرار مالیاتی، بتواند اموال وی را تأمین کند. در ادامه به تحلیل این ماده پرداخته شده است.

۳-۱-۱. عناصر تشکیل‌دهنده جرم

- **عدم قطعی شدن مالیات:** این ماده زمانی اعمال می‌شود که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا در مرحله اجرایی قرار ندارد.
- **وجود بیم تفریط اموال:** باید دلیلی وجود داشته باشد که نشان دهد مؤدی قصد دارد اموال خود را به منظور فرار از مالیات تفریط کند.
- **درخواست هیأت حل اختلاف:** اداره امور مالیاتی ملزم است دلایل کافی را به هیأت حل اختلاف ارائه دهد و از آن هیأت، صدور قرار تأمین مالیات را درخواست کند.
- **صدور قرار:** در صورتی که هیأت حل اختلاف دلایل ارائه‌شده را کافی بداند، قرار تأمین مالیات را صادر خواهد کرد.

۳-۱-۲. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

برای بررسی دقیق ماده موردنظر و ارتباط آن با اصل حفظ ثبات اقتصادی، باید بخش‌های مختلف ماده تجزیه و تحلیل شود تا نشان داده شود کدام قسمت از مواد مصداق این اصل هستند:

«بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات»

این بخش از ماده به احتمال تفریط اموال مؤدی و تلاش او برای فرار از پرداخت مالیات اشاره دارد. بر اساس اصل حفظ ثبات اقتصادی، جرم‌انگاری باید برای جلوگیری از اقداماتی که موجب بی‌ثباتی اقتصادی و تهدید امنیت مالی کشور می‌شوند، اعمال شود. قانون‌گذار ممکن است این رفتار را یک تهدید بالقوه برای نظام مالیاتی و به تبع آن، برای ثبات اقتصادی بداند. اما مشکل اصلی این توجیه آن است که اصل حفظ ثبات اقتصادی ایجاب می‌کند که جرم‌انگاری زمانی انجام شود که یک رفتار، تهدید جدی برای ساختارهای اقتصادی کشور باشد. (Ebrahimi & Sadeghnejad Naeini, 2014: 153) در اینجا، فرار مالیاتی، هرچند ممکن است منجر به کاهش منابع مالی دولت شود، اما لزوماً موجب بی‌ثباتی اقتصادی در سطح کلان نمی‌شود. بنابراین، استناد به اصل حفظ ثبات اقتصادی برای جرم‌انگاری این رفتار محل تردید است؛ زیرا این تخلف، مستقیماً تهدیدی برای اقتصاد کلان محسوب نمی‌شود.



«اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد»

در این بخش، اختیار قانونی به اداره امور مالیاتی داده شده است تا در صورت مشاهده احتمال تفریط اموال، درخواست صدور قرار تأمین مالیات کند. در نگاه نخست، این اقدام ممکن است برای جلوگیری از کاهش منابع درآمدی دولت و جلوگیری از تأثیرات منفی بر ثبات اقتصادی توجیه شود. اگر مؤدی دارایی‌های خود را از دسترس خارج کند، ممکن است دولت در وصول مالیات دچار مشکل شود و این موضوع، به‌ویژه در مواردی که فرار مالیاتی گسترده باشد، می‌تواند پیامدهای اقتصادی داشته باشد. اما نسبت این بخش از ماده با اصل حفظ ثبات اقتصادی دچار خدشه است، زیرا در بسیاری از موارد، دولت می‌تواند با ابزارهای غیرکیفری مانند اصلاح قوانین مالیاتی، افزایش شفافیت مالی و اعمال جریمه‌های مالی مؤثر، از وقوع چنین تخلفاتی جلوگیری کند، بدون آن‌که نیازی به جرم‌انگاری داشته باشد. از سوی دیگر، نمی‌توان به‌طور قطعی اثبات کرد که توقیف اموال مؤدی پیش از اثبات بدهی مالیاتی، لزوماً به حفظ ثبات اقتصادی کمک خواهد کرد. در واقع، اعمال چنین محدودیت‌هایی ممکن است باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران به نظام مالیاتی شود و حتی در برخی موارد، به فرار سرمایه و کاهش سرمایه‌گذاری‌های مولد منجر شود که خود می‌تواند بر خلاف روح اصل حفظ ثبات اقتصادی باشد.

«اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید»

در این بخش، اداره مالیاتی موظف شده است که اموال مؤدی را به میزان مالیات مورد مطالبه، توقیف کند. این اقدام ممکن است در راستای حفظ منابع مالی دولت و جلوگیری از کاهش درآمدهای مالیاتی، که به‌نوعی ثبات اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، در نظر گرفته شود. دولت می‌تواند این اقدام را به‌عنوان ابزاری برای اطمینان از پرداخت مالیات و جلوگیری از خروج غیرقانونی سرمایه توجیه کند. اما مشکل این توجیه آن است که اصل حفظ ثبات اقتصادی ایجاب می‌کند که قوانین مالیاتی باید به‌گونه‌ای طراحی شوند که اعتماد و امنیت اقتصادی را تقویت کنند (Rafiei, 2019: 118)؛ نه این که باعث ایجاد نگرانی در میان فعالان اقتصادی شوند. اگر دولت بدون قطعیت بدهی مالیاتی، اقدام به توقیف اموال کند، ممکن است برخی از فعالان اقتصادی احساس ناامنی کنند و در نتیجه، سرمایه‌گذاری‌های خود را کاهش دهند یا حتی دارایی‌های خود را از کشور خارج کنند، که این امر، برخلاف حفظ ثبات اقتصادی است. بنابراین، این ماده، به‌جای کمک به تقویت اقتصاد، ممکن است خود باعث افزایش عدم اطمینان اقتصادی و کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری شود که این امر نسبت آن را با اصل حفظ ثبات اقتصادی مخدوش می‌کند.

«در صورت تخلف... مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش خواهند بود»

در این بخش، برای مؤدی یا اشخاص ثالثی که برخلاف دستور اداره مالیاتی عمل کنند، مجازات کیفری پیش‌بینی شده است. از منظر اصل حفظ ثبات اقتصادی، ممکن است پیش‌بینی مجازات کیفری برای مقابله با فرار مالیاتی، به‌عنوان ابزاری برای حفظ عدالت مالیاتی و جلوگیری از کاهش منابع دولت توجیه شود. این اقدام می‌تواند به‌عنوان یک عامل بازدارنده برای جلوگیری از تخلفات مالیاتی گسترده تلقی شود. اما مشکل اصلی این بخش آن است که اعمال مجازات سنگین نظیر حبس برای تخلفی که ماهیت مالی دارد، ممکن است تأثیر منفی بر فعالیت‌های اقتصادی داشته باشد و موجب کاهش انگیزه برای فعالیت‌های قانونی شود. اصل حفظ ثبات اقتصادی ایجاب می‌کند که نظام مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که موجب ترس و دلسردی فعالان اقتصادی نشود، بلکه با ابزارهای کارآمد و شفاف، افراد را به رعایت قوانین مالیاتی تشویق کند. (Ebrahimi & Sadeghnejad Naeini, 2014: 170) در اینجا، اعمال مجازات حبس برای این تخلف، ممکن است به‌جای ایجاد بازدارندگی مؤثر، باعث افزایش عدم اطمینان اقتصادی و کاهش تعاملات مالی سالم شود. در نتیجه می‌توان ادعا نمود این ماده، بیش از آن‌که در راستای حفظ ثبات اقتصادی باشد، ممکن است به‌عنوان عاملی برای کاهش امنیت اقتصادی و بی‌اعتمادی نسبت به قوانین مالیاتی عمل کند که این امر، نسبت آن را با اصل حفظ ثبات اقتصادی مخدوش می‌سازد.



۲-۳. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن

این رفتار مطابق بند (الف) ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، جرم شناخته شده است. این بند از ماده در بخش نخست ماده (۲۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم با تفصیل بیشتری به آن پرداخته شده است: «هرگاه مودی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید ... علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.»

با عنایت به هر دو ماده مستفاد می‌گردد این جرم به معنای آن است که اگر یک شخص، به طور عمدی و با هدف فرار از پرداخت مالیات، دفاتر یا اسناد یا مدارکی را تنظیم کند که با واقعیت مالی و اقتصادی فعالیت‌های آن‌ها مطابقت نداشته باشد و در راستای فرار مالیاتی به آن استناد کند مجرم است. (Abdollahi & Moulabeygi, 2022: 356) به عبارت ساده‌تر، اگر اشخاص سعی کنند با ارائه اطلاعات نادرست یا ساختگی به سازمان امور مالیاتی، مالیات کمتری پرداخت کنند رفتار مجرمانه انجام داده‌اند.

۱-۲-۳. عناصر تشکیل‌دهنده جرم

- **تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک:** این شامل هر نوع سندی می‌شود که برای محاسبه مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ از جمله دفاتر حسابداری، فاکتورها، رسیدها و...
- **خلاف واقع بودن:** اطلاعات مندرج در این اسناد باید با واقعیت مالی و اقتصادی مغایرت داشته باشد؛
- **استناد به اسناد خلاف واقع:** شخص باید از این اسناد برای محاسبه و پرداخت مالیات یا ارائه به سازمان امور مالیاتی هم استفاده کند.

۵-۲-۳. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع باعث ارائه اطلاعات نادرست به نظام مالیاتی می‌شود که در نتیجه آن، توانایی دولت برای وصول مالیات و مدیریت منابع مالی کاهش می‌یابد. این رفتار نظم و ثبات مالی کشور را می‌تواند تهدید کند. این رفتار به منابع مالی دولت آسیب می‌زند و ظرفیت دولت برای ارائه خدمات عمومی و اجرای پروژه‌های توسعه‌ای را کاهش می‌دهد.

دفاتر و اسناد خلاف واقع، اطلاعات گمراه‌کننده‌ای در اختیار سازمان‌ها و نهادهای نظارتی قرار می‌دهند. این اطلاعات نادرست می‌توانند تصمیمات اقتصادی اشتباه، کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و آسیب به فعالیت‌های اقتصادی را به دنبال داشته باشند. شفافیت اقتصادی یکی از ارکان نظام اقتصادی مطلوب و ثبات اقتصادی است. (Sadeghnejad Naeini, 2024: 62) جرم‌انگاری این رفتار به ارائه اطلاعات صحیح و جلوگیری از تضعیف شفافیت اقتصادی کمک می‌کند.

با این وجود، این جرم از منظر اصل حفظ ثبات اقتصادی، می‌تواند تا حدودی در تناسب با این اصل مورد تردید قرار گیرد. اصل حفظ ثبات اقتصادی بر جرم‌انگاری رفتارهایی تأکید دارد که به صورت جدی به ساختارها و بنیان‌های اقتصادی کشور آسیب می‌زنند. با این حال، می‌توان پرسید که آیا تمامی رفتارهای مربوط به تنظیم دفاتر و اسناد خلاف واقع، در هر سطح و ابعادی، به طور قطعی و مستقیم تهدیدی جدی برای ثبات اقتصادی کشور محسوب می‌شوند یا خیر.

همچنین، اصل حفظ ثبات اقتصادی بر رفتارهایی متمرکز است که بنیان‌های مالی و اقتصادی کشور را به طور اساسی تهدید می‌کنند، مانند جرایم سازمان‌یافته اقتصادی (قاچاق ارز و پولشویی) یا فعالیت‌هایی که منجر به فروپاشی بازارهای کلان می‌شوند. در مقایسه با این موارد، جرایم مالیاتی مانند «تنظیم اسناد خلاف واقع» بیشتر تأثیری محدود بر درآمد دولت دارد تا آسیبی کلان به ثبات اقتصادی.

بنابراین، جرم‌انگاری این رفتار، با وجود تأثیرات مالی آن، ممکن است در چارچوب اصل حفظ ثبات اقتصادی به عنوان یک معیار جرم‌انگاری، دچار چالش باشد.

۳-۳. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

این جرم به معنای آن است که اگر یک شخص، به طور عمدی، به هر نحوی فعالیت اقتصادی خود را کلاً مخفی نماید و نهاد مالیاتی



را از آن مطلع نکند (به طور مثال از طریق اظهارنامه) و درآمدی که بدین طریق به دست آورده را کتمان نماید، مشمول جرم فرار مالیاتی شده است.

شایان ذکر است «کتمان درآمد» مطابق بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ به «درآمدی که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت‌های اقتصادی خود به دست آورده اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد» اطلاق می‌شود. در ادامه بر اساس دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۳/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بیان شد صرف این که درآمد، در اظهارنامه مالیات عملکرد مؤدی مرقوم نگردیده باشد، کتمان درآمد محقق گردیده است.

لازم به ذکر است که تشریح مفهوم کتمان درآمد در بخشنامه‌ها و آرای صادره از سوی دیوان مذکور، ناظر بر ماده (۱۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده و به منظور تبیین بند (۲) ماده (۲۷۴) این قانون مطرح نشده است. علاوه بر این، بند (۱) ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، واژه اسناد را به صورت مطلق مورد استفاده قرار داده است که شامل اظهارنامه‌های مالیاتی نیز می‌شود (عبداللهی و مولایی، ۱۴۰۱: ۳۵۶). بنابراین، کتمان بخشی از درآمد مالیاتی، مشمول مصادیق بند (۱) خواهد بود و ذکر مجدد آن در بند (۲) لغو است.

از سوی دیگر، یکی از آثار منفی ناشی از تلقی کتمان بخشی از درآمد به عنوان مشمول بند (۲)، این است که مؤدی مالیاتی که تنها بخشی از درآمد خود را به سازمان امور مالیاتی اعلام نکرده است، به دو عنوان مجرمانه محکوم خواهد شد. در حالی که شخصی که به صورت کلی فعالیت اقتصادی خود را پنهان کرده و درآمد حاصل از آن را به طور کامل کتمان می‌کند، تنها به یک عنوان مجرمانه محکوم می‌شود. این امر منجر به نابرابری در مجازات و ایجاد نوعی تناقض در اجرای عدالت کیفری خواهد شد. بنابراین می‌توان ادعا کرد جرم اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن صرفاً ناظر به اشخاصی است که هیچ اطلاعی از فعالیت اقتصادی خود به سازمان امور مالیاتی نداده‌اند و درآمد حاصل از آن فعالیت را کتمان می‌نمایند.

۳-۳-۱. عناصر تشکیل دهنده جرم

- **اختفا:** پنهان کردن و ثبت نکردن فعالیت‌های اقتصادی در دفاتر رسمی؛ رفتار مجرمانه اختفاء، به صورت ترک فعل نیست برخلاف مفهوم کتمان کردن بلکه به صورت فعل است یعنی مجموعه رفتارهای مثبت مرتکب که باعث پوشاندن رفتار اقتصادی از چشم ممیزان و ناظران مالیاتی می‌گردد.
- **کتمان:** عدم ارائه اطلاعات درباره درآمدها.

۳-۳-۲. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

اختفای فعالیت اقتصادی منجر به اشتغال غیر رسمی می‌شود. اشتغال غیررسمی حدود ۶۰ درصد از حجم اقتصاد ایران را به خود اختصاص می‌دهد.^۴ با توجه به حجم گسترده این جرم می‌تواند ادعا کرد این فرار مالیاتی به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر شده است. اشتغال غیررسمی با این حجم گسترده، با چالش‌های متعددی همراه است که می‌تواند تأثیرات منفی گسترده‌ای بر اقتصاد و ساختارهای اجتماعی بگذارد. گسترش اشتغال غیررسمی می‌تواند به بی‌ثباتی اقتصادی و تضعیف اعتماد عمومی به دولت منجر شود، زیرا نبود شفافیت و نظارت بر این بخش، زمینه‌ساز فساد و فعالیت‌های غیرقانونی می‌شود. همچنین امکان قاعده‌گذاری برای اشتغال غیررسمی وجود ندارد و بیشتر احتمال دارد به فساد و حق‌خوری از کارگران و کارمندان منجر شود. این موضوع توانایی دولت در تأمین مالی خدمات عمومی و پروژه‌های عمرانی را کاهش داده و برنامه‌ریزی اقتصادی کشور را مختل می‌کند. دولت‌ها برای تأمین بودجه خود به درآمدهای مالیاتی وابسته‌اند. کتمان درآمد باعث می‌شود که برخی اشخاص از پرداخت مالیات قانونی خود شانه خالی کنند، در حالی که سایرین مجبور به تحمل بار مالیاتی بیشتری می‌شوند. این موضوع نابرابری مالیاتی ایجاد کرده و رقابت سالم در محیط اقتصادی را تضعیف می‌کند. عدالت مالیاتی و رقابت سالم از پایه‌های ثبات اقتصادی هستند.



کتمان درآمد و اختفای فعالیت اقتصادی، اطلاعات مالی و اقتصادی نادرستی به نظام مالیاتی ارائه می‌دهد. این اطلاعات گمراه‌کننده می‌توانند برنامه‌ریزی‌های اقتصادی دولت و پیش‌بینی‌های مالی را با مشکل مواجه کنند. شفافیت اقتصادی برای برنامه‌ریزی‌های صحیح و حفظ ثبات اقتصادی ضروری است. رفتارهایی مانند کتمان درآمد، اعتماد عمومی به عدالت و شفافیت نظام اقتصادی را تضعیف می‌کند. این بی‌اعتمادی می‌تواند باعث کاهش مشارکت افراد در فعالیت‌های اقتصادی و مالیاتی شود و ثبات اقتصادی را تهدید کند.

اگر اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد به‌طور گسترده ادامه پیدا کند، می‌تواند منجر به کاهش شدید درآمدهای مالیاتی، افزایش بدهی‌های دولت و کاهش توانایی اقتصادی دولت در مدیریت بحران‌ها شود. این وضعیت می‌تواند به بحران‌های اقتصادی بلندمدت منجر شود. با کنترل این رفتارها، دولت می‌تواند از بی‌ثباتی اقتصادی و پیامدهای ناشی از آن جلوگیری کند. اصل تفسیر مضیق رفتار مجرمانه اقتضاء دارد تا این منظور قانون‌گذار از اختفاء را اختفای کلی یک فعالیت اقتصادی بدانیم. بنابراین اگر کسی مودی مالیاتی محسوب شود و بابت همان رسته صنفی مشمول مالیات شود رفتار اقتصادی خود را مخفی نکره است؛ هرچند شاید برخی معاملات خود را در اظهارنامه ذکر نکند (اختفای جزئی). اما اگر در یک رسته صنفی دیگر مشغول فعالیت اقتصادی است و مجموعه رفتارهایی برای پوشاندن و دیده نشدن این رفتار انجام داده تا مشمول مالیات نشود (اختفای کلی) این رفتار مصداق این بند از ماده قانونی است. با این وجود بسیاری از ابزارهای غیرکیفری، مانند جریمه‌های مالی سنگین، اصلاحات اداری، ایجاد شفافیت در نظام مالیاتی و تقویت سازوکارهای گزارش‌دهی، می‌توانند تأثیری مشابه یا حتی بیشتر در حفظ منابع مالی دولت و ثبات اقتصادی داشته باشند. این ابزارها ممکن است بتوانند بدون توسل به جرم‌انگاری از تأثیرات منفی اختفای درآمد بر اقتصاد جلوگیری کنند.

۳-۴. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و امتناع از تکالیف قانونی

عنوان دقیق این جرم در بند (۳) ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم «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 زبان به دولت با این اقدام» است. این بند دو جرم «ممانعت از دسترسی مأموران مالیات به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی» و «عدم انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی» را در بر دارد. منبع استناد جرم اول ماده (۱۸۱)، و منبع جرم دوم مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم است.

۳-۴-۱. عناصر تشکیل‌دهنده جرم

- هرگونه اقدام عمدی برای ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات لازم؛
- ممانعت یا خودداری از ارائه اسناد و مدارک مالی مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی. این عمل می‌تواند به صورت مستقیم (مانند خودداری از ارائه اسناد) یا غیرمستقیم (مانند پنهان کردن یا نابود کردن مدارک) انجام شود؛
- جلوگیری از وصول مالیات مودی و زیان رساندن به دولت از طریق کاهش درآمدهای مالیاتی؛
- عدم ارائه اسناد و مدارک مالیاتی؛
- جلوگیری از دسترسی مأموران مالیاتی به دفاتر یا سیستم‌های مالی؛
- ارائه اطلاعات ناقص یا نادرست درباره فعالیت‌های اقتصادی یا درآمدها؛
- نابود کردن یا پنهان کردن اسناد و مدارک مالی.

۳-۴-۲. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

اطلاعات مالیاتی و اقتصادی که از سوی مؤدیان به سازمان امور مالیاتی ارائه می‌شود، نقش کلیدی در تدوین و اجرای سیاست‌های اقتصادی دولت دارد. کتمان این اطلاعات یا جلوگیری از دسترسی مأموران مالیاتی به آن‌ها، ممکن است باعث ارائه داده‌های نادرست و در نتیجه اختلال در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دولت می‌شود. ممانعت از ارتکاب این رفتار، از بروز اختلال در برنامه‌ریزی‌های اقتصادی جلوگیری کرده و کمک می‌کند که دولت بتواند بر اساس اطلاعات دقیق و شفاف، سیاست‌گذاری‌های مؤثری انجام دهد.



لازم به ذکر است ثبات اقتصادی معمولاً تحت تأثیر عواملی همچون بحران‌های مالی، تورم شدید، سقوط ارزش پول ملی، اختلالات عمده در بازارهای مالی و جرایم کلان اقتصادی مانند پول‌شویی، فساد مالی گسترده و فرار مالیاتی سازمان‌یافته قرار می‌گیرد. در مقابل، امتناع از ارائه اطلاعات مالیاتی، حتی اگر به کاهش درآمد دولت منجر شود، معمولاً تأثیر فوری، مستقیم و جدی بر ساختارهای اقتصادی کشور ندارد. این رفتار بیشتر به‌عنوان یک تخلف اداری و مالی محسوب می‌شود که تأثیر آن تدریجی و غیرمستقیم است. اگرچه عدم شفافیت مالی می‌تواند چالش‌هایی را برای نظام مالیاتی ایجاد کند، اما نمی‌توان آن را در زمره تهدیدات فوری و جدی علیه ثبات اقتصادی کشور قرار داد. بنابراین، جرم‌انگاری این رفتار بر مبنای حفظ ثبات اقتصادی ممکن است توجیه کافی نداشته باشد. امتناع از ارائه اطلاعات مالیاتی بیشتر به‌عنوان یک تخلف از قوانین مالیاتی و نظارتی محسوب می‌شود تا یک عامل تهدیدکننده جدی برای ثبات اقتصاد کشور. چنین رفتاری ممکن است مشکلاتی را در فرآیند وصول مالیات و افزایش شفافیت اقتصادی ایجاد کند، اما تأثیر آن به اندازه‌ای نیست که بتوان آن را به‌عنوان تهدیدی برای ثبات کلان اقتصادی تلقی کرد. این تمایز نشان می‌دهد که جرم‌انگاری این رفتار، با اصل حفظ ثبات اقتصادی، از منظر شدت تهدید، همخوانی کامل ندارد.

یکی از اصول جرم‌انگاری در چارچوب حفظ ثبات اقتصادی این است که در صورت امکان استفاده از ابزارهای غیرکیفری مؤثر، نیازی به جرم‌انگاری نیست (Jareborg, 2005: 521-523). در این مورد، دولت می‌تواند از مکانیزم‌های غیرکیفری مانند جریمه‌های مالی، تعلیق فعالیت‌های اقتصادی و کاهش یا لغو معافیت‌های مالیاتی برای وادار کردن اشخاص حقیقی و حقوقی به ارائه اطلاعات مالیاتی استفاده کند.

اگر این ابزارها بتوانند بدون نیاز به مجازات کیفری، همان هدف را محقق کنند، جرم‌انگاری این رفتار نه تنها ضرورتی ندارد، بلکه ممکن است منجر به تحمیل هزینه‌های اضافی بر نظام قضایی و اقتصادی شود. اعمال مجازات‌های کیفری باید در مواقعی استفاده شود که هیچ جایگزین دیگری قادر به پیش‌گیری و کنترل رفتار موردنظر نباشد، در حالی که در این مورد، روش‌های جایگزین کارآمدی وجود دارند.

در برخی موارد، جرم‌انگاری بیش‌ازحد در حوزه مالیاتی می‌تواند اثرات معکوسی بر اقتصاد و فعالیت‌های اقتصادی مشروع داشته باشد. در صورتی که جرم‌انگاری این رفتار منجر به افزایش سخت‌گیری‌های غیرضروری و برخورد‌های کیفری گسترده شود، ممکن است برخی از فعالان اقتصادی را به سمت روش‌های غیررسمی و پنهانی سوق دهد. برای مثال، ممکن است شرکت‌ها و کسب‌وکارها برای اجتناب از پیامدهای کیفری، از فعالیت‌های رسمی فاصله بگیرند و به سمت اقتصاد زیرزمینی حرکت کنند. این امر نه تنها کمکی به حفظ ثبات اقتصادی نمی‌کند، بلکه موجب کاهش شفافیت اقتصادی و کاهش مشارکت فعالان اقتصادی در سیستم رسمی مالیاتی خواهد شد. بنابراین، جرم‌انگاری این رفتار می‌تواند برخلاف هدف اولیه خود عمل کرده و حتی به بی‌ثباتی اقتصادی منجر شود.

به‌نظر می‌رسد جرم‌انگاری این رفتار مالیاتی بیشتر در راستای تقویت نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت صورت گرفته است تا مقابله با تهدیدات جدی علیه ثبات اقتصادی کشور. این تمایز بسیار مهم است، زیرا اگر هدف از جرم‌انگاری، صرفاً تأمین درآمدهای مالیاتی باشد، نمی‌توان آن را در چارچوب اصل حفظ ثبات اقتصادی توجیه کرد. درست آن است که سیاست‌های مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شوند که بیشتر بر ایجاد انگیزه برای گزارش‌دهی داوطلبانه و افزایش شفافیت اقتصادی تمرکز دارند، نه بر جرم‌انگاری گسترده رفتارهای مالیاتی. از این رو، اگر هدف اصلی این جرم‌انگاری، تنها افزایش درآمد دولت و کنترل بهتر اطلاعات مالیاتی باشد، نمی‌توان آن را در قالب حفظ ثبات اقتصادی توجیه کرد.

۳-۵. عدم وصول یا کسر مالیات مودیان دیگر و ارسال آن به سازمان امور مالیاتی

عنوان صریح این جرم در ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم «عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مودیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعید قانونی تعیین شده» است. برای ارتکاب این جرم وجود هر سه عنصر «عدم کسر یا وصول»، «عدم ایصال» و «عدم رعایت مواعید قانونی» ضروری است.



۳-۵-۱. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

عدم ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع درباره مالیات‌مودیان دیگر، باعث کاهش شفافیت در نظام اقتصادی می‌شود. این عدم شفافیت، برنامه‌ریزی اقتصادی دولت را مختل کرده و ارزیابی دقیق از وضعیت اقتصادی کشور را دشوار می‌کند. شفافیت اقتصادی یکی از مؤلفه‌های کلیدی ثبات اقتصادی است.

وقتی افراد یا نهادهایی که مسئول کسر یا وصول مالیات‌مودیان دیگر هستند، به این وظایف عمل نمی‌کنند، بار مالیاتی بیشتری بر دوش مؤدیان قانون‌مدار قرار می‌گیرد. این امر باعث کاهش عدالت مالیاتی و ایجاد نابرابری در جامعه می‌شود. نابرابری مالیاتی و بی‌عدالتی، موجب بی‌اعتمادی به نظام اقتصادی و اجتماعی می‌شود. عدم انجام تکالیف مالیاتی توسط برخی افراد یا نهادها، می‌تواند به یک الگوی رفتاری تبدیل شود و سایرین را نیز به تخلفات مشابه ترغیب کند. گسترش چنین رفتارهایی می‌تواند نظم اقتصادی را مختل کرده و بی‌ثباتی اقتصادی را افزایش دهد.

باوجود این جرم «عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات‌مودیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده» از منظر اصل حفظ ثبات اقتصادی در جرم‌انگاری ممکن است دچار چالش‌هایی شود.

این رفتار می‌تواند منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت شود، اما این تأثیر غیرمستقیم و تدریجی است و لزوماً موجب بی‌ثباتی اقتصادی نمی‌شود. برای مثال، جرایمی مانند پول‌شویی گسترده، قاچاق ارز یا اقدامات مالی که موجب خروج سرمایه از کشور می‌شوند، تهدیدات جدی برای ثبات اقتصادی محسوب می‌شوند. اما تأخیر در ایصال مالیات‌های وصول‌شده، به‌خصوص اگر در مقیاس کوچک و به‌صورت فردی رخ دهد، تأثیر آن در حدی نیست که موجب اختلال در ثبات اقتصادی کشور شود. این موضوع نشان می‌دهد که نمی‌توان این رفتار را در زمره تهدیدات کلان اقتصادی قرار داد و جرم‌انگاری آن ممکن است غیرضروری باشد. بنابراین، اگر هدف قانون‌گذار حفظ ثبات اقتصادی باشد، باید بر راهکارهای تشویقی و تقویت سازوکارهای اداری تمرکز کند، نه صرفاً جرم‌انگاری رفتارهایی که می‌توانند از طریق روش‌های غیرکیفری مدیریت شوند. این نشان می‌دهد که جرم‌انگاری این رفتار ممکن است برخلاف هدف اولیه خود، نتیجه‌ای معکوس بر ثبات اقتصادی داشته باشد. بنابراین، استناد به اصل حفظ ثبات اقتصادی برای توجیه جرم‌انگاری آن از نظر مفهومی دچار اشکال است.

۳-۶. تنظیم معامله و قرارداد به نام خود یا دیگری

عنوان صریح این جرم در ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم «تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مودیان دیگر به نام خود برخلاف واقع» است. این جرم زمانی محقق می‌شود که فرد یا شرکت، معاملات و قراردادهای خود را به نام اشخاص دیگر تنظیم کند یا بالعکس، معاملات و قراردادهای مودیان دیگر را به نام خود ثبت کند، به‌گونه‌ای که برخلاف واقعیت باشد. این رفتار موجب عدم شفافیت مالیاتی و فرار از مالیات می‌شود. معمولاً این رفتار با هدف کاهش تعهدات مالیاتی، کتمان درآمد یا استفاده از معافیت‌های مالیاتی انجام می‌شود.

۳-۶-۱. عناصر تشکیل‌دهنده جرم

- ثبت معاملات یا قراردادهای واقعی خود به نام اشخاص ثالث؛
- ثبت معاملات یا قراردادهای دیگران به نام خود، بدون آن‌که واقعی باشد؛
- معامله باید انجام شده باشد.

۳-۶-۲. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

یکی از اهداف نظام مالیاتی، ایجاد نظم و ثبات در اقتصاد جامعه است. رفتارهایی مانند تنظیم معاملات و قراردادهای خلاف واقع، این نظم را مختل کرده و شناسایی درآمدها و مالیات‌های واقعی را دشوار می‌سازد. در نتیجه، عدالت اقتصادی و مالیاتی زیر سؤال می‌رود و بی‌نظمی در نظام مالیاتی گسترش می‌یابد. معاملات غیرواقعی و سوءاستفاده از ابزارهای قانونی، اعتماد عمومی به عدالت



و شفافیت نظام مالیاتی را کاهش می‌دهد. وقتی مردم شاهد باشند که برخی افراد یا شرکت‌ها با تخلفات مالیاتی از پرداخت سهم منصفانه خود شانه خالی می‌کنند، اعتماد به کارآمدی و عدالت نظام اقتصادی کاهش می‌یابد. اعتماد عمومی، یکی از ارکان کلیدی نظم عمومی است.

نظام مالیاتی، یکی از ستون‌های ایجاد نظم اقتصادی است. رفتارهایی که موجب کاهش شفافیت و نادیده گرفتن قوانین مالیاتی می‌شوند، کارکرد این نظام را مختل کرده و به گسترش بی‌نظمی منجر می‌شوند. تنظیم معاملات و قراردادهای غیرواقعی، به افرادی که این تخلف را انجام می‌دهند، مزیت ناعادلانه‌ای در برابر رقبای خود می‌دهد. این رفتار، رقابت سالم اقتصادی را تضعیف می‌کند. با این وجود اگر هدف از جرم‌انگاری این رفتار، حفظ شفافیت مالی و جلوگیری از کاهش درآمدهای مالیاتی باشد، روش‌هایی مانند افزایش ابزارهای نظارتی، اصلاح قوانین مالیاتی برای کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی و استفاده از فناوری‌های دیجیتال برای کنترل نقل و انتقالات مالی می‌تواند بدون نیاز به مداخله کیفری، همان هدف را تأمین کند. بنابراین، جرم‌انگاری این رفتار ممکن است نه تنها در حفظ ثبات اقتصادی کمکی نکند، بلکه با افزایش بی‌اعتمادی اقتصادی و سخت‌گیری‌های غیرضروری، فعالیت‌های تجاری و اقتصادی را دشوارتر کند.

۳-۷. انجام ندادن تکالیف قانونی در مورد تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال متوالی

عنوان صریح این جرم در ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم «خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی» است. این جرم زمانی محقق می‌شود که مودی مالیاتی، برخلاف الزام قانونی، از ارائه اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات دقیق درآمد و هزینه‌های خود به سازمان امور مالیاتی، آن هم به صورت مکرر در سه سال متوالی، خودداری کند. این تکالیف شامل مراحل تنظیم، تسلیم و رعایت الزامات مربوط به اظهارنامه مالیاتی است.

۳-۷-۱. انطباق جرم با اصل حفظ ثبات اقتصادی

اظهارنامه‌های مالیاتی، ابزار اصلی دولت برای شناسایی درآمدهای مودیان و دریافت مالیات بر اساس عدالت و شفافیت هستند. عدم پیگیری قانونی مؤدیانی که اظهارنامه مالیاتی ارائه نمی‌کنند، می‌تواند اعتماد شهروندان به نظام مالیاتی و حاکمیت قانون را کاهش دهد. این بی‌اعتمادی ممکن است مشارکت عمومی در پرداخت مالیات را کاهش دهد و به تضعیف کلی نظام اقتصادی بینجامد. همچنین نبود قوانین الزام‌آور برای ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی، مشوقی برای رشد اقتصاد غیررسمی خواهد بود، که این امر می‌تواند به کاهش توانایی دولت در کنترل فعالیت‌های اقتصادی و کاهش منابع مالیاتی منجر شود.

تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی، اطلاعات دقیقی از وضعیت درآمدی و مالی افراد و شرکت‌ها فراهم می‌کند. این اطلاعات برای سیاست‌گذاری اقتصادی، پیش‌بینی درآمدهای دولت و برنامه‌ریزی‌های کلان امر با ارزشی است. عدم ارائه این اطلاعات، شفافیت اقتصادی را کاهش داده و نظام مالیاتی را مختل می‌کند.

اگر با رفتارهایی مانند عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی مقابله نشود، این رفتارها ممکن است به یک الگو برای سایر مودیان تبدیل شوند و به گسترش فرهنگ تخلف مالیاتی منجر شوند. این امر باعث کاهش بیشتر درآمدهای مالیاتی و بی‌ثباتی اقتصادی خواهد شد. رفتارهایی مانند عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی و فرار از پرداخت مالیات، اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و عدالت اقتصادی را کاهش می‌دهند. این کاهش اعتماد، می‌تواند موجب کاهش سرمایه‌گذاری و خروج سرمایه از کشور شود که تهدیدی جدی برای ثبات اقتصادی است. افزون بر این، یکی از ویژگی‌های رفتارهایی که نظم عمومی را مختل می‌کنند، این است که بلافاصله موجب واکنش گسترده اجتماعی می‌شوند و تأثیر آن‌ها بر امنیت و هماهنگی اجتماعی، غیرقابل انکار است. اما عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی در یک دوره سه ساله، هرچند ممکن است برای دولت مشکل‌ساز باشد، موجب واکنش اجتماعی، ناآرامی عمومی یا اختلال در نظم اجتماعی نمی‌شود. این رفتار، برخلاف جرایمی مانند پول‌شویی گسترده، فرار مالیاتی کلان یا تخلفات مالی که موجب بحران‌های مالی می‌شوند، تأثیر فوری و گسترده‌ای بر جامعه ندارد.

۳-۸. استفاده از کارت بازرگانی دیگران

این جرم زمانی رخ می‌دهد که شخص (اعم از حقوقی و حقیقی) به صورت عمدی و آگاهانه از کارت بازرگانی متعلق به دیگران برای



انجام معاملات یا واردات و صادرات کالاها استفاده کند، به‌طوری‌که تعهدات مالیاتی حاصل از این فعالیت‌ها به نام صاحب کارت بازرگانی ثبت شده و مرتکب از پرداخت مالیات فرار کند. این رفتار به‌دلیل ماهیت فریبکارانه آن، علاوه بر آسیب به نظام مالیاتی، باعث تضییع حقوق صاحبان کارت بازرگانی نیز می‌شود. شایان ذکر است این جرم و جرم مذکور در ماده (۱۶۱) تنها جرایم مالیاتی هستند که قانون‌گذار برای ارتکاب آن‌ها اراده و قصد را لازم دانسته است و مطلق ندانسته است.

۳-۸-۱- عناصر تشکیل‌دهنده جرم

- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص حقیقی یا حقوقی دیگر برای انجام واردات یا صادرات؛
- عدم ثبت معاملات و درآمدهای واقعی به نام مرتکب؛
- جرم عمدی آگاهانه و با قصد فرار از پرداخت مالیات یا کاهش تعهدات مالیاتی.

۳-۸-۲. انطباق با اصل حفظ ثبات اقتصادی

استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای فرار از مالیات موجب توزیع ناعادلانه بار مالیاتی می‌شود. در این حالت، مؤدیانی که به‌درستی و به‌صورت شفاف مالیات خود را پرداخت می‌کنند، تحت فشار بیشتری قرار می‌گیرند، درحالی‌که فراریان مالیاتی از این بار معاف می‌شوند. همچنین این نوع تخلف می‌تواند منجر به تقویت و گسترش اقتصاد غیررسمی (زیرزمینی) شود. افرادی که از کارت بازرگانی دیگران استفاده می‌کنند، معمولاً تمایل دارند فعالیت‌های اقتصادی خود را از دید نهادهای نظارتی پنهان نگه دارند، که این امر باعث کاهش شفافیت اقتصادی و دشوار شدن سیاست‌گذاری‌های مالی و اقتصادی می‌شود.

این در حالی است که عمده‌تأ سوءاستفاده از کارت بازرگانی دیگران اغلب با فساد مالی، رشوه‌دهی و شبکه‌های غیرقانونی همراه است. این پدیده می‌تواند فرصت‌های ناعادلانه‌ای برای برخی افراد ایجاد کند و فضای اقتصادی کشور را به سمت رانت‌جویی و سوءاستفاده از قوانین هدایت کند.

همچنین در بسیاری از موارد، دارنده اصلی کارت بازرگانی که کارت خود را در اختیار فرد دیگری قرار داده است، ممکن است با پیگرد قانونی مواجه شود. مسئولیت‌های مالیاتی و حتی کیفری ممکن است متوجه فردی شود که در ظاهر صاحب کارت است، حتی اگر از سوءاستفاده انجام شده آگاهی نداشته باشد.

توجه به این نکته ضروری است که اگر با رفتارهایی مانند استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای فرار مالیاتی مقابله نشود، این رفتارها می‌توانند به یک رویه عادی تبدیل شده و نظم اقتصادی را مختل کنند. گسترش چنین تخلفاتی می‌تواند موجب کاهش همکاری اقتصادی افراد با دولت شود.

با وجود این باید توجه داشت «استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی» از منظر اصل حفظ ثبات اقتصادی در جرم‌انگاری ممکن است دچار چالش‌هایی شود. یکی از چالش‌های اصلی در توجیه جرم‌انگاری این رفتار از منظر حفظ ثبات اقتصادی این است که استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر، حتی اگر به قصد فرار مالیاتی انجام شود، لزوماً به بی‌ثباتی اقتصادی منجر نمی‌شود. برخلاف جرایمی مانند پول‌شویی گسترده، دستکاری بازارهای مالی، فساد اقتصادی کلان یا قاچاق سازمان‌یافته که مستقیماً موجب ایجاد بحران‌های مالی و کاهش اعتماد عمومی به نظام اقتصادی می‌شوند، این رفتار عمده‌تأ یک اقدام برای کاهش تعهدات مالیاتی است که تأثیر آن بیشتر در چارچوب درآمدهای دولتی باقی می‌ماند و به‌طور مستقیم موجب اختلال گسترده در ثبات اقتصادی نمی‌شود.

علاوه بر این، اصل حفظ ثبات اقتصادی ایجاب می‌کند که جرم‌انگاری باید ناظر به رفتارهایی باشد که باعث کاهش اعتماد عمومی به بازارهای مالی، فرار سرمایه، نوسانات شدید اقتصادی یا بحران‌های مالی کلان شوند. درحالی‌که استفاده از کارت بازرگانی دیگران، هرچند تخلف محسوب می‌شود، اما تأثیر آن در حدی نیست که بتوان آن را به‌عنوان یک تهدید فوری علیه ثبات اقتصادی قلمداد کرد. این رفتار، برخلاف ورشکستگی‌های متقلبانه، سوءاستفاده از اطلاعات داخلی بازارهای مالی یا فرار گسترده سرمایه که موجب فروپاشی اقتصادی می‌شوند، تأثیر مستقیم و گسترده‌ای بر اقتصاد کشور ندارد.



یکی دیگر از چالش‌های توجیه این جرم از منظر حفظ ثبات اقتصادی این است که ابزارهای غیرکیفری متعددی وجود دارند که می‌توانند بدون نیاز به اعمال مجازات کیفری از وقوع این تخلف جلوگیری کنند. دولت می‌تواند با تشدید نظارت‌های مالیاتی، اعمال جریمه‌های مالی متناسب، ایجاد سیستم‌های ثبت دیجیتال برای کنترل استفاده از کارت‌های بازرگانی و تقویت سازوکارهای نظارتی، این تخلف را کاهش دهد. در چنین شرایطی، اگر روش‌های غیرکیفری بتوانند به‌طور کارآمد از وقوع این تخلف جلوگیری کنند، جرم‌انگاری آن غیرضروری خواهد بود و استناد به اصل حفظ ثبات اقتصادی برای توجیه آن دچار خدشه می‌شود.

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به تحلیل میزان انطباق «اصل حفظ ثبات اقتصادی» به‌عنوان یک مبنای جرم‌انگاری با جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته است. در این راستا، ابتدا جرایم مالیاتی و ویژگی‌های آن‌ها تحلیل شد، سپس اصل جرم‌انگاری «حفظ ثبات اقتصادی» به‌عنوان مبنای مشروعیت‌بخشی به قوانین کیفری بررسی گردید و در نهایت، این دو حوزه با یکدیگر تطبیق داده شد. از بین مواد قانون مالیات‌های مستقیم، مواد (۱۶۱) و (۲۷۴) به جرم مالیاتی پرداخته است. ماده (۱۶۱) ابزار قانونی را برای اداره امور مالیاتی فراهم می‌کند تا در صورت وجود شواهد کافی مبنی بر قصد مؤدی برای تفریط اموال با هدف فرار مالیاتی، بتواند اموال وی را تأمین کند. در صورتی که اموال تفریط یا منتقل شد، مرتکب به مجازات حبس تعزیری درجه شش محکوم می‌گردد.

در ماده (۲۷۴) قانون مذکور نیز به هفت مورد دیگر جرایم مالیاتی مبنی بر «تنظیم اسناد خلاف واقع و استناد به آن»، «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن»، «ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و امتناع از تکالیف قانونی»، «عدم انجام وصول یا کسر مالیات مودیان دیگر و پرداخت به سازمان امور مالیاتی»، «تنظیم معامله و قرارداد به نام خود یا دیگری»، «انجام ندادن تکالیف قانونی در مورد تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال» و «استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی» پرداخته شده است.

برای جرایم این ماده، مجازات‌های درجه شش پیش‌بینی شده است که این مجازات‌ها شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها و برای اشخاص حقوقی مطابق ماده (۲۷۵) این قانون، مجازات شامل ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی اسناد تجاری به مدت شش ماه تا دو سال است.

پرداخت به این جرایم و شفاف‌سازی مبانی جرم‌انگاری آن‌ها، گامی مؤثر جهت ایجاد یک محیط کسب‌وکار شفاف و قابل پیش‌بینی است. با تعیین دقیق معیارهای رفتاری مالیاتی، فعالان اقتصادی می‌توانند به روشنی حدود مجاز و ممنوع فعالیت‌های مالی خود را تشخیص دهند و از بروز مشکلات حقوقی ناشی از عدم آگاهی جلوگیری کنند. علاوه بر پیش‌گیری از وقوع جرایم مالیاتی، تبیین مبانی قانونی به فعالان اقتصادی کمک می‌کند تا به صورت آگاهانه و مسئولانه در انجام تعهدات مالی خود عمل کنند. این امر نه تنها به تقویت اعتماد عمومی به نظام مالیاتی کمک می‌کند، بلکه به ایجاد یک رقابت سالم و عادلانه در محیط کسب‌وکار نیز منجر می‌شود. به‌طور کلی می‌توان گفت شناخت صحیح اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی، با عنایت به اقتضائات این حوزه کمک شایانی در بهبود نظام مالیاتی چه از حیث درآمدی و تنظیم‌گری نظام مالیاتی و چه از حیث تحقق عدالتی خواهد کرد.

(Majlis Research Center, 2023: 8)

آنچه از مقاله حاضر استنباط شد آن است که می‌توان به صورت اغراق‌آمیز ادعا نمود قانون‌گذار و برخی قضات عملاً هر رفتاری که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود را جرم‌انگاری نموده است. در این میان تنها بند (۲) ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، مبنی بر اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، به دلیل حجم گسترده آسیب‌های آن به این اصل قابل انتساب است. البته با این توضیح که منظور، اختفاء کلی فعالیت اقتصادی باشد؛ یعنی مجموعه رفتارهای مثبت که باعث پوشاندن یک فعالیت اقتصادی از نظر ممیزان و ناظران مالیاتی گردد. با این تعریف اختفاء فعالیت اقتصادی، شامل اختفای جزیی یک فعالیت اقتصادی برای مودی مالیاتی یا عدم درج آن در اظهارنامه (ترک فعل) نمی‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت قانون‌گذار رویه واحدی در جرم‌انگاری رفتارهای منجر به فرار مالیاتی در پیش‌نگرفته است. اصلی‌ترین دلیل این ادعا، تخلف



بودن محدود رفتارهایی است که با سیاق جرایم مالیاتی هماهنگ است اما به عنوان جرم تعیین نشده‌اند؛ نظیر مواد (۵۱) و (۲۱۱) در قانون مالیات‌های مستقیم.

در نتیجه نظر به گستردگی قلمرو این جرایم و عدم اخذ رویه واحد در جرم‌انگاری آن‌ها، به نظر می‌رسد سامان‌دهی و رفع سختی فضای کسب‌وکار، از اولویت‌های مورد توجه قانون‌گذار نبوده است. آمارها نیز این گزاره را تأیید می‌کند. مطابق آمارهای سال جاری، اخذ مالیات با شاخص «رویه‌های ناعادلانه ممیزی و دریافت مالیات» در گزارش‌های فصلی «پایش ملی محیط کسب‌وکار ایران» چهارمین عامل سختی فضای کسب‌وکار شناخته شده است. این شاخص بالاتر از عواملی نظیر «دخالت‌های غیرمنطقی نهادهای حاکمیتی در تعیین قیمت بازار»، «وجود رقابت غیرمنصفانه شرکت‌ها و مؤسسات دولتی»، «بی‌تعهدی طرف‌های قرارداد و معامله به اجرای تعهدات» و «کمیود فناوری‌های نوین و تجهیزات مورد نیاز» بوده است. (Iran Chamber of Commerce Research Center, 2024)

این در حالی است که برآورد عملکرد قانون‌گذار مطابق با قواعد و اصول حاکم بر قوانین مالیاتی نیست. به طور مثال با عنایت به مجازات‌های سنگین جرایم مالیاتی، «اصل سهولت مالیات» مبنی بر ایجاد مساعدترین شرایط برای مؤدی جهت پرداخت مالیات و اجتناب از ایجاد کم‌ترین مشکل در این راستا، (Majlis Research Center of the Islamic Consultative Assembly, 2023: 10) محل توجه نبوده است. همچنین در مورد اصل «تفسیر به نفع مودی مالیاتی» باید گفت در نظام مالیاتی ایران، با توجه به نحوه نگارش اصل پنجاه و یکم قانون اساسی که به‌صورت سلبی بیان شده است، اصل بر عدم پرداخت مالیات است؛ مگر به موجب قانون. از آنجا که مالیات در نظام حقوقی ایران به صورت استثنایی مطرح شده است، در مقام تفسیر قوانین مالیاتی (وضع مالیات، معافیت مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول و...)، صرفاً باید به ظاهر و متن عبارات قانونی دقت داشت و نمی‌توان با استناد به روح قوانین مالیاتی دامنه شمول قانون را توسعه داد. (Majlis Research Center of the Islamic Consultative Assembly, 2023: 9) باوجود این مطابق اظهارنظرهای برخی صاحبان کسب‌وکار این مهم با رفتار ممیزان و سازمان امور مالیاتی سازگار نیست (Rahmati, Eghbal, Zahedi Motlagh, & Colleagues, 2020).

مجازات‌های سنگین تعیین شده برای جرایم مالیاتی نیز می‌تواند تبعات منفی گسترده‌ای بر کسب‌وکارها داشته باشد. یکی از مشکلات اصلی این مجازات‌ها، تأثیر مخرب آن بر فعالان اقتصادی و سرمایه‌گذاران است. هنگامی که برای فرار مالیاتی، مجازات‌هایی مانند حبس، شلاق یا محرومیت‌های طولانی‌مدت در نظر گرفته می‌شود، این امر باعث ایجاد ناامنی در فضای کسب‌وکار و کاهش انگیزه کارآفرینان می‌شود. بسیاری از افراد ممکن است به دلیل ترس از مجازات‌های سختگیرانه، حتی در انجام فعالیت‌های مالی قانونی نیز دچار تردید شوند که در نهایت منجر به کاهش رشد اقتصادی می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت جرایم مالیاتی بیش از آن‌که بازدارندگی برای ارتکاب جرم ایجاد کند، بازدارندگی از فعالیت اقتصادی ایجاد می‌کند. به همین واسطه برخی از صاحبان کسب‌وکار آسیب‌دیده، از فعالیت تولیدی فاصله گرفته و مسیر دلالی و سرمایه‌گذاری در بازار سکه و زمین در پیش گرفته‌اند. (Heydarinejad & Colleagues, 2018)

علاوه بر این، مجازاتی همچون زندان نه‌تنها باعث اصلاح فرد نمی‌شود، بلکه ممکن است او را با محیط‌های نامطلوب و افراد مجرم دیگر مواجه کند که می‌تواند تأثیر منفی بر طرز فکر و عملکرد وی بگذارند. یک فردی که صرفاً مرتکب فرار مالیاتی شده است، در زندان با مجرمان خطرناک در ارتباط قرار می‌گیرد و این امر ممکن است موجب تغییر رفتار او به سمت جرائم سنگین‌تر شود. در مقابل، اعمال جریمه‌های مالی متناسب، مانند افزایش میزان مالیات پرداختی همراه با جرایم نقدی، می‌تواند اثر بازدارنده مؤثرتری داشته باشد و فرد را به بازگشت به مسیر قانونی بدون آسیب‌های اجتماعی و اقتصادی سوق دهد. زندان نه‌تنها باعث اصلاح فرد نمی‌شود، بلکه ممکن است او را با محیط‌های نامطلوب و افراد مجرم دیگر مواجه کند که می‌تواند تأثیر منفی بر طرز فکر و عملکرد وی بگذارند. یک فردی که صرفاً مرتکب فرار مالیاتی شده است، در زندان با مجرمان خطرناک در ارتباط قرار می‌گیرد و این امر ممکن است موجب تغییر رفتار او به سمت جرائم سنگین‌تر شود.

از منظر حقوقی و اجتماعی، زندانی کردن افرادی که در اقتصاد کشور فعال هستند، با اصول کرامت انسانی و عدالت تناسب ندارد. بسیاری از فرارهای مالیاتی ناشی از پیچیدگی‌های قوانین مالیاتی و ضعف‌های نظارتی است، نه صرفاً نیت مجرمانه. این در حالی است که برخی صاحبان کسب‌وکار معتقدند ماموران مالیاتی، ایشان را به صورت پیش‌فرض دزد یا مجرم می‌پندارند و برای دفاع از خود



دروغ می‌گویند. ۵. باوجود این خود صاحبان کسب‌وکار قائل بر این هستند که تولیدکننده از بدنه دولت است؛ نه مقابل آن. تولیدکننده دم دست‌ترین گزینه برای اعمال فشار و سخت شدن فضای کسب‌وکار نیست؛ بلکه هرچقدر تولید بهبود یابد، درآمد بیشتری برای دولت ایجاد می‌شود. (Heydarinejad & Colleagues, 2018)

در این راستا پیشنهاد می‌شود با توجه به مواردی نظیر تعداد محدود زندانیان جرایم مالیاتی، ضرورت کاهش جمعیت زندانیان، اهمیت حفظ درآمدهای دولت و قابلیت جایگزینی جرایم با تخلفات در راستای سیاست‌های قضازدایی، پیشنهاد می‌شود جرم‌انگاری در حوزه مالیاتی بازنگری شود. به‌ویژه با استناد به قوانین پیش از سال ۱۳۹۵، این امکان وجود دارد که جرایم مالیاتی به‌عنوان تخلفات مالیاتی تعریف شده و از مسیرهای غیرکیفری، نظیر ضمانت‌های مدنی و اداری، به مقابله با تخلفات پرداخته شود. چنین رویکردی، نه تنها بار دستگاه قضایی را کاهش می‌دهد، بلکه با رویکرد بازدارنده و غیرکیفری، نظم مالیاتی را حفظ خواهد کرد.

علاوه بر این، تبدیل جرایم مالیاتی به تخلفات مالیاتی می‌تواند ابزارهای جایگزینی مانند جریمه‌های سنگین، محرومیت از امتیازات مالی و اقتصادی و الزام به جبران زیان‌های وارده را تقویت کند. این اقدامات، ضمن تأمین اهداف بازدارندگی و پیش‌گیری، از تأثیرات منفی مجازات‌های کیفری، نظیر برچسب‌زنی اجتماعی و آسیب به فعالیت‌های اقتصادی جلوگیری می‌کند. در نهایت، بازنگری در جرم‌انگاری مالیاتی و اتخاذ سیاست‌های تخفیفی و جایگزین، می‌تواند به اصلاح ساختار نظام مالیاتی، کاهش تخلفات و تقویت اعتماد عمومی نسبت به دولت و نظام مالیاتی منجر شود.

5. <https://www.pgnews.ir/?p=217578>



References

1. Abdollahi, H., & Moulabeygi, G. (2022). Tax law with an analytical-applied approach (2nd ed.). Tehran: Jangal Publications. (In Persian).
2. Babaki R, Efati M. The Effect of Tax Structure on Economic Growth in Iran. J Tax Res 2022; 30 (54):29-54. (In Persian). doi: 10.52547/taxjournal.30.54.29
3. Bentham, J. (1789). An introduction to the principles of morals and legislation. London: Oxford University Press.
4. Ebrahimi, Sh.; Sadeghnejad Naeini, M. (2014). A criminological analysis of economic crimes. Journal of Criminal Law Research, 2(5), 147-174. (In Persian).
5. Hassani, J., Mehra, N. (2015). Critiques on the concept of "economic crimes" in the Islamic penal code of Iran. Criminal law and Criminology Studies, 2. 45-69. (In Persian). doi: JQCLCS-201506-1031 (R1)
6. Heydarinejad, Z., Rahmati, F. S., Zahedi Motlagh, H., & Colleagues. (2018). The concerns of people's businesses with the government. Tehran: Hossein Zahedi Motlagh. (In Persian).
7. Iran Chamber of Commerce Research Center. (2023b). National monitoring of Iran's business environment (28th period). (In Persian).
8. Iran Chamber of Commerce Research Center. (2024c). National monitoring of Iran's business environment (33rd period). (In Persian).
9. Jafari, M. (2016). Criminalization in the law of economic activities. Contemporary Comparative Law Studies, Spring & Summer. (7th period). 96. (In Persian).
10. Jareborg, N. (2005). Criminalization as last resort (Ultima Ratio). Ohio State Journal of Criminal Law, 2(Spring), 521-534. Guest Editor(s): R. A. Duff.
11. Keynes, J. M. (1936). The general theory of employment, interest, and money. Houndmills, Basingstoke, Hampshire; New York: Palgrave Macmillan.
12. Majlis Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (2023). Strategic report on the principles and rules of tax law interpretation (Report No. 18893). (In Persian).
13. Rafiei, H. (2019). The criminalization model of money laundering and its impact on the economic system in the Iranian legal system and international instruments. Journal of Modern Criminal Law Studies, 159, 111-126.
14. Rahmati, F. S., Farkhondeh-Eghbal, M., Zahedi-Motlagh, H., & Colleagues. (2020). The concerns of people's businesses with the Iranian Tax Administration. Tehran: Tina-ye Tehrani. (In Persian).
15. Sadeghnejad Naeini, M. (2024). The role of transparency in preventing economic crimes. Encyclopedia of Economic Law, 31(25), 57-79. (In Persian). doi: 10.22067/economlaw.2024.86561.1346
16. Tax Gap Reporting Team. (2009, February 5). In the country where tax evasion is no crime, Swiss private banks are unrepentant about siphoning off other governments' income. The Guardian. Retrieved from www.theguardian.com/business/2009/feb/05/tax-gap-avoidance-switzerland