

بررسی علل و عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی و جلوگیری از آن در رویکرد نظام کیفری ایران

تورج شمشیری^۱

^۱ کارشناسی ارشد حقوق خصوصی (نویسنده مسئول)

چکیده

تامین بودجه جهت صرف هزینه‌های خدمات اجتماعی یک کشور از جمله امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و رفاه اجتماعی نیازمند درآمدی مستمر و مناسب برای دولت‌ها می‌باشد، که مهم‌ترین منبع درآمدی این بودجه در اقتصاد جهان امروزی مالیات می‌باشد. مالیات برحسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پرداختی است الزامی و بلاعوض که ممکن است به شخص، مؤسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت و همچنین میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آن‌ها دارد، زیرا مالیات مهم‌ترین ابزار اجرای عدالت اجتماعی می‌باشد که در صورت استفاده بهینه از آن، به‌عنوان مهم‌ترین ابزار برای اجرای سیاست‌های پولی و مالی هر کشور واقع می‌گردد. بر همین اساس شناخت عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی و راه‌های پیشگیری از آن، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و برخورد جدی با اشخاصی که به‌انحاء مختلف با انجام جرائم گوناگون باعث بروز فساد در نظام مالیاتی می‌شوند تا از این طریق به ثروت‌اندوزی خود ادامه دهند و دائماً حقوق دولت که درواقع همان حقوق فرد فرد آحاد جامعه است را تضییع نمایند دارای اهمیت خاص می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، راه‌های پیشگیری، جرم مالیاتی، عوامل ارتکاب، نظام کیفری ایران

۱. مقدمه

مالیات از گذشته از منابع درآمد دولت‌ها بوده و دریافت آن یکی از مشکلات عمده و چالش برانگیز بین دولت‌ها و مردم بوده است؛ مالیات مسئله‌ای است که از یک سو ریشه در مسائل اقتصادی و از سوی دیگر ریشه در مسائل سیاسی و حکومتی و از جهت دیگری ریشه در مسائل اجتماعی دارد؛ از این رو تحولات مثبت آن می‌تواند تعادل عرصه‌های فوق را برقرار نموده و تحولات نامتناسب می‌تواند نظم عرصه‌های مذکور را به هم بریزد؛ به همین جهت تحولات مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

مالیات ابزار اجرای عدالت اجتماعی و یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های هر دولتی است که استفاده درست از آن نقش گسترده‌ای در سرمایه‌گذاری دولت و رشد اقتصادی کشور دارد. درآمد مالیاتی یکی از مهم‌ترین راه‌های تأمین منابع دولت است. اما تحقق این درآمد با وجود جرائم مالیاتی دچار اختلال می‌شود و از پیامدهای جرائم مالیاتی، کاهش درآمد مالیاتی و در نتیجه کسری بودجه دولت است. جرائم مالیاتی به عنوان یکی از ابزارها، از سوی قانون‌گذار برای برخورد با متخلفان مالیاتی وضع شده است. با قانون‌گذاری جدید در قانون مالیات‌های مستقیم و جرم‌انگاری جرائم مالیاتی در ماده ۱۷۵ این قانون در هفت‌بند مصادیق جرم مالیاتی تبیین گردیده است. جرائم مالیاتی آثار سوء بسیاری بر اقتصاد دارد. این جرائم باعث تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی می‌شود (امامی، ۱۳۸۷). در نتیجه خدمات اجتماعی در حد مطلوب و با کیفیت از سوی دولت ارائه نمی‌شود. همچنین جرائم مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو مناسب توزیع نشده و انباشت سرمایه در دست گروه خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت این گروه را فراهم می‌آورد بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و درازمدت سبب می‌شود تا رشد اقتصادی دچار مشکل شود (انبار لویی، ۱۳۸۶).

بر همین اساس لازم است عواملی که موجب بروز فساد و یا جرائم در نظام مالیاتی می‌گردد به دقت مورد توجه قرار گرفته و سپس راه‌های پیشگیری از این جرائم در حقوق کیفری ایران مورد بررسی قرار گیرد تا با استناد به آن بتوان راه کارهای مناسبی در این زمینه ارائه نمود. باید توجه داشت عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی متعدد است که توجه به جمیع آن‌ها می‌تواند امکان تصمیم‌گیری بهتر را در زمینه برخورد با آن فراهم نماید. عواملی نظیر مسائل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، ساختاری، محیطی، انسانی و ... که مناسب با آن شناخت راه‌های پیشگیری از این جرائم که مبتنی بر عوامل مذکور است نیز اهمیت ویژه‌ای دارد؛ چراکه در بعضی موارد می‌توان با استناد به قوانین و مقررات اعم از مالیاتی یا قانون مجازات اسلامی مواردی را جستجو کرد که در حقوق کیفری ایران برای پیشگیری از این جرائم راه‌هایی را پیش‌بینی نموده و در سایر موارد می‌بایستی با توسل به راه‌های غیر کیفری اعم از اجتماعی یا وضعی تدابیر لازم به منظور پیشگیری از جرم در نظام مالیاتی اتخاذ و به موقع اجرا گذاشته شود.

۲. مفاهیم

مالیات در لغت به معنای مالی مخواستنه می‌باشد و صفتی نسبی برای پول، ثروت و دارائی محسوب می‌گردد در اصل یک کلمه عربی است از ریشه میل و معادل آن در زبان انگلیسی اکس و معادل فارسی آن دارائجات است. ولی تاکنون تعریف رسمی و قانونی از مالیات ارائه نشده است. علمای بزرگ نظرات متفاوتی را پیرامون تعریف مالیات ارائه نموده اند. دکتر علی‌اکبر عرب مازار رئیس سابق سازمان امور مالیاتی کشور مالیات را چنین تعریف می‌کند: مالیات عبارت است از مبلغی که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر اساس قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه دریافت می‌دارد. به طور کلی می‌توان گفت: مالیات عبارت است از قسمتی از دارائی یا درآمد اشخاص که به منظور پرداخت هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی و اجتماعی و سیاسی کشور اجرای سیاست مالی به موجب قانون به وسیله دولت وصول می‌شود (اعلاء، ۱۳۶۵).

۳. انواع مالیات در ایران

درآمدهای مالیاتی از نظر پایه مالیات بر پایه های درآمد، ثروت (دارائی) و مصرف و از نظر نحوه وصول به دو روش اصلی مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می شود.

مالیات های مستقیم

مالیات های مستقیم مالیات هایی هستند که به طور مستقیم بر افراد، خانوارها و بنگاه ها وضع می شود. در مجموعه قوانین مالیات، مالیات های مستقیم به سه نوع مالیات بر شرکت ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ارث تقسیم می شود. که عمدتاً از پایه درآمد و ثروت اخذ می گردد.

مالیات های مستقیم مالیات هایی است که مستقیماً و متناسب با درآمد اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی وصول می شود.

مالیات های غیرمستقیم

مالیات های غیرمستقیم مالیات هایی هستند که به طور غیرمستقیم بر کالاها و خدمات وضع می شوند. این دسته از مالیات ها به سه گروه عمده، مالیات بر واردات، (عوارض گمرکی)، مالیات بر انواع کالاها و خدمات داخلی (مثل مالیات بر فرآورده های نفتی و سیگار) و مالیات بر ارزش افزوده تقسیم می شوند که پایه اخذ آن ها مصرف داخلی کشور هست. مالیات های غیرمستقیم به ارزش بعضی از کالاها و خدمات اضافه می شود و پرداخت آن به مصرف کننده تحمیل می گردد.

مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات/تولید/توزیع و مصرف به تدریج توسط بنگاه های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره های مذکور قرار می گیرند، به میزان درصدهای مختلف از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره انباشته و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می گردد تا نهایتاً به مصرف کنندگان نهایی منتقل شده و توسط ایشان پرداخت می شود (سازمان مالیاتی کشور، ۱۳۸۷).

۴. مبانی

گفتار اول: تقلب جرائم مالیاتی در سایه تخصص انجام می پذیرد.

در جرائم عمومی، نیازی به تخصص و فن وجود ندارد اما تقلبات و جرائم مالیاتی در سایه تخصص انجام می پذیرد. دست بردن در دفاتر مالی و حسابداری، تغییر در صورت حساب ها و ترازنامه های مالی واحد تجاری، استفاده از حسابداران رس می با سوابق تخلف و تقلب، ارائه اظهارنامه مالیاتی خلاف واقع، فاکتور سازی و... انواع فعالیت هایی که یک فرد عامی و بی سواد و بدون تخصص های لازم نمی تواند آن ها را به انجام برساند.

این جرائم در بستر و متن حیات اقتصادی جامع رخ می دهد و بدون توسل به زور و قدرت و با بهره گیری از روش های متقلبانه و سوءاستفاده از فنون و دانش های روز (حسابداری و حسابرسی نرم افزارهای مالی و...) صورت می پذیرد این جرائم (مالیاتی) بر سوءاستفاده از اعتماد مبتنی است، زیرا امنیت و اعتماد متقابل میان مودیان را مخدوش می سازد. مرتکبان این جرائم در پی هدف نهایی خود یعنی کسب ثروت و سود بالا و کسب موقعیت ممتاز هستند و خسارت فراوانی را به وجود می آورند که آثار آن مدت ها بعد لمس می شود (نیکلاکلوز، ۱۳۸۴).

در ارتکاب به جرائم مالیاتی، فعالیت های حرفه ای و شغلی فرد، بستر ارتکاب جرم تلقی می شود و در واقع موقعیت اجتماعی و شغلی فرد مهم است. در حالی که در جرائم عمومی، موقعیت شغلی افراد موضوعیت ندارد و جرم ممکن است توسط یک فرد بیکار ارتکاب یابد، بزهکاران این جرائم چون اشراف کافی به اطلاعات و قوانین و مقررات مالی و مالیاتی دارند به عنوان یک کارشناس زبده عمل کرده و بهتر می توانند جرمشان را مخفی نمایند و به این جرائم نوعی پیچیدگی بخشیده که تعقیب و ردیابی آن را توسط مقامات مسئول دشوار می سازد (خالقی، ۱۳۹۴).

۵. گفتار دوم: آمار بالای جرائم مالیاتی

نگاهی به آمار جنایی نشانگر این واقعیت است که نرخ سرقت، قتل و جرائم یقه آبی‌ها بسیار بیشتر از نرخ فرار مالیاتی، ارتشاء و یا سایر جرائم اقتصادی است اما این دلیل بر نرخ پایین ارتکاب در جرائم از این دست نیست بلکه اگر ماورای آمار جنایی را بررسی کنیم خواهیم دید که میزان این جرائم دست‌کمی از جرائم عمومی ندارند و علت آن این است که این جرائم نوعاً بزه دیده حقیقی ندارند و بزه دیده آنها در واقع جامعه و مردم هستند و نوعاً هر دو مقصر می‌باشند لذا این جرائم شاکی نداشته و موارد اعلام آن به دادگاه نیز اندک است و لذا هر دو طرف معادله کیفری، مجرم هستند و سعی می‌کنند آن را مخفی کنند (افتخاری، ۱۳۸۶).

مثلاً در خیلی مواقع، مدیران کل مالیاتی سعی می‌کنند تا آمار فراریان مالیاتی را به ص ورت اعداد و ارقام کمی نشان دهند تا بتوانند میزان کارایی خود را نزد مقامات مافوق بیشتر نشان دهند و از طرف دیگر متقلبان و فراریان از مالیات هیچ وقت اقرار به این کار نمی‌کنند لذا رقم سیاه بزهکاری در این جرائم بسیار بالاست. از طرف دیگر امکان درک آثار این جرایم از جانب شخص ثالث وجود ندارد و در نتیجه به مراجع و مقامات مسئول گزارش نمی‌شود. در سرقت از منزل اگر همسایه و یا عابر پی به موضوع ببرد می‌داند که باید به پلیس اطلاع دهد اما در ارتکاب به تخلفات و تقلبات مالیاتی از طریق انواع و اقسام روش‌ها نظیر سن دساز و ... اساساً این می‌تواند به عنوان معضلی در سیاست جنایی مشارکتی تلقی گردد و باید راه چاره ای برای بالا بردن سطح اطلاعات عمومی جامعه اندیشید.

۶. گفتار سوم: عنصر معنوی و مادی این جرائم و مجازات‌های متناسب آن

جرائم مالیاتی به طور خاص و جرائم اقتصادی به طور عام، جرایمی نوعاً تخصصی و فنی هستند لذا فرض بر این است که صاحبان شرکت‌ها، کارخانه‌ها، تجار و بازرگانان و سایر مودیان، افرادی حرفه‌ای و متخصص بوده و نسبت به آثار اعمال و افعالی هم که در اثر غفلت، بی‌احتیاطی و بی‌مبالاتی یا عدم رعایت نظام‌های مرتبط با رشته فعالیت خود مرتکب می‌شوند، آگاهی دارند. به همین علت در جرائم اقتصادی نوعاً عنصر معنوی مفروض است و این جرائم بیشتر جنبه مادی صرف دارند زیرا حرفه‌ای و متخصص بودن صاحبان مشاغل با آگاه بودن آنها از آثار اعمالشان ملازمه دارد. (نجفی، ۱۳۸۴)

اما عنصر مادی این جرائم عمدتاً به صورت ترک فعل ارتکاب می‌یابد و گرایش قانونگذار داخلی و اسناد بین‌المللی نیز در جهت جرم‌انگاری ترک فعل در این جرائم می‌باشد. مانند: عدم ثبت واقعی ارقام معاملات (فروش، خرید و...) در دفاتر حسابداری، بالا نشان دادن ارقام هزینه‌ها و کم نشان دادن درآمدها و فروش‌ها و عدم انجام تکالیف قانونی توسط مودیان مالیاتی یا اشخاص ثالث و ...

اساساً جرائم مالیاتی دارای بعد فنی و حرفه‌ای بوده و در قلمروهای بسیار پیچیده اتفاق می‌افتد اما در جرائم اقتصادی، مجازات‌ها بیشتر به صورت جریمه نقدی و مجازات‌های مالی، ضبط و مصادره اموال پیش‌بینی می‌شود و کیفر نقدی عموماً تابعی از شدت جرم و میزان خسارتی است که ممکن است در نتیجه عمل مرتکب وارد شود، یا میزان سود نامشروعی که تحصیل کرده است. و لذا میزان مجازات‌ها در موارد تکرار جرم از اصول خاصی تبعیت می‌کند و به اصول عمومی حاکم بر قانون مجازات اسلامی توجهی ندارد) هر چند در مجموعه قوانین مالیاتی کمتر مشاهده می‌شود (طاهری، ۱۳۹۱).

علت مالی بودن مجازات‌ها این است که معمولاً مرتکبان این جرائم به دنبال سود و درآمد اقتصادی و امتیازات اجتماعی و اقتصادی هستند لذا قانونگذار به این موضوع توجه نموده تا بهتر بتواند آن‌ها را مرعوب نماید.

۷. گفتار چهارم: معیار ارزیابی مجرم از عمل مجرمانه و وسایل ارتکاب جرم

منظور از معیار ارزیابی مجرم از عمل مجرمانه، برداشتی است که مرتکب از عمل خود دارد بدین معنی که آیا خود را مجرم می‌پندارد یا خیر؟ و طرز تلقی سایر افراد جامعه از عمل ارتكابی وی چیست؟

در جرائم اقتصادی به طور عام، یک ارزش قابل حمایت کیفری نقض شده است اما مرتکبین احساس مجرمیت ندارند و عمل ارتکابی را حاکی از زرنگی و مهارت خود می‌دانند. عدم پرداخت مالیات، ارائه اظهارنامه خلاف واقع، استناد به مدارک ساختگی و صوری و ... که نیازمند تخصص و دانش فنی و مهارت عملی بالاست در این گروه جای می‌گیرند. مرتکب این جرائم به نوعی ارتکاب این اعمال را توفیق تلقی کرده و عمل ایشان به دلیل فنی بودن و عدم آگاهی عموم از دانش فنی مربوط به ارتکاب جرم، تقبیح اجتماعی چندانی را بر نمی‌انگیزد. بسیاری از افراد در کشورمان خمس و زکات می‌پردازند و بدان پایبندند اما مالیات نمی‌پردازند و اظهارنامه‌های خلاف واقع ارائه می‌دهند شاید این امر به دلیل بی‌اعتمادی به دولت و یا هر دلیل دیگری باشد اما به هر حال عملی مجرمانه است. مجرمین اقتصادی خود را مجرم نمی‌شناسند و به تبع آن جامعه نیز آنها را مجرم تلقی نمی‌کند لذا محکوم کردن مجرمین اقتصادی چندان کارساز نیست زیرا آنها از آثار سوء محکومیت خود رنج نخواهند برد. در حالی که مجرمین متعارف به محض ارتکاب جرائم عمومی برچسب مجرمانه می‌خورند و از آنها مجرم حرفه‌ای ساخته که بازگشت او به جامعه و جامعه‌پذیری وی را دشوار می‌سازد (سیدنورانی، ۱۳۸۷).

اما جرائم اقتصادی از حیث وسیله ارتکاب جرم، جزء جرائم حيله آمیز و متقلبانه جای می‌گیرند بر خلاف جرائم عمومی که در دسته جرائم توأم با خشونت جای دارند، جرائم حيله آمیز بیشتر مبتنی بر سوء استفاده از نبوغ، توانایی‌های فکری و استعداد است و وسیله ارتکاب این جرائم نیز غالباً مبهم و پیچیده و نامحسوس است و یا میزان تأثیر این وسایل در ارتکاب جرم مشخص نیست.

جرائمی چون تقلب مالیاتی، خیانت‌درامانت و ... مبتنی بر اشراف و درایت مرتکب است و با میزان حرفه‌ای و کارشناس بودن مرتکب ملازمه دارد. و اما با وجود پیچیدگی‌هایی که جرائم مالیاتی دارد، شناخت عوامل ارتکاب آن و همچنین راه‌های پیشگیری از این جرائم به دلیل حفظ منافع عمومی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. چراکه عوامل متعددی در بروز این جرائم دخیل‌اند و در بسیاری از موارد این عوامل با علل ارتکاب سایر جرائم عمومی نیز متفاوت است و تبعاً راه‌های پیشگیری از این جرائم نیز ویژگی‌های خاص خود را دارد (نجفی، ۱۳۸۴).

۸. عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی

عوامل اقتصادی

یکی از عوامل بسیار مهم بیرون ساز مانی در ارتکاب جرائم مربوط به نظام مالیاتی عوامل اقتصادی می‌باشد که البته این عوامل به نوبه خود نیز از تنوع زیادی برخوردارند. عواملی همچون فقر، بی‌عدالتی، تبعیض، زیاده‌خواهی، حرص، طمع و حتی ثروت زیاد و تمکن مالی خوب. آنچه مسلم است هدف نظام مالیاتی کشور جمع‌آوری مالیات‌ها خصوصاً از کسانی می‌باشد که درآمد بیشتری دارند، لیکن متأسفانه غالباً آنان که درآمد بیشتری دارند به دنبال راه‌هایی می‌باشند که مالیات کمتری پرداخت نموده و هرروز بر ثروت و دارائی خود بیفزایند. شاید در زمان‌های نه‌چندان دور تصور خیلی‌ها بر این بود که جرم را در جامعه فقط دون پایگان و افراد فقیر و بی‌بضاعت انجام می‌دهند و حتماً طبقه مرفه از آن‌چنان شأن و جایگاهی برخوردارند که دست به ارتکاب جرم نمی‌زنند. ولی به مرور زمان تغییرات جدی در این نگرش به وجود آمد تاجانی که کانون توجهات به سمت جرائم ارتکابی از ناحیه ثروتمندان و پولداران سوق داده شد (نقیبی و همکاران، ۱۳۹۴).

صرف‌نظر از اینکه تا چه اندازه توفیقی برای تعقیب و اعمال مجازات این دسته از مجرمین به دست آمده است با توجه به اهمیت جرائم ارتکابی از ناحیه این دسته از بزه‌کاران و اینکه جرائم عمده در نظام مالیاتی به لحاظ کیفیت آن می‌تواند به وسیله این گروه از مجرمین واقع شود به تبیین بیشتر این گونه جرائم می‌پردازیم.

از آنجایی که جرم‌شناسی یکی از جلوه‌های باشکوه و درخشان کنجکاوی ژرف و گسترده همه‌جانبه دانشمندان و متخصصان بشردوست درباره انسان است جرم‌شناسی در این کنجکاوی، همه دانش‌های تجربی و انسانی از روانشناسی، زیست‌شناسی، جامعه‌شناسی، علوم پرورشی، تاریخ، فرهنگ ملی، اقتصاد، آمار، بوم‌شناسی و رشته‌های دیگر از علوم را برای سعادت انسان و جامعه به خدمت خود درآورده است.

شناخت عوامل جرم‌زا، پیشگیری از وقوع جرائم، تشخیص حالت خطرناک، بازپروری بزهکاران، اصلاح قوانین و مقررات از جمله اهداف مهم این علم است. تاریخ پیدایش این علم را اگرچه به دو نوع غیرعلمی و علمی تقسیم می‌کنند، اما هدف هر دو نگرش، ریشه‌یابی جرم و انحرافات بوده است.

در بررسی‌های اولیه از جرم و انحرافات، اغلب جرم‌شناسان، علت وقوع جرم را فقر یا محرومیت اجتماعی و بالطبع معلول جرم را طبقات فرودست و محروم جامعه می‌دانستند. اغلب تحقیق‌های آماری و میدانی بر این معیار استوار بوده است، اگرچه در این تحقیق‌ها از تلاش محققان، نتایج ارزنده‌ای به دست آمده است.

اما این معیار که (مجرمان امروزه، همان کودکان محروم گذشته اند) با وارد شدن دیدگاهی نو و بدیع به حوزه جرم‌شناسی تحت‌الشعاع قرار گرفت. این دیدگاه درواقع نوعی اعتراض به تمرکز تک‌بعدی جرم‌شناسان به ریشه‌یابی جرم بوده است که دلیلی وجود ندارد تنها ریشه جرم را در طبقات فرودست و علت اصلی جرم را فقر و محرومیت بدانیم، بلکه کل افراد جامعه بر اساس شرایطی می‌توانند مرتکب جرم شوند (شهرام و حامد، ۱۳۹۴).

عوامل اجتماعی ارتکاب جرائم مالیاتی

الف - آسیب‌شناسی اجتماعی انحرافات مالیاتی

اگر در وضع و تقنین مالیات برخی از اصول نظیر: اصل عدالت و اصل عدم تبعیض میان مؤدیان مالیاتی موردتوجه قرار نگیرد و نیز سیاست‌ها و اقدامات جنایی دولت در تحقق بخشیدن اهداف این اصول، که همواره با واکنش‌های اداری و انضباطی و کیفری و مدنی همراه است، ناکافی و نامتناسب باشد جامعه‌ای ترسیم خواهد شد که هرروز بر افراد طبقه فقیر و تهیدست آن افزوده می‌گردد.

تأثیر فقر در سلامت جسمانی شهروندان و سلامت روانی جامعه و رسیدن به مدنیت امری غیرقابل تردید است. و بالاتر از همه، فقر از میزان مشارکت‌های اجتماعی نظیر: مشارکت‌های سیاسی و اجتماعی و اقتصادی می‌کاهد. فقدان عدالت اجتماعی و تبعیض در وضع و اجرای قوانین علیه طبقات کم‌درآمد و متوسط جامعه آن‌ها را به قانون‌شکنی می‌کشاند، لذا سیاست جنایی دولت‌ها علیه جرائم و تقلبات مالیاتی می‌تواند در راستای سیاست جنایی عمومی نقش‌آفرین باشد. چراکه اقدامات و سیاست‌های موضوعه در آن می‌تواند جنبه پیشگیرانه در ارتکاب به انواع و اقسام بزه در جامعه را در پی داشته باشد.

البته نباید فراموش کرد که جرائم مالیاتی مهم را بیشتر طبقه مرفه جامعه و یا همان یقه‌سفیدها مرتکب می‌شوند تا طبقات پائین و متوسط جامعه، اما چون با بزهکاران متعلق به آن طبقه به طریق غیررسمی رفتار می‌گردد و کمتر مورد پیگرد قرار می‌گیرند بالتبع، اعمالشان نیز کمتر آشکار و گزارش می‌شود.

توزیع ناعادلانه ثروت در کشورمان سبب شده است که درصد بالایی از ثروت در دست درصد پائینی از جمعیت کشور قرار گیرد. بر اساس آخرین بررسی‌های مرکز آمار ایران، ۱۰ درصد غنی‌ترین افراد جامعه حدود ۲۷/۳ برابر فقیرترین افراد جامعه درآمد داشته‌اند در حالی که در اغلب کشورهای توسعه‌یافته این نسبت کمتر از ۱۵ برابر است. عده‌ای از صاحب‌نظران عوامل اقتصادی را در میزان ارتکاب به جرائم اقتصادی (از جمله جرائم مالیاتی) دخیل می‌دانند و معتقدند که فقدان چشم‌اندازی روشن در آینده اقتصادی کشور کاهش ارزش پول، عدم تأمین اجتماعی متناسب در سنین کهن‌سالی و دوران بازنشستگی و ارائه نامناسب خدمات عمومی، ارتکاب به جرائم اقتصادی در کشور را دامن می‌زند اما نباید عوامل غیراقتصادی را در این انحراف اجتماعی دست‌کم گرفت. اغنیاء و متمولین نیز به دلیل رفاه بیش‌ازحد اقتصادی و فقر فکری و معنوی تمایل به کج‌روی دارند و مرتکب انواع و اقسام جرائم اقتصادی نظیر فرار مالیاتی می‌گردند. همان‌طور که می‌دانیم فساد مالیاتی ازجمله اقسام فساد، در روابط شهروندان با دولت است. وقوع این فساد منوط به دو عامل انگیزه و فرصت است. انگیزه یا درون شخص سرچشمه می‌گیرد یا عوامل بیرونی و محیطی چنین انگیزشی را در فرد ایجاد می‌نماید. عامل مهم دیگر فرصت است، که برای ارتکاب عمل متقلبانه و فرار از پرداخت مالیات می‌بایست موقعیت برای مرتکب مهیا باشد. این فرصت می‌تواند در ضمن یک سال مالی برای مرتکب ایجاد گردد و یا اینکه در مدت‌زمان قانونی ارائه اظهارنامه مالیاتی از آن در ارتکاب به عمل متقلبانه استفاده نماید.

عوامل ساختاری

- یکی دیگر از عواملی که زمینه‌ساز جرم و فساد در نظام مالیاتی است ساختار سازمانی و تشکیلاتی این سیستم است.
- یک سیستم مالیاتی پیچیده می‌تواند بروز فساد را تسهیل کند. مأموران مالیاتی می‌توانند از مالیات‌دهندگان به واسطه‌ی پیچیده بودن قوانین و یا با استفاده از آزادی عمل بیش از حدی که قوانین، مقررات، و رویه‌های مبهم به آن‌ها می‌دهد، رشوه دریافت کنند. مالیات‌دهنده‌ای که بتواند از پرداخت مالیات فرار کند، ممکن است به جای گزارش نمودن درخواست رشوه از سوی حسابرس، تصمیم به پرداخت آن بگیرد.
 - نرخ‌های بالای مالیاتی می‌توانند خود به واسطه افزایش انگیزه مالیات‌دهندگان برای فرار از پرداخت مالیات، منجر به بروز بیشتر فساد گردند.
 - فقدان مجازات، عامل مهم دیگری برای بروز فساد است. اگر مجازات‌ها به حد کافی شدید نباشند و یا به ندرت اعمال شوند، احتمال بروز فساد، افزایش می‌یابد. زمانی که اعتراض، زمان‌بر یا پرهزینه باشد، ممکن است مالیات‌دهنده انجام اقدامات فساد آمیز به منظور حل و فصل امور را ترجیح دهد.
 - زمانی که انجام امور در ادارات امور مالیاتی با کندی انجام شود و یا با بروکراسی بیش از حد اداری همراه باشد مودی مالیاتی به سمت راه‌های فساد آمیز روی می‌آورد.
 - زمانی که پرداخت مالیات، پیچیده و گنگ باشد، وسوسه برای فساد به عنوان یک راه میانبر، هم به منظور صرفه‌جویی در زمان و هم کاهش عدم اطمینان از مبلغ قابل پرداخت به عنوان مالیات، افزایش می‌یابد
 - هنگام تصمیم‌گیری در خصوص درگیرشان یا نشدن در فساد، افراد ریسک شناخته شدن و مجازات را مدنظر قرار می‌دهند. اگر آن‌ها این احساس را داشته باشند که سیستم‌ها، ناکارآمد هستند ریسک کار پایین است (احتمال ورودشان به اقدامات فساد آمیز، افزایش می‌یابد.
 - اگر حقوق و مزایای پرسنل اداره‌ی مالیاتی پایین باشد، فساد می‌تواند به عنوان شیوه‌ای قابل قبول برای تکمیل درآمد پایین، مدنظر قرار گیرد.
- درک این موضوع باید قدری راجع به نحوه تشخیص و تعیین مالیات مطالبی بیان نماییم تا ابعاد آن مشخص گردد. مالیات اشخاص اعم از حقوقی و حقیقی براساس قانون مالیات‌ها ی مستقیم به دو روش تعیین می‌شود.
- اول - از طریق رسیدگی به دفاتر اسناد و مدارک؛
- دوم - از طریق علی‌الراس
- راه‌های پیشگیری از جرم در نظام مالیاتی
- آنچه مسلم است یکی از اهداف مهم از مجازات مجرمین پیشگیری از جرم است. بنابراین در مواقعی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی تکالیفی به عهده افراد گذاشته شده است و از انجام آن تکالیف خودداری نموده یا به موقع و در مهلت‌هایی که در قوانین معین گردیده انجام نمی‌دهند براساس حقوق کیفری ایران مشمول کیفر می‌شوند که در واقع این کیفر خود یکی از راه‌های پیشگیری از جرم می‌باشد.
- در این مبحث به بررسی راه‌های کیفری در مراحل تشخیص و وصول مالیات پرداخته و اکثراً کیفری را نیز برای تطبیق با آن تبیین می‌نماییم.

۹. طرق پیشگیری کیفری در مرحله تشخیص مالیات

تشخیص مالیات از مهم‌ترین مراحل اجرای قانون مالیات‌های مستقیم است زیرا در این مرحله است که میزان مالیات مودی مشخص، قطعی و قابل مطالبه می‌گردد. در قانون مالیات‌های مستقیم قاعده کلی این است که مؤدی عالم و آگاه به قانون است و باید مطابق قانون، مأخذ و درآمدهای مشمول مالیات خود را به دولت اظهار کرده و مالیات آنها را محاسبه و به واحدهای مالیاتی مربوطه پرداخت نماید، زیرا مؤدی بهتر از هرکسی از دارایی و درآمد خود اطلاع دارد.

قانون مالیات های مستقیم ضمانت اجرایی را در امر تشخیص مالیات در نظر گرفته است تا چنانچه زمانی بر طبق اصل اعتماد به مؤدی و اصل خود اظهاری و حسن اعتماد به او عمل نشود و ادارات امور مالیاتی در جهت رسیدن به اهداف و وظایف خود ناتوان گردند این ضمانت اجراها بکار بندد دکتر پیرنیا در کتاب مالیه عمومی خود می گوید در مرحله تشخیص، دستگاه مالیاتی دو وظیفه دارد:

اول: نظارت در مأخذ مالیات و مراقبت در اینکه مودی اظهارنامه صحیح و مطابق واقع تسلیم بنماید.
دوم: جریمه و تنبیه مؤدی در مواقعی که معلوم شود وی در اظهار مالیات صداقت و حسن نیت به خرج نداده و خواسته است از پرداخت مالیات فرار کند (پیرنیا، ۱۳۴۸). موارد پیش بینی شده در قانون مالیات های مستقیم در این باره به شرح ذیل می باشد:

بند اول - مجازات جرم جعل برای فرار از مالیات

ماده ۲۰۱ ق. م. م. می گوید 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 می باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.

تبصره ماده ۲۰۱ ق. م. م. می گوید تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی کشور به عمل خواهد آمد می توان گفت که مرتکبین مذکور در ماده فوق یعنی کسانی که برای فرار از پرداخت مالیات عمداً به اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی استناد کرده اند با تعقیب و اقامه دعوی از سوی سازمان امور مالیاتی در مراجع قضایی و در صورت اثبات جرم مذکور به مجازات های مقرر در قانون مجازات اسلامی محکوم خواهد شد.

و این مجازات در ماده ۵۳۶ قانون مجازات اسلامی آمده است که بر طبق آن هر کس در اسناد و نوشته های غیر رسمی جعل یا تزویر کند یا با علم به جعل و تزویر آن ها را مورد استفاده قرار دهد علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا دو سال یا به سه تا دوازده میلیون ریال جزای نقدی محکوم خواهد شد.

این ماده بیان کننده حکم جعل در اسناد غیر رسمی است و فرقی نمی کند که مرتکب مأمور دولت باشد یا فرد عادی، همچنین استفاده از سند مجعولی که رسمی نباشد مشمول این ماده است. درباره دلالت این حکم در قانون مالیات های مستقیم باید گفت که جرم مذکور جرم جعل برای فرار از مالیات می باشد و سازمان مالیاتی به جرم جعل از او شکایت می کند.

بند دوم - تعقیب مقامات و مسئولان دولتی به لحاظ عدم اجرای تکالیف قانونی

قانون مالیات های مستقیم برای مسئولین سازمان های دولتی و عمو می که به تکالیف خود در زمینه ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات مرتبط به مودیان مالیاتی عمل ننمایند مجازات کیفری در نظر گرفته است.

در این رابطه قسمت اخیر ماده ۲۳۱ ق. م. م. مقرر می دارد: مسئولین سازمان های دولتی و عمومی که بدون دلیل رونوشت گواهی شده اسناد و مدارک مربوط و هر گونه اطلاعات لازم که کتباً توسط ادارات امور مالیاتی درخواست می شود را در اختیار آنان قرار ندهند به تخلف آن ها با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهند شد.

مجازات پیش بینی شده در ماده ۲۳۱ ق. م. م. که در فوق به آن اشاره شد مشمول ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی می گردد که عبارت است از: چنانچه هر یک از صاحب منصبان و مستخدمین و مأمورین دولتی و شهرداری ها و سایر نهادهای عمومی غیر دولتی در هر رتبه و مقامی که باشد از مقام خود سوء استفاده نموده از اجرای اوامر کتبی دولتی یا اجرای قوانین مملکتی و یا اجرای احکام یا اوامر مقامات قضایی یا هر گونه امری که از طرف مقامات قانونی صادر شده باشد جلوگیری نماید به انفصال از خدمات دولتی از یکتا پنج سال محکوم خواهد شد.

همان‌طور که از مفاد ماده فوق برمی‌آید چنانچه مقامات دولتی مانند رؤسای بانک‌ها و مؤسسات مالی و پولی که به نحوی اطلاعات موردنیاز سازمان مالیاتی در اختیارشان قرار دارد از ارائه این اطلاعات امتناع بورزند به مجازات انفصال از خدمات دولتی از یک تا پنج سال محکوم خواهند شد.

نکته حائز اهمیت در اجرای حکم این ماده این است که اطلاعات موجود از مودیان مالیاتی در سایر وزارتخانه‌ها و مراجعی که نام‌برده شده است می‌تواند هم در تشخیص مالیات و هم وصول آن کمک زیادی به سازمان امور مالیاتی کشور نموده و از فرارهای مالیاتی جلوگیری نماید.

طرق پیشگیری کیفری در مرحله وصول مالیات

در این گفتار مجازات‌های پیش‌بینی‌شده در مرحله وصول مالیات رابیان نموده و به تحلیل و بررسی آن می‌پردازیم:

بند اول - واکنش‌های مندرج در ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن مجازات بنا به تعریف عبارت است از عکس‌العمل اجتماعی به صورت رنج و تبعی که بر بزهکار اعمال می‌شود و آن را به چند دسته تقسیم می‌کنند، از جمله مجازات‌های سالب آزادی (حبس و مجازات‌های مالی) جزای نقدی، ضبط و مصادره اموال، استرداد اموال، صورت می‌گیرد. سازمان مالیاتی در مرحله اول، مؤدی و اشخاص ثالثی را که مرتکب اعمال خلاف قانون می‌شوند مکلف به پرداخت جریمه مالی و به صورت نقدی می‌نمایند.

اما در صورت عدم تأثیر مطلوب و عدم پرداخت مالیات از طرف آن‌ها، علاوه بر اینکه جریمه، مجازات‌های حقوقی، اداری و انتظامی در نظر می‌گیرد برابر قانون مالیات‌های مستقیم مجازات‌های جزایی و کیفری بر آن‌ها اعمال می‌کند یعنی برای متخل ف بازداشت و حبس هم در نظر گرفته می‌شود. و در واقع شدیدترین نوع ضمانت اجراء در جهت وصول مالیات‌ها می‌باشد (رضایی و نعیمی، ۱۳۸۶). قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی مجازات‌های کیفری به‌کاربرده و برای افراد متخلف حبس و زندان در نظر گرفته است که البته زمانی می‌تواند مؤثر واقع شود که سازمان مالیاتی با قاطعیت آن‌ها را بکاربرد و مؤدیان مالیاتی اطمینان حاصل کنند که در صورت تخلف بر ایشان گرفتاری پیش خواهد آمد.

بند دوم - ممنوع‌الخروج کردن مؤدیان متخلف مالیاتی

در مرحله وصول ضمانت اجرایی کیفری دیگری توسط قانون‌گذار پیش‌بینی‌شده است که می‌توان از آن به عنوان مجازات محدودکننده آزادی یادکرد هر چند که اعمال آن از حیطة اختیارات دستگاه مالیاتی خارج است اما صدور دستور اعمال آن از سوی مقامات ذی‌ربط دستگاه مالیاتی درخور توجه است و این همان اختیار ممنوع‌الخروج کردن مؤدیان متخلف مالیاتی می‌باشد. این واکنش کیفری در زمره قرارهای تأمین و نظارت قضایی است که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری توسط مقامات قضایی قابل صدور است و لذا واگذاری آن به سازمان مالیاتی بی‌سابقه است (رستمی).

در این راستا ماده ۲۰۲ ق. م. م. مقرر می‌دارد وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکارانی که میزان بدهی آن‌ها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که شخص حقوقی به موجب این قانون مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذی‌ربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می‌باشند.

با دقت در این ماده می‌توان گفت که حکم این ماده رأساً توسط وزیر یا رئیس سازمان امور مالیاتی صادر می‌شود و نیاز به دستور مرجع ثالث قضایی یا حتی شبه قضایی ندارد.

بنابراین، احتیاجی به طی مراحل طولانی اداری ندارد و در صورت اجرا می‌تواند یکی از مهم‌ترین واکنش‌های کیفری در مرحله وصول مالیات‌ها باشد. که به همین دلیل مؤدیان مالیاتی به لحاظ اینکه مشمول این ماده نگردند در جهت حل مشکل خود و پرداخت مالیات متعلقه تلاش می‌نمایند و این یکی از راه‌های پیشگیری از جرم است.

نکته دیگر راجع به دامنه شمول این اختیارات است که حداقل ده میلیون ریال و بیشتر می‌باشد لذا ضروری به نظر می‌رسد که چنین قرار مهمی که محدودکننده آزادی است و شخص را در چارچوب مرزهای کشور محبوس می‌نماید هر چند سال یکبار

دامنه شمول آن تعدیل گردد چراکه با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها (تورم) حداقل مبلغ بدهی مالیاتی می‌بایست متناسب با چنین قرار مهمی باشد. چراکه فعالیت‌های اقتصادی اشخاص در طول زمان با توجه به کاهش ارزش پول و تورم رو به فزونی است و لذا شایسته است جهت ممنوع‌الخروج کردن، هر چند سال یکبار حداقل میزان بدهی افراد به‌روز و تعدیل گردد. تا هم مشکلاتی را برای فعالان اقتصادی ایجاد نکند و هم از واکنش‌های دیگر به درستی استفاده گردد.

بند سوم - توقیف (بازداشت) اموال و فروش آن

اصل بر این است که مؤدی مالیاتی، مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت نماید. در غیر این صورت اداره امور مالیاتی اقدام به صدور برگ اجرایی می‌کند.

لذا طبق قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند و یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد به‌اندازه بدهی مودی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ۱۰٪ بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مودی توقیف خواهد شد

در ماده مذکور (ماده ۲۱۱ ق. م. م) مهلت پرداخت مالیات مورد مطالبه پس از ابلاغ برگ استفاده کرده است اما ماده در موعد مقرر اجرایی را به‌صراحت نیاورده است و از اصطلاح ۲۱۰ ق. م. م و نیز ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات مدت آن را یک ماه در نظر گرفته است.

علاوه بر این طبق ماده مذکور، صدور دستور توقیف و دستور اجرایی آن بر عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی ۲ می‌باشد. مطابق ماده ۶ آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات، توقیف اموال مودی توسط مأمورین اجرا و حسب اقتضاء با کمک مأمورین نیروی انتظامی با حضور نماینده اداره کل دادگستری و یا دادگاه‌های محل به عمل خواهد آمد. و نیز هرگاه مؤدی اظهار نماید که وجه نقد یا اموال منقول متعلق به وی نزد شخص ثالث است و یا قسمت اجرائیات به نحوی از چنین امری مطلع شود، از آن اموال و وجه معادل بدهی اعم از اصل و جرائم متعلقه و ۱۰٪ وجه اضافی و سایر هزین‌های اجرایی بازداشت می‌شود.

۱۰. نتیجه‌گیری

در اغلب کشورهای دنیا مالیات سهم زیادی از درآمدها را به خود اختصاص داده و بر همین اساس یکی از منابع مهم تأمین مخارج دولت‌ها به شمار می‌رود که برنامه‌ریزی‌های کلان در کشور بر پایه همین مالیات‌ها صورت می‌گیرد بدیهی است فساد یا بروز جرم در جمع‌آوری مالیات می‌تواند خطرات جدی را برای نظام اقتصادی و حتی سیاسی کشور ایجاد نماید. آنچه بیشتر از هر چیز دیگر در خصوص موضوع جلب توجه می‌کند این است که علت اغلب جرائم در نظام مالیاتی فرار از پرداخت مالیات با هدف ثروتمندوزی می‌باشد. بنابراین در بیشتر موارد ثروتمندان قانون‌گریز که در بعضی از کشورها به یقه سفیدها معروف هستند و معادل آن را در کشور ما مفسدین اقتصادی می‌نامند اشخاصی هستند که بیشتر از دیگران درصدد انجام جرم و تخلف در نظام مالیاتی می‌باشند. اگرچه این بدان معنا نیست که جرائم مالیاتی الزاماً توسط همین اشخاص صورت می‌پذیرد چراکه به دلیل تنوع عوامل ارتکاب جرم که فوقاً به آن اشاره نمودیم اشخاص مشمول این جرائم هم متفاوت هستند. علی‌هذا موارد متعددی از جمله عدم توجه به عواملی از جمله عوامل اقتصادی، فرهنگی، ساختاری، سیاسی، آموزشی، فردی، روانی و ... چه در درون سازمان مالیاتی کشور در ارتباط با مأمورین مالیاتی وجه در بیرون از مذکور و در ارتباط با مؤدیان مالیاتی قطعاً می‌تواند نقش مهمی در ارتکاب انواع جرم در نظام مالیاتی داشته باشد که البته عدم توجه کافی در تدوین قوانین مالیاتی و ضعف ضمانت اجرای لازم از جمله ضمانت اجرای کیفری و بالابردن هزینه ارتکاب جرم که در غالب کشورهای دنیا به عنوان یک سیاست پیشگیرانه مورد توجه می‌باشد نیز سلسله عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی را تکمیل می‌نماید.

بنابراین به منظور بهبود وضعیت موجود علاوه بر مواردی که در متن به آن اشاره شد پیشنهادات ذیل نیز ارائه می‌گردد:

✚ شفاف‌سازی و ابهام‌زدایی از قوانین

✚ تسریع در انجام امور مودیان مالیاتی و حذف بروکراسی زاید

✚ اعتمادسازی دوطرفه بین سازمان و مودیان مالیاتی

- بهره‌گیری بیشتر از نظام الکترونیک و کاهش مراجعه مستقیم مودی به مأمورین مالیاتی
- ایجاد رویه‌های واحد در کل کشور
- پیش‌بینی ضمانت اجراهای لازم خصوصاً کیفری
- استفاده از منابع اطلاعاتی مختلف جهت رسیدن به درآمد واقعی مودی
- کاهش رسیدگی‌های مبتنی بر روش علی‌الراس و محدود کردن اختیارات مأمورین مالیاتی در این روش.
- مودیان مالیاتی از طرق گوناگون، رسانه‌های گروهی خصوصاً صداوسیما، برگزاری کلاسها
- و کارگاه‌های آموزشی رایگان توسط سازمان امور مالیاتی کشور و...
- اعلام هزینه‌های انجام‌شده از محل مالیات‌ها در بخش‌های مختلف کشور خصوصاً عمران، بهداشت امنیت و سلامت جامعه.
- ارتقاء و انتصاب مأمورین مالیاتی به پست‌های بالاتر براساس شایسته‌سالاری نه ارتباطات و خویشاوندی.
- نظارت‌های مستمر درون‌سازمانی و هماهنگ به وسیله افراد متخصص و متعهد

منابع و مراجع

۱. ابراهیمی شهرام، صفائی آتشگاه حامد (۱۳۹۴). رویکرد قانون‌گذار به پیشگیری از جرم در (ق.ا.س.ن.ا)، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری - دوره ۶، شماره ۲ شماره پیاپی ۱۲
۲. احمدی، سید علی اکبر و فردا دنیا، اصغر (۱۳۹۲) بررسی شناخت مهم‌ترین عوامل بروز فساد اداری در سازمان امور مالیاتی کشور"، مطالعه موردی در اداره کل امور مالیاتی شمال تهران، سال اول،
۳. افتخاری، محمد (۱۳۸۶). تحلیل ضمانت اجرایی قانون مالیات‌ها ی مستقیم، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، تهران: دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی
۴. امامی، محمد (۱۳۸۷). کلیات حقوق مالی، چاپ چهارم، تهران نشر میزان.
۵. انبار لویی، محمد کاظم (۱۳۸۶). آسیب‌شناسی مالیه عمومی، تهران، وثوق
۶. بچر، ژان لوک، نیکلا کلوز، ترجمه شهرام ابراهیمی (۱۳۸۶) جرم اقتصادی و کنترل آن، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۶۱
۷. برخورداری، آسیه (۱۳۹۴). فرار مالیاتی و عوامل آن، تهران، تی‌آرا
۸. پیرنیا، حسین (۱۳۷۸). مالیه عمومی: مالیات‌ها و بودجه. چاپ پنجم، تهران: نشر ابن سینا
۹. حبیبیان نقیعی، مجید، کفشگر جلودار، حسین (۱۳۹۴). بررسی راهکارهای فقهی - قانونی جرائم در نظام مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۵
۱۰. خالقی، ابوالفتح (۱۳۹۴) سیفی قره یتاق، داود، رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی، پژوهشنامه مالیات - سال بیست و سوم، شماره ۴ پیاپی ۷۶
۱۱. رستمی، ولی (۱۳۹۰). مالیه عمومی، تهران، بنیاد حقوقی میزان
۱۲. سیدنورانی، سید محمدرضا. فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران (۱۳۸۷) چاپ دوم. تهران: دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس

۱۳. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۱) دادستانی انتظامی، نهاد نظارتی بر تر پلیس اداری مالیاتی در پیشگیری و مبارزه با فساد اداری مالیاتی، مقاله و سخنرانی ارائه شده در همایش چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور، با تاکید بر پیشگیری تخلف سوی دادستانی انتظامی، تهران.
۱۴. نجفی ابرندآبادی، علی حسین. (۱۳۸۴) تقریرات درس جرم‌شناسی، بزهکاری اقتصادی و حقوق کیفری اقتصادی تهیه و تنظیم: مجتبی جعفری، انتصار ابریشمی و زهرا اسلامی دوره کارشناسی ارشد، تهران