

## **Evaluation of the criminal policy of the Islamic Republic of Iran in relation to tax crimes**

### Abstracts

Tax revenue plays a significant role in financing the country and allows the government to invest in prosperity, economic growth and prosperity. Tax penalties prevent economic growth and prosperity. These crimes in the amendment The law of direct taxes was criminalized in 1394 and according to Article 274 of the law amending the law of direct taxes, a number of actions and omissions have been specified as a tax crime. Committing tax offenses will occur in two areas. One area of taxation is annual performance and one area of VAT is tax. In the meantime, tax evasion, despite the high rate of delinquency in tax offenses, has become more common. The Iranian legislature, after repeated amendments to the tax laws, has also criminalized this economic phenomenon in the above article and has provided for imprisonment. The present study has analyzed Iran's criminal policy towards tax crimes by analytical-descriptive method and citing library sources, and seeks to answer the question of what effect criminal laws have on the prevention of tax crimes? Criminal law as a tool of repression and punishment in criminalization and confrontation with tax crimes are among the cases that, in addition to providing appropriate criminal regulations, also require non-criminal regulations.

**Keywords:** Criminal policy, taxation, tax offenses, tax evasion, criminalization.

## بررسی و تبیین تدابیر کیفری مبارزه و پیشگیری با جرائم مالیاتی

محمد امین نوری نژاد<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۳/۶

سلامه ابوالحسنی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۱۰

### چکیده

درآمد مالیاتی، نقش قابل توجهی در تأمین هزینه‌های کشور دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. جرایم مالیاتی مانع رشد و شکوفایی و رونق اقتصادی می‌شود این جرایم در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ جرم‌انگاری گردیده و طبق ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم یک‌سری افعال و ترک فعل‌ها به عنوان جرم مالیاتی تصریح گردیده است. ارتکاب جرایم مالیاتی در دو حوزه قابلیت وقوع خواهد داشت. یک حوزه مالیات عملکرد سالیانه و یک حوزه مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در این بین فرار مالیاتی با وجود ضریب بالای بزهکاری در جرایم مالیاتی، فراوانی بیشتری را به خود اختصاص داده است. قانونگذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده فوق این پدیده اقتصادی را نیز مورد جرم‌انگاری قرار داده و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی نموده است. پژوهش پیش روی با روش تحلیلی - توصیفی و با استناد به منابع کتابخانه به بررسی سیاست کیفری ایران در قبال جرایم مالیات پرداخته است و در صدد پاسخگویی به این سؤال می‌باشد که قوانین کیفری چه تاثیری در پیشگیری از جرایم مالیاتی دارند؟ حقوق کیفری به عنوان ابزار سرکوب‌گر و تنبیهی در جرم‌انگاری و مقابله با جرائم مالیاتی از جمله مواردی است که در کنار پیش‌بینی مقررات کیفری مناسب مستلزم مقررات غیرکیفری نیز می‌باشد.

واژگان کلیدی: سیاست کیفری، مالیات، جرائم مالیاتی، فرار مالیاتی، جرم‌انگاری.

<sup>۱</sup>محمد امین نوری نژاد (نویسنده مسول): دانشجوی دکتری، رشته حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس، هرمزگان،

ایران [nourinejad13991400@gmail.com](mailto:nourinejad13991400@gmail.com)

<sup>۲</sup>سلامه ابوالحسنی: گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد رامهرمز، دانشگاه آزاد اسلامی، رامهرمز، ایران.

[Salameh\\_abolhasani@yahoo.com](mailto:Salameh_abolhasani@yahoo.com)

از دیرباز در جوامع بشری به لحاظ تنوع جرایم و مجرمین کم و بیش به گوناگونی واکنش‌های کیفری توجه شده است در یک رابطه‌ی ایجابی، هر اندازه یک سیاست جزایی متکامل‌تر و واقع‌گراتر باشد، به طور همزمان در گزینه‌های کیفری آن تنوع و نوسان بیشتری دیده می‌شود و همچنین ملاک‌هایی نظیر موثر و کارآمد بودن و عادلانه و انسانی بودن موجب شده است که گزینه‌های کیفری از جهت انواع، مقادیر، شدت و ضعف نحوه اجرا و بالاخره قطعیت یا عدم قطعیت مختلف متغیر و منعطف باشند (حسینی، ۱۳۹۴، ص ۸۸).

با این وجود در نظام حقوقی ایران جرایم مالیاتی ماهیتی ناشناخته دارد به گونه‌ای که حتی در قانون مجازات‌یابی در خصوص جرایم مالیاتی اختصاص نیافته (چه رسد به اولویت‌بندی در مبارزه با این جرایم) و در این مقوله صرفاً قوانین و مقررات ناظر بر نظام مالیاتی قابل بررسی است، مضافاً آن‌که جرایم مالیاتی که امروزه اتفاق می‌افتد، اساساً با جرایم مالیاتی دهه‌های قبل تفاوت چشم‌گیری دارد و از اینرو قوانین کشورمان به هیچ وجه نتوانسته خود را با این روند رو به رشد و در حال نوسان هماهنگ و منطبق نماید علی‌ای حال، برای صیانت و حمایت از نظام مالیاتی بایستی برنامه‌ریزی‌های دقیق و علمی برای کوتاه مدت و درازمدت، هم از جهت مالیاتی و هم از لحاظ حقوقی صورت گیرد. به نظر نگارنده اولین حامی نظام مالیاتی یا علم اقتصاد و آخرین حامی آن حقوق جزا می‌تواند باشد. در راستای اعمال چنین سیاستی می‌توان جرایم را از لحاظ طول دوره لازم برای پیشگیری به دو دسته تقسیم نمود دسته اول جرایم مالیاتی هستند که ضرورت بایستی در کوتاه مدت مهار گردند که مسلماً تنها حربه سریع و تند حقوق جزا می‌تواند موثر باشد. برای این دسته از جرایم می‌توان به جرایم کلان و نوین مالیاتی که اغلب به صورت بانندی ارتکاب می‌آیند، اشاره نمود. دسته دوم جرایمی هستند که کارا بودن مجازات در کوتاه مدت برای آنها بسیار مبهم و همراه شک و تردید فراوان است و بالعکس راه حل آنها استفاده از نهادهای حقوقی مثل قضازدایی با اجرای مجازات‌های اداری در طولانی مدت می‌باشد. بدین ترتیب، به منظور دستیابی به سیاست کیفری ایران نسبت به جرایم مالیاتی سزاوار است با تفکر و حرکت از سوی مبادی و مقدمات معلوم به سوی کشف مقصود حرکت نماییم و با بررسی قوانین و مقررات در رسیدن به طرز تلقی قانون‌گذار در خصوص جرایم مزبور رهنمون شویم، استدلال‌های فوق‌الذکر موجب شد تا موضوع سیاست کیفری ایران نسبت به جرایم مالیاتی را به عنوان یک موضوع منحصر به فرد و نو برای پایان‌نامه خود برگزینم. شایان ذکر است که در راه تکامل این مجموعه مشکلات متعددی را متحمل شده‌ام که مهمترین آنها عبارت بودند از مرکب و مختلط بودن موضوع از مباحث مالیاتی، کیفری و جرم‌شناسی، کمبود و گاه فقدان مطلق منابع و ماخذ، عدم وجود سابقه پژوهشی و نوشتاری در این زمینه در حقوق داخلی.

نخستین مشکل موجود در بحث راجع به جرایم مالیاتی، در حال حاضر، فقدان قوانین و مقررات جزایی شفاف و متناسب برای مقابله با مفاسد مالیاتی است. از طرف دیگر، عنوان مفاسد مالیاتی که در سال‌های اخیر در جامعه ما به تبعیت از احکام حقوق کیفری اسلامی ناظر به حدود از طرف قانون‌گذار، با استفاده از لفظ افساد مندرج در فصول دوم و سوم کتاب دوم قانون مجازات اسلامی، برای معرفی مصادیق جرایم مالیاتی به کار گرفته می‌شود، چون اصطلاح مفسده مالیاتی نیز به علت فقدان تعریف در قانون مجازات اسلامی موجب برداشت‌ها و معانی گوناگونی در این مورد از طرف صاحب‌نظران می‌شود این امر به نوبه خود مشکل دیگری است که در بحث جرایم مالیاتی خودنمایی می‌کند و چاره آن مستلزم توجه و عنایت قوه

قضائیه به ویژه شورای عالی توسعه قضایی به این امر مهم است که بایستی به عنوان یک پروژه پژوهش آتی مورد بحث و بررسی و نتیجه‌گیری قرار گیرد. ضمناً علاوه بر مشکلات دوگانه فوق، تلاش‌های قوه قضائیه و فعالیت مراجع کیفری و مجتمع‌های قضایی ویژه به امر رسیدگی به مفاسد مالیاتی که در اجرای دستور آیت الله خامنه‌ای منتهی به تشکیل شورایی متشکل از روسای سه قوه مقننه، قضائیه و مجریه برای مقابله پیگیری و مصرانه با مفاسد مالیاتی که به بر پایه ستادی بدین منظور در وزارت بازرگانی منتهی شده و نیز سایر فعالیت‌های دیگری که در جهت صدور احکام مبنی بر محکومیت به مجازات برخی از متهمین این جرایم صورت گرفته است. اهمیت و ضرورت انتخاب این پژوهش بررسی قوانین موضوعه در خصوص جرایم مالیاتی و تبیین نارسایی‌های گرایش کیفری و نواقص قوانین جزایی و ارلئه راهکارهای مرتفع ساختن این ضعف‌ها می‌باشد تا با تجزیه و تحلیل مواد قانونی موجود راجع به جرایم مالیاتی، به حول قوه الهی بتواند تا حد امکان نارسایی‌های مقررات و قوانین حاضر را بر حسب مورد موشکافی و نقاط ضعف آنها را آشکار و مجسم نماید تا بدین وسیله توجه مسئولین و دست‌اندرکاران و دولتمردان را بیش از پیش به چاره جویی برای مقابله با این معضل اجتماعی، مالیاتی جلب نماید و زمینه اجرای عدالت کیفری را در جامعه اسلامی فراهم نماید. تحقق این امر را با ارائه مصادیق عمده و مهم جرایم مالیاتی و بررسی ارگان مادی و معنوی و نیز سایر عناصری که در شکل‌گیری این ارکان مؤثر است و همچنین چگونگی سیاست کیفری اتخاذ شده در خصوص جرائم مالیاتی پی خواهیم گرفت. مسلم است با توجه به گستردگی و کثرت جرائم مالیاتی در این پژوهش موفق به بررسی همه این جرائم نخواهیم شد، لذا فقط به طرح جرائم مهم مالیاتی می‌پردازیم.

## ۲- شاخصه‌های جرایم مالیاتی

با مذاقه در قانون مزبور برخی از شاخصه‌های این جرم عبارت است از:

الف. این جرائم در نظام پولی یا ارزی کشور اختلال وارد می‌آورد، برای اینکه اثرگذاری سیاست پولی در این شرایط تعدیل شود، ابتدا لازم است این نکته مورد تأکید قرار گیرد که سیاست پولی نظام پولی در حقیقت به طور انبساط و انقباض عمده اجزای داخلی پایه پولی تعریف می‌شود، بنابراین هر اختلالی که در نظام پولی یا ارزی کشور وارد آید، نتیجه اولیه آن بر اقتصاد جامعه تأثیر می‌گذارد (کميجانی، ۱۳۷۳).

ب. انجام این جرائم چه بسا به نظام تولیدی کشور آسیب و صدمه بزند، به گونه‌ای که نتیجه اولیه و مهم آن، آسیب به تولیدات داخلی کشور بوده و بالتبع اقتصاد تولیدی ایران را مختل می‌نماید. قابل توجه آنکه سیاست مالیاتی ایران در سال‌های اخیر حمایت از تولیدات داخلی عنوان شده است که در این راستا استراتژی ذیل بیان شده است.

پ. اعمال تخصیص‌های مالیاتی و تعرفه‌های گمرکی برای مدت خاص، عدم صدور ورود برای تولیدات مشابه برای مدت زمان خاص، تضمین خرید محصولات تولید شده، ایجاد فضای رقابتی داخلی و واگذاری و تقویت بخش‌های غیردولتی بدین ترتیب اقدامی که به نظام تولیدی کشور آسیب و صدمه بزند، ملاکی برای تشخیص جرائم مالیاتی است.<sup>۱</sup>

ت. خارج کردن ثروت‌های ملی از کشور نیز ملاکی برای جرم شناختن جرائم مالیاتی در حقوق ایران بوده است که نتیجه چنین مهمی اختلال در نظام مالیاتی کشور می‌باشد.

<sup>۱</sup> بنده ماده یک قانون مجازات اختلال‌گران در نظام اقتصادی.

ث. اخلال در امر توزیع ارزاق با نیازمندی‌های عمومی نیز ملاک دیگری برای شناخت جرائم مالیاتی است و بدین سان چنین رویکردی نشان دهنده آن است که در این گونه جرائم گروه جامعه مورد توجه می‌باشد و آسیب‌های مالی فردی نمی‌تواند ملاکی برای این جرائم باشد.

ج. در واقع ملاک دیگر عبارت است از: وصول وجوه کلان به هر نحو به گونه‌ای که موجب حیف و میل اموال مردم و با صدمه و اخلال در نظام مالیاتی<sup>۱</sup>، را تصریح نموده و هر چند موارد دیگر و شروط ذکر شده قبلی این مهم را تلویحاً مد نظر داشته با این حال مورد تأکید صریح و واضح قرار می‌گیرد.

ح. تشکیلات بانده به منظور اختلال در نظام صادراتی کشور یکی دیگر از ملاک‌های تعیین جرائم مالیاتی است، لذا نتیجه چنین مهمی موجب رکود و بحران مالیاتی می‌شود. اهمیت موضوع در این نکته نهفته است که چنانچه مشخص شود اقتصاد به سوی بحران و تعمق رکود سوق می‌یابد، سریعاً باید سیاست‌های مناسب مالیاتی در جهت مقابله با آن اتخاذ گردد، چرا که تعلل در این امر ضربات جبران ناپذیری بر پیکره مالیاتی وارد خواهد ساخت. با بیان شاخصه‌های فوق آنچه مسلم می‌نماید، آنکه جرم مالیاتی دارای معنی اخص و دارای ویژگی خاص مختص به این جرائم است و به عبارتی کلیه جرائم علیه اموال مصداق جرم مالیاتی به معنای اخص نیستند، با این توضیح که جرم اقتصادی به معنای مورد نظر و خاص جرمی است که به نحوی موجب اخلال در نظام مالیاتی شود و به عبارتی با تدقیق در مصادیق عنوان شده در قانون مزبور می‌توانیم تعریف و ملاک خاصی را برای تشخیص و شناخت جرائم مالیاتی به دست آوریم و بدینسان با امعان نظر در قانون مجازات اخلال گران در نظام مالیاتی کشور این مهم قابل استنباط می‌باشد که منظور و ملاک از جرائم مالیاتی آن جرائمی است که به نحوی از انحاء به ارکان نظام مالیاتی لطمه وارد آورد و از این رو رویکرد و طرز تلقی از این جرائم مبتنی بر ملاک عینی می‌باشد.

### ۳- تدبیر اساسی جمهوری اسلامی ایران در مقابله با مفاسد مالیاتی

به نظر می‌رسد نخستین تدبیر جدی و اساسی جمهوری اسلامی ایران در مقابله با مفاسد مالیاتی در قانون مجازات اخلال گران در نظام اقتصادی کشور مصوب ۱۳۶۹ عینیت می‌یابد؛ چنانچه وفق قانون مزبور اهم جرائم مالیاتی که موجب اخلال در نظام مالیاتی- اقتصادی کشور می‌گردد، عبارتند از:

- اخلال در نظام پولی آیا ارزی کشور از طریق قاچاق عمده ارز با ضرب سکه، قلب با جعل اسکناس یا وارد کردن با توزیع نمودن عمده آنها، اعم از داخلی و خارجی و امثال آن.

- اخلال در امر توزیع مایحتاج عمومی از طریق گران‌فروشی کلان ارزاق یا سایر نیازمندی‌های عمومی و احتکار عمده ارزاق با نیازمندی‌های مزبور و پیش خرید فراوان تولیدات کشاورزی و سایر تولیدات مورد نیاز عامه و امثال آنها به منظور ایجاد انحصار و کمبود در عرضه آنها.

- اخلال در نظام تولیدی کشور از طریق سوء استفاده عمده از فروش غیرمجاز تجهیزات فنی و مواد اولیه در بازار آزاد با تخلف از تعهدات مربوط به آن و یا رشاد و ارتشاء عمده در امر تولید و یا اخذ مجوزهای تولیدی در مواردی که موجب اختلال در سیاست‌های تولید کشور شود و امثال آن.

<sup>۱</sup> دفتر بررسی‌های اقتصادی و با آغاز رکود اقتصادی ۱۳۷۶ چشم‌انداز فرد چگونه است، نشریه مجلس و پژوهش، شماره ۲۵، خرداد ۱۳۸۷، ص ۱۰۸.

- هر گونه اقدامی که به قصد خارج کردن میراث فرهنگی با ثروت‌های ملی اگر چه به خارج کردن آن نینجامد قاچاق محسوب و کلیه اموالی که برای خارج کردن از کشور در نظر گرفته شده مال موضوع قاچاق تلقی و به سود دولت ضبط می‌گردد.

- وصول وجوه کلان به صورت قبول سپرده اشخاص حقیقی یا حقوقی تحت عنوان مضاربه و نظایر آن که موجب حیف و میل اموال مردم با اخلال در نظام مالیاتی شود.

- اقدام بانندی و تشکیلاتی جهت اخلال در نظام صادراتی کشور به هر صورت از قبیل تقلب در سپردن پیمان ارزی یا تأدیه آن و تقلب در قیمت‌گذاری کالاهای صادراتی و بدین ترتیب با بررسی جرائم مزبور می‌توان چهار چوب خاصی را که لطمه به ارکان نظام مالیاتی وارد می‌آورد. استنباط نمود؛ به گونه‌ای که قانونگذار با توجه به خطرات فراوان این جرائم و تهدیدهایی نسبت به ثبات مالیاتی و اجتماعی از ناحیه این فعالیت‌ها احساس می‌شد آنها را جرم دانسته و شدیدترین مجازات‌ها را گاهی تا حد اعدام مرتکبان نیز پیش می‌رود، پیش بینی نموده است... (شمس‌ناتری، ۱۳۸۰، ص ۳۵۸).

علی‌هذا با تأمل در جرائم یاد شده در این قانون داده‌ها، یافته‌ها و مولفه‌هایی به منظور تعریف جرائم مالیاتی به دست می‌آید که مصادیقی از این جرائم را نمایان می‌سازد و به عبارتی با مذاقه در قانون مزبور علی‌هذا با تأمل در جرائم یاد شده در این قانون داده‌ها، یافته‌ها و مولفه‌هایی به منظور تعریف جرائم مالیاتی به دست می‌دهد که مصادیقی از این جرائم را نمایان می‌سازد.

### ۳-۱- تفاوت بین جرایم مالی و جرایم مالیاتی

از نظر ابزارها و واکنش‌های عدالت کیفری بین جرائم مالی و جرائم مالیاتی تفاوت چشم‌گیری مشهود است. در جرائم مالیاتی قانون‌گذار با توجه به خطرات فراوان این جرائم و تهدیدهایی که نسبت به ثبات مالیاتی و اجتماعی از ناحیه این فعالیت‌ها احساس می‌شد، آنها را جرم شدید دانسته و شدیدترین مجازات‌ها را گاهی تا حد اعدام مرتکبان نیز پیش می‌رود، پیش‌بینی نموده است.<sup>۱</sup>

نکته قابل توجه آنکه در خصوص جرائم مالی (سرقت، چک بلا محل، خیلنت در املنت و ...) از آنجایی که نقض حقوق مالکانه افراد به صورت کلان مطرح نیست<sup>۲</sup> و نیز آثار آن در مقایسه با جرائم مالیاتی چندان محسوس نمی‌باشد و لذا شدت برخورد دستگاه عدالت کیفری تا این حد وجود ندارد و دادگاه صالح در رسیدگی به این جرائم دادگاه عمومی نیست (نجفی ابرنآبادی، ۱۳۸۵).

### ۳-۲- تدابیر خاص در مبارزه با جرائم مالیاتی

همان‌طور که در این مقاله بدان پرداخته خواهد شد. تدابیر خاص کیفری (سرعت در محاکمه، عدم رعایت تشریفات دادرسی، قطعیت، اجرای سریع، رسیدگی نهادهای خاص و ... از سوی قانون‌گذار در برخورد با جرائم مالیاتی به گونه‌های مختلف تدبیر شده است و نیز تدابیر خاص پیشگیرانه و غیرکیفری از سوی نهادهای رسمی جامعه سیاست‌گذاری و مدیریت می‌شود، سازمان تعزیرات حکومتی، ستاد مبارزه با بحران

<sup>۱</sup> www.mirtajani.twoQorigdan.com

<sup>۲</sup> قابل توجه آنکه از همان آغاز انقلاب اسلامی، تامل قانون‌گذار معطوف به آثار جرائم اقتصادی بزرگ و کلان بوده است به گونه‌ای که ماده ۲۱ آیین‌نامه دادگاه‌ها و دادرسی‌های انقلاب مصوب ۱۳۵۸ جنایات بزرگ اقتصادی را در صلاحیت دادگاه‌ها و دادرسی‌های انقلاب واگذار کرده است.

مالیاتی، ستاد مبارزه با قاچاق کالا و ارز، ستاد پیشگیری در امر جعل که جملگی اختصاص به جرائم مالیاتی با چارچوب‌های خاص دارد و لذا این تفکیک جرائم مالیاتی از جرائم مالی لازم و قابل توجه می‌نماید، به ویژه این که جرائم نوع اخیر غالباً به صورت باندى، شبکه‌ای و با سوء استفاده از قدرت انجام می‌گیرد و علی‌الخصوص از جرائم یقه سفیدها تلقی می‌شود، مانند تطهیر پول، جرائم قاچاق کالا و ارز و....

با ابلاغ قانون جدید مالیاتی که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم‌الاجرا است تحولات و تغییرات جدی در نظام مالیاتی کشور صورت گرفته است که یکی از مهم‌ترین آن‌ها توسعه و مدرن نمودن نظام جرم‌انگاری در حوزه امور جرائم تخلفات مالیاتی است. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ با تحولات گسترده از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرایی گردیده است (نجفی ابرندآبادی، ۱۳۸۵). تحول مهم اصلاحیه قانون جدید جرم‌انگاری عدم انجام برخی تکالیف مالیاتی به منظور فرار مالیاتی است، در همین چهارچوب خودداری از تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعاتی درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی از جمله مصادیق ارتکاب جرم مالیاتی در این قانون می‌باشد (بند ۶ ماده ۲۷۴).

در واقع از منظر حقوقی بزرگ‌ترین تحول رخ داده در قانون مالیات‌های مستقیم ایجاد و مدون‌سازی ضمانت اجرای کیفری جرم‌انگاری مالیاتی است. فرار مالیاتی هیچگاه در حقوق مالیاتی ما از ابتدا تا همین قانون جدید تعریف نشده است، اصطلاح «فرار از پرداخت مالیات» از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه خلاف واقع با قانون مالیات بر درآمد وارد قوانین مالیاتی ما شد در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی داشت که عبارت بود از: تعلق جرایم نقدی، ضمانت اجراهای حقوقی در مواردی هم همچنان در قانون فعلی وجود دارد. به عنوان مثال اگر کسی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان خود کند، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام کند، اما جرم‌انگاری «فرار از پرداخت مالیات» با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ وارد قوانین ما شد و با تغییراتی تا سال ۱۳۸۰ نیز وجود داشت؛ مجازات آن هم با اندکی تغییرات عبارت بود از حبس تا دو سال برای تنظیم خلاف واقع ترازنامه و دفاتر بازرگانی و استناد به آنها. البته در قانون ارتقای سلامت نظام اداری مصوب ۱۳۹۰ محرومیت‌هایی برای اشخاص که متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی را به مراجع رسمی ذی‌ربط ارائه می‌کنند در نظر گرفته شده است (پورمهدی، ۱۳۹۴، ص ۱۱۵).

یکی از زمینه‌های فساد در اقتصاد و مسائل مالیاتی عدم وجود قوانین و مقرراتی است که تخلف و جرائم را به صورت شفاف و مشخص تعیین و تبیین نکرده و از ضمانت اجرایی لازم برخوردار نمی‌باشد. از این رو با توجه به اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در تیر ماه سال ۱۳۹۴ و اصلاح قوانین و مقررات مربوط به این حوزه یکی از اساسی‌ترین راهکارهای پیشگیری از وقوع جرم در حوزه مالیاتی محقق گردیده است. به این ترتیب تعداد جرایم و میزان مجازات‌های مالیاتی با اصلاح این قانون تغییر کرده و مجازات درجه شش برای ارتکاب برخی جرائم مالیاتی به آن اضافه شد. در قانون جدید مالیات‌های مستقیم در موارد ۲۷۴ تا ۲۷۹، جرایم مالیاتی به طور مشخص تعیین و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند. بر اساس تعریف قانون، مجازات درجه شش، شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بین دو تا ۸ میلیون تومان، شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا

مدت پنج سال و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌شود. بر اساس ماده ۲۷۴، تمام افرادی که در تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و به آن استناد کنند و محل فعالیت اقتصادی خود را مخفی نمایند و درآمد واقعی خود را کتمان و مانع دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث شوند و همچنین تمام افرادی که 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 مواعد قانونی تعیین شده را انجام ندهند، معاملات و قراردادهای خود را به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مودیان دیگر را به نام خود برخلاف واقع ثبت کنند، از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی خودداری کنند و یا از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی استفاده کنند، نیز از دیگر موارد جرائم مالیاتی است و مرتکبان بر اساس شدت و میزان جرم به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌شوند. بر اساس ماده ۲۷۵، از جمله مجازات‌هایی که در نظر گرفته شده، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری می‌باشد.

### ۳-۳- تدابیر غیر کیفری پیشگیری از جرم مالیاتی در ایران

در قلمرو حقوق کیفری ایران اساساً توجه چندانی به مبانی و اصول علوم جنایی نوین در راستای جرم‌انگاری و کیفردهی جرایم مالیاتی و نیز تقنین موازین و الگوهای پیشگیری هدفمند و بلندمدت از آنها، به عمل نیامده است. به طور کلی، حقوق کیفری ایران به علت تکیه بیش از حد بر سیاست کیفری، عملاً در حوزه مقابله با جرایم مالیاتی با ایستایی و ضعف‌های آزار دهنده‌ای مواجه است. در ایران مقنن در مبارزه با این جرایم کاملاً به سراغ نظام مجازات‌ها رفته است و بدون هیچ‌گونه بهره منسجمی از دیگر الگوهای پیشگیری تمام توجه خود بر را پیشگیری کیفری از این جرایم معطوف نموده است. به همین خاطر در قوانین موجود مجازات‌های مختلفی را در قبال این جرایم مورد تقنین قرار داده است که عملاً همان مجازات‌های تعزیری درجه شش می‌باشند (فرجی، ۱۳۹۳، ص ۷۱).

در مورد مسأله پیشگیری از جرم مالیاتی و علی‌الخصوص پیشگیری وضعی از این جرایم، عمق این کاستی‌ها بیشتر جلوه می‌کند، یعنی علی‌رغم تمامی حساسیت و اهمیت حوزه حمایت از نظام مالی - مالیاتی، اقتصادی و مدیریتی کشور، مشاهده می‌کنیم که مقنن واقعاً راهبردها و شیوه‌های علمی و کارآمدی را در راستای مهار پیشگیرانه زمینه‌های سوءاستفاده از نظام مالی کشور اتخاذ ننموده است؛ اما با این وجود در متن حداقل قوانین موجود می‌توان به نحو بسیار کم رنگی رگه‌هایی از مفهوم و سیاست‌های پیشگیری از جرم را مشاهده نمود.

### ۳-۴- سیاست کیفری در جرائم مالیاتی

مهمترین نوآوری قانون جدید مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، در واقع جرم‌انگاری فرار مالیاتی و تلقی آن به عنوان جرم عمومی است که ضمانت اجرایی شدید و قابل توجه است. البته قانونگذار در ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری<sup>۱</sup>، به طور کلی هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به

<sup>۱</sup> قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد، مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۰.



دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم‌انگاری نموده است، در واقع، در میان قوانین، آیین‌نامه‌ها و سیاست‌های جمهوری اسلامی ایران، توجه شایانی به بحث پاسداشت سلامت اداری گردیده است به موجب ماده فوق‌الذکر؛ «هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد، به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد. هر یک از کارکنان دستگاه‌ها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند، مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسئول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد، مراتب را به مرجع قضائی اعلام می‌نماید. متخلفین از این تکلیف، به مجازات یک تا سه سال انفصال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند». در سال ۱۳۹۴، با الحاق ماده ۲۷۴ به قانون مالیات‌های مستقیم به طور خاص به پدیده فرار مالیاتی پرداخته شده است.

اگر هدف نظام عدالت کیفری براساس مدل کنترل جرم، سرکوب رفتار مجرمانه با اولویت دادن به ارتقای کمی و کیفی امنیت اشخاص و اموال و مبارزه سریع و قاطع علیه مجرمان در نظر گرفته شود، در واقع تدابیر اتخاذی سختگیرانه تلقی خواهند شد. سخت‌گیرانه شدن سیاست کیفری متأثر از مبانی متعدد جرم‌شناختی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی گاه در قامت التفات به دیدگاه‌های نظریه‌پردازان و گاه تابعی از احساسات و هیجان‌ها در جوامع و زمان‌های مختلف بروز یافته و اثرهایی به دنبال داشته است. بنابراین، موضع‌گیری‌های مزبور از نظر مبانی، اهداف و ابزارها با یکدیگر تفاوت‌هایی دارند (طاهری، ۱۳۹۳، ص ۱۲۵).

در این مقاله، سیاست کیفری ایران نسبت به جرائم مالیاتی را مورد بررسی دقیق قرار دادیم و به نتایج زیر دست یافتیم.

- آنچه واضح است قانونگذار ایران در خصوص جرائم مالیاتی سیاستی منسجم و در چهارچوب قوانین مصرح و مدون اتخاذ نموده و بر این اساس در حقوق کیفری ایران عنوان مستقلی به نام جرائم مالیاتی مشهود نیست، به عبارت دیگر علاوه بر آن که سیاست قانونگذار در جرم‌انگاری جرائم مذکور مشخص نیست، تشخیص صلاحیت دادگاه‌های عمومی و انقلاب و سایر مراجع اداری پیش بینی شده در قانون روشن نبوده و حتی در مواردی به لحاظ فقدان عنصر قانونی چه بسا بعضی از جرائم علیه امنیت مالیاتی کشور (پولشویی و ...) علیرغم تبعات سوء منجر به عدم تعقیب مجرمین آن شده است.

- مقنن مصادیق جرم مالیاتی را رسماً احصا نموده است. مواردی چون تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع، خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی و استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی، طبق قانون مالیات مستقیم جرم مالیاتی تلقی می‌شوند. مقنن ایرانی به طور کلی فقط از نظام مجازات‌های درجه شش برای پیشگیری از جرائم مالیاتی و پاسخ‌دهی به آنها بهره گرفته است و اساساً توجهی به ضرورت استفاده از تدابیر غیرکیفر و جرم شناختی در این حوزه ننموده است. این مسأله باعث شده است که منتقدان مدعی باشند، حتی قانون جدید هم از کارایی لازم برای پیشگیری از جرائم مالیاتی برخوردار نیست.

- وصول مالیات و شناسایی منابع مالیاتی، یکی از مشخصه‌های اصلی و تاثیرگذار در اقتصاد هر جامعه‌ای بوده و اهمیت این موضوع، امروزه با توجه به کاهش قیمت نفت و وابستگی دولت به درآمدهای مالیاتی فزونی یافته است. در این راستا، بر طبق اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، استنفکاف برخی از مؤدیان مالیاتی از انجام تکالیف قانونی و از سوی دیگر، دارا بودن اوصاف مجرمانه برخی از این اقدامات، جرائم مالیاتی محقق گردیده است.

- تاکید و تمرکز قوانین مالیاتی ایران پیش از اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، بیشتر بر ضمانت اجرای حقوقی بوده است، لکن اعمال ضمانت اجرای کیفری مقرر در این اصلاحیه می‌تواند میزان جرائم مالیاتی علی‌الخصوص جرم فرار مالیاتی را به نحو چشمگیری کاهش دهد.

- ضمانت اجرای حقوقی، به اشکال مختلفی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد. اما دو مورد از این ضمانت اجراها، یعنی ضمانت اجرای جبران خسارت و مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر مورد توجه قرار گرفته است.

- در راستای اصل جبران خسارت ناشی از رفتار زیانبار، قانون مالیات‌های مستقیم در برخی موارد، جهت اجرای کامل و دقیق قوانین و مقررات مالیاتی، مسئولیت مدنی و جبران خسارت را متوجه کسانی که به نحوی در نتیجه افعال و اعمال آنان و یا عدم انجام تکالیف خواسته شده، موجب ضرر و زیانی به دولت شوند، نموده است که از جمله می‌توان به ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد.

- در قانون مالیات‌های مستقیم، مسئولیت تضامنی به عنوان یک قاعده کلی در ماده ۱۶۲ آمده است. طبق این ماده: «در مواردی که اشخاص متعدد، مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند، ادارات امور مالیاتی

حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود».

- ضمانت اجرای کیفری، همان مجازات‌های کیفری مقرر در قوانین جزایی است که در موارد پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم با شکایت سازمان مالیاتی توسط مراجع قضایی، مورد رسیدگی، صدور حکم و اجرا قرار می‌گیرند. ضمانت اجرای حبس که در قانون مالیات‌های مستقیم پیش از اصلاح، جایگاه چشم‌گیری نداشت، در اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم به طرز قابل توجهی مورد استفاده قرار گرفته است.

- با وضع ضمانت اجرای کیفری در قانون مالیات‌های مستقیم، این‌گونه به نظر می‌رسد که قانون‌گذار به این موضوع پی برده است که فرار مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی و بی‌کیفر ماندن آنان در واقع تضییع حقوق عمومی به شمار می‌آید.

- در خصوص میزان بازدارندگی ضمانت اجراها، باید گفت، ضمانت اجرای کیفری، به عنوان شدیدترین درجه اجبار و الزام از حیث نوع، ضرورت و چگونگی اعمال، همواره در معرض نقد اندیشمندان قرار داشته‌لند. علاوه بر این در بسیاری موارد، مداخله دستگاه کیفری با محکومیت و اجرای حکم تمام نمی‌شود. در دسرهای ناشی از محکومیت کیفری در تمامی مدت حیات فرد ممکن است ادامه داشته باشد و چه بسا برای برخی از محکومین، آزادی از زندان و پایان تحمل مجازات، سرآغاز واکنش‌هایی در جامعه نسبت به آن‌ها باشد.

- اعمال قدرت مالیاتی یکی از نشانه‌های بارز حاکمیت دولت به شمار می‌رود و با قدرتی که قانون در اختیار دستگاه مالیاتی قرار می‌دهد، در طی مراحل تشخیص و وصول، دارای اختیارات گسترده و منحصر به فردی است که با توسل به این وسایل و ابزار قانونی بتوانند به موقع و به سهولت مالیات را وصول نمایند و در عین حال، حقوق مودیان مالیاتی را نیز رعایت کنند.

- از وظایف بنیادی و ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور و ماموران مالیاتی، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات برابر نصوص قانونی می‌باشد. این وظیفه، صلاحیت تکلیفی یا انحصاری سازمان امور مالیاتی کشور و ماموران مالیاتی می‌باشد.

- صلاحیت دستگاه مالیات ستانی دولت و ماموران مالیاتی در تشخیص و تعیین مالیات، یک صلاحیت انحصاری است، بدین معنا که قانون‌گذار به اعتبار شخصیت حقوقی مستقل و تخصصی و جایگاه ویژه‌ای که برای سازمان امور مالیاتی کشور و ماموران مالیاتی شناسایی کرده است، تشخیص و تعیین مالیات را از دیگر مراجع عمومی و نهادهای دولتی سلب کرده است مگر در موارد استثنایی که آن هم به نص صریح قانون‌گذار نیاز دارد.

- تخلف ماموران مالیاتی برابر بند ۱ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، در واقع گونه‌ای از نقض صلاحیت‌های تکلیفی ماموران مالیاتی به شمار می‌آید. مالیاتی به عنوان یکی از جنبه‌های حقوق مالی در قریب به اتفاق جوامع مدنی امروزی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار گشته است.

- برابر ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیات حل اختلاف مالیاتی است. هیات حل

اختلاف مالیاتی به دو نوع هیات حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر تقسیم می‌گردد. صلاحیت هیات حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر، هم جنبه شکلی و هم جنبه ماهوی دارد.

- از دیگر ویژگی‌هایی که در خصوص سیاست کیفری ایران نسبت به جرائم مالیاتی می‌توان برشمرد اینکه مقنن در اتخاذ سیاست کیفری جهت مقابله با وقوع و تکرار جرائم مذکور ابزارهای غیر کیفری را مدنظر داشته است به عنوان مثال در ردیف مجازات‌های مرتکبین اخلال در امر توزیع مایحتاج عمومی (احتکار) دیدیم که قانونگذار در خصوص اعمال کیفر در احتکار مجازات‌هایی مثل لغو پروانه کسب، قیمت‌گذاری، عرضه کالای احتکاری توسط دولت و ... را جایگزین مجازات‌هایی سنتی شلاق، حب، جزای نقدی و ... نموده است که این گونه واکنش‌ها در پاسخ به مرتکبین این گونه جرائم کار آمد نبوده و نمی‌باشد.

## منابع و مأخذ

## الف. کتب

۱. اسکینی، ربیعا. ۱۳۹۱. حقوق تجارت، ج ۳، تهران: انتشارات سمت.
  ۲. انبارلویی، محمدکاظم. ۱۳۸۶. آسیب‌شناسی مالیه عمومی، تهران: نشر وثوق.
  ۳. پرادل، ژان. ۱۳۹۶. تاریخ اندیشه‌های کیفری، ترجمه نجفی ابرندآبادی، تهران: نشر سمت.
  ۴. پژوهان، جمشید؛ موسوی جهرمی، یگانه. ۱۳۹۸. مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولت‌ها، تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور.
  ۵. پورمهدی، نیما. ۱۳۹۴. جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها، مجله حقوق اقتصادی و اجتماعی، سری دوم.
  ۶. حسنی، حسن. ۱۳۹۲. حقوق تعاون و حقوق تجارت، تهران: نشر میزان.
  ۷. حسینی، محمد. ۱۳۹۴. سیاست جنایی در اسلام و در جمهوری اسلامی ایران، تهران: سمت.
  ۸. سرلک، احمد. ۱۳۸۴. اقتصاد زیرزمینی، اطلاعات سیاسی-اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۹ و ۱۰.
  ۹. شهیدی، مهدی. ۱۳۹۸. تشکیل قراردادهای و تعهدات، تهران: انتشارات مجد.
  ۱۰. طاهری نسب، یزداله. ۱۳۹۳. تعدد و تکرار در حقوق جزا، تهران: نشر دانشور.
  ۱۱. عبادی، محمدعلی. ۱۳۹۸. حقوق تجارت، تهران: نشر گنج دانش.
  ۱۲. فرجیها، محمد؛ مقدسی، محمدباقر. ۱۳۹۲. پاسخ‌های کیفری عوام‌گرایانه به مفاسد اقتصادی، دایره‌المعارف علوم جنایی (مجموعه مقاله‌های تازه‌های علوم جنایی)، کتاب دوم، تهران: نشر میزان.
  ۱۳. فرهنگ، منوچهر. ۱۳۹۸. فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی، تهران: نشر البرز.
  ۱۴. کاتوزیان، ناصر. ۱۳۹۵. قواعد عمومی قراردادهای، ج ۱، تهران: شرکت سهامی انتشار.
  ۱۵. کلارکسون، کریستوفر. ۱۳۹۵. تحلیل مبانی حقوق جزای عمومی، ترجمه سیدحسین میرمحمدصادقی، تهران: نشر جاودانه.
  ۱۶. کی‌نیا، مهدی. ۱۳۹۸. مبانی جرم‌شناسی، تهران: نشر دانشگاه تهران.
  ۱۷. محسنی، مرتضی. ۱۳۹۶. دوره حقوق جزای عمومی، ج ۱، تهران: نشر گنج دانش.
  ۱۸. نجفی ابرندآبادی، علی‌حسین. ۱۳۸۵. تحلیل جرم‌شناختی جرائم اقتصادی، ماهنامه تعالی حقوق، سال اول، بهمن ۱۳۸۵ مهر ۲۵.
  ۱۹. نوربها، رضا. ۱۳۹۸. زمینه حقوق جزای عمومی، تهران: گنج دانش.
- ب. مقالات و پایان‌نامه‌ها**
۲۰. ابراهیمی‌کرهرودی، احمد. ۱۳۸۴. بررسی مالیات در دولت اسلامی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
  ۲۱. بهفر، حمزه؛ شیخ‌الاسلامی، عباس. ۱۳۹۷. آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، سال چهارم، شماره دوم، صص ۶۷-۹۱.
  ۲۲. خالقی، ابوالفتح؛ سیفی‌قره‌یتاق، داود. ۱۳۹۴. رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هشتم (مسلسل ۷۶)، صص ۲۰۷-۱۸۱.

۲۳. شمس‌ناتری، محمدابراهیم. ۱۳۸۰. سیاست کیفری ایران در قبال جرائم سازمان یافته با رویکرد به حقوق جزای بین‌الملل، رساله دکترای حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه تربیت مدرس.
۲۴. طالع‌زاری، علی؛ ابراهیمی، نصیبه. ۱۳۹۴. رویکرد پیشگیرانه قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد، اولین همایش ملی پژوهش‌های نوین در حوزه علوم انسانی و مطالعات اجتماعی ایران، تهران.
۲۵. فرجی، کیوان. ۱۳۹۳. الگوهای پیشگیری از جرایم مالی و مالیاتی در حقوق کیفری ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.
۲۶. کمیجانی، علی‌اکبر. ۱۳۷۳. مروری بر الگوهای پژوهش یافته پیرامون سیاست‌های پولی مناسب برای اقتصاد ایران، نشریه مجلسی و پژوهشی، سال دوم، شماره ۹، صص ۹۵-۵۹.
۲۷. هاشمی، حسن. ۱۳۸۶. حمایت کیفری از نظام اقتصادی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه قم.
۲۸. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس. ۱۳۸۸. فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری، پژوهشنامه مالیات، دوره ۱۷، شماره ۵، صص ۳۸-۲۷.
۲۹. یزدی‌نظری‌نژاد، محمدرضا. ۱۳۸۹. سیاست جنایی ایران در قبال جرائم اقتصادی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید بهشتی.

### ج. قوانین

۳۰. اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴.
۳۱. قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد، مجلس شورای اسلامی، مصوب ۱۳۹۰.
۳۲. قانون تجارت، مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۷.
۳۳. قانون مجازات اخلال گران در نظام اقتصادی.
۳۴. قانون مجازات اسلامی با آخرین اصلاحات و الحاقات، مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۹۲.
۳۵. قانون مجازات اسلامی (تعزیرات)، مصوب ۱۳۷۵.