

Research Paper

A Comparative Study of Criminal Combating Tax Fraud in Iranian and French Law

Saeed Mardani¹ , Nazi Mohammadi² 

1- Assistant Professor, Department of Law, Izeh Branch, Islamic Azad University, Izeh, Iran.

2- Master of Law, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran.

Receive:

02 February 2025

Revise:

05 March 2025

Accept:

15 March 2025

Published online:

20 March 2025

Abstract

Today, one of the main and important sources of income for most governments is taxes. In addition to providing a major part of the country's expenses, taxes are also used as a suitable financial tool for controlling the economy. What prevents the realization of tax revenue is tax evasion and fraud by taxpayers to avoid paying taxes, which has a destructive effect on the economies of countries. As a country with a comprehensive tax system and relying heavily on tax revenues, France is obliged to enact the necessary laws and regulations in this field to prevent taxpayer fraud and ensure the realization of this important source of annual income. Given that the Iranian tax system and its tax laws are heavily influenced by the French tax system, it is necessary to familiarize ourselves with the tax innovations of the aforementioned tax system in more extensive studies and to use them to update our tax system with regard to the localization and Islamization of laws in accordance with the holy Sharia. The present study, by examining tax fraud and the distinguishing aspects of the ritual approach to it, shows that the Iranian legal system has provided minimal platforms for managing the tax collection process, but its measures for preventing and combating tax fraud are not sufficient. However, the French legislator has even used criminal law tools in this regard and has dealt with them with sometimes severe penalties.

Keywords:

Tax, Tax Fraud,
Prevention and
Combat, Iran, Franc

Please cite this article as (APA): Mardani.S, Mohammadi.N. (2025). A Comparative Study of Criminal Combating Tax Fraud in Iranian and French Law. *Journal of Business law and economics*, (1) 2, 338-354.

Sponsored by: Institute of Somamos Publications

[10.22034/jble.2025.531516.1018](https://doi.org/10.22034/jble.2025.531516.1018)



Corresponding Author: Saeed Mardani

<https://orcid.org/0000-0003-1596-9730>



Email: S.Mardani@iau.ac.ir

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).





مقاله پژوهشی

بررسی تطبیقی مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه

سعید مردانی^۱، نازی محمدی^۲

۱- استادیار گروه حقوق، واحد ایزده، دانشگاه آزاد اسلامی، ایزده، ایران.

۲- کارشناسی ارشد حقوق، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.

چکیده

امروزه یکی از منابع اصلی و مهم درآمدی اکثر دولت‌ها، مالیات است. مالیات علاوه بر اینکه بخش عمده‌ای از هزینه‌های کشور را تامین می‌کند، به عنوان ابزار مالی مناسب برای کنترل اقتصاد نیز به کار می‌رود. آنچه مانع تحقق درآمد مالیاتی می‌شود اقدام به فرار و تقلب مالیاتی از سوی مودیان مالیاتی جهت عدم پرداخت مالیات است که آثار مخربی بر اقتصاد کشورها دارد. فرانسه به عنوان کشوری که دارای نظام جامعی در زمینه مالیات‌ها بوده و به میزان بسیار وسیعی متکی به درآمدهای مالیاتی است، ناگزیر است که برای جلوگیری از تقلب مودیان و تضمین تحقق این منبع مهم درآمد سالانه خود، مبادرت به وضع قوانین و مقررات لازم در این زمینه نماید. با توجه به اینکه نظام مالیاتی کشور ایران و قوانین مالیاتی آن شدیداً از نظام مالیاتی فرانسه تاثیر می‌گیرد، ضروری است تا در مطالعات گسترده‌تری با نوآوری‌های مالیاتی نظام مالیاتی مذکور آشنا شویم و برای به روز رسانی سیستم مالیاتی خود با توجه به بومی سازی و اسلامی سازی قوانین منطبق با شرع مقدس آنها را مورد استفاده قرار دهیم. پژوهش حاضر، با بررسی تقلب مالیاتی و وجوه تمایز آئین رسیدگی به آن، نشان می‌دهد که نظام حقوقی ایران بسترهای حداقلی را برای مدیریت فرآیند اخذ مالیات فراهم نموده ولی تدابیر آن برای پیشگیری و مقابله با تقلب مالیاتی کافی نیست. ولی قانونگذار فرانسه در این راستا حتی از ابزارهای حقوق کیفری بهره جسته و با مجازات‌هایی گاه شدید، به مقابله با آنها پرداخته است.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۱۴

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۲۵

تاریخ انتشار آنلاین:

۱۴۰۳/۱۲/۳۰

کلید واژه‌ها:

مالیات، تقلب مالیاتی، پیشگیری و مقابله، ایران، فرانسه.

لطفاً به این مقاله استناد کنید (APA): مردانی، سعید؛ محمدی، نازی. (۱۴۰۳). بررسی تطبیقی مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه، *دانشنامه حقوق کسب و کار و اقتصاد*، ۲(۱)، ۳۳۸-۳۵۴.

	10.22034/jble.2025.531516.1018	تحت حمایت: موسسه انتشاراتی سماپوس
	https://orcid.org/0000-0003-1596-9730	نویسنده مسئول: سعید مردانی
	این مقاله تحت شرایط https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.fa قابل بازنشر است.	ایمیل: S.Mardani @iaua.ac.ir



مقدمه

کمتر جرمی را می‌توان یافت که مرتکبین آن تا این حد متفاوت باشند. مثلاً چه وجه اشتراکی میان متقلبی که با تقلبی کوچک از ذکر مبلغی شاید اندک در اظهارنامه مالیاتی خویش خودداری می‌کند با یک متقلب حرفه‌ای وجود دارد که برای رهایی از «دوخت مالیاتی» و عزیمت به «بهشت مالیاتی» به گونه‌ای بین‌المللی عمل می‌کند؟ بر همین اساس، مجموع تقلب‌های مالیاتی در فرانسه بالغ بر ارقام شگفت‌انگیزی می‌شود که رقم آنها تنها در سال ۱۹۹۱ بیش از یکصد و سی میلیارد فرانک تخمین زده شده است.

از نظر جامعه‌شناختی، تقلب مالیاتی ویژگی خاصی دارد و آن اینکه بر خلاف اکثریت غالب جرائم دیگر، این جرم همیشه تقصیرآمیز تلقی نمی‌شود. اغلب گفته می‌شود: «دزدی از دولت، دزدی نیست» و با این بهانه که مالیات‌ها بیش از اندازه سنگین هستند، مؤدیان مالیاتی رفتار خود در تقلب در این زمینه را مشروع می‌پندارند و در میان آن دسته از شهروندانی هم که تقلب نمی‌کنند، کسانی وجود دارند که چون نمی‌توانند تقلب کنند، درستکارانه رفتار می‌کنند.

از نظر حقوقی، تقلب مالیاتی مفهومی بسیار گسترده است که دو شکل متفاوت دارد. بنابراین، باید میان تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی و تقلب مالیاتی به عنوان تخلفی صرفاً مالیاتی که ضمانت اجرای آن، نه توسط قاضی کیفری، بلکه توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد، قائل به تفکیک شد. بی‌تردید می‌توان میان این دو شکل وجوه اشتراکی را نیز یافت، مخصوصاً این ویژگی که اداره مالیات می‌تواند برای متخلف جریمه تعیین کند (که هم مجازات است هم جبران خسارت عدم پرداخت مالیات) یا او را از برخی حقوق محروم نماید (مانند ممنوعیت از اشتغال به یک شغل یا تعطیلی مدرسه) تا آنجا که شورای قانون اساسی اعلام کرده که ضمانت اجرایی که توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد «ویژگی مجازات» را دارند. با اینحال، تفاوت‌های مهمی میان تقلب جزایی و تقلب صرفاً مالیاتی وجود دارد: تنها نوع نخست مجازات زندان دارد، رسیدگی به آن در صلاحیت قاضی کیفری است و منجر به درج محکومیت در سجل کیفری می‌گردد. از این رو، در اینجا فقط تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی را مورد مطالعه قرار می‌دهیم.

دو مثال از اختلاف این دو نوع تقلب باید در اینجا مورد اشاره قرار گیرد. نخست آنکه، اگر در موردی هم مجازات کیفری و هم ضمانت اجرای صرفاً مالیاتی بتواند وجود داشته باشد، ممکن است صرفاً یک ضمانت اجرای مالیاتی اعمال گردد (اگر جرم جزایی تحقق نیافته یا به دلیل اهمیت کم آن، اداره مالیات تصمیم به عدم تعقیب موضوع از نظر



کیفری گرفته باشد) یا فقط یک مجازات کیفری اعمال شود. دوم آنکه، هرگاه اعمال شخص هم یک تقلب دارای ضمانت اجرای کیفری تلقی شود و هم یک تقلب صرفاً مالیاتی، دیوانعالی کشور خود را خیلی طرفدار استقلال مفاهیم از یکدیگر نشان می‌دهد. به عنوان مثال، اگر بعد از محکومیت کیفری، تصمیم قاضی اداری مبنی بر این باشد که محکوم علیه مشمول مالیات نبوده، حکم کیفری بر اعتبار خود باقی است. به عبارت دیگر، در اینجا واقعه جدیدی که مجوز اعاده دادرسی باشد، حادث نگردیده است چرا که دو دعوا، یعنی دعوای مالیاتی و دعوای کیفری، از لحاظ ماهیت و از لحاظ هدف با یکدیگر متفاوتند، هرچند که قاضی کیفری می‌تواند برای رسیدن به قناعت وجدانی، به نتایج تحقیقات بازرس مالیاتی اتکا کند.

۲- اهمیت مبارزه با تقلب مالیاتی

ارتکاب تقلب مالیاتی و اجتناب مالیاتی از سوی مردم، تا حد زیادی قابل درک است. از آنجا که مردم و بنگاه‌های اقتصادی با پرداخت مالیات بخشی از درآمد خود را از دست می‌دهند و از آن جهت که کاهش هرگونه درآمد، در مطلوبیت اشخاص موثر است، انتظار می‌رود مردم پرداخت مالیات را امری خوشایند ندانند و در نتیجه تمایل به عدم پرداخت یا پرداخت کمتر مالیات، از روش‌های مختلف معقول است.

یک نظام مالیاتی باید به نحوی طراحی شده باشد که عدالت در آثار توزیعی آن مشاهده شود. انتظار از یک نظام مالیاتی خوب این است که در ضمن حفظ کارایی، در بهبود توزیع درآمد موثر باشد. حال اگر در یک نظام مالیاتی عکس این هدف محقق شود، نتیجه آن منتهی به خراب شدن توزیع درآمد شده و سهم مالیات گروه‌های کم درآمد و متوسط، بیشتر از سهم درآمد آنها می‌شود. در این صورت بدیهی است که بی‌عدالتی مالیاتی ایجاد شود و فرار گروه‌های کم درآمد از پرداخت مالیات که امری غیرقانونی است، قابل درک است. هرچند که معمولاً صاحبان درآمد بالا انگیزه بیشتر در تقلب مالیاتی دارد، ولی انتظار تقلب مالیاتی در کل با افزایش بی‌عدالتی مالیاتی افزایش خواهد یافت. (پژویان، جمشید، ۱۳۸۶، ۱۲۳-۱۲۴)

همانطور که بارها بیان شد، با استفاده از منابع مالیاتی، دولت‌ها قادرند خدمات فراوانی را به شهروندان خود ارائه دهند. به همین جهت قوانین مالیاتی اهمیت بسیاری دارند، لکن این مقررات نیز مانند بسیاری از قوانین دیگر همواره از سوی برخی شهروندان مورد انکار قرار می‌گیرد. مضرات نادیده انگاشتن این قواعد آن است که از یکسو اعتبار قوانین و قانونگذاری خدشه دار می‌گردد و متخلفان به خود اجازه می‌دهند تا راه فراری برای اطاعت از تمامی قوانین پیدا کنند.



از سوی دیگر عدم پرداخت مالیات، دولت‌ها را از حیث اقتصادی با مشکل روبرو می‌سازد؛ زیرا وظایف دولت‌ها هزینه‌های بسیاری بر آنها تحمیل می‌کند، در حالیکه منابع مالی لازم وجود ندارد. بنابراین بی تردید باید با فرار مالیاتی مقابله شود. تجربه‌ی سال‌های اخیر سازمان امور مالیاتی نشان داده که مبارزه غیرکیفری با تقلب مالیاتی، مفید نیست به همین جهت، قانونگذار بر آن شد که اعمالی را که نوعاً منجر به تقلب مالیاتی می‌شوند، جرم انگاری نموده و با آن مقابله کیفری نمایند. (سیاه بیدی کرمانشاهی، سعید و همکاران، ۱۳۹۶، ۳ و ۴) در ادامه قوانینی که به جهت جرم انگاری تقلب مالیاتی وضع شده‌اند، بیان خواهد شد. قبل از آن نحوه‌ی مقابله با فرار از مالیات‌های اسلامی بیان می‌شود.

۳- انواع روش‌های تقلب و فرار مالیاتی

در طبقه بندی قانون مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، در زمره مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات بشمار می‌آید. این نوع مالیات، مالیاتی چند مرحله‌ای است که در هر یک از مراحل واردات، تولید، توزیع تا مصرف نهایی بر حسب ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله، به صورت درصدی از آن، در همان مرحله اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با یک یا چند نرخ اعمال شود. اما برخلاف مالیات‌های غیرمستقیم معمول در یک مرحله (مرحله مبادله کالا) اصابت نمی‌کند.

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است. این نوع مالیات از ارزش افزوده بنگاه‌ها یعنی ما به التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید (به استثنای نیروی انسانی)، دریافت می‌شود.

از دیدگاه نظری، مهمترین مسئله‌ای که زمینه‌های تقلب مالیاتی را در سیستم مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند آن است که اخذ این مالیات اساساً مبتنی بر مفهوم "ارزش خالص" است. لذا از آنجا که با اعمال روش تفریقی، امکان بازگشت وجوه مالیاتی پرداخت شده در مراحل مختلف فرایند تولید و توزیع بوجود می‌آید، احتمال تقلب مالیاتی نیز مطرح می‌شود.

به طور کلی، ۱۲ مورد به عنوان راه‌های فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر شمرده می‌شود که در این بخش ضمن تشریح آنها، به راهکارهای جلوگیری از هر مورد نیز می‌پردازیم:



۴- ضمانت اجرایی مالیاتی در قوانین موضوعه ایران

هر قانونی جهت اجرای صحیح، به ضمانت اجرایی نیازمند است. قوانین مالیاتی نیز همینطور و چه بسا به دلیل وجود پدیده‌ی فرار مالیاتی، ضرورت ضمانت اجرایی در قوانین مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. (قائینی محمد؛ احمدی، محمدعلی، ۱۳۹۰، ۷۳) ضمانت اجرا عبارت است از قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قراردادها و ... از آن بهره برده می‌شود. (جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ۱۳۷۵، ۶۶)

قوانین مالیاتی از جمله مهمترین قوانین هر کشوری است و به دلیل دامنه‌ی وسیع اجرا و تعداد بالای مشمولان، لازم است مؤدیان مالیاتی و مأموران مجری قوانین اطلاع کامل، صحیح و به موقعی از قوانین مصوب داشته باشند. قانونگذاران برای حُسن اجرای قوانین، معمولاً باید و نبایدهایی را در قانون لحاظ می‌کنند که اصطلاحاً به آن، ضمانت اجرایی گفته می‌شود. ضمانت اجرایی در واقع ابزاری است که اجرای مؤثر قوانین را تضمین می‌کند و از طرف دستگاه‌های ذیربط به کار گرفته می‌شود.

از جهت مؤدیان مالیاتی نیز باید گفت؛ مؤدیان مالیاتی، عموماً به دو دسته تقسیم می‌شوند: مؤدیان قانون مدار و مؤدیان خلافکار. مؤدیان قانونمدار آنهایی هستند که طبق قانون و به نسبت سهم خود، مالیات پرداخت می‌کنند و عموماً مشکلی را برای سازمان مالیاتی ایجاد نمی‌کنند، به همین جهت سازمان مالیاتی نیز از این مؤدیان اظهار رضایت می‌کند.

اما در مورد دیگر مؤدیان خلافکار، مؤدیان هستند که مالیات‌های معوق را به دستگاه مالیاتی تحمیل می‌کنند. مالیات‌های معوق، مالیات‌هایی است که از نظر تشخیص مالیات، به مرحله فعلیت رسیدند اما به هر دلیل وصول نشدند اما همچنان امکان وصول آنها وجود دارد. بدیهی است اگر ثابت شود که حجم ذخایر مالیاتی معوق قابل وصول، به حدی زیاد است که قادر به تأمین اهداف درآمدی خواهد بود، در آن صورت برنامه ریزی برای وصول این مالیات‌ها منطقی است. اگر دستگاه مالیاتی ناچار به اعمال فشار مالیاتی بیشتر باشد بهتر است که این فشار بر مؤدیان خلافکار وارد شود که از مسؤولیت پرداخت دیون مالیاتی خود فرار کرده‌اند و اعمال خلاف قانون آنها مصداق تقلب و فرار مالیاتی بوده است.

بدیهی است که مطالبه دیون معوق دولت از افراد متقلب، تنش‌های ناشی از فشار مالیاتی را به حداقل خواهد رساند و این امر با اهداف سازمان جمله از رضایتمندی مؤدیان خاوش حساب و ارتقای سطح عدالت مالیاتی نیز سازگار خواهد بود.

(شهبازی، نجفعلی، قربانعلی، ۱۳۹۰، ۶۵-۶۶)



از آنجا که فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت و در نتیجه اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی به نفع مرتکبین می‌شود. این عمل شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. به همین جهت اگر برای پیشگیری از فرار مالیاتی فکری نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، با وجود پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی پیدا کند. بنابراین قانونگذار برای مقابله با این پدیده به جرم انگاری و پیش‌بینی کیفر برای آن به عنوان آخرین راه متوسل می‌شود.

بدون تردید تبیین عناصر سه گانه جرم یعنی عنصر قانونی، مادی و معنوی می‌تواند در مقابله با فرار مالیاتی به عنوان یکی از عوامل مهم ضمانت اجرایی مالیات‌ها محسوب گردد.

۵- عناصر تشکیل دهنده جرم تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

تقلب مالیاتی مانند هر جرمی دارای یک عنصر مادی و یک عنصر روانی است.

۵-۱- عنصر مادی

از نظر مادی، تقلب مالیاتی بر حسب اینکه مشمول ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیات‌ها (تقلب مستقیم) یا ماده ۱۷۴۳ این قانون (تقلب غیرمستقیم) باشد، مشتمل بر دو شکل است.

الف - بر طبق ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیات‌ها، تقلب مالیاتی با اقدامات مختلفی محقق شود که مستقیماً و بلاواسطه منجر به پرداخت مالیات کمتر یا عدم پرداخت مالیات گردد. توضیح ضروری اینکه، مرتکب حتی اگر هیچ مانور متقلبانه‌ای هم انجام نداده باشد مجرم محسوب می‌شود و همانگونه که خواهیم دید توسل به وسایل متقلبانه تنها می‌تواند سبب تشدید مجازات او گردد. در واقع، تقلب می‌تواند تنها با یک ترک فعل یا دروغ تحقق یابد و لازم است که اشکال مختلف تقلب به نحوی که در ماده ۱۷۴۱ احصاء شده است را ببینیم.

در شکل نخست، تقلب ممکن است به صورت خودداری عمدی از اظهار یک درآمد که ساده‌ترین شکل تقلب و در عین حال شکل منفی آن است، ظاهر گردد. این جرم، نه تنها به صورت ترک فعل به معنای خاص آن (B. C., n° ۷۳)، (Crim., ۱۹ fevrier ۱۹۹۸)، بلکه به شکل تأخیر در تسلیم اظهارنامه که به مودی امکان می‌دهد که وجوه خود را به مدت بیشتری نزد خود نگه دارد نیز محقق می‌گردد. این جرم با عدم اعلام اسامی کسانی هم که مبالغی به آنها پرداخته شده، واقع می‌شود چه با این عدم اعلام، شهروند از ارائه اطلاعات لازم به اداره مالیات برای وصول مالیات



خودداری می‌ورزد (۱۰۱, n°, ۱۹۹۸B. C., mars ۱۹, Crim.).

شکل دیگر، ممکن است مخفی کردن بخشی از وجوه مشمول مالیات باشد که عملاً این شکل مثبت یا منفی جرم شکل خیلی رایج آن نیز هست. در این شکل، مرتکب دو نوع محاسبه برای خود دارد: یکی محاسبه واقعی، و البته پنهانی، برای استفاده شخصی خود تا به وسیله آن بتواند تغییر و تحول فعالیت مالی خود را دنبال کند، و دیگری غیرواقعی که به مراجع مالیاتی تسلیم می‌شود. این محاسبه غیرواقعی هم خود دو جنبه دارد: یکی جنبه سلبی که در آن عملیات مالی پنهانی که واقعا صورت پذیرفته منعکس نمی‌شود (مانند فروش کالا با دریافت وجه نقد بدون صدور صورتحساب) و فقط در محاسبات واقعی و پنهانی شخص معلوم می‌گردد و دیگری جنبه ایجابی که در آن عملیات مالی صوری ظاهر می‌گردد (مانند صدور صورتحساب هزینه‌های صوری).

حال به دو شکل دیگر پنهانکاری توجه کنیم. یکی از آنها مربوط به کسبه‌ای است که در صورت تجاوز فروش سالانه آنها از مبلغی معین، مشمول محاسبه سود واقعی می‌شوند و چنانچه کمتر از آن مقدار باشد مشمول شیوه محاسبه مقطوع خواهند بود. تعیین اینکه مودی مشمول کدامیک از این دو شیوه محاسبه است مستلزم اعلام برخی اقلام از جانب اوست [و حال آنکه] مودی برای برخورداری از شیوه محاسبه مقطوع، برخی درآمدها را ذکر نمی‌کند و یا کمتر از آنچه که هست ذکر می‌کند، یا اینکه در محاسبات خود آنها را به سال مالی بعد منتقل می‌نماید و یا هزینه‌های عمومی خود را زیاده‌تر نشان می‌دهد. شکل دیگر نیز این است که شخصی در مقام کاستن از هزینه‌های شغلی خود، شیوه هزینه‌های واقعی را انتخاب کرده و این شیوه نیز مستلزم ارائه مدارک همه هزینه‌هاست در: اینجا مثلاً کسی که با وجود دریافت هزینه حمل و نقل و هتل، از ارگان دعوت کننده خود به یک سفر، این هزینه‌ها را هم در ردیف هزینه‌های خود ذکر می‌کند، مرتکب تقلب مالیاتی شده است.

موارد قبل، مربوط به تقلب در «تعیین مالیات» برای مودی بود ولی مورد دیگری هم وجود دارد که مربوط به تقلب در «پرداخت مالیات» می‌شود و آن معسر نشان دادن خود توسط مودی است. در این فرض، مؤدی، مثلاً، اتومبیل خود را به نام دیگری (Riom, ۲۰ mars ۱۹۵۳, JCP, ۱۹۵۳.۷۸۵۹, note P. P.)، یا آپارتمان خود را به نام همسرش که اموالش را از او جدا کرده، می‌نماید یا اینکه خانه‌اش را به بهایی اندک به‌طور صوری می‌فروشد. سرانجام، ماده ۱۷۴۱ به مؤدیانی اشاره دارد که «به هر شکل متقلبانه دیگر» برای استنکاف از تعیین یا پرداخت مالیات اقدام می‌کنند، امری که نشان دهنده استفاده از عبارتی موسع توسط قانونگذار و حاکی از نگرانی او از این نکته است که هیچ رفتاری از دایره مشمول عمل مجرمانه مورد نظر بیرون نماند. این نکته را نیز باید افزود که متن ماده مذکور با ذکر کلمه



«هر شکل» متقلبانه، لزوماً «مانوره‌های» متقلبانه را در نظر نداشته و این «شکل» می‌تواند به صورت ترک فعل یا فعل محقق گردد. بنابراین، عبارت متن ماده ۱۷۴۱ بسیار وسیع است و به همین دلیل از «کشدار بودن عنوان مجرمانه تقلب مالیاتی» سخن گفته‌اند.

ب - بر طبق ماده ۱۷۴۳ یک سری اقداماتی که به‌طور غیرمستقیم می‌تواند منجر به تقلب مالیاتی شود، قابل مجازات شناخته شده‌اند. این ماده در وهله نخست ناظر بر حذف نوشته‌ها از دفتر روزنامه یا درج نوشته‌های غیرواقعی یا صوری در آن است (بند ۱ ماده ۱۷۴۳). در واقع، در این بند، اقدامی که می‌تواند یک عمل مقدماتی برای تقلب باشد به عنوان جرم تام مجازات می‌شود. بدین ترتیب، حتی اگر مرتکب قصد ارتکاب تقلب مالیاتی را نداشته باشد نیز، جرم تحقق می‌یابد (crim, 3 decembre 1979, B.C. n 343)

و هدف قانونگذار از این جرم انگاری، پیشگیری از ارتکاب تقلب مالیاتی است. در مجموع می‌توان گفت که این جرم از جرائم مانع است و برای اثبات تقلب مالیاتی هم به کار می‌آید زیرا عنصر روانی جرم تقلب مالیاتی را می‌توان از وجود محاسبات مالی مبهم و مسأله‌دار نیز استنباط نمود.

بند ۲ ماده ۱۷۴۳ جرم وساطت را مجازات می‌کند، یعنی دقیقاً عمل کسی که به یکی از طریق زیر کمک به فرار دیگری از پرداخت مالیات می‌کند:

- مساعدت در نگهداری اوراق بهادار در خارج از کشور؛

- انتقال، یا فراهم کردن موجبات انتقال جزئی از اوراق بهادار به خارج از کشور برای اینکه در آنجا به حساب گذاشته شده یا معامله شود؛

- صدور یا نقد کردن چک به منظور پرداخت سود سهام یا سود سایر اوراق بهادار.

امعالی که یاد شد، امعالی هستند که معمولاً از مصادیق معاونت از طریق کمک و تسهیل جرم محسوب می‌شوند اما قانونگذار در بند ۲ ماده ۱۷۴۳ آنها را به عنوان جرم مستقل مطرح نموده است. این اقدام، مجازات مرتکبین این اعمال را آسان می‌سازد زیرا در واقع با اثبات ارتکاب جرم وساطت، مرتکب آن قابل مجازات خواهد بود، هرچند که تقلب هنوز صورت نگرفته باشد یا قابل اثبات نباشد مثلاً (در صورتیکه سرمایه شخص قبلاً به خارج از کشور انتقال یافته باشد) و هرچند اگر واسطه [بدون تبانی قبلی و] بدون اطلاع مرتکب تقلب اقدام کرده باشد.



۵-۲- عنصر روانی

تقلب مالیاتی بی‌شک جرمی عمدی است زیرا ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیاتها از اصطلاحات عمدا «خودداری کرده باشد» و عمدا «پنهان نموده باشد» استفاده کرده است. در ماده ۱۷۴۳ این قانون از اصطلاح عالما «خودداری کرده باشد» استفاده شده است و ماده ۲۲۷ L. قانون آئینهای مالیاتی از «استنکاف عمدی» سخن گفته است. بنابراین، مؤدی باید بداند که روشهایی که به کار می‌بندد منجر به محروم کردن دولت از تمام یا بخشی از مالیاتی می‌شود که حق وصول آن را از مؤدیان دارد.

در توضیح این مطلب باید به سه نکته اشاره کرد. نخست آنکه بار اثبات علم مرتکب بر عهده کیست؟ طبق مقررات عمومی بدیهی است که این امر بر عهده مقام تعقیب قرار دارد. با اینحال، از آنجا که در اندک مواردی، رویه قضائی این اصل را بد اجرا کرده و بسیار ساده از برخی اوضاع و احوال، مجرمیت مرتکب را استنباط نموده بود، قانونگذار در ۲۹ دسامبر ۱۹۷۷ به موجب ماده ۲۲۷ L. قانون آئینهای مالیاتی به صراحت اصلی را بدین شرح مقرر کرد که: «در صورت طرح تعقیب کیفری به منظور اجرای مواد ۱۷۴۱ و ۱۷۴۳ قانون جامع مالیاتها، دادسرا و اداره مالیات باید دلیل عمدی بودن استنکاف یا شروع به استنکاف از تعیین یا پرداخت مالیات به شرح مذکور در مواد فوق را ارائه نمایند».

دوم آنکه، قصد مرتکب چگونه ثابت می‌شود؟ در صورت عدم اقرار مرتکب (که البته اقرار در این موارد فرضی نادر است) قضاات تمایل دارند که قصد او را در چند مورد مفروض تلقی کنند. بی‌توجهی مدیر یک مؤسسه اقتصادی به اخطارهای متعدد اداره مالیات، نقد کردن چکها در زمانهای مختلف برای اینکه درآمدهای شخص به‌طور صوری زیر حد نصاب فروش سالانه قرار بگیرد تا بتواند از شیوه محاسبه مقطوع برخوردار گردد، تکرار تقلب در چند مورد به‌گونه‌ای که روح حاکم بر آنها شیوههای روشمند و مداوم را نشان دهد، اقدام کردن به‌گونه‌ای که استمرار و اهمیت مواردی که در اظهارنامه یا محاسبات ذکر نشده است را نشان دهد و احراز اینکه محاسبات مبهم و مسأله‌دار است یا اینکه متهم در این کارها وارد و آشناست، به عنوان چند نمونه از مفروض تلقی کردن قصد مرتکب قابل ذکر است. در برخی موارد، قضاات حتی به سوابق مالیاتی متهم استفاده کرده‌اند^{۲۲}

سرانجام اینکه، در اجرای قاعده کلی و عمومی، انگیزه مرتکب بی‌تأثیر است. به عنوان مثال، هیچکس نمی‌تواند در اجرای کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و به استناد حق آزادی فکر و اندیشه، از پرداخت مالیات خویش خودداری کند

(crim, 19 mai 1983, B.C. n 343)



۶- اقتدارات دستگاه مالیاتی فرانسه برای کسب اطلاعات

در حقوق فرانسه، توانائی‌های دستگاه مالیاتی هنگام کنترل و رسیدگی ظاهر می‌شوند. برای اینکه مال مشمول مالیات به درستی تشخیص داده شود باید همکاری مودی وجود داشته باشد، به شرط اینکه این همکاری مورد نظارت دستگاه مالیاتی قرار گیرد و این همکاری مخصوصاً در قدرت دستگاه مالیاتی برای کسب اطلاعات نهفته است و در نتیجه با جمع آوری اطلاعات تکمیلی است که دستگاه مالیاتی می‌تواند مبانی تشخیص را تغییر بدهد و آن را به حقیقت نزدیک‌تر کند. و اختیار کسب اطلاعات مربوط است به تحصیل اطلاعات کلی برای روشن کردن دستگاه مالیاتی و اختیار رسیدگی موجب تجزیه و تحلیل مشروح مال مشمول مالیات می‌شود. اداره مالیاتی از مودی نمی‌خواهد که اطلاعات لازم را به او بدهد بلکه خودش مستقیماً می‌رود و آن را رسیدگی می‌کند. (Trotaba, ibid., pp43-44.)

۷- ضمانت اجرای مالیاتی در فرانسه

اختیارات رسیدگی با مجموعه‌ای از ضمانت اجرای تکمیل می‌شوند. گاهی این ضمانت اجرای مودی را به اجرای الزامات و تعهدات قانونی مانند تسلیم اظهارنامه ملزم می‌سازند و گاهی او را به واسطه‌ی ارتکاب خطائی مبنی بر عدم انجام تعهدات و وظائف خود مثل تقلب در مالیات و یا یک تخلف ساده از قوانین مالیاتی تنبیه می‌کنند ولی این مجازات‌ها و ضمانت اجرای همیشه نتیجه‌ی یکسان نمی‌دهند. مثلاً ممکن است مودی مشمول نرخ اضافی یا مالیات علی‌الراس شود و یا گاهی این مجازات‌ها شکل مصادره و یا جریمه پیدا می‌کنند به علاوه همیشه منحصر به نفع خزانه برقرار نمی‌شوند و قسمتی از آن ممکن است به مامورین اداره یا حتی به اشخاص ثالث که موجب وصول آن شده‌اند تعلق گیرد. گاهی این مجازات‌ها را اداره دارائی طبق قوانین مالیاتی اعمال می‌کند و گاهی دادگاه‌های دادگستری. (Trotaba, ibid., p 54.)

۸- آیین دادرسی در فرانسه

۸-۱- احراز وقوع جرم

قانون آیین‌های مالیاتی دو شیوه را که تابع قواعد خاصی هستند برای احراز وقوع جرم ذکر می‌کند. شیوه نخست بررسی وضعیت مالیاتی مودی توسط اداره مالیات، و در صورتیکه وی موظف به نگهداری صورتحساب‌های خود باشد، بررسی این صورتحساب‌هاست. در اعمال این حق، اداره مالیات می‌تواند هرگونه مدرکی را مطالبه نماید و بر طبق ماده ۴۷-L قانون آیین‌های مالیاتی، این بررسی خصیصه غیابی ندارد به این معنا که «بررسی نمی‌تواند صورت بگیرد مگر اینکه مؤدی قبلاً با ارسال یا تسلیم اخطار بازرسی از این امر مطلع شده باشد». ماده مذکور می‌افزاید که در این اخطار باید سال‌های



مالی مورد بررسی مشخص گردد و صریحا اعلام شود که مؤدی می‌تواند هنگام بررسی وضعیت مالیاتی صورت‌حساب‌های خود، وکیل خویش را نیز به همراه داشته باشد). عدم تصریح به حق حضور وکیل مؤدی موجب ابطال رسیدگی به حساب‌ها خواهد بود. با اینحال، نقض مقررات ماده ۴۷ L. تنها بر قانونی بودن اقدامات اداری تأثیر می‌گذارد و تأثیری بر تعقیب کیفری بعد از آن نخواهد داشت.

دوم اینکه تفتیش و ضبط اشیاء و اموال توسط مأموران اداره مالیات، بر طبق قواعد مشخص مربوط به مالیات‌های مستقیم و به شرح مقرر در ماده B ۱۶ L. قانون آئینهای مالیاتی امکانپذیر است. این اقدامات موکول به رعایت شرایطی است اولاً: باید فرض ارتکاب تقلب مالیاتی به یکی از روش‌های پیش‌بینی شده در ماده وجود داشته باشد مثلاً (خرید یا فروش بدون صدور صورت‌حساب) ثانیاً. مجوز این کار باید از سوی مرجع قضائی (یعنی قاضی آزادی و بازداشت) به اداره مالیات داده شده باشد و دستور این مرجع

قضائی نیز باید مستند به مدارک عینی پرونده یا احکام قانونی باشد و موظف است که یک افسر پلیس قضائی را نیز برای همراهی در عملیات تفتیش و ضبط تعیین نماید. در مورد نحوه اجرای عملیات، مثلاً (زمان انجام این اقدامات)، باید بر طبق مقررات عمومی آئین دادرسی کیفری عمل نمود جز اینکه باید تصریح کنیم که قاضی مذکور می‌تواند در محل اجرای عملیات حضور به هم رسانده یا حتی عملیات را متوقف کند.

۸-۲- مرور زمان تعقیب

بر طبق ماده ۲۳۰ L. قانون آئینهای مالیاتی: «شکایت از تقلب مالیاتی تا پایان سومین سال بعد از سالی که در جریان آن، جرم واقع شده است، می‌تواند تسلیم گردد» و این به این معناست که مرور زمان تعقیب^{۲۴} فقط در ساعت ۲۴ روز ۳۱ دسامبر سومین سالی که بعد از وقوع جرم می‌آید، تحقق می‌یابد. با اینحال، این مرور زمان مخصوص تقلب مالیاتی در مالیات‌های مستقیم است، نه مالیات‌های غیرمستقیم که تابع مقررات عمومی مربوط به مرور زمان هستند، تفکیکی که عجیب به نظر می‌رسد.

مبدأ مرور زمان بر حسب مورد، متفاوت است. در مورد جرم مذکور در ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیات‌ها، مبدأ مرور زمان روز تسلیم اظهارنامه به اداره مالیات است^{۲۵}. در مورد جرم مذکور در ماده ۱۷۴۳ آن قانون، مبدأ مرور زمان روز ارتکاب عمل است زیرا صورت‌حساب‌ها باید قطع نظر از هر اظهارنامه‌ای همواره به روز نگه‌داشته شوند قطع مرور زمان تابع مقررات عمومی است، اما شکایت اداره مالیات، اگر چه برای شروع به تعقیب کیفری لازم است،



اما قاطع مرور زمان نیست. همچنین، دستور قاضی آزادی و بازداشت مبنی بر تفتیش محل نیز قاطع مرور زمان نیست چرا که این دستور یک اقدام تحقیقی در معنای مورد نظر مواد ۷ و ۸ قانون آئین دادرسی کیفری محسوب نمی‌شود.

۹- ویژگی‌های خاص تعقیب در فرانسه

در مورد به جریان انداختن تعقیب کیفری، باید به دو ویژگی اشاره کرد. نخست آنکه موافقت کمیسیون جرائم مالیاتی برای تعقیب کیفری لازم است و هدف از این امر نیز که به موجب ماده ۲۸۸.L قانون آئین‌های مالیاتی مصوب ۱۹۷۷ پیش‌بینی شده حمایت بهتر از مؤدیان مالیاتی بوده است. برای اعلام موافقت این کمیسیون، لازم است که وزیر دارایی بر اساس تقاضای رئیس اداره مالیات استان ذیربط، اظهارنظر کمیسیون را بخواهد. پس از بررسی پرونده، کمیسیون مذکور نظر خود را (که لزومی به استدلال هم ندارد) به وزیر دارایی و مؤدی مالیاتی اعلام می‌کند.

دوم آنکه، پس از اعلام موافقت کمیسیون با تعقیب کیفری مؤدی، اداره مالیات تصمیم می‌گیرد که آیا لازم است شکایت خود را تسلیم کند یا خیر. بنابراین، تعقیب کیفری مؤدی جز با تسلیم شکایت مراجع مالیاتی استان ذیربط امکانپذیر نیست. با تسلیم شکایت، دادستان شهرستان می‌تواند انجام تحقیقات مقدماتی را از بازپرس بخواهد و اداره مالیات نیز می‌تواند به عنوان مدعی خصوصی در پرونده مداخله نماید (ماده ۲۳۲.L قانون آئین‌های مالیاتی). این حق به اداره مالیات امکان می‌دهد که قضیه را دنبال و حتی انجام تحقیقاتی را تقاضا کند، اما نمی‌تواند به خاطر ارتکاب تقلب مالیاتی، تقاضای ضرر و زیان نماید.

در مرتبه دوم، و در مورد موقوفی تعقیب، باید به این نکته اشاره کرد که مصالحه میان اداره مالیات و مؤدی مالیاتی، منحصرًا به شرطی که قبل از به جریان انداختن دعوای عمومی باشد، امکانپذیر است (ماده ۲۴۸.L قانون آئین‌های مالیاتی).

۱۰- مجازات تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

در مورد تقلب مالیاتی، هم ضمانت اجرای مالیاتی وجود دارد و هم ضمانت اجرای کیفری، اما فقط دسته اخیر در اینجا مورد بحث است. به علاوه، میان این دو دسته ضمانت اجرا نوعی تمایز هم وجود دارد چرا که از یکسو، دسته نخست فقط توسط اداره مالیات قابل اعمال است و از سوی دیگر، قاضی کیفری نیز نمی‌تواند ضمن صدور حکم به مجازات یا حتی معافیت از مجازات، اعلام کند که حکم مزبور جای مجازات‌های مالیاتی را هم می‌گیرد (۹۳).



(Crim., ۱۱ avril ۱۹۸۳, B. C., n°

از مواد ۱۷۴۱ به بعد قانون جامع مالیاتها چنین استنباط می‌شود که برای تقلب مالیاتی، هم مجازات اصلی (تا پنج سال زندان و تا ۳۷۵۰۰ یورو جزای نقدی) وجود دارد و هم مجازات تکمیلی. برخی مجازات‌های تکمیلی پیش‌بینی شده اجباری هستند مانند ممنوعیت از شرکت در بعضی کمیسیون‌های اداری یا انتشار حکم و الصاق آن بر روی تابلوی اعلانات شهرداری محل سکونت مؤدی به مدت سه ماه، و برخی دیگر اختیاری هستند، مانند تعلیق گواهی‌نامه رانندگی برای مدتی حداکثر تا سه سال.

این جرم، کیفیات مشدده هم دارد. برخی از این کیفیات، مربوط به ماهیت عمل مؤدی است به این نحو که اگر اعمال مرتکب بوسیله خرید یا فروش کالا بدون صدور صورتحساب یا با صورتحساب‌های مربوط به عملیات مالی صوری واقع و یا تسهیل شده باشد و یا اگر هدف از ارتکاب این اعمال گرفتن پول از دولت بابت هزینه‌های غیرواقعی و غیرموجه باشد، مجازات مرتکب حداقل پنج سال زندان و جزای نقدی نیز حداکثر ۷۵,۰۰۰ یورو خواهد بود.

کیفیت مشدده دیگر، تکرار جرم ظرف پنج سال است که سبب می‌شود مجازات مرتکب به زندان تا ده سال و جزای نقدی تا صد هزار یورو برسد. در این مورد، قاضی می‌تواند به عنوان مجازات تکمیلی، مرتکب را برای مدتی حداکثر تا ده سال به ممنوعیت از حقوق مدنی، سیاسی و خانوادگی مذکور در ماده ۲۶-۱۳۱ قانون جزا محکوم نماید.

۱۱- نتیجه گیری

در حالی که مالیات ستانی در ایران سابقه دیرینه‌ای دارد ولی از آنجایی که کشور از نظر منابع طبیعی غنی بوده است؛ در سالین گذشته دولت‌ها به دلیل سهل الوصول بودن درآمد ناشی از فروش ثروت و به طور خاص نفت، توجه‌اندکی به درآمدهای مالیاتی نموده اند. این در حالی است که درآمدهای مالیاتی با ثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شود.

از آنجایی که بسیاری از فعالیت‌های سودآور فعالان اقتصادی، از اصابت مالیات پنهان بوده و مودیان مالیاتی شامل افرادی می‌گردند که دارای درآمد یا حقوق و دستمزد ثابت یا ثبت شده هستند، بنابراین مالیات‌های مستقیم به علت حجم بالای اقتصاد زیر زمینی و فرار و تقلب مالیاتی برخی مودیان، به تنهایی قادر به توزیع عادلانه درآمد و تخصیص بهینه منابع در جامعه نمی‌باشد.



تمامی پایه‌های مالیاتی با مشکلات عدم رعایت قوانین، تقلب و فرار مالیاتی مواجه هستند؛ هیچ گونه تردیدی وجود ندارد که بسیاری از تقلب‌هایی که مالیات نسبت به آن آسیب‌پذیر است، مشکلات کنترلی متمایزی را طلب می‌نماید. بدیهی است عدم رعایت قوانین و مقررات و تقلب فعالان تجاری متخلف از هر نوع آن، در حال حاضر تفکر بسیاری از سیاست‌گذاران مالی؛ مالیاتی و دولتی در سطح کلان و هم‌چنین در سطح خرد؛ ذهن مامورین مالیاتی را به خود جلب کرده است و به عنوان یک داستان دراماتیک در صدر اخبار بسیاری از خبرگزاری‌ها می‌باشد.

قانونگذار فرانسوی خواسته است سلاح هائی در اختیار دستگاه مالیاتی بگذارد تا مودی مرتکب تقلب نگردد لذا لازم بود مجازات‌هایی پیدا کند که تنها جنبه ی پولی نداشته باشد و از طرف دیگر موجب احتراز از تعقیب در دادگاه هم بشود و به این جهت قانون به دستگاه مالیاتی اجازه داده که در زندگی شغلی مودی و حتی در زندگی خصوصی او اختیاراتی اعمال کند مثل ممنوع کردن او از شغل بازرگانی یا صنعتی یا هر شغل آزاد دیگر مستقیماً یا به وسیله ی اشخاص واسطه همچنین ممکن است بدون دخالت مقامات قضائی گواهی رانندگی مودی را بگیرند. اداره مالیات ها در مورد مجازات ها بیشتر از هنگام تشخیص مالیات به طور علی‌الراس می‌تواند نرمش به خرج دهد زیرا اختیار دارد که در مورد آنها توافق کند یا تخفیف بدهد یا تعدیل کند.

نظام حقوقی ایران بسترهای حداقلی را برای مدیریت فرآیند اخذ مالیات فراهم نموده ولی تدابیر آن برای پیشگیری و مقابله با تقلب مالیاتی کافی نیست. ولی قانونگذار فرانسه در این راستا حتی از ابزارهای حقوق کیفری بهره جسته و با مجازات‌هایی گاه شدید، به مقابله با آنها پرداخته است.



فهرست منابع

۱. احمدی، سعید، ۱۳۹۵، بررسی پیشگیری از تقلب مالیاتی در بانکها از دیدگاه جرم شناختی، پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته حقوق جزا و جرمشناسی، دانشگاه آزاد شهر قدس اردبیلی، محمدعلی، حقوق جزای عمومی، نشر میزان، تهران، ۱۳۸۹، ج ۱، ص ۲۳۵.
۲. اصلاحيه قانون مالیاتهای مستقیم چه تأثیری در عدالت مالیاتی خواهد داشت؟، بهمن، <https://news.ir.isna.www/>، ۱۳۹۵.
۳. اصفهانی، محمدباقر، بحارالأنوار، مؤسسة الطبع و النشر، بیروت، ۱۴۱۰، ج ۹۳، ص ۲۱.
۴. اصفهانی، محمدباقر، بحارالأنوار، مؤسسة الطبع و النشر، بیروت، ۱۴۱۰، ج ۹۳، ص ۲۹.
۵. اصلاحیه مصابو ۱۳۹۴، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهش در مهندسی علوم و تکنولوژی، دانشگاه آزاد اسلامی تهران، ۱۳۹۵، ص ۱-۲.
۶. امیدوار خرم، علی، (۱۳۸۶)، بررسی کاهش نرخ مالیات بر رفتار مالیاتی مودیان اشخاص حقوقی، پایان نامه دانشکده حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
۷. ایزدینورد، علی اکبر، نظام اقتصادی صدر اسلام، نشر نوروزی، گرگان، ۱۳۹۲، ص ۱۱۴.
۸. بی آزار شیرازی عبدالکریم، رساله نوین، ترجمه و توضیح بخش مالی از تحریر الوسیله امام خمینی، تهران: نشر فرهنگ اسلامی، ص ۹۹.
۹. پژوهش، جمشید، اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)، انتشارات جنگل، تهران، چاپ اول، ۱۳۸۶، ص ۱۲۳-۱۲۴.
۱۰. جعفری تالارپشتی، هدی، ۱۳۹۹، بررسی فقهی و حقوقی فرار مالیاتی، رساله دکتری رشته الهیات و معارف اسلامی، گرایش فقه و مبانی حقوق اسلامی، دانشگاه مازندران، دانشکده الهیات و معارف اسلامی.
۱۱. جعفری تبریزی، محمد تقی، رسائل فقهی، مؤسسة منشورات کرامت، تهران، ۱۴۱۹، ۴۷-۴۹.
۱۲. جعفری لنگرودی ترمینولوژی حقوق، گنج دانش، تهران، ۱۳۸۸، ص ۴۷۶.
۱۳. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق، تهران، کتابخانه گنج دانش، ۱۳۷۲.
۱۴. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، دانشنامه حقوقی، موسسه انتشارات امیرکبیر، تهران، ۱۳۷۵، ج ۴، ص ۶۶.
۱۵. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، مکتب های حقوقی در حقوق اسلام، تهران، نشر ابن سینا، ۱۳۱۳، صص ۱۸۳-۱۸۵.
۱۶. جلائی پور، محمدرضا، ضرورت «چرخش عدالت جویانه» در «سیاست رفاه» ایران در پاسخ به «اعتراض محرومان»، ۱۱/۹/۱۳۹۸.
۱۷. حاتمی نیا، فرشته، «رویارویی نفت و مالیات در اقتصادی دولتی ایران»، روزنامه ایران، ۳۰ مهر ۱۳۸۴، ص ۱۸.
۱۸. حبیبیان نقیبی، مجید و همکاران، بررسی لایحه‌ی تحول نظام مالیاتی کشور براساس آموزه‌های اسلامی، پژوهشنامه مالیات، ش ۱۲، ۱۳۹۰، ص ۲۸۵.
۱۹. حبیبیان نقیبی، مجید؛ کفشگرجلودار، حسین، بررسی راهکارهای فقهی-قانونی جرایم در نظام مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۸، ۱۳۹۴، ص ۱۳۴.
۲۰. حبیبیان نقیبی، مجید؛ کفشگرجلودار، حسین، بررسی راهکارهای فقهی-قانونی جرایم در نظام مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۸، ۱۳۹۴، صص ۱۱۸-۱۱۹.
۲۱. حر عاملی، محمدبنحسن، ۱۴۰۹، وسائل الشیعه، قم، مؤسسه آل البيت عليهم السلام، چاپ اول، جلد ۹، ص ۳۳.
۲۲. حسنی، حسن، حقوق تعاون و حقوق تجارت، نشر میزان، تهران، ۱۳۸۲، ص ۱۱۷. عبادی، محمدعلی، حقوق تجارت، گنج دانش، تهران، ۱۳۷۳، ص ۳۱.
۲۳. حلی، حسن بن یوسف، مختلف الشیعه فی أحكام الشریعه، دفتر انتشارات اسلامی، قم، ۱۴۱۳، ج ۳، ص ۳۴۶.
۲۴. خالقی، ابوالفتح؛ سیفی قره یتاق، داوود، رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیات، پژوهشنامه مالیات، ش ۷۶، ۱۳۹۴، ص ۱۸۱-۱۸۴.



۲۶. خالقی، علی، ۱۳۸۵، مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه، مجله پژوهشهای حقوقی، موسسه مطالعات و پژوهش های حقوقی، شماره ۱۰
۲۷. خدائیان چگنی، ذبیح اله، ۱۳۹۱، بررسی تطبیقی نهادهای نظام عدالت کیفری فرانسه و ایران در مقابله با جرایم اقتصادی، مجله مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز دوره چهارم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۱
۲۸. دانش شهرکی، محمدرضا، ۱۴۰۰، رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری، پژوهشنامه مالیات، شماره چهل و نه، بهار ۱۴۰۰
۲۹. دری کفرانی، محمد حسین، ۱۳۹۰، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در ایران با مطالعه تطبیقی در حقوق فرانسه، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، دانشگاه امام صادق
۳۰. رجائی، سیدمحمدکاظم، بررسی اجمالی مالیات در اقتصاد ایران، معرفت، ش، ۱، ۱۳۷۱، ص. ۲۶-۲۷
۳۱. رزاقی، محمد، مبانی مالیات، جزوه آموزشی، تهران، دانشکده امور اقتصادی، ص ۳
۳۲. رستمی، ولی، حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و عضو سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۱۳، شماره ۵، بهار ۱۳۸۸، صفحات ۱۰۷-۱۲۸
۳۳. رضایی سیاه بیدی، محمد، راههای مقابله و جلوگیری از فرار مالیاتی، مجله قانون یار، ش، ۴، ۱۳۹۶، ص ۱۵۰-۱۵۱
۳۴. رضایی، مجتبی، ۲۰۱۶، ارزیابی فرار مالیاتی در ایران، چالش ها و راهکارها، کنفرانس بین المللی تحقیقات مدرن در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، کوالالامپور، مالزی، ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶
۳۵. سرلک، احمد، اقتصاد زیرزمینی، اطلاعات سیاسی-اقتصادی، سال نوزدهم، ش ۹ و ۱۰، ۱۳۸۴، ص. ۱۵۴
۳۶. سلیمی نماین، صادق، چکیده حقوق جزای عاومی، انتشارات صدرا، تهران، ۱۳۸۴، ص (۹۱).
۳۷. سیاه بیدی کرمانشاهی، سعید و همکاران، حقوق کیفری اقتصادی، جنگل جاودانه، ۱۳۹۶، ص ۳ و ۴.
۳۸. سید رضی، محمد بن حسین، نهج البلاغه، موسسه نهج البلاغه، قام، ۱۴۱۴، ص ۳۶۵.
۳۹. شامبیاتی، هوشنگ، حقوق جزای عمومی، ققنوس، تهران، ۱۳۹۱، ج ۱، ص ۴۱۱.
۴۰. شهبازی، نجفعلی، قربانعلی، فرهنگ مالیاتی در ایران، مجله مهندسی فرهنگی، ش ۵۵ و ۵۶، ۱۳۹۰، ص (۶۵-۶۶)
۴۱. شهیدی، مهدی، تشکیل قراردادهای تعهدات، انتشارات مجد، تهران، ۱۳۸۴، ص (۳۴۵)
۴۲. شیخ حر عاملی، وسائل الشیعه، ج ۳، ص ۷۷.
۴۳. طباطبایی یزدی، سید محمد کاظم، العروة الوری، مؤسسه النشر اسلامی، قم، ۱۴۲۰، ج ۴، ص ۸۴ و ۲۹۶.
۴۴. عاملی، محمد بن حسن، وسائل الشایعه، مؤسسه آل اهل بیت علیهم السلام، قم، ۱۴۰۹، ج ۹، ص ۲۳.
۴۵. عاملی، همان، ج، ۹، ص ۱۲، قمی، محمد بن علی بن بابویه، من اهل یحضره الفقیه، دفتر انتشارات اسلامی، قم، ۱۴۱۳، ج ۲، ص (۷).
۴۶. فجری، محمدمهدی، سیمای زکات در اسلام، مبلغان، ش، ۱۰۸، ۱۳۸۷، ص (۶۳)
۴۷. فرار مالیاتی صفحه شطرنج درآمد ملی را مخدوش می کند، سامان، ۱، نیمه دوم مهر ۱۳۸۱، ص ۶
۴۸. قائینی محمد؛ احمدی، محمدعلی، حکم فقهی جریمه تأخیر پرداخت مالیات از منظر شرع، پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۰، ش، ۶۰، ص ۷۳
۴۹. قمی، محمد بن علی بن بابویه، علل الشرع، کتابفروشی داوری، قم، ۱۳۸۶، ج ۲، ص (۵۸۴)
۵۰. قمی، محمد بن علی بن بابویه، معنی الخیر، دفتر انتشارات اسلامی، قم، ۱۴۰۳، ص (۱۹۵)
۵۱. قمی، محمدبن علی بن بابویه، من الیحضره الفقیه، دفتار انتشارات اسلامی، قم، ۱۴۱۳، ج ۲، ص ۱۰
۵۲. کاتوزیان، ناصر، حقوق مدنی، انتشارات بهنشر، تهران، ۱۳۶۳، ج ۱، ص ۲۲۴
۵۳. کلینی، محمدبن یعقوب، الکافی، دارالکتب الإسلامیة، تهران، ۱۴۰۷، ج ۳، ص ۵۰۶
۵۴. گلدوزیان، ایرج، بایستههای حقوق جزای عمومی، میزان، تهران، ۱۳۸۶، ص ۱۷۹



۵۵. لاری دشت بیاض، محمود و همکاران، بررسی رفتار اخلاقی مودیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست مدرن، پژوهشنامه مالیات، ش. ۲۴، ۱۳۹۳، ص. ۹.
۵۶. لشگری، علیرضا، نظام مالیات اسلام، تهران، نشر پایگان، ۱۳۸۰، ص ۷.
۵۷. لشگری، علیرضا، نظام مالیاتی اسلام، پایگان، تهران، ۱۳۸۰، ص ۱۳۵-۱۳۶.
۵۸. لکوت، م، «ترفند مالیاتی یا گریز مالیاتی، فصلنامه مالیات، ۴۰، بهار ۱۳۸۱، ص ۳۳.
۵۹. مجدآبادی فراهانی، مجدآبادی فراهانی، فرزانه و همکاران، تحلیل ضمانت های اجرایی حقوقی و کیفری قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴)، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهش در مهندسی علوم و تکنولوژی، دانشگاه آزاد اسلامی تهران، ۱۳۹۵، ص. ۲-۳.
۶۰. محسنی، مرتضی، دوره حقوق جزای عمومی، گنج دانش، تهران، ۱۳۷۶، ج ۱، ص. ۱۳۰.
۶۱. محمد آشوری، آئین دادرسی کیفری، ج ۱، تهران، سمت، ۱۳۸۳، ص ۲۰۹.
۶۲. محمود آخوندی، آئین دادرسی کیفری، ج ۱، تهران، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، ۱۳۸۵، ص ۲۱۷.
۶۳. محمودی، حسین، نظام حقوق اسلام، مجله دادرسی، شماره ۳۱، ۱۳۸۷، ص ۳۱.
۶۴. موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۸۶)، طرح پژوهشی: "راههای فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن"، پژوهشکده امور اقتصادی.
۶۵. موسوی جهرمی و همکاران، راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مطالعات مالی، ش. ۴، ۱۳۸۸ و قانون مالیاتهای مستقیم.
۶۶. موسوی جهرمی، یگانه؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد؛ خاکی، نرگس، ۱۳۸۸، راهکارهای پیش گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مجله مطالعات مالی، شماره چهارم، زمستان ۱۳۸۸.
۶۷. نوربهاء، رضا، زمینه حقوق جزای عمومی، گنج دانش، تهران، ۱۳۸۸، ص. ۱۷۵.