Comparative Studies in Jurisprudence, Law, and Politics

Comparative Study of Legislative Criminal Policy in Tax Offenses in the Legal Systems of Iran and the United States

1. Leila Arianparsa: Department of Law, Ki.C., Islamic Azad University, Kish, Iran
2. Davood Karami*: Department of Law, Ka.C., Islamic Azad University, Karaj, Iran.
Email: dr.davood.karami@iau.ac.ir (Corresponding Author)
3. Mosayeb Javidmehr: Department of Law, Ha.C., Islamic Azad University, Hamedan, Iran

ABSTRACT

This study, with a focus on examining the legal and enforcement mechanisms for combating tax evasion, seeks to elucidate the formation of tax criminal policy in Iran and the United States and to evaluate the effectiveness of each system in the prevention, detection, and control of tax violations. To achieve this objective, data were collected through documentary and library-based methods, including statutes, regulations, judicial decisions, policy documents, and domestic and international scholarly sources, and were subsequently analyzed using a descriptive–analytical approach with content analysis and comparative methods. The findings indicate that both legal systems employ a combination of criminal and non-criminal instruments; however, they differ in terms of institutional coherence, level of technological utilization, and preventive orientation. In Iran, the response structure is based on three layers—administrative, compensatory, and criminal—and despite the strengthening of the criminal dimension in the 2015 amendment, administrative sanctions continue to play a dominant role. Moreover, Iran's criminal policy has recently shifted toward social and situational preventive measures, such as enhancing tax culture, mechanizing processes, and establishing information databases. In contrast, the U.S. system is characterized by an integrated and technology-driven structure, which—through coordinated collaboration among the Internal Revenue Service, the Department of the Treasury, and the Department of Justice—extensively employs tools such as big data analytics, artificial intelligence, and targeted deterrence. The use of progressive penalties, tax agreements, and the prosecution of high-profile cases has also contributed to increased tax compliance. Based on the findings, enhancing the effectiveness of tax criminal policy in Iran requires strengthening information infrastructures, increasing transparency, expanding monitoring technologies, and adopting more robust data-driven and preventive approaches.

Keywords: *Tax criminal policy, tax evasion, Iran and the United States, prevention and detection of violations, comparative analysis*

How to cite: Arianparsa, L., Karami, D., & Javidmehr, M. (2026). Comparative Study of Legislative Criminal Policy in Tax Offenses in the Legal Systems of Iran and the United States. *Comparative Studies in Jurisprudence, Law, and Politics*, *8*(3), 1-17.

© 2026 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Submit Date: 22 November 2025
Revise Date: 13 April 2026
Accept Date: 20 April 2026
Publish Date: 23 August 2026

پژوهش‌های تطبیقی فقه،
حقوق و سیاست

مطالعه تطبیقی سیاست جنایی تقنینی در جرایم مالیاتی در حقوق ایران و آمریکا

۱. لیلا آرین پارسا: گروه حقوق، واحد بین الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، کیش، ایران
۲. داود کرمی*: گروه حقوق، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. پست الکترونیک: dr.davood.karami@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)
۳. مسیب جاوید مهر: گروه حقوق، واحد همدان، دانشگاه آزاد اسلامی، همدان، ایران

چکیده

این پژوهش با تمرکز بر واکاوی سازوکارهای قانونی و اجرایی در حوزه مقابله با فرار مالیاتی، به دنبال تبیین چگونگی شکل‌گیری سیاست جنایی مالیاتی در ایران و آمریکا و ارزیابی میزان کارآمدی هر یک در پیشگیری، کشف و مقابله با تخلفات مالیاتی است. برای دستیابی به این هدف، داده‌ها از طریق مطالعات اسنادی و کتابخانه‌ای شامل قوانین، مقررات، آرای قضایی، اسناد سیاست‌گذاری و منابع علمی داخلی و خارجی گردآوری شده و سپس با رویکرد توصیفی ـ تحلیلی و بهره‌گیری از تحلیل محتوا و مقایسه تطبیقی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که هر دو نظام از مجموعه‌ای از ابزارهای کیفری و غیرکیفری بهره می‌برند، اما میزان انسجام نهادی، سطح استفاده از فناوری و رویکرد پیشگیرانه در آن‌ها متفاوت است. در ایران، ساختار پاسخ‌گذاری بر سه‌لایه اداری، جبرانی و کیفری استوار است و با وجود تقویت بُعد کیفری در اصلاحیه ۱۳۹۴، ضمانت‌اجراهای اداری همچنان نقش غالب دارند. همچنین، سیاست جنایی ایران اخیراً به سمت تدابیر پیشگیرانه اجتماعی و وضعی مانند ارتقای فرهنگ مالیاتی، مکانیزه‌سازی فرایندها و ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی حرکت کرده است. در مقابل، نظام آمریکا از ساختاری منسجم و فناوری‌محور برخوردار است که از طریق همکاری هماهنگ سازمان خدمات درآمد داخلی ایالات متحده، وزارت خزانه‌داری و وزارت دادگستری، به‌طور گسترده از ابزارهایی چون تحلیل کلان‌داده‌ها، هوش مصنوعی و بازدارندگی هدفمند استفاده می‌کند. بهره‌گیری از جریمه‌های پلکانی، توافق‌های مالیاتی و پیگیری پرونده‌های نمادین نیز موجب افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. بر اساس یافته‌ها، ارتقای کارآمدی سیاست جنایی مالیاتی در ایران نیازمند تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی، افزایش شفافیت، توسعه فناوری‌های نظارتی و توجه جدی‌تر به رویکردهای داده‌محور و پیشگیرانه است.

واژگان کلیدی: *سیاست جنایی مالیاتی، ایران و آمریکا، فرار مالیاتی، پیشگیری و کشف تخلفات، تحلیل تطبیقی.*

نحوه استناددهی: آرین پارسا، لیلا.، کرمی، داود.، و جاوید مهر، مسیب. (۱۴۰۵). مطالعه تطبیقی سیاست جنایی تقنینی در جرایم مالیاتی در حقوق ایران و آمریکا. *پژوهش‌های تطبیقی فقه، حقوق و سیاست*، ۸(۳)، ۱۷-۱.

© ۱۴۰۵ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

تاریخ ارسال: ۱ آذر ۱۴۰۴
تاریخ بازنگری: ۲۴ فروردین ۱۴۰۵
تاریخ پذیرش: ۳۱ فروردین ۱۴۰۵
تاریخ چاپ: ۱ شهریور ۱۴۰۵

مقدمه

توان مالی و اجرایی دولت‌ها در انجام وظایف اقتصادی، اجتماعی و توسعه‌ای، تا حد زیادی به منابع درآمدی پایدار آن‌ها، به‌ویژه مالیات، وابسته است. مالیات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای تأمین مالی، نقشی تعیین‌کننده در سیاست‌گذاری مالی دولت دارد و می‌تواند شاخص‌های کلان اقتصادی، از قبیل رشد تولید، تورم، بیکاری و تراز پرداخت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. در ایران نیز، با کاهش اتکا به درآمدهای نفتی و تأکید روزافزون بر نظام مالیات‌محور، اهمیت کارآمدی ساختار مالیاتی بیش از پیش آشکار شده است.

در این راستا، نظام مالیاتی ایران برای تضمین وصول صحیح مالیات، اختیارات گسترده‌ای به سازمان امور مالیاتی داده و به‌تدریج به سمت مکانیزه‌سازی و طراحی سازوکارهای نوین، از جمله استقرار «طرح جامع مالیاتی» و تقویت سیستم خوداظهاری، حرکت کرده است. با وجود این، یکی از چالش‌های اساسی این نظام، گسترش راه‌های فرار مالیاتی و ضعف سازوکارهای سنتی در کشف و مقابله با این پدیده است؛ چالشی که قانون‌گذار را به سمت اصلاح بنیادین قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ سوق داد. در این اصلاحیه، با جرم‌انگاری مصادیق مشخصی از فرار مالیاتی در ماده ۲۷۴ و پیش‌بینی مجازات‌های تعزیری، رویکرد جدیدی در سیاست جنایی مالیاتی شکل گرفت که هدف آن افزایش تمکین مؤدیان از طریق تقویت بازدارندگی و ارتقای ظرفیت ارعابی قانون است.

تحول در فرایند مالیات‌ستانی، از جمله الکترونیکی شدن اظهارنامه‌ها و تشکیل بانک‌های اطلاعاتی گسترده، موجب شده است الگوهای تخلف مالیاتی نیز پیچیده‌تر و فناورانه‌تر شوند. در چنین شرایطی، صرف اتکا به ضمانت‌اجراهای کیفری نمی‌تواند پاسخ‌گوی تمامی انحرافات موجود در مرحله تشخیص، محاسبه و وصول مالیات باشد؛ ازاین‌رو، طراحی سیاست جنایی کارآمد نیازمند ترکیبی از پاسخ‌های کیفری، اداری و پیشگیرانه است. پرسش اصلی این است که قانون‌گذار ایران، با اصلاحات اخیر، تا چه حد توانسته است میان این پاسخ‌ها تعادل برقرار کند و آیا سیاست‌های نوین تقنینی اتخاذشده ظرفیت لازم برای کاهش فرار مالیاتی و افزایش شفافیت را دارد یا خیر.

از سوی دیگر، بررسی تجربه نظام‌های پیشرفته مانند ایالات متحده آمریکا، که بر همکاری منسجم نهادهای مختلف و بهره‌گیری گسترده از فناوری‌های نوین مانند تحلیل کلان‌داده‌ها و هوش مصنوعی در تشخیص تخلفات مالیاتی استوار است، می‌تواند تصویر روشن‌تری از نقاط ضعف نظام ایران و مسیر اصلاح آن ارائه دهد. مقایسه تطبیقی این دو نظام، امکان ارزیابی کارایی رویکردهای تقنینی، میزان بازدارندگی ضمانت‌اجراها و نقش سازوکارهای نظارتی را فراهم می‌سازد.

بر این اساس، پژوهش حاضر با بررسی بنیان‌های تقنینی سیاست جنایی مالیاتی در ایران و تطبیق آن با ساختار حقوقی و اجرایی ایالات متحده، می‌کوشد میزان کارآمدی تدابیر قانونی موجود را در مقابله با تخلفات و جرایم مالیاتی ارزیابی کرده و مسیرهایی برای اصلاح و ارتقای نظام مالیات‌ستانی ارائه دهد. این تحلیل می‌تواند در رفع ابهامات موجود در اجرای طرح جامع مالیاتی، افزایش تمکین مؤدیان و دستیابی به نظام مالیاتی پایدار و شفاف مؤثر باشد.

مبحث اول: سیاست جنایی اجرایی ناظر بر نظام مالیاتی

سیاست جنایی اجرایی بخشی از مسئولیت‌ها و تکالیف راهبردی سیاست جنایی در نظام مالیاتی را بر عهده دارد که هدف آن بسترسازی لازم برای اعمال استراتژی‌های سیاست جنایی تقنینی است. در این میان، سازمان امور مالیاتی، به‌عنوان مهم‌ترین دستگاه اجرایی، وظیفه اجرای راهبردهای قانون‌گذار را بر عهده دارد که عموماً مبتنی بر پاسخ‌گذاری‌های غیرکیفری نظیر پاسخ‌های اداری، جبرانی، مدنی و انتظامی است. این سیاست با پیش‌بینی مکانیزم‌های خاص و پاسخ‌های بازدارنده و پیشگیرانه، بخشی از وظیفه سازمان‌دهی پدیده مجرمانه را در چهارچوب

الزامات مالیاتی ایفا می‌کند (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). در این راستا، تدابیر پیشگیرانه مجموعه‌ای از اقداماتی است که با هدف جلوگیری از وقوع جرایم و انحرافات در نظام مالیاتی وضع و اجرا می‌شوند (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). این پاسخ‌ها با هدف تمکین مؤدیان، تضمین وصول مالیات، جلوگیری از تقلب و ایجاد انضباط مالی وضع شده‌اند و بر اساس ماهیت، به سه دسته پاسخ‌های اداری، جبرانی و اداری–انتظامی تقسیم می‌شوند که هر یک برای مقابله با کج‌روی‌ها و فرار مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرند (Esfandiari & Nourpour, 2017).

گفتار اول: پاسخ‌گذاری اداری نسبت به تخلفات مالیاتی مؤدیان

پاسخ‌های اداری نوعی واکنش نظام اداری در قالب قوانین خاص نسبت به تخلف مؤدیان از تکالیف قانونی است که به‌عنوان حربه‌ای برای جهت‌دهی مؤدیان به سمت تمکین مالیاتی و جلوگیری از هرج‌ومرج در نظام مالیاتی به کار می‌رود (Mir-Mohammad Sadeghi, 2019). این پاسخ‌ها به دو دسته کلی تقسیم می‌شوند؛ دسته اول، پاسخ‌های اداری–مالی هستند که با دریافت وجه یا حقوق مالی سر و کار دارند، مانند جریمه‌های مالیاتی، اخذ قرار تأمین و وصول علی‌الحساب مالیات در صورت تخلف (Gholipour, 2017). دسته دوم، پاسخ‌های اداری مانع یا محدودکننده نامیده می‌شوند که با سلب یا محدود کردن امتیازات قانونی همچون محرومیت از معافیت‌ها، ممنوع‌الخروجی بدهکاران، و جلوگیری از ثبت شرکت یا عضویت در هیئت‌مدیره همراه هستند (Hosseininejad, 2016).

در حوزه پاسخ‌های اداری–مالی، جریمه‌ها به‌عنوان ابزاری بازدارنده عمل می‌کنند که هدف اصلی آن‌ها نه کسب درآمد، بلکه تنبیه مؤدیانی است که در انجام وظایف خود کوتاهی کرده‌اند (Rostami, 2014). این جریمه‌ها در مواردی نظیر جلوگیری از تقلب و معوقات مالیاتی (مواد ۱۹۵، ۱۹۷ و ۵۷ ق.م.م) و همچنین تأخیر در پرداخت (ماده ۱۹۰ ق.م.م) اعمال می‌شوند؛ به‌طوری که برای بازدارندگی و جهت‌دهی به رفتار مؤدیان، جریمه‌هایی معادل ۲.۵ درصد به ازای هر ماه تأخیر در نظر گرفته شده است. همچنین، با هدف ایجاد انضباط در تشخیص و وصول، جریمه‌هایی برای عدم تسلیم اظهارنامه (ماده ۱۹۲ ق.م.م)، عدم ارائه دفاتر (ماده ۱۹۳ ق.م.م) و عدم صدور صورتحساب (ماده ۱۶۹ ق.م.م) پیش‌بینی شده است. در راستای اصل شفافیت نیز تخلف از ارسال اطلاعات و گزارش‌های مالی مشمول جریمه‌های سنگین می‌شود (Hosseininejad, 2016). قانون‌گذار همچنین برای تضمین تکالیف دفاتر اسناد رسمی و مؤدیان قانون مالیات بر ارزش افزوده، جریمه‌های اداری مشخصی را جهت جلوگیری از فرار مالیاتی وضع کرده است (Esfandiari & Nourpour, 2017). علاوه بر جریمه، ابزارهایی چون قرار تأمین برای جلوگیری از تفریط اموال (Hosseininejad, 2016)، وصول علی‌الحساب (Mahdavi-Rad, 2019) و عملیات اجرایی شامل توقیف و فروش اموال (Rostami, 2014) به کار گرفته می‌شوند. در نهایت، دولت در وصول مطالبات مالیاتی نسبت به سایر طلبکاران حق تقدم دارد که این امر بدهی مالیاتی را در زمره دیون ممتاز قرار می‌دهد (Farhangi, 2017).

گفتار دوم: پاسخ‌های اداری مانع یا محدودکننده

این دسته از پاسخ‌ها با هدف از میان برداشتن انگیزه ارتکاب تخلف از طریق افزایش هزینه و ریسک اقدامات غیرقانونی طراحی شده‌اند (Dehghani, 2017). یکی از مهم‌ترین این تدابیر، محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی برای مؤدیان غیرهمکار است (Habibzadeh, 2014). طبق قوانین، برخورداری از معافیت منوط به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر است و متخلفان، علاوه بر جریمه، تا سه سال از تسهیلات قانونی محروم می‌شوند (Saeidi, 2018).

در مرحله وصول، جلوگیری از خروج بدهکاران مالیاتی از کشور (ماده ۲۰۲ ق.م.م) به‌عنوان یک ابزار کارآمد برای فشار بر بدهکاران و مدیران مسئول اشخاص حقوقی اعمال می‌شود (Tahmasbi, 2019). همچنین اعلام اسامی متخلفان به اداره ثبت شرکت‌ها برای جلوگیری از ثبت شرکت جدید یا عضویت در هیئت‌مدیره، اعتبار و حیثیت تجاری متخلفان را هدف قرار می‌دهد (Rahimi, 2019). بر اساس تبصره ۳ ماده ۱۸۶ ق.م.م، این محدودیت‌ها برای بدهکاران و محکومان معاملات غیرواقعی تا زمان اخذ مفاصاحساب مالیاتی ادامه خواهد داشت (Saeidi, 2018). در کنار این موارد، سازمان امور مالیاتی اختیار دارد از طریق مراجع قضایی نسبت به ابطال اسناد صوری نقل‌وانتقال که با قصد فرار از مالیات انجام شده اقدام کند (Rahimi, 2019). همچنین در مورد وکلای دادگستری، عدم رعایت مقررات مربوط به ابطال تمبر و دفترچه اختصاصی، موجب عدم پذیرش دفاتر آن‌ها از نظر مالیاتی خواهد شد که این خود یک تدبیر پیشگیرانه برای تضمین صحت اظهارنامه‌هاست.

گفتار سوم: پاسخ‌گذاری جبرانی نسبت به تخلفات مالیاتی مؤدیان

استفاده از پاسخ‌های جبرانی به‌عنوان بخشی از سیاست جنایی ایران در برخورد با جرایم و تخلفات مالیاتی، از جایگاه مهمی برخوردار است؛ زیرا این رویکرد که از آن به «سیاست مدنی» نیز تعبیر می‌شود، در موارد متعدد، به‌منظور تضمین وصول حقوق مالی دولت و پیشگیری از نقض مقررات مالیاتی به‌کار گرفته شده و قانون‌گذار سازوکارهای مؤثری برای آن پیش‌بینی کرده است (Mahdavi-Rad, 2019). در میان این ضمانت‌اجراها، دو نوع پاسخ جبرانی اهمیت ویژه دارد: نخست، ضمانت‌اجرای جبران خسارت و دوم، مسئولیت تضامنی.

ضمانت‌اجرای جبران خسارت در مواردی اعمال می‌شود که نقض مقررات مالیاتی از سوی مؤدی یا اشخاص ثالث موجب ورود زیان به دولت شده باشد. مطابق اصول مسئولیت مدنی و قواعد مقرر در قانون مسئولیت مدنی و قانون مجازات اسلامی، هر کس بدون مجوز قانونی به مال، حیثیت یا سایر حقوق افراد لطمه وارد کند، مسئول جبران خسارت است و این اصل در زمینه حقوق مالیاتی نیز جریان دارد (Katouzian, 2012). در همین راستا، قانون مالیات‌های مستقیم در موادی مانند ماده ۲۳۰، جبران خسارت دولت ناشی از عدم ارائه اسناد و مدارک را پیش‌بینی کرده و مرتکبان را مکلف به جبران زیان کرده است؛ همچنین در ماده ۱۹۷، تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر و تبصره ۳ ماده ۱۸۷ نیز همین حکم مقرر شده است. افزون بر این، بند ۱ ماده ۲۷۰ مأموران مالیاتی را نیز در صورت قصور یا تقصیر و ایجاد خسارت برای دولت، مشمول مسئولیت مدنی دانسته و آنان را مکلف به جبران خسارت می‌سازد؛ امری که موجب افزایش دقت و احتیاط آنان در انجام وظایف قانونی می‌شود (Esfandiari & Nourpour, 2017).

مبحث دوم: احکام قانونی جرایم مالیاتی

تعیین نوع و میزان مجازات جرایم مالیاتی در صلاحیت دادگاه است، اما قاضی ملزم است تصمیم خود را در چارچوب حدود مقرر قانونی اتخاذ کند. اصل قانونی بودن جرم و مجازات ایجاب می‌کند که قانون‌گذار هنگام جرم‌انگاری، نوع و میزان مجازات را به‌صورت دقیق مشخص سازد و بنابراین اختیار قاضی در تعیین مجازات باید با اراده مقنن هماهنگ باشد (Ardebili, 2020). با وجود این، در اصلاحات اخیر دامنه اختیار دادگاه در انتخاب مجازات، با توسعه نهادهایی مانند تخفیف و تشدید مجازات افزایش یافته است.

گفتار اول: ضمانت اجرای جرایم مالیاتی

پیش از اصلاحیه ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، ضمانت اجراها عمدتاً مالی و اداری بود و به جریمه‌های نقدی و تکالیف اداری مؤدی محدود می‌شد. اما با اصلاحیه ۱۳۹۴، برای برخی رفتارها مجازات‌های کیفری پیش‌بینی شد و جرایم مالیاتی در مواد ۲۷۴ و ۲۷۹ تعریف گردید. مهم‌ترین مصادیق ماده ۲۷۴ شامل تنظیم اسناد خلاف واقع، کتمان فعالیت اقتصادی، ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی، عدم ارائه

اطلاعات موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، خودداری از تسلیم اظهارنامه طی سه سال متوالی و استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای فرار مالیاتی است (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴، ماده ۲۷۴). همچنین طبق ماده ۲۷۹، هرگونه دسترسی غیرمجاز یا افشای اطلاعات مالیاتی ثبت‌شده در پایگاه اطلاعات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر، جرم محسوب می‌شود (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴، ماده ۲۷۹).

در صورت ارتکاب جرایم ماده ۲۷۴، اگر مرتکب شخص حقوقی باشد، دادگاه می‌تواند علاوه بر مسئولیت اشخاص حقیقی، شخص حقوقی را به ممنوعیت از فعالیت شغلی یا صدور اسناد تجاری برای مدت شش ماه تا دو سال محکوم کند. نیز حسابداران، حسابرسان، مأموران مالیاتی و کارکنان بانکی که در تحقق جرم معاونت کنند، به حداقل مجازات مباشر محکوم می‌شوند. مرتکبان جرایم مالیاتی، علاوه بر مجازات کیفری، مسئول پرداخت اصل مالیات، جرایم قانونی و جبران خسارات وارده به دولت نیز هستند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴، ماده ۲۷۷).

قانون‌گذار در اصلاحیه ۱۳۹۴ مجموعه‌ای از ضمانت اجراهای حقوقی و اداری مانند جبران خسارت، مسئولیت تضامنی، تشخیص علی‌الرأس و جریمه‌های مالیاتی را حفظ یا تقویت کرده است. از جمله، عدم تسلیم اظهارنامه مشمول جریمه ۱۰ درصد و برای اشخاص حقوقی ۴۰ درصد مالیات متعلق است (ماده ۱۹۲). همچنین عدم ارائه ترازنامه یا دفاتر قانونی موجب جریمه ۲۰ درصد مالیات متعلق می‌شود (ماده ۱۹۳). این ضمانت اجراها با هدف افزایش کارآمدی نظام مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی پیش‌بینی شده‌اند (Farhangi, 2017).

ضمانت اجراهای کیفری نیز در اصلاحیه جدید توسعه یافته و مجازات حبس در مواد متعدد، از جمله ۱۶۱، ۲۰۰، ۲۰۱، ۲۰۲، ۲۷۴ تا ۲۷۹، پیش‌بینی شده است. مهم‌ترین جرم این حوزه، فرار مالیاتی است که شامل اقداماتی نظیر تنظیم اسناد خلاف واقع، کتمان درآمد و عدم تسلیم اظهارنامه سه سال متوالی می‌شود و مجازات آن حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال است. مجازات شروع به جرم نیز سه ماه تا یک سال تعیین شده است. افزون بر این، چنانچه مرتکب پیش از کشف جرم داوطلبانه اقدام به اصلاح مدارک کند، تعقیب نخواهد شد؛ اما پس از کشف جرم تنها با همکاری مؤثر می‌تواند از تخفیف برخوردار شود. در راستای تقویت سازوکارهای نظارتی، ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم واحد بازرسی مالیاتی را ایجاد کرده که با اخذ مجوز از مقام قضایی می‌تواند دفاتر و اسناد مؤدی را بازرسی و در صورت نیاز منتقل کند. این اقدام با هدف افزایش شفافیت و کاهش امکان فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است (Farhangi, 2017).

مجازات‌های تکمیلی و تبعی نیز بنابر ماده ۲۳ قانون مجازات اسلامی در جرایم مالیاتی قابل اعمال‌اند و می‌توانند شامل منع اشتغال به حرفه معین، ممنوعیت خروج از کشور، یا انتشار حکم محکومیت باشند. اگرچه جرم فرار مالیاتی در دسته جرایم دارای مجازات تبعی قرار نمی‌گیرد، برخی حقوقدانان، با توجه به آثار اقتصادی گسترده آن، ضرورت پیش‌بینی مجازات‌های تبعی برای این جرم را مطرح کرده‌اند.

گفتار دوم: نهادهای تشدیدی و ارفاقی

کیفیات مشدده در حقوق کیفری به دو دسته عمومی و اختصاصی تقسیم می‌شود. کیفیات مشدده عمومی مانند تعدد و تکرار جرم در تمام جرایم موجب تشدید مجازات است؛ در حالی‌که کیفیات مشدده اختصاصی تنها در جرایم خاص وجود دارد و خود به سه نوع عینی، شخصی و مختلط تقسیم می‌شود. نوع عینی به ماهیت و نحوه ارتکاب جرم مربوط است، مانند شکستن حرز یا همراه داشتن سلاح در سرقت (ماده ۶۵۱ قانون مجازات اسلامی). نوع شخصی به وضعیت فرد مرتکب مربوط می‌شود؛ مثلاً زمانی که مستخدم منزل مرتکب سرقت گردد (ماده ۶۵۶ همان قانون). نوع مختلط نیز شامل حالاتی است که هم عنصر مادی و هم شخص مرتکب در تشدید مؤثرند، مانند زنای با عنف یا با محارم که موجب سرایت تشدید به شرکا و معاونان جرم نیز می‌شود (Goldouzian, 2017).

در خصوص جرایم مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم مقررات خاصی درباره تعدد و تکرار جرم ندارد و بنابراین باید به عمومات قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ مراجعه کرد که مواد ۱۳۱ تا ۱۳۹ آن قواعد تکرار و تعدد جرم را تبیین کرده‌اند. بر این اساس، در صورت ارتکاب چند جرم مالیاتی، مقررات عمومی تکرار و تعدد جرم اعمال می‌شود (Ardebili, 2020).

تعدد جرم، زمانی رخ می‌دهد که مؤدی مالیاتی پیش از محکومیت قطعی، مرتکب جرایم متعدد شود؛ مثلاً همزمان از تسلیم اظهارنامه و ارائه دفاتر خودداری کند. با توجه به هفت بند ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، هر یک از موارد مصرح جرم مستقل محسوب می‌شوند و در صورت ارتکاب چند مورد ممکن است قاعده تعدد جرم اعمال شود، مگر آنکه همه رفتارها منتهی به یک جرم واحد، یعنی فرار مالیاتی، شوند (Gholipour, 2017). در برخی موارد نیز رفتار واحد ممکن است هم عنوان فرار مالیاتی و هم تحصیل مال نامشروع را دربرگیرد و مشمول قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا، اختلاس و کلاهبرداری شود (Goldouzian, 2017).

تکرار جرم نیز از عوامل تشدیدی مهم است و شامل حالتی می‌شود که فرد پس از صدور محکومیت قطعی، مجدداً مرتکب جرم گردد. در جرایم مالیاتی که جنبه سالانه و مستمر دارند، احتمال تکرار جرم بالاست. بر اساس ماده ۱۰۷ قانون مجازات اسلامی، مرور زمان برای جرایم تعزیری درجه شش، از جمله جرایم مالیاتی، هفت سال از تاریخ قطعیت حکم است و برای جرایم مالیاتی بیش از یک میلیارد ریال، مرور زمان اعمال نمی‌شود (Ardebili, 2020).

در مقابل نهادهای تشدیدی، قانون‌گذار برای رعایت عدالت فردی و اصلاح مجرمان، نهادهای ارفاقی را پیش‌بینی کرده است. این نهادها شامل تعویق صدور حکم، تعلیق اجرای مجازات، آزادی مشروط، تخفیف مجازات و توبه هستند (Ardebili, 2020). کیفیات مخففه با هدف تناسب مجازات با شخصیت مجرم اعمال می‌شوند و در مواد ۳۷ و ۳۸ قانون مجازات اسلامی ذکر شده‌اند. اگر یکی از جهات تخفیف—مانند گذشت شاکی، همکاری مؤثر، ندامت، حسن سابقه یا خفیف بودن زیان بزه‌دیده—محقق شود، قاضی می‌تواند مجازات را تا سه درجه کاهش دهد یا آن را به مجازات دیگری تبدیل کند (Karimi Varki & Eslami Varki, 2020). همان‌گونه که در جرایم عادی اعمال تخفیف ممکن است، در جرایم مالیاتی نیز در صورت احراز شرایط، تخفیف قابل اعمال است (Ardebili, 2020).

تعویق صدور حکم طبق ماده ۴۰ قانون مجازات اسلامی، در جرایم تعزیری درجه شش تا هشت، از جمله فرار مالیاتی، امکان‌پذیر است؛ مشروط بر وجود جهات تخفیف، پیش‌بینی اصلاح مرتکب و فقدان سابقه کیفری مؤثر. بنابراین مجرمان مالیاتی نیز می‌توانند از این نهاد بهره‌مند شوند.

تعلیق اجرای مجازات در ماده ۴۶ همان قانون آمده است؛ دادگاه می‌تواند اجرای تمام یا بخشی از مجازات را از یک تا پنج سال معلق کند. با این حال، مطابق ماده ۴۷، جرایم اقتصادی با بیش از صد میلیون ریال موضوع جرم از شمول تعلیق خارج‌اند، لذا در جرایم مالیاتی سنگین این نهاد قابل اعمال نیست (Ardebili, 2020; Hosseininejad, 2016). در نهایت، آزادی مشروط طبق ماده ۵۸ قانون مجازات اسلامی زمانی اعطا می‌شود که محکوم به حبس درجه شش یا بالاتر، یک‌سوم دوران حبس را طی کرده و حسن رفتار نشان دهد. در جرایم مالیاتی نیز با وجود شرایط مقرر، امکان بهره‌مندی از آزادی مشروط وجود دارد (قانون مجازات اسلامی، ۱۳۹۲).

مبحث سوم: سیاست جنایی آمریکا در مبارزه با جرایم مالیاتی

سیاست جنایی مبارزه با جرایم مالیاتی در حقوق ایالات متحده آمریکا از پیشرفته‌ترین و منسجم‌ترین نظام‌های مقابله با فرار و تقلب مالیاتی در جهان است. این سیاست مبتنی بر ترکیبی از ضمانت اجراهای کیفری، اداری و مالی بوده و با هدف افزایش تمکین مالیاتی، کاهش انگیزه ارتکاب جرم، و حفظ اعتماد عمومی به نظام مالیاتی طراحی شده است. در ادامه، ساختار و محتوای این سیاست را به تفصیل توضیح می‌دهیم:

گفتار اول: مبانی و چارچوب کلی سیاست جنایی مالیاتی ایالات متحده آمریکا

سیاست جنایی آمریکا در حوزه مبارزه با جرایم مالیاتی، الگویی پیشرفته و ترکیبی از ضمانت‌اجراهای کیفری، اداری و مالی است که با هدف افزایش تمکین مالیاتی، کاهش انگیزه جرم و حفظ اعتماد عمومی طراحی شده است. این سیاست، به‌عنوان بخشی از راهبرد کلان دولت فدرال در مبارزه با جرایم اقتصادی، مالیات را رکنی بنیادین برای نظم اقتصادی و اجتماعی می‌داند. در این ساختار نهادی، وزارت خزانه‌داری، به‌عنوان نهاد اصلی سیاست‌گذار، و اداره خدمات درآمد داخلی (*IRS*)، به‌عنوان نهاد اجرایی اصلی، مسئولیت وصول مالیات، نظارت، حسابرسی و کشف تخلفات را بر عهده دارند و با بهره‌گیری از تحلیل داده و هوش مصنوعی، شناسایی تقلب را به شکلی نظام‌مند انجام می‌دهند. واحد تحقیقات جنایی (*CI*) در *IRS* مسئولیت تحقیقات کیفری جرایم مالیاتی و جرایم مرتبط همچون پول‌شویی و کلاهبرداری را عهده‌دار است و بخش مالیاتی وزارت دادگستری (*DOJ*) مسئولیت پیگیری پرونده‌ها در دادگاه‌های فدرال را بر عهده دارد. با توجه به اینکه قوانین کلیدی مالیاتی نظیر «*Internal Revenue Code*» در سطح فدرال تدوین شده و رسیدگی به این جرایم در صلاحیت دادگاه‌های فدرال است، نوعی انسجام ساختاری در نظام قضایی آمریکا ایجاد شده است. در مجموع، ساختار نهادی منسجم و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، نظام آمریکا را به یکی از پیچیده‌ترین و مؤثرترین الگوهای مقابله با جرایم مالیاتی تبدیل کرده است (Cobham et al., 2021).

گفتار دوم: ابزارها و راهبردهای سیاست جنایی مالیاتی آمریکا

در سال‌های اخیر، رویکرد سیاست جنایی مالیاتی آمریکا از «مجازات کیفری پس از ارتکاب» به سوی «پیشگیری هدفمند، نظارت داده‌محور و همکاری بین‌نهادی» تغییر جهت داده است (Torgler & Schneider, 2021). در این راستا، *IRS* با به‌کارگیری کلان‌داده‌ها و هوش مصنوعی، الگوهای فرار مالیاتی را کشف می‌کند که این امر منجر به افزایش چشمگیر کشف تقلب شده و نشان‌دهنده گذار به سوی «سیاست جنایی پیش‌گویانه» است (Slemrod, 2021). سیاست بازدارندگی در این نظام مبتنی بر پیگیری پرونده‌های مهم و نمادین با شدت حداکثری برای ایجاد بازدارندگی عمومی است، در حالی که تخلفات کوچک‌تر از طریق جریمه‌های اداری و اصلاح داوطلبانه مدیریت می‌شوند تا تعادل بین هزینه‌ها و اثربخشی حفظ گردد (Nagin et al., 2015; Slemrod, 2021). همچنین، تلاش برای افزایش اعتماد عمومی از طریق برنامه‌های آموزشی و شفافیت، مبتنی بر «پلیس مشروعیت‌گرا» و «حکمرانی مبتنی بر اعتماد» است (Luttmer & Singhal, 2023; Torgler & Schneider, 2021). در حوزه بین‌الملل، تصویب قانون *FATCA* و مشارکت در شبکه‌های اطلاعاتی *OECD*، کارآمدترین مکانیزم برای رصد درآمدها و مقابله با فرار مالیاتی فرامرزی فراهم آورده است (Cobham et al., 2021). نهایتاً، استفاده از مدل «مجازات‌های پلکانی» که شدت آن بر اساس سابقه و نوع تخلف تعیین می‌شود، به همراه سازوکارهای مصالحه مالیاتی و توافق‌نامه‌های برخط، هزینه‌های دادرسی کیفری را به‌شدت کاهش داده است (Lederman, 2023). این رویکرد سه‌گانه، یعنی انسجام نهادی، فناوری‌محوری و استفاده هوشمندانه از ابزارهای بازدارنده، ستون‌های اصلی موفقیت این نظام را تشکیل می‌دهد.

مبحث چهارم: تدابیر پیشگیرانه اجرایی غیرکیفری ناظر به نظام مالیاتی

تدابیر پیشگیرانه اجرایی غیرکیفری مجموعه اقداماتی هستند که بدون توسل به ضمانت‌اجراهای کیفری و با هدف کاهش علل و فرصت‌های ارتکاب جرایم مالیاتی به‌کار می‌روند. مالیات، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع تأمین هزینه‌های عمومی دولت، نقش بنیادین در نظم اقتصادی دارد، اما ضعف فرهنگ تمکین مالیاتی و نهادینه نبودن قواعد مالیاتی در جامعه، ضرورت اتخاذ تدابیر پیشگیرانه را دوچندان می‌کند (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). در نگاه جرم‌شناختی، پیشگیری در معنای مضیق شامل اقداماتی غیرقهرآمیز است که با حذف یا محدودسازی عوامل جرم‌زا، احتمال ارتکاب جرم را کاهش می‌دهد. ازاین‌رو، سیاست جنایی ایران، علاوه بر ابزارهای کیفری، از تدابیر اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی به‌عنوان سازوکارهای پیشگیری غیرکیفری بهره می‌گیرد. بر این اساس، در این قسمت به بررسی راهکارها و تدابیر پیشگیرانه غیرکیفری منعکس در سیاست جنایی ناظر به نظام مالیاتی می‌پردازیم.

گفتار اول: تدابیر پیشگیرانه اجتماعی

پیشگیری در لغت به معنای مانع‌شدن و در جرم‌شناسی به مفهوم «پیش‌دستی‌کردن» و جلوگیری از وقوع جرم از طریق اصلاح شرایط اجتماعی و فرهنگی تعریف می‌شود (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). پیشگیری اجتماعی بر اصلاح ساختارهای فردی و اجتماعی و رفع زمینه‌های جرم‌زا تأکید دارد؛ زیرا عوامل اجتماعی مانند فقر، نابسامانی فرهنگی و ضعف نهادهای اجتماعی نقش مؤثری در گرایش افراد به رفتارهای مجرمانه دارند (Hosseininejad, 2016). این نوع پیشگیری که از قدیمی‌ترین گونه‌های پیشگیری غیرکیفری است، با هدف سالم‌سازی محیط اجتماعی و فرهنگی و کاهش عوامل جرم‌زا عمل می‌کند و به‌ویژه در حوزه مالیات می‌تواند از بروز تخلفات مالیاتی پیشگیری نماید (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016).

بند اول: ایجاد زمینه‌های ارتقای فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی

هدف اصلی در پیشگیری اجتماعی، تقویت سرمایه اجتماعی، یعنی احساس اعتماد و همبستگی میان شهروندان و دولت، است (Luttmer & Singhal, 2023). فرهنگ مالیاتی که از نگرش، ارزش‌ها و دانش مالیاتی افراد شکل می‌گیرد، نقش مهمی در پذیرش داوطلبانه قانون مالیات دارد (Luttmer & Singhal, 2023; Torgler & Schneider, 2021). از این‌رو، فرهنگ‌سازی مالیاتی به‌معنای جامعه‌پذیر کردن شهروندان برای احترام به قواعد جمعی با استفاده از رسانه‌ها، آموزش و برنامه‌های فرهنگی است (Luttmer & Singhal, 2023; Torgler & Schneider, 2021). قانون‌گذار در ماده ۳۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی را موظف کرده است برنامه‌ریزی لازم برای آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی را انجام دهد (Esfandiari & Nourpour, 2017). ضعف آموزش مأموران مالیاتی نیز از عوامل ایجاد بی‌اعتمادی مؤدیان نسبت به نظام مالیاتی دانسته شده است (Luttmer & Singhal, 2023). افزون بر این، آگاه‌سازی مردم نسبت به فواید مالیات، مانند توزیع عادلانه ثروت، رونق اقتصادی و عدالت اجتماعی، و تبیین جایگاه مالیات در فقه اسلامی به‌عنوان امری شرعی و اخلاقی، می‌تواند نقش بسزایی در افزایش تمکین مالیاتی ایفا کند (Tahmasbi, 2019).

بند دوم: خوداظهاری، عدالت مالیاتی و مشوق‌ها

اعتماد به مؤدیان از طریق پذیرش خوداظهاری مالیاتی و جلب مشارکت آنان موجب کاهش تخلفات و افزایش کارایی نظام مالیاتی می‌شود. این سازوکار که در مواد متعددی از قانون مالیات‌های مستقیم آمده است (Mahdavi-Rad, 2019; Tahmasbi, 2019)، به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم پیشگیری غیرکیفری شناخته می‌شود. تحقق عدالت مالیاتی نیز عاملی کلیدی در افزایش اعتماد عمومی است؛ به‌نحوی‌که

تناسب مالیات با توان مالی مؤدی از اصول پایه عدالت مالیاتی محسوب می‌شود (Luttmer & Singhal, 2023; Torgler & Schneider, 2021). بی‌عدالتی مالیاتی زمینه‌ساز فرار مالیاتی است، در حالی که عدالت موجب تمکین داوطلبانه می‌گردد. در کنار این عوامل، قانون مالیات‌های مستقیم با مشوق‌هایی مانند جایزه خوش‌حسابی و بخشودگی جرائم مالیاتی (مواد ۱۸۹ و ۱۹۰ ق.م.م) تلاش دارد رفتار مؤدیان را اصلاح و از وقوع تخلفات مالیاتی پیشگیری کند.

بند سوم: ارتقای جامعه‌پذیری مالیاتی

در این بند، نقش نهادهای اجتماعی، فرهنگی و آموزشی در نهادینه‌سازی فرهنگ مالیاتی و قانون‌پذیری بررسی می‌شود. خانواده نخستین محیط اجتماعی‌کردن افراد است و آموزش مبانی مسئولیت اجتماعی و مالیات در خانواده زمینه‌ساز تمکین مالیاتی در بزرگسالی است (Torgler & Schneider, 2021). همچنین آموزش‌وپرورش و رسانه‌های جمعی با اطلاع‌رسانی و تربیت اقتصادی شهروندان، نقش مهمی در شکل‌دهی نگرش مثبت نسبت به مالیات دارند (Luttmer & Singhal, 2023). وزارت علوم و سازمان امور مالیاتی باید از طریق برنامه‌های آموزشی، رسانه‌ای و دانشگاهی و نیز تولید محتوای عمومی، فرهنگ مالیاتی را به‌عنوان یک ارزش اجتماعی نهادینه کنند تا شهروندان پرداخت مالیات را وظیفه مدنی و اخلاقی خود بدانند.

گفتار دوم: تدابیر پیشگیرانه وضعی

پیشگیری وضعی به معنای تغییر شرایط و موقعیت‌هایی است که امکان ارتکاب جرم در آن‌ها وجود دارد، به‌گونه‌ای که ارتکاب جرم دشوارتر، پرخطرتر یا کم‌منفعت شود (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). این رویکرد بر کنترل محیط و موقعیت‌های جرم‌زا تمرکز دارد و برخلاف پیشگیری اجتماعی، هدف آن اصلاح کلی جامعه نیست، بلکه کاهش فرصت‌های ارتکاب جرم است (Hosseininejad, 2016). در این دیدگاه، وقوع جرم مستلزم سه عنصر است: وجود مرتکب باانگیزه، فقدان مانع مؤثر و وجود آماج مناسب. بنابراین، پیشگیری وضعی با ایجاد مانع، افزایش خطر شناسایی یا حذف آماج‌های مناسب می‌کوشد از وقوع جرم جلوگیری کند. کلارک در تقسیم‌بندی معروف خود این تدابیر را در پنج دسته شامل افزایش دشواری ارتکاب جرم، افزایش خطر ارتکاب، کاهش منافع، کاهش انگیزه و کاهش دستاویزها طبقه‌بندی کرده است. در حوزه مالیاتی نیز این رویکرد با تغییر وضعیت‌های پیش‌جنایی و کاهش فرصت‌های فرار مالیاتی از طریق ابزارهای نظارتی و فناوری‌های نوین دنبال می‌شود؛ به‌گونه‌ای که ترکیبی از نظارت انسانی و سامانه‌های الکترونیکی برای مدیریت ریسک جرائم مالیاتی به کار گرفته می‌شود.

بند اول: دشوار ساختن ارتکاب جرم

در سیاست جنایی نوین، پیشگیری وضعی با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی گسترش یافته و تحت عنوان پیشگیری وضعی–فنی شناخته می‌شود (Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016). پیشرفت فناوری اطلاعات نه‌تنها شیوه‌های زندگی اجتماعی، بلکه الگوهای بزهکاری را نیز تغییر داده است؛ ازاین‌رو، مهار جرائم مالیاتی نیز مستلزم استفاده از ابزارهای فناورانه در نظام مالیاتی است (Slemrod, 2021). در ایران نیز طرح جامع مالیاتی با هدف مکانیزه‌سازی و الکترونیکی کردن فرایندهای مالیاتی طراحی شده است تا با افزایش شفافیت اطلاعات، کاهش بروکراسی اداری و محدود کردن تعاملات حضوری، زمینه‌های ارتکاب تخلف و فساد اداری کاهش یابد. این تحول سبب می‌شود اطلاعات مؤدیان به‌صورت دقیق و سریع در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار گیرد و در نتیجه ارتکاب تخلفات مالیاتی دشوارتر شود.

یکی از جلوه‌های این تحول، الکترونیکی شدن عملیات و فرایندهای مالیاتی است. افزایش مراجعات حضوری مؤدیان و محدودیت منابع انسانی سازمان مالیاتی در گذشته موجب افزایش خطا، بروکراسی و حتی زمینه‌های فساد اداری می‌شد. مکانیزه شدن خدمات مالیاتی با حذف تعاملات چهره‌به‌چهره و استفاده از سامانه‌های الکترونیکی، دقت در محاسبه مالیات را افزایش داده و احتمال سوءاستفاده یا تبانی را کاهش می‌دهد (Hosseininejad, 2016; Slemrod, 2021).

اظهارنامه الکترونیکی نیز از مهم‌ترین ابزارهای فناورانه در نظام مالیاتی است که جایگزین اظهارنامه‌های کاغذی شده است. این سامانه با فراهم کردن امکان ثبت، کنترل و پردازش اطلاعات مالیاتی از طریق اینترنت، احتمال خطا را کاهش داده و تکمیل اظهارنامه‌ها را برای مؤدیان آسان‌تر کرده است. در ایران، از سال ۱۳۸۹ امکان ارسال اظهارنامه‌های مالیاتی به‌صورت الکترونیکی فراهم شد و مؤدیان می‌توانند از طریق پایگاه اینترنتی سازمان امور مالیاتی اطلاعات خود را ثبت و ارسال کنند. هوشمند بودن این سامانه و قابلیت کنترل اطلاعات موجب افزایش دقت و تقویت فرهنگ خوداظهاری و تمکین مالیاتی شده است (Mahdavi-Rad, 2019).

همچنین استفاده از امضای الکترونیکی (موضوع قانون تجارت الکترونیک ۱۳۸۲) و پرداخت الکترونیک، علاوه بر حذف کاغذ و تسهیل امور، امکان سوءاستفاده از موقعیت اداری و رویه‌های ناسالم را از بین برده و تعارض منافع میان کارکنان و مؤدیان را مرتفع می‌سازد (Mahdavi-Rad, 2019; Tahmasbi, 2019).

بند دوم: فرصت‌زدایی و ابزارهای نوین کنترل درآمد

نظریه فرصت بیانگر این است که بزهکار موجودی منطقی است که بر اساس تحلیل هزینه–فایده اقدام می‌کند؛ لذا با گرفتن فرصت، می‌توان مانع از وقوع جرم شد (Nagin et al., 2015). در این راستا، قانون‌گذار ایرانی تدابیری نظیر استفاده از صندوق‌های فروش (مکانیزه فروش) را در ماده ۱۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه پیش‌بینی کرده است تا شفافیت مبادلات اقتصادی افزایش یابد (Tahmasbi, 2019). همچنین، سامانه ثبت معاملات املاک و مستغلات و تخصیص کد رهگیری، ابزاری برای ردیابی فعالیت‌های مالی و صدور مفاصاحساب مالیاتی دقیق است (Mahdavi-Rad, 2019). این ابزارها با شفاف‌سازی جریان وجوه، فرصت کتمان درآمد را از بزهکار سلب می‌کنند.

بند سوم: افزایش خطر از طریق احتمال شناسایی و تبادل اطلاعات

اگر مؤدی مالیاتی احساس کند که تقلب او به‌راحتی کشف می‌شود، از ارتکاب آن منصرف خواهد شد (Nagin et al., 2015). سازمان امور مالیاتی با استقرار سیستم‌های هوشمند، پیام بازدارنده‌ای را به مؤدیان مخابره می‌کند (Slemrod, 2021). طبق ماده ۲۱۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴)، ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی هویتی، عملکردی و دارایی تکلیف شده است. این پایگاه‌ها شامل اطلاعات گسترده‌ای از معاملات، تجارت خارجی، قراردادها، حساب‌های بانکی و جابه‌جایی املاک هستند که تمامی دستگاه‌های اجرایی و بانک‌ها مکلف به تغذیه اطلاعاتی آن می‌باشند (Slemrod, 2021). همچنین، تخصیص شماره اقتصادی منحصربه‌فرد، امکان ردیابی تمامی فعالیت‌های مالی فرد را فارغ از موقعیت جغرافیایی فراهم کرده و تمهیدات لازم برای جلوگیری از تقلبات مالیاتی را ایجاد می‌کند (Mahdavi-Rad, 2019; Slemrod, 2021).

بند چهارم: نظارت، بازرسی و اخذ اسناد

نظارت مؤثر، انطباق فعالیت‌ها با قانون را تضمین می‌کند (Nagin et al., 2015; Slemrod, 2021). دستگاه مالیاتی، علاوه بر تکیه بر خوداظهاری، از طریق مواد ۲۲۹ و ۲۳۰ قانون مالیات‌های مستقیم، حق دسترسی به دفاتر و اسناد مؤدیان و اشخاص ثالث را دارد. همچنین

طبق ماده ۱۸۱ این قانون، هیئت‌های بازرسی می‌توانند با مجوز قضایی به اقامتگاه مؤدی مراجعه و دفاتر را کنترل کنند. این نظارت مستمر و استمرار نگاه بازدارنده، گذر از اندیشه به فعل مجرمانه را مختل می‌سازد (Nagin et al., 2015; Slemrod, 2021).

نتیجه‌گیری

بررسی تطبیقی سیاست جنایی تقنینی در جرایم مالیاتی در حقوق ایران و ایالات متحده آمریکا نشان می‌دهد که هر دو نظام حقوقی، با هدف تضمین وصول مالیات، حفظ نظم اقتصادی و افزایش تمکین مؤدیان، مجموعه‌ای از ابزارهای کیفری و غیرکیفری را برای مقابله با فرار و تقلب مالیاتی پیش‌بینی کرده‌اند. با این حال، تفاوت‌های قابل توجهی در ساختار نهادی، شیوه پاسخ‌گذاری و میزان بهره‌گیری از رویکردهای پیشگیرانه میان این دو نظام وجود دارد که نشان‌دهنده تفاوت در سطح توسعه نهادی و رویکردهای سیاست جنایی است.

در حقوق ایران، سیاست جنایی مالیاتی عمدتاً بر ترکیبی از ضمانت‌اجراهای اداری، جبرانی و در موارد محدود کیفری استوار است. قانون مالیات‌های مستقیم با پیش‌بینی جریمه‌های مالیاتی، محرومیت از برخی امتیازات قانونی، مسئولیت مدنی و سازوکارهای اجرایی وصول مطالبات، تلاش کرده است از طریق پاسخ‌های غیرکیفری رفتار مؤدیان را به سمت تمکین هدایت کند. در کنار این تدابیر، اصلاحیه سال ۱۳۹۴ با جرم‌انگاری برخی رفتارهای خاص نظیر تنظیم اسناد خلاف واقع، کتمان درآمد یا استفاده از کارت بازرگانی دیگران، بُعد کیفری نظام مالیاتی را تقویت کرده است. با این حال، بررسی مقررات نشان می‌دهد که در نظام حقوقی ایران همچنان پاسخ‌های اداری و مالی نقش غالب را در سیاست جنایی مالیاتی ایفا می‌کنند و ابزارهای کیفری بیشتر در موارد شدیدتر و سازمان‌یافته به کار گرفته می‌شوند. افزون بر این، توجه به تدابیر پیشگیرانه اجتماعی و وضعی، مانند ارتقای فرهنگ مالیاتی، توسعه نظام خوداظهاری، مکانیزه‌سازی فرایندهای مالیاتی و ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی، بیانگر گرایش سیاست جنایی ایران به استفاده از سازوکارهای پیشگیرانه در کنار ضمانت‌اجراهای سنتی است.

در مقابل، سیاست جنایی مالیاتی در ایالات متحده آمریکا از ساختاری منسجم‌تر و فناوری‌محورتر برخوردار است. در این نظام، همکاری نهادهایی مانند وزارت خزانه‌داری، اداره خدمات درآمد داخلی (*IRS*) و وزارت دادگستری موجب ایجاد سازوکاری هماهنگ برای شناسایی، تعقیب و مجازات جرایم مالیاتی شده است. یکی از ویژگی‌های مهم این نظام، استفاده گسترده از فناوری‌های نوین، تحلیل کلان‌داده‌ها و هوش مصنوعی در کشف الگوهای فرار مالیاتی است که امکان نظارت دقیق‌تر و پیشگیری مؤثرتر را فراهم می‌کند. همچنین، سیاست بازدارندگی در آمریکا بر پیگیری پرونده‌های مهم و نمادین با شدت بالا استوار است تا از طریق ایجاد بازدارندگی عمومی، سطح تمکین مالیاتی افزایش یابد. در کنار این امر، استفاده از سازوکارهایی مانند توافق‌های مالیاتی، جریمه‌های پلکانی و برنامه‌های اصلاح داوطلبانه، امکان حل‌وفصل بسیاری از تخلفات را بدون ورود به فرایندهای پیچیده کیفری فراهم می‌سازد.

مقایسه این دو نظام نشان می‌دهد که هرچند سیاست جنایی مالیاتی ایران در سال‌های اخیر با اصلاح قوانین و توسعه ابزارهای نظارتی و الکترونیکی گام‌هایی در جهت تقویت کارآمدی برداشته است، اما همچنان با چالش‌هایی مانند ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، محدودیت در تبادل داده میان نهادها، و سطح پایین تمکین داوطلبانه مؤدیان مواجه است. در مقابل، نظام آمریکا با اتکا بر یک ساختار نهادی منسجم، بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته و رویکردهای داده‌محور، توانسته است سیاست جنایی مالیاتی خود را به سمت الگویی پیشگیرانه، هوشمند و کارآمد هدایت کند. در مجموع، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تقویت سیاست جنایی مالیاتی در ایران مستلزم حرکت به سوی الگویی ترکیبی و هوشمند است که در آن، علاوه بر توسعه ضمانت‌اجراهای قانونی، بر گسترش نظام‌های اطلاعاتی یکپارچه، افزایش شفافیت

اقتصادی، ارتقای فرهنگ مالیاتی و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین تأکید شود. چنین رویکردی می‌تواند، ضمن کاهش هزینه‌های تعقیب کیفری، زمینه افزایش تمکین داوطلبانه مؤدیان و ارتقای کارآمدی نظام مالیاتی را فراهم سازد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

EXTENDED SUMMARY

Taxation constitutes one of the central pillars of modern public finance because the fiscal and executive capacity of governments to perform economic, social, and developmental functions depends heavily on stable and predictable revenue streams, among which tax revenue holds a privileged position. In systems that seek to reduce dependence on volatile or exhaustible sources of income, the strategic importance of a coherent tax regime becomes even more pronounced, since taxation not only finances the state but also shapes macroeconomic governance, distributive justice, and public trust in legal institutions. Within this broader context, tax criminal policy emerges as a specialized branch of legislative and executive policy concerned with designing legal responses to tax noncompliance, tax evasion, and related fraudulent practices. The present study is grounded in the premise that the effectiveness of tax criminal policy cannot be measured solely by the severity of punishments, but must instead be assessed through a broader analytical lens that includes administrative enforcement, compensatory mechanisms, institutional coordination, preventive design, and the integration of technological instruments into detection and compliance processes. In Iran, this question has acquired heightened importance because the gradual move away from oil-based revenues and toward a tax-centered fiscal order has exposed structural weaknesses in the legal and institutional apparatus governing tax collection and enforcement. Although the Iranian legal system has progressively expanded the powers of the tax administration and has attempted to modernize procedures through self-reporting mechanisms, digitalization, and centralized information systems, tax evasion remains a persistent challenge, indicating that traditional methods of control have often been insufficient. This study therefore seeks to examine the legislative foundations of tax criminal policy in Iran and to compare them with the legal and institutional framework of the United States in order to determine how each system conceptualizes tax delinquency, how they balance punitive and non-punitive responses, and how far their legislative choices contribute to deterrence, transparency, and voluntary compliance (Cobham et al., 2021; Dehghani, 2017; Farhangi, 2017; Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016; Slemrod, 2021).

Methodologically, the research adopts a descriptive-analytical and comparative approach based on documentary and library-based sources, including statutes, regulations, scholarly works, policy materials, and doctrinal analyses relevant to the criminal governance of taxation in Iran and the United States. The inquiry proceeds from the assumption that tax criminal policy must be understood not merely as a matter of criminalization, but as a multilayered normative framework in which criminal, administrative, civil, and preventive measures interact to shape compliance behavior. On this basis, the Iranian model is examined first through the lens of executive criminal policy, with special attention to the role of the Iranian National Tax Administration as the main

implementing body of legislative strategies. The study identifies three principal layers in the Iranian response structure: administrative responses, compensatory responses, and criminal sanctions. Administrative responses include both monetary and restrictive measures, such as tax fines, interim securing measures, expedited recovery procedures, denial of tax exemptions, restrictions on corporate registration, and travel bans for tax debtors, all of which are designed to direct taxpayers toward compliance without necessarily invoking the criminal process. Compensatory responses function through civil liability and reparation principles, requiring taxpayers or even tax officials to repair losses inflicted on the state through omission, concealment, or wrongful conduct. Criminal responses, by contrast, are reserved for more serious forms of evasion and deception and are particularly associated with the post-2015 amendment to the Direct Taxation Act, which introduced explicit criminalization of specified evasive practices. The analytical framework of the study is comparative in a functional sense: rather than merely juxtaposing legal texts, it evaluates the internal coherence, enforcement logic, and preventive capacity of each system in relation to the goals of tax compliance and public financial order. This makes it possible to assess whether the Iranian model has achieved a workable equilibrium between coercive enforcement and preventive governance, and whether the U.S. experience offers transferable lessons in institutional integration, deterrence theory, and data-driven enforcement (Esfandiari & Nourpour, 2017; Hosseininejad, 2016; Karimi Varki & Eslami Varki, 2020; Lederman, 2023; Mahdavi-Rad, 2019; Mir-Mohammad Sadeghi, 2019).

The findings concerning the Iranian legal order show that its tax criminal policy remains predominantly anchored in non-criminal enforcement even after the criminalization reforms of 2015. Administrative-financial sanctions continue to play a central role, especially through penalties for delayed payment, failure to submit tax returns, failure to keep or present books, failure to issue invoices, and failure to transmit financial information, all of which are designed to strengthen discipline in assessment and collection processes. Restrictive administrative measures further supplement this framework by increasing the cost of noncompliance through the denial of fiscal privileges and the imposition of legal disabilities on uncooperative taxpayers. In addition, compensatory liability occupies a meaningful place in the Iranian model because the legal system recognizes that tax misconduct harms public financial rights and therefore justifies reparative obligations based on civil liability principles. At the criminal level, the 2015 amendment marked an important doctrinal shift by defining tax crimes more precisely, especially in Article 274, which addresses false documentation, concealment of economic activity, obstruction of tax officers, repeated failure to file returns, and misuse of others' commercial cards for evasion purposes, while Article 279 criminalizes unauthorized access to and disclosure of tax information contained in tax databases. The study shows, however, that even with these reforms, the punitive dimension of the Iranian model is still selective rather than dominant. Criminal sanctions are generally concentrated on more serious, repeated, or organized misconduct, whereas the broader architecture of tax governance continues to rely on fines, enforcement operations, priority of state tax claims, oversight of records, and related administrative mechanisms. The legal regime also allows the application of aggravating and mitigating institutions under general criminal law, including multiplicity and repetition of offenses, postponement of sentencing, suspension of execution in limited cases, mitigation based on cooperation or repentance, and conditional release when legal conditions are satisfied. This reveals a hybrid design in which tax offenses are absorbed into the wider architecture of public criminal law while retaining their special economic and administrative character (Ardebili, 2020; Goldouzian, 2017; Habibzadeh, 2014; Mir-Mohammad Sadeghi, 2020; Rahimi, 2019; Saeidi, 2018; Tahmasbi, 2019).

A further major finding of the research is that Iranian tax criminal policy has increasingly moved toward preventive strategies, especially non-criminal executive prevention, in recognition of the limits of purely punitive responses. Social prevention is directed at improving tax culture, tax socialization, and voluntary compliance by strengthening trust between citizens and the state, promoting awareness of the public benefits of taxation, and embedding fiscal responsibility through educational, media, and institutional channels. The study shows that this preventive orientation is linked to the understanding that tax noncompliance is not simply the product of individual criminal intent, but is also influenced by perceived unfairness, weak legitimacy, low civic trust, and deficient knowledge of tax obligations. Situational prevention, by contrast, seeks to reduce opportunities for evasion by making fraudulent behavior more difficult, more detectable, and less profitable. In this respect, mechanization, electronic filing, database integration, unique economic identifiers, digital signatures, electronic payments, real estate transaction registration systems, point-of-sale technologies, tax inspection powers, and cross-agency information exchange all function as tools for restructuring the environment in which tax offenses occur. The Iranian move toward a comprehensive tax plan and the digitalization of processes has therefore not merely administrative significance but criminological significance as well, because it raises the probability of detection, reduces face-to-face discretion, limits corruption opportunities, and supports the self-reporting model through more systematic verification capacities. Nonetheless, the study concludes that these preventive mechanisms in Iran remain uneven in their implementation and are constrained by infrastructural weaknesses, fragmented data flows, and limitations in the effective coordination of institutions that possess relevant financial and commercial information. Thus, although the legislative trajectory reflects an awareness of preventive criminal policy and risk-based governance, the practical effectiveness of these measures depends on a deeper consolidation of integrated information infrastructures and a more robust culture of lawful and transparent economic activity (Dehghani, 2017; Lazerges & Najafi Abrandabadi, 2016; Luttmer & Singhal, 2023; Mahdavi-Rad, 2019; Nagin et al., 2015; Slemrod, 2021; Torgler & Schneider, 2021).

In contrast, the study finds that the U.S. model of tax criminal policy is more institutionally coherent, technologically advanced, and strategically differentiated in its response to tax offenses. The American system is built around coordinated action among the Department of the Treasury, the Internal Revenue Service, its Criminal Investigation division, and the Department of Justice, thereby creating a relatively integrated enforcement chain that connects policy design, intelligence collection, civil assessment, criminal investigation, and federal prosecution. A defining feature of this model is its heavy reliance on data analytics, automated risk detection, large-scale information processing, and increasingly sophisticated technological tools for identifying suspicious patterns of evasion, concealment, and transnational tax abuse. Rather than relying uniformly on criminal prosecution, the U.S. system differentiates between classes of misconduct: large-scale or symbolically important cases are pursued aggressively in order to generate general deterrence, while lower-level violations are often managed through administrative penalties, negotiated settlements, voluntary disclosure mechanisms, and other calibrated enforcement tools. This graduated enforcement structure reflects a pragmatic understanding of criminal policy in which the marginal deterrent value of punishment is balanced against administrative efficiency and the goal of sustaining long-term compliance. Another important dimension of the U.S. model is the connection between enforcement and legitimacy. The literature examined in this study suggests that trust in government, transparency in administration, and perceptions of fairness significantly affect voluntary compliance, and U.S. enforcement policy increasingly incorporates these behavioral dimensions alongside classical

deterrence logic. Moreover, in the international sphere, information-sharing arrangements and transparency-oriented legal instruments have strengthened the ability of U.S. authorities to monitor offshore assets and cross-border income, thereby reducing the opportunities for transnational evasion. Overall, the study finds that the effectiveness of the U.S. system rests on three interrelated foundations: institutional coordination, technological capacity, and the intelligent deployment of deterrent mechanisms in a stratified enforcement environment (Cobham et al., 2021; Lederman, 2023; Luttmer & Singhal, 2023; Nagin et al., 2015; Slemrod, 2021; Torgler & Schneider, 2021).

In conclusion, the comparative analysis demonstrates that both Iran and the United States recognize tax crime as a serious threat to fiscal order, public trust, and economic governance, and both have constructed mixed systems that combine punitive and non-punitive measures to address it. Yet the two systems differ significantly in institutional maturity, technological depth, enforcement coordination, and the practical balance they strike between administration, prevention, and criminal punishment. Iran has clearly moved beyond a purely traditional enforcement model by strengthening criminalization in serious cases and by expanding preventive and electronic instruments, but its policy still operates within a framework in which administrative and compensatory responses remain dominant and in which implementation gaps weaken the full potential of legislative reform. The United States, by contrast, presents a more integrated and data-driven model in which criminal policy is not isolated from administrative intelligence, behavioral compliance strategies, and inter-agency cooperation. The central implication of the present study is that improvement of tax criminal policy in Iran requires not merely harsher sanctions, but a smarter and more coordinated model that links legal clarity, integrated databases, real-time monitoring, institutional transparency, technological oversight, and the strengthening of public tax culture. A sustainable and effective tax system ultimately depends on the convergence of legality, legitimacy, and administrative capability, and any durable reform in this field must therefore treat criminal policy not as an isolated punitive domain but as one component of a broader architecture of fiscal governance.

References

Ardebili, M. A. (2020). *Public Criminal Law* (Vol. 2). Mizan.

Cobham, A., Gray, L., & Murphy, R. (2021). Tax Haven Networks and Global Financial Transparency. *Economic Policy*, *36*(108), 823-858.

Dehghani, A. (2017). *A Comparative Study of the Iranian Tax System*. Mizan.

Esfandiari, M., & Nourpour, M. (2017). *Applied Tax Law*. Jangal.

Farhangi, M. H. (2017). *Tax Law and the System of Direct Taxes in Iran*. Mizan.

Gholipour, M. (2017). *Tax Law and Tax Crimes*. Jangal.

Goldouzian, I. (2017). *Essentials of Public Criminal Law*. Mizan.

Habibzadeh, M. J. (2014). *Special Criminal Law (Economic Crimes)*. University of Tehran Press.

Hosseininejad, H. (2016). *Economic Crimes and Criminal Policy*. SAMT.

Karimi Varki, M. Q., & Eslami Varki, M. (2020). Foundations of the Criminalization of Tax Evasion in the Legal System of Iran. International Conference on Jurisprudence, Law, and Religious Research,

Katouzian, N. (2012). *Non-Contractual Obligations*. Sherkat-e Sahami-ye Enteshar.

Lazerges, C., & Najafi Abrandabadi, A. (2016). *Criminal Policy*. Mizan.

Lederman, L. (2023). The Evolving Nature of Tax Penalties and Compliance Strategies in the U.S. *Virginia Tax Review*, *43*(2), 215-262.

Luttmer, E. F. P., & Singhal, M. (2023). Trust in Government and Voluntary Tax Compliance. *American Economic Review*, *113*(3), 792-821.

Mahdavi-Rad, A. (2019). *Tax Procedure*. Jangal.

Mir-Mohammad Sadeghi, H. (2019). *Crimes Against Property and Ownership*. Mizan.

Mir-Mohammad Sadeghi, H. (2020). *Crimes Against Property and Ownership*. Mizan.

Nagin, D., Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2015). Taxpayer Audits and Deterrence: An Experimental Perspective. *Journal of Economic Behavior and Organization*, *120*, 1-17.

Rahimi, A. (2019). *Tax Procedure and Adjudication*. Dadgostar.
Rostami, V. A. (2014). *Public Finance*. Mizan.
Saeidi, H. (2018). *Analysis of Tax Sanctions in Iranian Law*. Jangal.
Slemrod, J. (2021). Tax Systems and Enforcement in the Era of Big Data. *Journal of Economic Perspectives*, *35*(4), 121-145.
Tahmasbi, M. (2019). *The Legal System of Taxes in Iran*. Mizan.
Torgler, B., & Schneider, F. (2021). Shaping Compliance through Trust: A Behavioral Approach to Tax Crime Policy. *International Journal of Law, Crime and Justice*, *64*, 100-119.