

# مطالعه سنجشی فرار مالیاتی در مقررات کیفری ایران و کانادا

سیدمصطفی مشکات\*

نوع مقاله: علمی	تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۵	تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۷/۱۵	شماره صفحه: ۲۴۲-۲۱۵
-----------------	------------------------	------------------------	---------------------

به منظور خروج از اقتصاد نفتی و تأمین بودجه کل کشور، لزوم حراست و بهره‌مندی از درآمد مالیاتی بیش‌ازپیش ضروری جلوه می‌کند؛ در این خصوص، فرار مالیاتی نه تنها در ایران بلکه در بیشتر کشورها مشمول جرم‌انگاری و واکنش کیفری شده است. با این وجود، راهبرد کیفری تنها در صورتی می‌تواند مؤثر واقع شود که به شیوه مناسبی انشا و اجرا شده باشد. قانونگذار ایران در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، عملکرد بهتری را در مقایسه با مقررات پیشین از خود نشان داد اما رویکرد اتخاذی به‌گونه‌ای انشا نشد که راهبرد مقتدر و بازدارنده‌ای در قبال فرار مالیاتی شکل گیرد. از این رو، استفاده از مجازات مالی نامتناسب، عدم جرم‌انگاری شروع به فرار مالیاتی، عدم جرم‌انگاری صریح و مطلق تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی و تخصصی نکردن مرحله تعقیب و تحقیق تنها بخشی از مهم‌ترین آسیب‌های نظام قانونگذاری ایران را در مواجهه با فرار مالیاتی تشکیل می‌دهند. در سوی دیگر، نظام قانونگذاری کانادا راهبرد کیفری بهتری را در ابعاد جرم‌انگاری، کیفرگذاری و تخصصی کردن فرایند کیفری به منظور مقابله با فرار مالیاتی اتخاذ کرده است. در مجموع، ارتقای سیاست تمکین مالیاتی در ایران مستلزم انجام اصلاحاتی در عرصه مقررات کیفری است که آن نیز جز با اتخاذ رویکردی متناسب و بازدارنده حاصل نمی‌شود. با این مراتب، در جستار حاضر قصد و تلاش بر آن است تا با اتکا به روش مطالعه توصیفی و تحلیلی، تبیین و سنجش مقررات کیفری ایران و کانادا در عرصه مبارزه با فرار مالیاتی در دستور کار قرار گیرد تا سرانجام از رهگذر مطالعات و بررسی‌های صورت گرفته، راهبرد بازدارنده و مقتدری در قبال رفتار مذکور ترسیم و توصیه شود.

کلیدواژه‌ها: مالیات؛ اجتناب مالیاتی؛ فرار مالیاتی؛ مسئولیت مالیاتی؛ جرائم مالیاتی

\* دانش‌آموخته دکتری حقوق کیفری و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی قشم؛

Email: mustafameshkat@yahoo.com

## مقدمه

پرداخت مالیات سهم بزرگی در امر پیشرفت، رفاه، سلامت و ارائه خدمات عمومی کشورها دارد؛ از این رو، بیشتر دولت‌ها به تناسب میزان درآمد و دارایی اشخاص، مسئولیت مالیاتی متناسبی برای آنها تعریف کرده‌اند.

اهمیت بالای مسئولیت مالیاتی<sup>۱</sup> موجب شده است تا بیشتر نظام‌های قانونگذاری دنیا در راستای تضمین انجام این مسئولیت، فرار مالیاتی<sup>۲</sup> را مشمول واکنش سرکوبگر کیفری قرار دهند. بدین ترتیب در مقطع کنونی، فرار مالیاتی در بیشتر کشورها جرم‌انگاری<sup>۳</sup> شده است و اشخاصی که مرتکب فرار مالیاتی می‌شوند مشمول کیفر جزای نقدی و حتی در برخی موارد، زندانی می‌شوند (Gottschalk, 2016: 269).

فرار مالیاتی به عنوان رفتاری که در اثنای آن، شخص برخوردار از مسئولیت مالیاتی با نقض مقررات عمداً تلاش می‌کند تا مالیات کمتری بپردازد یا اصلاً مالیاتی را نپردازد آثار مخرب و گسترده‌ای دارد؛ در واقع، فرار مالیاتی و شیوع چنین پدیده‌ای در جامعه موجب می‌شود تا دولت با کاهش بودجه مواجه شده و به دنبال آن نتواند تکالیف خود را در حوزه‌های مهمی چون آموزش، سلامت و بهداشت همگانی به نحو مناسبی انجام دهد.

بر این اساس، اتخاذ یک راهبرد کیفری مقتدر و بازدارنده<sup>۴</sup> در راستای مقابله با فرار مالیاتی ضروری جلوه می‌کند؛ در این راستا، قانونگذار ایران در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، جرم‌انگاری فرار مالیاتی را با اتخاذ یک رویکرد موسع در مقایسه با مقررات پیشین در دستور کار قرار داد. هرچند اقدام اخیر، تدبیر سنجیده‌ای ارزیابی می‌شود اما راهبرد کیفری مذکور چنان طراحی و اجرا نشده است که بتواند سیاست مقتدر و بازدارنده‌ای را در راستای مقابله با فرار مالیاتی به وجود آورد؛ به طوری که، در زمره مهم‌ترین آسیب‌های قانونگذاری موجود، استفاده از کیفرهای مالی نامتناسب، عدم

1. Tax Responsibility

2. Tax Evasion

3. Criminalization

4. Deterrent and Powerful Criminal Strategy

جرم‌انگاری شروع به فرار مالیاتی<sup>۱</sup> و عدم جرم‌انگاری صریح و مطلق تبانی به منظور فرار مالیاتی<sup>۲</sup> است.

با این اوصاف، رفع آسیب‌های قانونگذاری و کاهش نرخ فرار مالیاتی در جامعه، مستلزم آسیب‌شناسی تقنینی و الگوبرداری از راهبرد نظام‌های موفق قانونگذاری است. در این راستا، کانادا یکی از معدود کشورهایی در دنیا به شمار می‌آید که نرخ تمکین مالیاتی<sup>۳</sup> بالایی را به خود اختصاص داده است (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns>). این موضوع حاکی از آن است که راهبرد قانونگذار کیفری کانادا برای مقابله با فرار مالیاتی به شیوه متناسب و بازدارنده‌ای تنظیم شده است. افزون بر اینها، سیاست کیفری کانادا تنها رفتار ارتكابی و ضمانت‌اجرای کیفری متعلق به آن را دربرنمی‌گیرد بلکه فرایند کیفری تخصصی را برای پیشبرد بهتر مبارزه با فرار مالیاتی مورد نظر قرار داده است. از این رو، تصمیم بر آن گرفته شد تا همگام با شناسایی آسیب‌های مقررات کیفری ایران در قبال فرار مالیاتی، عملکرد قانونگذار کیفری کانادا نیز با همتای ایرانی خود مقایسه و بررسی شود تا بتوان مؤلفه‌های راهبرد کیفری مؤثر و بازدارنده در قبال فرار مالیاتی را مشخص کرد.

در جستار حاضر، روش مطالعه به صورت توصیفی - تحلیلی است؛ از این رو تلاش بر آن بوده تا با جستجوی کلیدواژه‌هایی مثل فرار مالیاتی و جرائم مالیاتی در پایگاه‌های اطلاعاتی گوگل اسکالر،<sup>۴</sup> تیلور فرانسیس،<sup>۵</sup> ساینس دایرکت،<sup>۶</sup> مگ ایران،<sup>۷</sup> پرتال جامع علوم انسانی<sup>۸</sup> و نورمگز،<sup>۹</sup> منابع مرتبط داخلی و خارجی احصا و داده‌های اطلاعاتی مورد نیاز جمع‌آوری

1. Attempting to Evade

2. Conspiracy to Commit Tax Evasion

۳. تمکین مالیاتی (Tax Compliance) به مفهوم پای‌بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی ایشان است (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰: ۱۴۳).

4. <https://scholar.google.com/>

5. <https://taylorandfrancis.com/journals/>

6. <https://www.sciencedirect.com/>

7. <http://www.magiran.com/>

8. <http://ensani.ir/fa>

9. <https://www.noormags.ir/>

شوند. در این خصوص، کمبود آثار تحقیقاتی (اعم از داخلی و خارجی) که به طور مستقل و تخصصی، راهبرد کیفری مقابله با جرم فرار مالیاتی را نقد و بررسی کنند، به عنوان مهم ترین محدودیت فراروی نگارنده به منظور انجام این کار تحقیقاتی به حساب می آید. با این وجود، برخی آثار تحقیقاتی مرتبط، به ترتیب ذیل معرفی و بررسی می شوند.

کیارینی<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در مقاله ای با عنوان «رویکرد راهبردی در قبال جرم فرار مالیاتی»<sup>۲</sup> به تبیین مؤلفه های قانونی لازم به منظور مقابله با جرم فرار مالیاتی می پردازد؛ نتایج حاصل از مطالعه ها و بررسی ها نشان می دهد که وضع مجازات های سخت موجب بازدارندگی از ارتکاب جرم می شود؛ البته در این میان برای مقابله با فرار مالیاتی، قطعیت مجازات و توانایی دولت در اجرای آن از اهمیت بالایی برخوردار است.

لازری<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) در مقاله ای با عنوان «فرار مالیاتی در میان قانونمندی و جرم کیفری»<sup>۴</sup> در شناسایی راهبرد لازم برای مقابله با فرار مالیاتی؛ مقوله فرار مالیاتی قانونی (بهشت مالیاتی)<sup>۵</sup> را به کاوش می کشد و اولویت های لازم را برای مبارزه با فرار مالیاتی تبیین می کند. مطالعات و بررسی های انجام گرفته حاکی از آن است که به منظور مقابله با فرار مالیاتی باید بر شدت مبارزه با چنین رفتاری افزوده شود. از این رو گفته شده، افزایش مجازات فرار مالیاتی باید به میزان و نوعی باشد که به حذف فعالیت بزهکارانه منجر شود؛ بدین ترتیب، مجازات مذکور باید ۴۹ برابر میزان مجموع مالیاتی در نظر گرفته شود که مرتکب از پرداخت آن فرار کرده است.

کرم خانی، ویسمرادی و علی مدد (۱۳۹۵) در مقاله ای با عنوان «بررسی میزان کارایی جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان مالیاتی استان ایلام» در مورد تأثیر ضمانت اجرای مالی در راستای مقابله با فرار مالیاتی به کاوش پرداخته اند؛ مطالعات و بررسی های انجام شده نشان می دهد که اعمال جرائم

1. Chiarini

2. A Strategic Approach for the Crime of Tax Evasion

3. Lazâr

4. Tax Evasion between Legality and Criminal Offense

5. Tax Haven

مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود. خالقی و سیفی قره‌یتاق (۱۳۹۴) در مقاله‌ای با عنوان «رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی» با بررسی واکنش قانونگذار به فرار مالیاتی؛ همگام با احصا و بررسی ارکان سه‌گانه تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی، برخی کاستی‌ها و نارسایی‌های مرتبط با آن را تبیین و تشریح کرده‌اند. در پایان، پژوهشگران نتیجه می‌گیرند برای مقابله با فرار مالیاتی نیاز است تا در تعریف رفتار مجرمانه مذکور بازنگری و در نتیجه، تعریف کامل‌تری از آن ارائه شود. با توجه به شیوه و یافته‌های آثار تحقیقاتی انجام شده درباره جرم فرار مالیاتی، در این نوشتار قصد و تلاش بر آن است تا با اتخاذ رویکردی کامل و جزئی‌نگر، راهبرد قانونگذاری کیفری ایران و کانادا در ابعاد متنوعی از جمله جرم‌انگاری، کیفرگذاری و فرایند کیفری ناظر بر فرار مالیاتی معرفی و واکاوی شود تا درک مناسبی از نقاط ضعف و قوت مقررات کیفری دو کشور به دست آید. به همین منظور، در گام نخست از فرایند تحقیق به مفهوم‌شناسی پرداخته می‌شود.

## ۱. مفهوم‌شناسی

در ابتدا با الگوبرداری از ساختار یک نوشتار علمی به مفهوم‌شناسی؛ تلاش بر آن است تا مفاهیم اصلی به صورت شفاف و ساده تعریف و تشریح شوند.

### ۱-۱. مالیات و اقسام آن

در فرهنگ واژگان فارسی، مالیات<sup>۱</sup> به معنای وجوهی است که مأموران دولت برحسب قانون از صاحبان املاک، اراضی، مستغلات و غیره دریافت می‌کنند (معین، ۱۳۸۶: ۱۵۷۸). به عبارتی روشن‌تر، مالیات بر کالاها، خدمات، درآمد و ثروت تعلق می‌گیرد (Curzon and Richards, 2007: 567).

در اصطلاح، مالیات دایر بر سهمی انگاشته شده است که هریک از افراد جامعه موظف است تا متناسب با ثروت و درآمد متعلقه در راستای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع

1. Tax (en), l'impôt (fr)

اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به دولت پرداخت کند (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۷: ۶۰۱).  
به دیگر سخن، مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد برحسب توانایی پرداخت  
آنها که برای تأمین هزینه‌های عمومی به کار گرفته می‌شود (مالکی مقدم و عباسی، ۱۳۸۲: ۲۶).

## ۱-۲. فرار مالیاتی

برای آشنایی با اصطلاح فرار مالیاتی، ابتدا آن را تعریف کرده و سپس، برای مرزبندی آن از  
مفاهیم مشابه به تفاوت فرار مالیاتی با اجتناب مالیاتی<sup>۱</sup> پرداخته می‌شود.

### ۱-۲-۱. تعریف

مطابق با فرهنگ حقوقی وبستر<sup>۲</sup> به طور کلی، اصطلاح فرار مالیاتی برای تقلب مالیاتی  
مجرمانه مقرر شده است که به موجب آن، مالیات‌دهنده<sup>۳</sup> عمداً برای نپرداختن مالیاتی  
که مکلف به آن است، درآمدش را کتمان یا کسر مالیات یا اعتبار مالیاتی خود را به طور  
اغراق‌آمیزی نشان می‌دهد (Wild, 2006: 252).

به این ترتیب، شخصی که به پرداخت مالیات موظف است اما آن را پرداخت نکند، فرار  
مالیاتی می‌گویند (Curzon and Richards, 2007: 568). به دیگر سخن، هرگونه تلاش برای عدم  
پرداخت مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود (کریمی کاسوایی، ۱۳۹۵: ۵۱).  
با این مراتب، به منظور شناخت بیشتر فرار مالیاتی ضروری است تا به مرزبندی آن از  
مفاهیم مشابه پرداخته شود؛ بنابراین تمییز هر یک از مفاهیم فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی  
در دستور کار قرار می‌گیرد.

### ۱-۲-۲. تمییز فرار مالیاتی از اجتناب مالیاتی

پیش از آنکه به تفاوت فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی پرداخته شود، باید نسبت به اجتناب مالیاتی

---

1. Tax Avoidance

2. Webster's Law Dictionary

3. Taxpayer

شناخت لازم کسب شود. اجتناب مالیاتی به معنای سازمان دهی امور یک فرد به صورتی که از حجم مسئولیت پرداخت مالیات کم شده یا اصل چنین مسئولیتی از بین برود. از این رو، اجتناب مالیاتی به خودی خود رفتاری غیرقانونی به حساب نمی آید (Curzon and Richards, 2007: 568). به دیگر سخن، اجتناب مالیاتی راهکاری برای کاستن از تعهدات مالیاتی با دور زدن قانون یا استفاده از ظرایف قانونگذاری است (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۱۱).

بنابراین همان طور که گفته شد، اجتناب مالیاتی برخلاف فرار مالیاتی به نقض قانون منجر نمی شود؛ از این رو، اجتناب مالیاتی یک رفتار غیرقانونی به حساب نمی آید. درحقیقت، مرتکب در اجتناب مالیاتی با استفاده از ظرفیت ها یا کاستی های قانونگذاری تلاش می کند تا مالیات کمتری را پرداخت کند یا اصلاً مالیاتی پرداخت نکند ولی در فرار مالیاتی، مرتکب با توسل به اقدام های غیرقانونی مثل جعل مدرک، صورت حساب و غیره تلاش می کند تا از حجم مسئولیت مالیاتی خود کاسته یا آن را به طور کلی منتفی سازد.

## ۲. مشخصات جرم فرار مالیاتی

برای آشنایی بیشتر با جرم فرار مالیاتی لازم است اوصاف و ویژگی های این رفتار بزهکارانه به دقت معرفی و بررسی شود؛ از این رو، هریک از اوصاف ناظر بر جرم یادشده به صورت جداگانه از قرار ذیل تبیین و بررسی می شود.

### ۲-۱. مصداقی از جرائم اقتصادی

جرم فرار مالیاتی در زمره جرائم اقتصادی<sup>۱</sup> است<sup>۲</sup> (Gottschalk, 2013: 17)؛ در این زمینه، هرچند درخصوص جرائم اقتصادی، تعریف یگانه ای وجود ندارد که مورد قبول همگان باشد اما می توان با توجه به مؤلفه های جرم یادشده در تعریف آن چنین گفت: جرائم اقتصادی به جرائمی اطلاق می شود که نظم و امنیت اقتصادی جامعه را سیبل قرار داده و به آن تعرض

#### 1. Economic Crime

۲. با استناد به بند «ب» ماده (۱۰۹) و بند «د» ماده (۳۶) قانون مجازات اسلامی مشخص می شود که جرائم مالیاتی [از جمله جرم فرار مالیاتی موضوع ماده (۲۷۴) اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم] در زمره جرائم اقتصادی قرار دارد.

می‌کند. به دیگر سخن، جرائم اقتصادی مشتمل بر رفتارهایی است که کارکرد، الزامات و نظم نهادها و فرایندهای نظام اقتصادی را دچار اختلال اساسی می‌کند (حسینی و مهرا، ۱۳۹۴: ۵۲). با این مراتب باید اذعان کرد، پرداخت مالیات به‌عنوان وظیفه همگانی برای تنظیم ساختار اقتصادی هر جامعه ضروری است؛ در واقع، پرداخت مالیات یکی از مؤلفه‌های نظم و امنیت اقتصادی جامعه را تشکیل می‌دهد. از این رو، چنانچه شخص یا اشخاصی با توسل به اعمال غیرقانونی سعی بر کاهش یا حذف مسئولیت مالیاتی خود داشته باشند به نظام اقتصادی کشور تعدی کرده‌اند.

## ۲-۲. در زمره جرائم بدون بزه دیده

جرم فرار مالیاتی به‌عنوان یکی از جرائم بدون بزه دیده<sup>۱</sup> به‌شمار می‌آید؛ به این معنا که بزه‌دیده شخصی و انسانی ندارند بلکه بزه‌دیده آن ممکن است شخص حقوقی یا اخلاق عمومی یا یک ارزش عمومی و خصوصی باشد (رهامی، ۱۳۸۶: ۲۰). در واقع، بزه‌دیده جرم فرار مالیاتی، یک فرد یا مجموعه‌ای از افراد معین نیست بلکه یک جامعه را تشکیل می‌دهد و کیفیت و کمیت مربوط به خدمات عمومی (از جمله بخش سلامت و آموزش همگانی) را کاهش می‌دهد (Dion, Weisstub and Richet, 2016: 14). از این رو، عدم التزام به مسئولیت مالیاتی ولو از ناحیه یکی از مؤدیان، به همه جامعه خسارت وارد می‌کند. در اینجاست که گفته می‌شود جرائم مالیاتی بزه‌دیده ملموس و مشخصی ندارند بلکه منافع عمومی را سیل قرار می‌دهند.

## ۲-۳. یقه سفید بودن

جرم فرار مالیاتی در زمره جرائمی به‌شمار می‌آید که یقه سفیدها بیشتر در معرض ارتکاب آن قرار می‌گیرند؛ در این خصوص مطابق با نظر ساترلند، جرم یقه سفید<sup>۲</sup> از فرایند شغلی شخص مرتکب ناشی می‌شود؛ مرتکبان این جرائم نیز در زمره افرادی به‌شمار می‌آیند که از

1. Victimless Crime

2. White Collar Crime



احترام و جایگاه اجتماعی بالا برخوردارند (بنسون و سیمپسون، ۱۳۹۱: ۳۷-۳۶). به دیگر سخن جرم یقه سفید، جرم اقتصادی است (1: Gottschalk and Gunnesdal). به این ترتیب از آنجاکه رقم مالیات تجار، صاحبان حرف، بنگاه‌ها و شرکت‌های تجاری به دلیل نوع فعالیتی که انجام می‌دهند در مقایسه با سایر طبقات اجتماع بیشتر است، امکان ارتکاب فرار مالیاتی آنها نیز بیش از دیگران است؛ در همین خصوص گفته می‌شود که جرم فرار مالیاتی در زمره جرائم یقه سفید قرار دارد.

#### ۴-۲. جلوه‌ای از فساد اداری

فرار مالیاتی یکی از مصداق‌های فساد اداری<sup>۱</sup> را تشکیل می‌دهد؛ به طور خلاصه، فساد اداری عبارت است از سوءاستفاده از قدرت اختیارات تفویضی به منظور کسب منافع شخصی (18: Graycar and Smith, 2011).

با این اوصاف، از آنجاکه مأموران و کارگزاران مالیاتی به مناسبت حرفه‌ای که بدان اشتغال دارند، می‌توانند زمینه و بستر لازم را برای تحقق فرار مالیاتی خود یا سایر اشخاص فراهم کنند، بنابراین فرار مالیاتی در زمره جلوه‌های فساد اداری قرار می‌گیرد؛ در این خصوص، تبانی ممیز مالیاتی با مؤدی مالیاتی (شخص دارای مسئولیت مالیاتی) در راستای ارتکاب فرار مالیاتی قابل ذکر است.

#### ۳. مقابله با فرار مالیاتی در مقررات کیفری ایران و کانادا

استفاده از مجازات‌های سخت‌تر<sup>۲</sup> می‌تواند به عنوان عاملی بازدارنده در قبال جرم فرار مالیاتی به شمار آید؛ با این وجود، مطابق با آموزه‌های ایتالیایی، قطعیت مجازات‌ها<sup>۳</sup> و توانایی دولت بر اجرای مجازات، شرط مورد نیاز برای مبارزه با فرار مالیاتی به شمار می‌آید (2019, Chiarini).

- 
1. Corruption
  2. Tougher Sentencing
  3. The Certainty of Punishment

### ۳-۱. جرم‌انگاری

به‌منظور بررسی و مقایسه جرم فرار مالیاتی در مقررات کیفری ایران و کانادا، هریک از ارکان تشکیل‌دهنده جرم یادشده به‌صورت جداگانه از قرار ذیل معرفی و واکاوی می‌شود.

#### ۳-۱-۱. رکن قانونی

قانونگذار ایران در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، جرم‌انگاری فرار مالیاتی را به‌صورت موسعی در مقایسه با مقررات پیشین در دستور کار قرار داد؛ دراین‌باره گفته شده است، به موجب ماده (۲۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (با اصلاحات بعدی)، فرار مالیاتی تنها با توسل به مدارک و اسناد تقلبی و خلاف حقیقت جرم‌انگاری شده بود؛ بدین‌ترتیب، فرار مالیاتی در حالت عادی و بدون توسل به اسناد و مدارک تقلبی تنها موضوع یک تخلف مالیاتی را تشکیل می‌داد (ساک، ۱۳۸۹: ۵۹۴). با این وجود، قانونگذار در انشای ماده (۲۷۴) قانون اصلاحی سال ۱۳۹۴ رویکرد وسیع‌تری را اتخاذ کرد؛ طبق ماده مرقوم: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌شوند:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن؛

۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن؛

۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا

اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام؛

۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده

در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعید قانونی تعیین شده؛

۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان

دیگر به نام خود برخلاف واقع؛

۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی؛

۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی؛

تبصره «۱»- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۷/۸ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست».

در سوی دیگر، قانونگذار کانادا در ماده (۲۳۹) قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹۸۵ و اصلاحات بعدی (<https://laws-lois.justice.gc.ca>) به انشای جرم فرار مالیاتی مبادرت کرده است (Kerzner and Chodikoff, 2016: 138). همان‌طور که ملاحظه می‌شود، جرم‌انگاری فرار مالیاتی از پیشینه تقنینی بیشتری در کانادا نسبت به ایران برخوردار است.

### ۲-۱-۳. رکن مادی

مطابق با ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، رکن مادی جرم فرار مالیاتی را عمل و ترک عمل به صورت توأمان تشکیل می‌دهد؛ بدین سان، تنظیم دفاتر خلاف واقع (بند «۱») ماده مذکور، استفاده از کارت بازرگانی دیگران (بند «۷») و تنظیم قراردادهای خود به نام دیگران (بند «۵») در قالب اعمال تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی و ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی (بند «۳») و خودداری از انجام تکالیف قانونی (بندهای «۴» و «۶») به‌عنوان ترک اعمال جرم مالیاتی مورد نظر قرار گرفتند.

در سوی دیگر، قانونگذار کانادا در بند نخست از ماده (۲۳۹)، پنج رفتار مجرمانه را مقرر کرده است بدین ترتیب، قسمت «الف» از ماده مرقوم، تنظیم صورت حساب بازگشت مالیات، گواهی، اظهارنامه به صورت خلاف واقع و یا فریب‌آمیز را جرم دانسته است. همچنین طبق قسمت «ب»، از بین بردن، تغییر دادن، معیوب کردن و پنهان کردن دفاتر و مدارک متعلق به پرداخت‌کننده مالیات یا تنظیم آنها به هر روش دیگری به منظور فرار از پرداخت مالیات. قسمت «پ» از ماده یادشده دو جرم را ایجاد کرده است هرچند از ارتباط نزدیکی با یکدیگر برخوردارند؛ هر دو رفتار بزهکارانه به دفاتر و مدارک پرداخت‌کننده مالیات مرتبط است.

اولین جرم، ثبت خلاف واقع و فریب آمیز مدارک و دفاتر حساب های پرداخت کننده مالیات و دومین جرم، خودداری از ثبت موارد خاص را در مدارک و دفاتر حساب های پرداخت کننده مالیات را تشکیل می دهد. باین همه، مقرره کلیدی تشکیل دهنده جرم فرار مالیاتی در بند «ت» ماده یادشده تصریح شده است؛ از این رو، هر شخصی که آگاهانه به هر طریقی اقدام به فرار مالیاتی یا شروع به فرار مالیاتی کند به عنوان مرتکب جرم گناه کار شناخته می شود. در ضمن، بند «ت» از ماده مرقوم، تبانی با هر شخصی به منظور ارتکاب هریک از جرائم مذکور در بندهای «الف» تا «ت»، جرم شناخته می شود (Ibid.: 138). مطابق با آنچه از نظر گذشت، رفتار مادی تشکیل دهنده جرم فرار مالیاتی در کانادا به مثابه ایران از عمل و ترک عمل به صورت توأمان تشکیل شده است.

با این مراتب، قانونگذار کانادا شروع به جرم فرار مالیاتی و تبانی<sup>۱</sup> در ارتکاب آن را به طور خاص در ذیل جرم فرار مالیاتی ذکر کرده است؛ موضوعی که قانونگذار ایران به صورت خاص به آن پرداخته است. بنابراین برای تبیین حکم شروع به فرار مالیاتی و یا تبانی در آن باید به مقررات کلی مراجعه کرد. در این خصوص گفتنی است، با توجه به اینکه طبق ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم، مجازات جرم فرار مالیاتی در زمره کیفرهای تعزیری درجه شش قرار دارد و از طرفی، با التفات به این موضوع که طبق ماده (۱۲۲) قانون مجازات اسلامی،<sup>۲</sup> شروع به جرائم دارای کیفری تعزیری درجه شش جرم انگاری نشده است بنابراین باید گفت، طبق مقررات ایران، شروع به فرار مالیاتی فاقد عنوان مجرمانه

#### 1. Conspiring to Commit an Offence

۲. طبق ماده قانونی مذکور: «هرکس قصد ارتکاب جرمی کرده و شروع به اجرای آن نماید، لکن به واسطه عامل خارج از اراده او قصدش معلق بماند، به شرح زیر مجازات می شود:

الف) در جرائمی که مجازات قانونی آنها سلب حیات، حبس دائم یا حبس تعزیری درجه یک تا سه است به حبس تعزیری درجه چهار؛

ب) در جرائمی که مجازات قانونی آنها قطع عضو یا حبس تعزیری درجه چهار است به حبس تعزیری درجه پنج؛

پ) در جرائمی که مجازات قانونی آنها شلاق حدی یا حبس تعزیری درجه پنج است به حبس تعزیری یا شلاق

یا جزای نقدی درجه شش؛

تبصره - هرگاه رفتار ارتكابی، ارتباط مستقیم با ارتكاب جرم داشته، لکن به جهت مادی که مرتکب از آنها

بی اطلاع بوده وقوع جرم غیرممکن باشد، اقدام انجام شده در حکم شروع به جرم است».

است. عدم جرم‌انگاری شروع به فرار مالیاتی نمی‌تواند اقدامی مناسب در راستای ایجاد راهبردی مقتدر در قبال فرار مالیاتی به حساب آید؛ زیرا باعث می‌شود دستگاه عدالت کیفری تنها زمانی مداخله کند که فرار مالیاتی به صورت تام انجام شده باشد. بنابراین در مواردی که مرتکب، قصد ارتکاب جرم فرار مالیاتی را داشته و اقدام‌هایی را نیز در راستای چنین جرمی انجام داده ولی هنوز جرم به صورت تام محقق نشده است، مشمول پیگرد و مؤاخذه نمی‌شود. درواقع، موضوعی که در اینجا باید مورد نظر قرار گیرد، قصد انجام فرار مالیاتی و به دنبال آن رفتاری است که برای جامه عمل پوشیدن به چنین قصد مجرمانه‌ای انجام شده است. از این رو، توصیه می‌شود تا قانونگذار ایران مانند کانادا، شروع به جرم فرار مالیاتی را به طور خاص جرم‌انگاری کند.

درخصوص رویکرد قانونگذار ایران در قبال تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی نیز باید گفت، از آنجاکه در مقررات کیفری ایران برخلاف مقررات کانادا، رفتار یادشده به صورت مستقل جرم‌انگاری نشده است بنابراین برای تبیین حکم آن باید به مقررات کلی مراجعه کرد؛ در این باره ماده (۶۱۱) قانون تعزیرات مصوب ۱۳۷۵ مرقوم می‌دارد: «هرگاه دونه‌فرا بیشتر اجتماع و تبانی بنمایند که علیه اعراض یا نفوس یا اموال مردم اقدام نمایند و مقدمات اجرایی را هم تدارک دیده باشند ولی بدون اراده خود موفق به اقدام نشوند حسب مراتب به حبس از شش ماه تا سه سال محکوم خواهند شد».

مطابق با ماده قانونی بالا، اجتماع و تبانی علیه اموال مردم مطابق با شرایط مصرح جرم‌انگاری شده است؛ بدین سان، از آنجاکه موضوع جرم فرار مالیاتی، نپرداختن مالیات به عنوان مالی است که به منظور توسعه، رفاه و رفع حوائج آحاد جامعه هزینه می‌شود بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرار مالیاتی نیز به عنوان یکی از اعمال موجود در ماده (۶۱۱) قانون تعزیرات یعنی رفتاری که علیه اموال مردم انجام می‌شود قرار می‌گیرد. با این وجود، برای ارتکاب جرم موضوع ماده قانونی مذکور، تهیه مقدمات اجرایی جرم لازم دانسته شده است (گلدوزیان، ۱۳۹۶: ۵۸۸) به عبارتی روشن‌تر، تبانی اشخاص برای ارتکاب جرم فرار مالیاتی تنها زمانی جرم به شمار می‌آید که مرتکبان علاوه بر تبانی به تهیه یک سری مقدمات اجرایی، جهت انجام جرم مذکور نیز مبادرت کرده باشند.

با این مراتب، رویکرد قانونگذار کانادا نسبت به همتای ایرانی خود بهتر ارزیابی می‌شود؛ چراکه مطابق با بند «ث» ماده (۲۳۹) قانون مالیات بر درآمد کانادا، صرف تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی<sup>۱</sup> مشمول جرم و مجازات قرار می‌گیرد این در صورتی است که وفق ماده (۶۱۱) قانون تعزیرات، علاوه بر تبانی اشخاص، تهیه مقدمات اجرایی جرم نیز شرط دانسته شده است.

درحقیقت، رویکرد قانونگذار کانادا در راستای جرم‌انگاری صریح و مطلق تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی از آثار بازدارنده بیشتری برخوردار است؛ زیرا در این صورت، این هشدار به طور روشن در دسترس همه مرتکبان بالقوه فرار مالیاتی قرار می‌گیرد که تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی به طور خاص مورد توجه قانونگذار قرار گرفته و برای آن ضمانت اجرای کیفری نیز تعیین شده است.

### ۳-۱-۳. رکن روانی

قانونگذار در ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، تصریحی به عمدی بودن جرم فرار مالیاتی نکرده است؛<sup>۲</sup> بدین ترتیب، تنها با ارتکاب اعمال و یا ترک اعمال مصرح در بندهای هفتگانه ماده مرقوم، جرم فرار مالیاتی محقق شده است. با این وجود باید متذکر شد، عدم تصریح قانونگذار به عمدی بودن جرم یادشده منجر به غیرعمدی دانستن آن نمی‌شود بلکه باید اذعان کرد، قانونگذار عمد در رفتار ارتكابی تشکیل دهنده جرم فرار مالیاتی (اعم از عمل و ترک عمل) را مفروض قلمداد کرده است.

در سوی دیگر، قانونگذار کانادا نیز جرم فرار مالیاتی را جرمی عمدی دانسته است؛ در این راستا گفته شده است، دادستان به منظور انجام یک تعقیب کیفری موفقیت‌آمیز<sup>۳</sup> نسبت به فرار مالیاتی مؤظف است تا ارکان مادی و روانی جرم مذکور را به صورت توأمان

1. "e) conspired with any person to commit an offence described in paragraphs 239(1)(a) to 239(1)(d)," در این خصوص گفتنی است، قانونگذار در ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و ماده (۲۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی، «قصد فرار از مالیات، از روی علم و عمد» را برای ارتکاب جرم فرار مالیاتی تصریح و شرط دانسته بود.

ثابت کند (Kerzner and Chodikoff, 2016: 138). بنابراین رکن روانی جرم مذکور را عمد در نقض مقررات مالیاتی (مثل خودداری عمدی در گزارش میزان درآمد خود) تشکیل می‌دهد (Brown, 2011: 84)؛ از این رو، دادستان باید ثابت کند که مرتکب عمداً با نقض مقررات مالیاتی کانادا، از پرداخت مالیات فرار کرده است.

با توجه به مطالب بالا باید متذکر شد، قانونگذار ایران رویکرد آسان‌تری را در مسیر اثبات جرم اتخاذ کرده است؛ زیرا همین‌که شخصی یکی از رفتارهای موجود در ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم را مرتکب شد برای تحقق جرم مذکور کفایت می‌کند بدون آنکه به اثبات قصد مجرمانه وی نیاز باشد. اتخاذ چنین نگرشی (مفروض‌انگاری رکن روانی) در فرایند رسیدگی به جرائم شدید از جمله فرار مالیاتی مناسب ارزیابی می‌شود؛ زیرا مقام قضایی با سهولت و در مدت زمان کمتری به اثبات جرم و انتساب آن به مرتکب یا مرتکبان این رفتار می‌پردازد.

### ۲-۳. کیفرگذاری

مطابق با قوانین ایران، بنابه وصف مرتکب جرم فرار مالیاتی (حقیقی یا حقوقی بودن) دو نوع مجازات برای مرتکبان جرم مذکور وجود دارد؛ در این خصوص، قانونگذار در ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات‌های تعزیری درجه شش را برای مرتکب جرم فرار مالیاتی مقرر کرده است. در این باره، طبق ماده (۱۹) قانون مجازات اسلامی مجازات‌های تعزیری درجه یادشده عبارتند از: «حبس بیش از شش ماه تا دو سال؛ جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال؛ شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نودونه ضربه در جرائم منافی عفت؛ 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؛ ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال».

در ضمن، قانونگذار در ماده (۲۷۵) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم نسبت

به تعیین مجازات اشخاص حقوقی جرم فرار مالیاتی نیز چنین مقرر داشته است: «چنانچه مرتکب هریک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:

۱. ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی؛

۲. ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری؛

تبصره - مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد».

همان‌طور که در بالا ملاحظه می‌شود، اصل تنوع مجازات‌ها برای مرتکبان جرم فرار مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است؛ به این ترتیب، کیفرهای حبس، جزای نقدی، انتشار حکم و محرومیت از برخی از حقوق مصرح ذکر شده‌اند. با این وجود، از آنجاکه اشخاص با هدف و انگیزه مادی، فرار مالیاتی را مرتکب می‌شوند بنابراین اتخاذ مجازات مالی متناسب می‌تواند بازدارنده‌تر از بقیه مجازات‌ها در نظر گرفته شود. رویکردی که به طور مناسب مورد نظر قانونگذار ایران قرار نگرفته است. در واقع، انشای کیفر جریمه نقدی در یک بازه ثابت یعنی به میزان بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال مناسب ارزیابی نمی‌شود؛ چه بسا ممکن است مرتکبان جرم بیش از میلیارد‌ها ریال فرار مالیاتی مرتکب شوند. از این رو، جریمه نقدی یادشده نمی‌تواند در مقابل با چنین رقم‌های سنگینی بازدارندگی به وجود آورد.

در این خصوص، قانونگذار کانادا رویکرد مناسبی را در تعیین مجازات مرتکبان جرم فرار مالیاتی اتخاذ کرده است: مطابق با قسمت «ج» از بند نخست ماده (۲۳۹) قانون مالیات بر درآمد، مجازات جزای نقدی جرم فرار مالیاتی تابعی از میزان مالیاتی است که مرتکب از پرداخت آن فرار کرده است. از این رو، جزای نقدی عبارت است از ۵۰ تا ۲۰۰ درصد مبلغ فرار مالیاتی (کمتر از ۵۰ درصد و بیشتر از ۲۰۰ درصد مبلغ فرار مالیاتی نباشد).

همان‌طور که مشاهده می‌شود، رویکرد قانونگذار کانادا در مقایسه با قانونگذار ایران بهتر ارزیابی می‌شود؛ زیرا مجازات جزای نقدی به صورت شناور و تابعی از میزان مالیاتی



در نظر گرفته شده که از طرف مرتکب پرداخت نشده است. این نگرش منتهی به تقویت بازدارندگی مجازات می‌شود؛ چراکه هزینه ارتکاب جرم را بالا می‌برد. البته قانونگذار کانادا تنها به تعیین کیفر جزای نقدی برای مرتکبان فرار مالیاتی بسنده نکرده بلکه کیفر حبس را نیز مقرر کرده است؛ بدین ترتیب، مطابق با قسمت «چ» از بند نخست ماده (۲۳۹) قانون مالیات بر درآمد، کیفر حبس که بیشتر از دو سال نباشد نیز برای مرتکب یا مرتکبان جرم مذکور مقرر شده است.

### ۳-۳. سایر تدابیر کیفری در قبال فرار مالیاتی

بعد از بررسی و مقایسه راهبرد جرم‌انگاری و کیفرگذاری هریک از نظام‌های قانونگذاری ایران و کانادا، حال نوبت آن رسیده است تا سایر تدابیر کیفری در راستای مقابله با فرار مالیاتی بررسی و واکاوی شوند.

#### ۳-۳-۱. تخصیصی کردن فرایند تحقیق

با التفات به اینکه جرم فرار مالیاتی در زمره جرائم فنی و پیچیده به حساب می‌آید بنابراین تحقیق در مورد چنین جرائمی را باید افراد آگاه و متخصص در زمینه امور مالیاتی و جرائم مالیاتی انجام دهند؛ در غیر این صورت، این امکان وجود دارد تا مرتکبان فرار مالیاتی با توسل به ترفندها و شگردهای مخصوص از دامنه شمول دستگاه عدالت کیفری رهایی پیدا کنند.

در این زمینه، تبصره «۲» ماده (۲۷۴) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم چنین مقرر داشته است: «اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد».

با توجه به ماده قانونی بالا، یکی از موارد داخل در صلاحیت دادستان انتظامی مالیاتی را اعلام جرم و اقامه دعوا<sup>۲</sup> علیه مرتکبان جرائم از جمله فرار مالیاتی تشکیل می‌دهد؛ بنابراین

1. Cost of Crime

۲. در اینجا اقامه دعوا اعم از حقوقی و کیفری است (باختر و زارع مقدم، ۱۳۹۵: ۸۶).

دادستان انتظامی مالیاتی به‌عنوان شخصی که از اشراف لازم نسبت به مسائل مالیاتی برخوردار است می‌تواند با اتکا به تحقیقات صورت گرفته، علیه مرتکبان فرار مالیاتی به مراجع قضایی اعلام جرم کند. با این وجود، تنها آشنایی با مسائل مالیاتی برای تحقیق و اعلام جرم کافی نیست بلکه شخص مورد نظر باید از اطلاعات حقوق کیفری نیز برخوردار باشد. در واقع، نام‌برده حداقل نسبت به تمییز مسائل حقوقی از کیفری، شناسایی ارکان تشکیل‌دهنده جرائم و نوع‌شناسی جرائم اقتصادی و مالیاتی از شناخت لازم برخوردار باشد تا بتواند رسالت تحقیق در مورد جرائم مالیاتی و اعلام جرم را به‌عهده گیرد؛ در غیر این صورت، این احتمال وجود دارد که پرونده‌هایی در مراجع قضایی معرفی شوند که اصلاً جرم نبوده و جز اتلاف زمان و منابع قوه قضائیه حاصل دیگری برای دستگاه عدالت کیفری نداشته است. بنابراین لازم است تا افرادی به‌عنوان دادستان انتظامی مالیاتی نائل شوند که از تحصیلات تخصصی در زمینه حقوق کیفری برخوردار باشند. موضوعی که هنوز مورد توجه سیاستگذاران تقنینی قرار نگرفته است. از این رو، در حال حاضر طبق ماده (۲۶۳) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، شرط لازم برای تصدی مقام دادستانی انتظامی مالیاتی، سابقه ۱۰ ساله و پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی است.

با این مراتب، تدبیر موجود در ماده (۲۷۸) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲</sup> یعنی تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه امور مالیاتی،<sup>۳</sup> چنانکه به‌طور متناسبی در همه حوزه‌های قضایی کشور عملیاتی شود، گامی مناسب در راستای رسیدگی تخصصی به جرم فرار مالیاتی به‌شمار می‌آید.

۱. طبق ماده مرقوم: «دادستان انتظامی مالیاتی از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می‌شود. تبصره - دادستان انتظامی مالیاتی می‌تواند به تعداد کافی دادیار داشته باشد و قسمتی از اختیارات خود را به آنان تفویض نماید».

۲. طبق ماده یادشده: «رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلی را برای آنها تأمین نماید».

۳. تا زمان انشای این نوشتار هنوز مراجع تخصصی مالیاتی در نظام قضایی ایران تشکیل نشده است؛ اما گفته شده در آینده‌ای نزدیک مراجع مذکور در تهران تشکیل می‌شوند. به نقل از: سرپرست سازمان امور مالیاتی؛ دادگاه‌های ویژه جرائم مالیاتی تشکیل می‌شوند، (خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران (ایرنا)، ۱۳۹۸/۲/۱۸).

در سوی دیگر، اداره مالیاتی کانادا<sup>۱</sup> از بخشی با عنوان برنامه تحقیقات کیفری<sup>۲</sup> تشکیل شده است که رسالت آن، بررسی و تحقیق در مورد پرونده‌های مهمی از فرار مالیاتی، کلاهبرداری و سایر موارد نقض جدی مقررات مالیاتی و در موارد مقتضی، ارسال پرونده به مراجع ذیصلاح برای تعقیب کیفری است (Lyndon Maitther, 2018: 303). تأسیس چنین مرکز کیفری در نهاد امور مالیاتی اقدام مناسبی به شمار می‌آید؛ زیرا باعث می‌شود رسالت تحقیق در پرونده‌های مربوط به جرائم مالیاتی تنها در حصار کارگزاران دستگاه مالیاتی قرار نگیرد بلکه در مواردی، از افراد متخصص در حوزه علوم کیفری نیز استفاده شود؛ زیرا اگرچه یک بُعد از جرائم مالیاتی از جمله فرار مالیاتی را مسائل مالیاتی تشکیل می‌دهد اما بُعد دیگر آن را مسائل پیرامون جرم و مجازات تشکیل می‌دهد. بنابراین تأسیس چنین مرکزی در نهاد مالیاتی لازم و سنجیده به حساب می‌آید.

### ۲-۳-۳. انگشت‌نگاری از متهمان و محکومان

در زمره تدابیری که در راستای مقابله با فرار مالیاتی مطرح می‌شود، انگشت‌نگاری از متهمان و محکومان فرار مالیاتی<sup>۳</sup> است. البته امروزه انگشت‌نگاری در مسیر شناسایی دقیق هویت ایشان چندان پدیده‌ای نوآورانه به حساب نمی‌آید؛ چراکه چندین دهه است آزمایش‌های تشخیص هویت از طریق DNA جای آزمایش‌های انگشت‌نگاری را گرفته‌اند (Holden, 2008: 62). در این خصوص، ماده (۴۹) آیین‌نامه اجرایی سازمان زندان‌ها و اقدامات تأمینی و تربیتی مصوب ۱۳۸۴ چنین مقرر داشته است: «از هر محکوم به محض ورود در قسمت پذیرش و تشخیص توسط مأمورین انتظامی انگشت‌نگاری و عکاسی به عمل می‌آید و پس از تنظیم دو برگ انگشت‌نگاری (یک برگ برای زندان و یک برگ برای ارسال به مراکز اسناد قانونی) برای تعیین پیشینه با ذکر شماره عکس زندانی به انضمام مدارک رسمی نسبت به تحویل زندانی اقدام می‌گردد و افزون بر شماره کلاسه دفاتر ثبت کل و ثبت قرارها و

1. The Canada Revenue Agency (CRA)

2. Criminal Investigations Program (CIP)

3. Fingerprints of Individuals Charged with, or Convicted of, Tax Evasion

محکومیت‌ها ذکر شماره عکس نیز در کلیه مکاتبه‌های مربوط به بازداشتی‌ها و محکومان الزامی است...». همچنین طبق ماده (۵۳) آیین‌نامه یادشده: «کلیه پرونده‌های محکومان و متهمان، بایستی ملصق به عکس و حاوی برگ انگشت‌نگاری و شرح حال و خلاصه پیشینه شخصی، خانوادگی، اجتماعی و کیفری آنها به امضا مسئول بایگانی زندان باشد». با نگاهی به مواد مذکور در آیین‌نامه اجرایی سازمان زندان‌ها و اقدام‌های تأمینی و تربیتی مشاهده می‌شود که مقوله انگشت‌نگاری از متهمان و محکومان مورد توجه قرار گرفته است؛ با این وجود باید متذکر شد، اگرچه انگشت‌نگاری از متهمان و محکومان ناظر به همه جرائم از جمله فرار مالیاتی است اما قلمروی آن تنها افرادی را دربرمی‌گیرد که وارد زندان یا بازداشتگاه شده باشند. بنابراین سایر متهمانی که در اثنای فرایند کیفری وارد زندان یا بازداشتگاه نشده‌اند را در ذیل سیطره خود قرار نمی‌دهد. این موضوع یکی از مهم‌ترین کاستی‌های موجود در حوزه انگشت‌نگاری را تشکیل می‌دهد.

در سوی دیگر، مطابق با مقررات کانادا اثر انگشت همه متهمان یا محکومان به جرم فرار مالیاتی در مرکز اطلاعات پلیس کانادا جمع‌آوری و نگهداری می‌شود (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs>)؛ در این خصوص، امکان دسترسی به اطلاعات یادشده در اختیار همه نهادهای مجری قانون در کانادا قرار دارد. اتخاذ چنین تدبیری، سفرهای خارجی متهمان به فرار مالیاتی را به‌طور جدی محدود کرده است (Lee, 2017).

همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقررات کانادا به‌طور خاص انگشت‌نگاری همه متهمان و محکومان به ارتکاب فرار مالیاتی را در کانون توجه قرار داده است؛ از طرفی، لزوم اخذ اثر انگشت تنها منوط به مرحله زندان یا دیگر مراکز سلب آزادی نشده است بلکه در یک نمای کلی، هر فردی که متهم یا محکوم به فرار مالیاتی شده است را دربرمی‌گیرد.

### ۳-۳-۳. انتشار حکم محکومیت

یکی از تدابیر بازدارنده کیفری که می‌توان در راستای مقابله با فرار مالیاتی اتخاذ کرد، انتشار

حکم محکومیت است. قانونگذار ایران در ماده (۳۶) قانون مجازات اسلامی، قاعده‌ای کلی را درخصوص انتشار حکم محکومیت کیفری انشا کرده است؛ طبق تبصره ذیل ماده مرقوم: «انتشار حکم محکومیت قطعی در جرائم زیر<sup>۱</sup> که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال یا بیش از آن باشد، الزامی است و در رسانه ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌شود...». به این ترتیب، از آنجاکه جرائم مالیاتی از جمله فرار مالیاتی در بند «د» ماده (۳۶) قانون مجازات اسلامی ذکر شده است بنابراین مشخص می‌شود که انتشار حکم محکومیت مربوط به فرار مالیاتی نیز در مواردی که مال مورد جرم یک میلیارد ریال یا بیشتر از آن باشد الزامی دانسته شده است.

در سوی دیگر، قانونگذار کانادا نیز نسبت به انتشار حکم محکومیت فرار مالیاتی توجه نشان داده است؛ به طوری که احکام محکومیت دادگاه‌ها در حوزه فرار مالیاتی در رسانه‌های محلی، منطقه‌ای و ملی منتشر می‌شود (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs>). این تدبیر به منظور جلب توجه آحاد جامعه و افزایش سطح آگاهی عمومی نسبت به آثار و پیامدهای فرار مالیاتی در دستور کار قرار گرفته است. به علاوه، اداره مالیات کانادا نیز این اختیار را دارد تا نسبت به انتشار همگانی پرونده‌های محکومیت مرتکبان فرار مالیاتی (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/newsroom>) اقدام کند (Lyndon Maiter, 2018: 309).

با این مراتب باید اذعان کرد، رویکرد قانونگذار کانادا در مقایسه با نگرش قانونگذار ایران بهتر ارزیابی می‌شود؛ چراکه قانونگذار کانادا بدون هرگونه تسامحی مقرر داشته است که همه محکومیت‌های کیفری مربوط به فرار مالیاتی، فارغ از میزان مال موضوع جرم، باید به انتشار همگانی برسند.

۱. جرائم مذکور که در ذیل تبصره ماده (۳۶) قانون مجازات اسلامی ذکر شده‌اند، عبارتند از: «الف) رشاء و ارتشاء، ب) اختلاس، پ) اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی در صورت تحصیل مال توسط مجرم یا دیگری، ت) مداخله وزرا و نمایندگان مجلس و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری، ث) تبانی در معاملات دولتی، ج) اخذ پورسانت در معاملات خارجی، چ) تعدیات مأموران دولتی نسبت به دولت، ح) جرائم گمرکی، خ) قاچاق کالا و ارز، د) جرائم مالیاتی، ذ) پولشویی، ر) اخلال در نظام اقتصادی کشور، ز) تصرف غیرقانونی در اموال عمومی یا دولتی».

انتشار مطلق حکم قطعی محکومیت کیفری در حوزه فرار مالیاتی باعث می‌شود تا کمتر کسی به این جرائم اقدام کند؛ زیرا در این صورت، همه مرتکبان بالقوه فرار مالیاتی به این درجه از آگاهی خواهند رسید که دستگاه عدالت کیفری هیچ مماشاتی در حق آنها نکرده و سوای مجازات‌های مصرح، هویت آنها نیز در راستای ارتکاب چنین جرمی، انتشار عمومی پیدا می‌کند. چنین برخورد سختی باعث خواهد شد تا بازدارندگی در قبال بزهکاری یادشده بیش از پیش تقویت شود. البته شاید گفته شود، انتشار حکم محکومیت قطعی، فرایند جامعه‌پذیرسازی مجرمان را سخت و پیچیده می‌کند؛ زیرا با انتشار چنین حکمی، گویی یک برچسب و آنگ مجرمانه برای همیشه به مجرم زده می‌شود و در نتیجه، این موضوع وضعیت بازگشت مرتکب به جامعه را پس از تحمل مجازات، توأم با سختی می‌سازد. در پاسخ به این چالش باید گفت، درست است که انتشار حکم محکومیت وضعیت جامعه‌پذیرسازی مرتکبان جرم را دچار مشکل می‌کند اما این موضوع برای ارتکاب برخی از جرائم شدید<sup>۱</sup> مثل فرار مالیاتی متمایز در نظر گرفته می‌شود؛ بنابراین در جرائم شدیدی مثل فرار مالیاتی، بهتر آن است تا به منظور بازدارندگی بیشتر (بازدارندگی عام)<sup>۲</sup> انتشار حکم محکومیت در دستور کار قرار گیرد. در واقع، راهبرد تقویت بازدارندگی با انتشار حکم محکومیت در جرمی مثل فرار مالیاتی، آثار و پیامدهای سوء فرایند آنگ‌زنی و برچسب مجرمانه را توجیه می‌کند.

#### ۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با بررسی و کاوشی که در جستار حاضر صورت گرفت مشخص شد، قانونگذار ایران هنوز راهبرد کیفری مقتدر و بازدارنده‌ای را در راستای مقابله با فرار مالیاتی انشا و اجرایی نکرده است. در واقع، راهبرد کنونی در بردارنده کاستی‌ها و نارسایی‌های مهمی در ابعاد متنوعی به خصوص در حوزه جرم‌انگاری و کیفرگذاری است.

1. Serious Crime

۲. کنترل رفتار مجرمانه از طریق افزایش تهدید به مجازات کیفری، مفهوم بازدارندگی عام (General Deterrence) را تشکیل می‌دهد (Siegel, 2018: 114).

در این خصوص، هرچند قانونگذار در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، رویکرد موسعی را در تعیین قلمروی مجرمانه فرار مالیاتی در دستور کار قرار داده اما جرم‌انگاری یادشده هنوز دارای کاستی‌های مهمی است؛ به طوری که شروع به ارتکاب فرار مالیاتی و صرف تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی فاقد وصف مجرمانه است. ازسویی، قانونگذار در انشای ضمانت‌اجراهای کیفری مالی جرم فرار مالیاتی، اصل تناسب مجازات با شدت و کیفیات اعمال ارتكابی را مورد نظر قرار نداده است. درواقع، از آنجاکه مرتکبان فرار مالیاتی با قصد و انگیزه مالی مرتکب جرم مذکور می‌شوند باید در تعیین مجازات مالی به ترتیبی عمل شود که قدرت بازدارندگی آن حفظ شود. این در صورتی است که در حال حاضر، کیفر مالی که برای مرتکبان فرار مالیاتی مقرر شده، جزای نقدی درجه شش تعزیری یعنی جریمه‌ای به میزان بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال است. بدیهی است این میزان از کیفر مالی در مقابل رقم‌های بعضاً میلیاردی فرار مالیاتی نمی‌تواند بازدارندگی لازم را ایجاد کند. درواقع، قانونگذار به جای بالا بردن هزینه ارتکاب جرم برای مرتکبان فرار مالیاتی، کیفر مالی کم‌و بیش ثابت (در یک بازه معین) و نامتناسبی را برای آنها در نظر گرفته است. سوای نارسایی‌های مهمی که در ابعاد جرم‌انگاری و کیفرگذاری فرار مالیاتی ملاحظه می‌شود، قانونگذار در انشای سایر تدابیر کیفری نیز عملکرد ناقصی را از خود نشان نداده است؛ منظور آن است که اگرچه تدابیری چون تخصصی کردن فرایند تحقیق، انگشت‌نگاری از متهمان و محکومان و انتشار حکم محکومیت در قبال مرتکبان فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است اما هریک از این تدابیر کم‌و بیش کاستی‌های مهمی دارند؛ بدین ترتیب، عدم لزوم بهره‌گیری از متخصصان حقوق کیفری در امر تحقیق در پرونده‌های مشکوک به فرار مالیاتی در سازمان امور مالیاتی، فقدان یک سامانه جامع اطلاعاتی برای انگشت‌نگاری همه متهمان و محکومان فرار مالیاتی (فارغ از آنکه متحمل کیفر سلب آزادی شده باشند یا خیر) و عدم انتشار حکم قطعی همه محکومان فرار مالیاتی مهم‌ترین آسیب‌های تدابیر کیفری حاضر را در قبال فرار مالیاتی تشکیل می‌دهند.

در سوی دیگر، کنشگران تقنینی کانادا رویکرد متناسب و بازدارنده‌ای را در راستای مقابله با فرار مالیاتی انشا و اجرا کرده‌اند؛ در این خصوص، جرم‌انگاری فرار مالیاتی تنها ارتکاب تام رفتار

یادشده را شامل نمی‌شود بلکه شروع به ارتکاب جرم مذکور نیز به صورت خاص جرم‌انگاری شده است. به علاوه، هرگونه تبانی برای ارتکاب فرار مالیاتی مشمول عنوان مجرمانه قرار گرفته است. ازسوی دیگر، قانونگذار کانادا در انشای مجازات مالی جرم فرار مالیاتی اصل تناسب مجازات با شدت و کیفیات اعمال ارتكابی را مورد نظر قرار داده است. بدین ترتیب، مجازات مالی مرتکبان فرار مالیاتی در یک بازه ثابت تعریف نشده بلکه میزان آن متناسب با مال موضوع جرم فرار مالیاتی شناور در نظر گرفته شده است. درخصوص تدابیر دیگر نیز قانونگذار کانادا رویکرد بهتری را در مقایسه با همتای ایرانی خود برگزیده است؛ در این زمینه، نهاد مستقلی با عنوان برنامه تحقیقات کیفری در اداره مالیاتی کانادا تأسیس و استقرار یافته که رسالت تحقیق در پرونده‌های مشکوک به امور مالیاتی را برعهده دارد. علاوه بر آن، در راستای ارتقای سطح آگاهی عمومی و تقویت هرچه بیشتر بازدارندگی در قبال فرار مالیاتی، همه محکومیت‌های کیفری فرار مالیاتی فارغ از میزان مال مورد جرم به انتشار همگانی می‌رسد. همچنین، ایجاد سامانه‌ای کامل برای اخذ اثر انگشت همه متهمان و محکومان فرار مالیاتی، تدبیر مناسب دیگری است که در راستای مقابله با فرار مالیاتی به‌کار گرفته شده است.

با توجه به مطالب یادشده، موارد ذیل برای رفع کاستی‌ها و نارسایی‌های راهبرد کیفری ایران در مواجهه با فرار مالیاتی معرفی و توصیه می‌شود:

**۱. جرم‌انگاری شروع به فرار مالیاتی و تبانی به منظر ارتکاب فرار مالیاتی:** در حال حاضر، با توجه به نوع و میزان مجازات فرار مالیاتی، شروع به ارتکاب آن فاقد وصف مجرمانه است؛ بنابراین توصیه می‌شود تا قانونگذار به‌طور خاص، جرم‌انگاری شروع به ارتکاب فرار مالیاتی را در دستور کار قرار دهد. ازطرفی پیشنهاد می‌شود تا قانونگذار صرف تبانی به منظور ارتکاب فرار مالیاتی را فارغ از آنکه مرتکبان اقدام‌های اجرایی را تدارک دیده یا ندیده باشند، مشمول جرم‌انگاری قرار دهد.

**۲. تناسب‌سازی مجازات مالی فرار مالیاتی:** در راستای ایجاد و به‌کارگیری مجازات بازدارنده در قبال فرار مالیاتی توصیه می‌شود تا تناسب‌سازی مجازات مالی با میزان مال موضوع جرم در دستور کار قرار گیرد؛ در این خصوص می‌توان با الهام از مقررات کیفری کانادا، مجازات مالی فرار مالیاتی را درصدی از میزان مال مورد جرم قرار داد.



۳. استفاده از افراد متخصص در حقوق کیفری در سازمان امور مالیاتی: در راستای تخصصی سازی امر تعقیب و تحقیق در پرونده‌های مربوط به فرار مالیاتی در سازمان امور مالیاتی تنها استفاده از افراد آگاه و خیره به مسائل مالیاتی کافی نیست بلکه نیاز است از متخصصان حقوق کیفری نیز استفاده شود. این موضوع به خصوص در حوزه دادستانی انتظامی مالیاتی به عنوان نهادی که رسالت تحقیق در پرونده‌های مشکوک به فرار مالیاتی و اعلام جرم به مراجع قضایی را به عهده دارد از اهمیت بیشتری برخوردار است؛ از این رو، پیشنهاد می‌شود تا ضمن اصلاح قانون، افرادی به عنوان دادستان انتظامی مالیاتی انتخاب شوند که از تخصص حقوق کیفری نیز برخوردار باشند.

۴. ایجاد سامانه جامع برای اخذ اثر انگشت مرتکبان فرار مالیاتی اعم از متهمان و محکومان: برای تسهیل دسترسی و ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی کامل و شفاف در راستای مقابله با فرار مالیاتی توصیه می‌شود تا به منظور اخذ اثر انگشت مرتکبان فرار مالیاتی اعم از متهمان و محکومان (خواه وارد مراکز سلب آزادی شده باشند یا خیر) یک سامانه جامع راه‌اندازی و عملیاتی شود.

۵. انتشار حکم محکومیت همه مجرمان فرار مالیاتی: با توجه به اینکه در مقطع کنونی، طبق ماده (۳۶) قانون مجازات اسلامی، تنها آن دسته از محکومیت‌های جرائم مالیاتی که به میزان یک میلیارد ریال یا بیشتر از آن است به انتشار همگانی می‌رسد، توصیه می‌شود تا در راستای ارتقای سطح آگاهی عمومی نسبت به آثار سوء فرار مالیاتی و همچنین ایجاد بازدارندگی حداکثری، انتشار محکومیت قطعی کیفری همه مرتکبان فرار مالیاتی در دستور کار قرار گیرد.

## منابع و مآخذ

۱. باختر، سیداحمد و احمدزارع مقدم (۱۳۹۵). *حقوق مالیاتی کاربردی*، چاپ اول، تهران، انتشارات جنگل، جاودانه.
۲. بنسون، مایکل. ال و سالی اس سیمپسون (۱۳۹۱). *جرائم یقه سفیدی: رویکردی فرصت مدار*، ترجمه اسماعیل رحیمی نژاد، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۳. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۷). *ترمیم‌ولوژی حقوق*، چاپ نهم، تهران، انتشارات کتابخانه گنج دانش.
۴. حسنی، جعفر و نسرین مهرا (۱۳۹۴). «نقدی بر مفهوم جرم اقتصادی در قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)»، *نشریه مطالعات حقوق کیفری و جرم‌شناسی*، ش ۲ و ۳.
۵. خالقی، ابوالفتح و داود سیفی قره‌یتناق (۱۳۹۴). «رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۷۶.
۶. خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران (ایرنا) (۱۳۹۸/۲/۱۸).
۷. رهامی، محسن (۱۳۸۶). *جرائم بدون بزه‌دیده*، چاپ سوم، تهران، نشر میزان.
۸. ساکی، محمدرضا (۱۳۸۹). *حقوق کیفری اقتصادی*، چاپ اول، تهران، انتشارات جنگل، جاودانه.
۹. سیدنورانی، سیدمحمدرضا (۱۳۸۸). *فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران*، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۰. کرم‌خانی، جواد، اکبر ویسمردی و زهرا علی‌مدد (۱۳۹۵). «بررسی میزان کارایی جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان مالیاتی استان ایلام»، *نشریه حسابداری دولتی*، ش ۴.
۱۱. کریمی کاسوایی، سیدمجتبی (۱۳۹۵). *بررسی نقش فساد اداری در فرار مالیاتی*، چاپ اول، تهران، انتشارات سنجش و دانش.
۱۲. کمالی، سعید و سعیده شفیعی (۱۳۹۰). «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۱۰.
۱۳. گلدوزیان، ایرج (۱۳۹۶). *محشای قانون مجازات اسلامی با اصلاحات و الحاقات جدید*، چاپ هفتم، تهران، انتشارات مجد.
۱۴. لطفی، محمدکاظم و وحید کوثری (۱۳۹۴). *فرهنگ لغات حقوقی فرانسه - فارسی*، چاپ اول، تهران، انتشارات مه‌رسا.

۱۵. مالکی مقدم، هوشنگ و عبادالله عباسی (۱۳۸۲). *حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن*، چاپ اول، قم، انتشارات خانه خرد.
۱۶. معین، محمد (۱۳۸۶). *فرهنگ فارسی معین*، جلد دوم، چاپ چهارم، تهران، انتشارات ادنا.
17. Brown, K. B. (2011). *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*: Springer Netherlands.
18. Chiarini, B. (2019). "A Strategic Approach for the Crime of Tax Evasion," *Journal of Financial Crime*, (Just-accepted), 00-00.
19. Curzon, Leslie Basil and Paul Richards (2007). *The Longman Dictionary of Law*, Pearson Education.
20. Dion, M., D. Weisstub and J. L. Richet (Eds.) (2016). "Financial Crimes: Psychological", *Technological, and Ethical Issues*, Vol. 68, Springer.
21. Gottschalk, P. (2013). *Policing White-collar Crime: Characteristics of White-collar Criminals*, Taylor and Francis.
22. Gottschalk, P. (2016). *Investigation and Prevention of Financial Crime: Knowledge Management, Intelligence Strategy and Executive Leadership*, Taylor and Francis.
23. Gottschalk, P. and L. Gunnesdal (2018). *White-collar Crime in the Shadow Economy*, Springer.
24. Graycar, A. and R. G. Smith (2011). *Handbook of Global Research and Practice in Corruption*, Edward Elgar Publishing, Incorporated.
25. Holden, H. M. (2008). *FBI 100 Years*, Zenith Imprint.
26. <http://ensani.ir/fa>
27. <http://www.magiran.com/>
28. <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/section-239.html> (Accessed: June 22, 2019).
29. <https://scholar.google.com/>
30. <https://taylorandfrancis.com/journals/>

31. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-evasion-no-borders/cracking-down-getting-results.html> (Accessed: July 20, 2019).
32. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/newsroom/criminal-investigations-actions-charges-convictions.html> (Accessed: June 24, 2019).
33. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/combat-tax-crimes.html> (Accessed: June 24, 2019).
34. <https://www.noormags.ir/>
35. <https://www.sciencedirect.com/>
36. Kerzner, D. S. and D. W. Chodikoff (2016). *International Tax Evasion in the Global Information Age*, Springer International Publishing.
37. Lazăr, R. E. (2013). "Tax Evasion between Legality and Criminal Offense", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92.
38. Lee, J. (Feb 24, 2017). "Canadian Tax Agency is Now Fingerprinting Tax Evasion Suspects", It is available at: <https://www.biometricupdate.com>
39. Lyndon Maither, C. F. E. B. C. (2018). *Canadian Anti-fraud Practice*, Lyndon Maither.
40. Siegel, L. J. (2018). *Criminology: The Core*, Cengage Learning.
41. Wild, S. E. (2006). *Webster's New World Law Dictionary*, Wiley.