

The Encyclopedia of Comparative Jurisprudence and Law

Tax Avoidance and the Challenges of Non-Criminalization

Mehdi Sheykhi¹, Asghar Arabian^{*1}, Seyed Abolghasem Naghibi²

1. Department of Private Law, SR.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Department of Jurisprudence and Law, Shahid Motahari University (RA), Tehran, Iran.

* Corresponding Author's Email: a.arabian@iau.ac.ir

ABSTRACT

The imposition of new and variable taxes on the people by the government, as a secondary ruling and due to significant reasons such as public interest and social necessity, is permissible. In fact, taxation is an inevitable economic element; however, whenever rulers have decided to levy taxes, certain groups have opposed it through evasion and avoidance. In this research, which has been conducted using a descriptive–analytical method, and by relying on the description and analysis of propositions in the jurisprudence of Islamic schools as well as the library method, the following conclusion has been reached: tax evasion refers to the undertaking of illegal actions such as falsifying accounts, failure to submit official records, conducting underground economic activities, and similar measures aimed at escaping tax obligations. In this regard, income subject to taxation or profits on which tax must be paid, or their amount, is usually hidden or reported lower than its actual figure, or deductions and tax exemptions are reported as higher than what they truly are. Consequently, it can be stated that tax evasion, through concealment, fraud, and violation of the law, accompanied by unlawful intent and harm to others in an Islamic society, based on jurisprudential and legal arguments, is considered unlawful, illegal, and criminal. In addition to the prohibition and invalidity of transactions resulting from it, the non-payment of such taxes may be regarded similar to non-compoundable criminal convictions in criminal law, and heavy penalties appropriate to a responsible society can be legislated for it.

Keywords: *Khums, Zakat, Tax, Public Interest, Tax Evasion*

How to cite: Sheykhi, M., Arabian, A., & Naghibi, S. A. (2025). Tax Avoidance and the Challenges of Non-Criminalization. *The Encyclopedia of Comparative Jurisprudence and Law*, 3(4), 1-17.



تاریخ ارسال: ۶ فروردین ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲ مرداد ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۱ مرداد ۱۴۰۴

تاریخ چاپ: ۲۱ دی ۱۴۰۴

دانشنامه فقه و حقوق تطبیقی

اجتناب مالیاتی و چالش های عدم جرم انگاری

مهدی شیخی^۱، اصغر عربیان^{۲*}، سید ابوالقاسم نقیبی^۳

۱. گروه حقوق خصوصی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. گروه فقه و حقوق، دانشگاه شهید مطهری (ره)، تهران، ایران.

* پست الکترونیک نویسنده مسئول: a.arabian@iau.ac.ir

چکیده

وضع مالیات جدید و متغیر بر مردم توسط دولت به عنوان حکم ثانویه و به دلایل مهمی از جمله مصلحت و ضرورت جامعه جایز است. در واقع مالیات یک عنصر اقتصادی اجتناب ناپذیر است اما هر زمان که حاکمان تصمیم بر اخذ آن گرفتند، گروهی از طریق فرار و اجتناب به مقابله با آن پرداختند. در این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی انجام گرفته است با تکیه بر توصیف و تحلیل گزاره های فقه مذاهب اسلامی و روش کتابخانه ای به این نتیجه رسیده است: فرار مالیاتی اشاره به انجام اقدامات غیرقانونی از قبیل حساب سازی، عدم ارائه دفاتر رسمی، انجام فعالیت های اقتصادی زیرزمینی و... به منظور فرار از پرداخت مالیات دارد. در این راستا معمولاً درآمدی که مشمول پرداخت مالیات می شود یا سودی که باید در آن مالیاتی پرداخت شود یا میزان آن ها، مخفی یا کمتر از آنچه است نشان داده می شود و یا اینکه مواردی که تخفیف مالیاتی به دنبال دارد، بیشتر از آنچه است بیان می شود. در نتیجه می توان گفت، فرار مالیاتی به صورت اختفاء، تقلب و تخلف از قانون همراه با قصد نامشروع و اضرار به دیگران در جامعه اسلامی، به لحاظ دلایل فقهی و حقوقی، عملی حرام، غیرقانونی و جرم محسوب می شود و علاوه بر حرمت و بطلان معاملات ناشی از آن، می توان عدم پرداخت این مالیات ها را همانند محکومیت های غیرقابل گذشت در حقوق جزایی دانست و برای آن به لحاظ قانونی، مجازات های سنگین و درخور جامعه ای مسئولیت پذیر در نظر گرفت.

کلیدواژگان: خمس، زکات، مالیات، مصلحت، فرار مالیاتی

مالیات یکی از ابزارهای مهم دولت در اجرای سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی خود از جمله برقراری عدالت، تنظیم بازار و نقدینگی و کنترل بنگاه‌های اقتصادی است. برای شناسایی نظام مالی و مالیاتی اسلام نیازمند روش‌شناسی خاصی هستیم که از طریق آن به کشف این نظام برسیم. این روش‌شناسی به دو طریق ما را به نظام مالیاتی اسلام پیوند می‌زند یکی از طریق استنباط احکام فقهی و دیگری مطالعه نظام مالی و مالیاتی صدر اسلام، بر اساس این روش در نظام مالیاتی اسلام به دو نوع مالیات پی می‌بریم. یکی مالیات شرعی که بارزترین آن خمس و زکات است و دیگری مالیات حکومتی که مبتنی بر ضرورت و یا مصلحت می‌باشد و در صدر اسلام نیز سابقه داشته است. حال با نگاه به وضع موجود در نظام مالیاتی کشور شاهد آن هستیم که دوگونه مالیات پرداخت می‌شود یکی مالیات‌های شرعی که عبارتند از خمس و زکات که توسط افراد جامعه به طور داوطلبانه پرداخت می‌شود و دیگری مالیات دولتی که از طریق سازوکارهای قانونی در غالب نظام مالیاتی و در رأس آن سازمان امور مالیاتی اقدام به اخذ آن می‌گردد. می‌توان به روشنی دریافت که دسته دوم از مالیات در اسلام سابقه داشته و به عنوان مالیات حکومتی شناخته می‌شوند. بر این اساس و با تکیه بر این مبانی در شرایط فعلی از افراد جامعه در چهارچوب یک ساز و کار قانونی مالیات گرفته می‌شود که از نظر شرعی نیز قابل توجیه است؛ چراکه هر دولتی در قبال مردم خود مسئول بوده و وظایفی چون تدارک کالاهای عمومی اعم از آموزش، بهداشت، امنیت، و غیره را عهده‌دار است و برای پوشش هزینه‌های خود نیازمند منابع درآمدی است و مالیات نیز یکی از مهمترین اقلام درآمدی دولت است. نظام مالیاتی کشور نیز همچون نظام مالیاتی دیگر کشورها برای پوشش بخشی از مخارج خود مجبور است طبق الگوی تعیین شده در قانون برحسب نرخ، شکل و پایه‌ی خاص مالیاتی از مردم مالیات مطالبه نماید. از این رو مبلغ

مالیات جمع‌آوری شده از هر فرد جامعه، سهم وی از تأمین هزینه کالا و خدمات عمومی تدارک شده توسط دولت است. بنابراین اگر شخصی از پرداخت مالیات ممانعت کند، در واقع بدون پرداخت هزینه کالاهای عمومی، از آن‌ها استفاده کرده است. از اینرو علماء و فقهاء در صورت مطالبه مالیات، پرداخت آن را از سوی مردم امری واجب دانسته و فرار از مالیات را به هر بهانه‌ای حرام می‌دانند. در نتیجه می‌توان گفت؛ پرداخت مالیات حکومتی شرعاً و قانوناً الزامی است و تخلف از آن علاوه بر تخلف قانونی به لحاظ شرعی نیز محل اشکال است چراکه فرار از مالیات به معنای نافرمانی از وظیفه و تکلیف دینی است و چنین فعلی سبب محرومیت از رحمت و قرب الهی است و فاعل آن علاوه بر آنکه مرتکب حرام و منکر گردیده در قبال حق خدا و حق مردم مسئول و ضامن است؛ زیرا فرار از مالیات، مصداق بارز ضرر و خسارت به جامعه اسلامی و منابع تأمین مالی حکومت اسلامی است. چنانچه بیان شد؛ درواقع بخش عمده بودجه کشور و تأمین مخارج دولت از محل دریافت مالیات تأمین می‌شود، اگر دولت نتواند از محل مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی منابع خود را تأمین کند در نهایت مجبور است یا بهای حامل‌های انرژی را افزایش دهد یا نرخ ارز را افزایش دهد یا از منابع بانک مرکزی استقراض نماید. بر این اساس هر نوع عمل یا معامله‌ای که موجب ضرر و زیان طرف مقابل یا گروهی از افراد شود، مشروعیت نداشته و باطل است. اما شاید محکمتر از این قاعده بتوان به این مطلب تمسک جست که این عدم پرداخت، در واقع از مصادیق بارز اکل مال به باطل بوده و مورد نهی الهی است و می‌توان عمده‌ترین مصداق اکل مال به باطل را تعدی به اموال دولتی و عمومی و استفاده از آن بدون توجه به همگانی و عمومی بودن آن دانست. به استناد همین مطلب، فرد ضامن در کسب نارواست و بر همین اساس می‌توان این افراد را مجبور به پرداخت نمود و عدم پرداخت را استفاده ناروا از اموال عمومی و بیت‌المال و به تبع حرام و مرتکب

آن را مشمول تعزیر دانست. با توجه به اهمیت موارد بیان شده، در این پژوهش در راستای بررسی حکم و ضمانت اجرای فقهی و حقوقی پدیده فرار مالیاتی که می‌تواند راهی بر گسترش فرهنگ مالیاتی در کشور جهت جلوگیری از این مسأله‌ی مخرب و رشد و توسعه جامعه اسلامی باشد. به روش توصیفی-تحلیلی سعی در بررسی فرار مالیاتی و احکام و مبانی شرعی آن خواهد شد.

مواد و روش‌ها

در پژوهش حاضر از روش توصیفی تحلیلی و منابع کتابخانه‌ای جهت نگارش مقاله استفاده شده است.

بحث

در این قسمت ابتدا به تبیین مفاهیم پژوهش پرداخته خواهد شد.

۱- مفهوم فرار مالیاتی

فرار بدین صورت تعریف شده: در لغت گریز است و در اصطلاح صورت دادن معامله‌ای است به ظاهر صحیح و در باطن برای نقض حقوق صاحبان حق، یا نقض قانون، مانند معاملات مشتمل بر حيله در بیع ربوی. اصطلاح تفصیلی آن فرار از حرام به حلال است (Jafari Langroodi, 2015). فرار مالیاتی در حالت کلی اشاره به انجام اقدامات غیرقانونی از قبیل حساب سازی، عدم ارائه دفاتر رسمی، انجام فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و... به منظور فرار از پرداخت مالیات دارد. در این راستا معمولاً درآمدی که مشمول پرداخت مالیات می‌شود یا سودی که باید در آن مالیاتی پرداخت شود یا میزان آن‌ها، مخفی یا کمتر از آنچه هست نشان داده می‌شود و یا اینکه مواردی که تخفیف مالیاتی به دنبال دارد، بیشتر از آنچه هست بیان می‌شود. هدف اصلی تمام این فعالیت‌ها، عدم پرداخت کامل یا پرداخت ناقص مالیات است (Samadi & Tabandeh, 2013). فرار مالیاتی جرمی است که هم به صورت فعل و هم به صورت ترک فعل قابل اجراست و در آن عناصر اختفاء، تقلب و تخلف از قانون به چشم می‌خورد.

می‌توان گفت، هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم درمورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف صورت گیرد ولی هدف اصلی در به کارگیری این روش‌ها، عدم پرداخت کامل یا ناقص مالیات است. تعریف فرار مالیاتی برای انواع مالیات‌ها یکسان است. هدف اصلی در عدم تمایل به پرداخت مالیات ارتکاب به فعالیت غیرقانونی فرار از مالیات است. در فرهنگ حقوقی خارجی در تعریف فرار مالیاتی آمده است: «پرداخت ناقص مالیات از طریق فعالیت‌های غیرقانونی یا تقلب در پرداخت مالیات یا اشتباه پرکردن مدارک مالیاتی به طور عمدی» (Azizkhani & Afshari, 2015; Khaleghi & Seifi Ghareyataq, 2005).

قانونگذار نیز سعی نموده است تعریفی از فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم ارائه نماید: در ماده ۲۰۱ همین قانون مقرر داشته: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است، استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند...».

تعریف مذکور تعریف جامعی از جرم فرار مالیاتی نیست و برخی از افعال منجر به عدم پرداخت مالیات را پوشش نمی‌دهد. مثلاً هرگاه مؤدیان با جعل اسناد و مدارکی که ملاک تشخیص مالیات نیست، فعالیت‌های شغلی خود را از موارد معافیت مالیاتی قلمداد نمایند؛ مشمول ماده ۲۰۱ نخواهد بود. در تعریف فرار مالیاتی مناسب آن است که بیان شود: «ارتکاب هر فعل و یا ترک فعل مؤدی که به قصد فرار مالیاتی صورت گیرد و منجر به پرداخت ناقص یا نپرداختن مالیات شود».

کار خلاف قانون انجام نداده و در عین ندادن یا کمتر دادن مالیات می‌تواند خود را از مجازاتهای قانونی محفوظ نگاه دارد.

دومین اصطلاح، فرار مالیاتی است و همانطور که بیان شد به این معنی است که مؤدی به روش‌های غیرقانونی جهت اختفاء یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی متوسل می‌شود و بار مالیاتی خود را کاهش می‌دهد. وجه تمایز فرار مالیاتی از اجتناب مالیاتی، عنصر اختفاء، تقلب و تخلف از قانون است (Lakot & Kohi, 2006).

همچنین در این زمینه اصطلاح پناهگاه یا پناه مالیاتی وجود دارد و به مفهوم هرگونه فرصت و گریزگاهی است که به طور قانونی به مؤدی اجازه می‌دهد از ارفاق‌ها و معافیت‌های مالیاتی استفاده کند و مالیات خود را کاهش دهد. نقشه‌هایی که مودیان جهت ندادن مالیات با استفاده از این گریزگاه‌ها می‌کشند نیز گاهی به همین نام نامیده می‌شود. مشاوران و وکلای مالیاتی غالباً این اصطلاح را به معنی فراهم آوردن موجبات تقلیل مالیات به کار می‌برند (Arab Mazar, 2001).

اجتناب و فرار مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی می‌شوند؛ ولی از لحاظ مفهومی دو پدیده کاملاً جدا از هم هستند. به دلیل مشکل بودن شناسایی این دو از هم، گاهی خلط موضوع اتفاق می‌افتد و نتایج نادرستی حاصل می‌گردد. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اساساً ناشی از مشروعیت و وجاهت قانونی یکی در مقابل دیگری است (Milani, 2012). بنابر توضیحات ارائه شده مشخص می‌شود که بحث فرار مالیاتی با اجتناب مالیاتی متفاوت است.

۲- ماهیت و مصادیق جرم فرار مالیاتی

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، که در اصلاحیه تیرماه ۹۴، به این قانون ملحق گردیده، مصادیق فرار مالیاتی را بیان می‌دارد: موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازاتهای درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن ۲- اختفای

استفاده مؤدی از راه‌های مختلف قانونی مانند محاسبه مالیات نرخ-های گوناگون به منظور کاستن از میزان مالیات را اجتناب از مالیات می‌گویند (Pazhoyan & Mousavi Jahromi, 2011). این اصطلاح به فعالیت‌هایی نیز نسبت داده می‌شود که شخص بخواهد از اشتغال به یک کار یا استفاده از امتیاز که مشمول مالیات است صرف نظر کند تا مالیات ندهد مانند جلوگیری از واردکردن یک شغل، برای فرار از عوارض (Farhang, 1992). فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات هر دو به منظور گریز از ادای مالیات صورت می‌گیرد، اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری قانونی است، در حالیکه فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است، در واقع عاملان اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از مالیات فعالیت قانونی است؛ لذا بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است. مصادیق متعددی برای اجتناب از مالیات قابل ذکر است. سرمایه‌گذاران خارجی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشوری با نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ پایین‌تر مالیات وارد می‌کنند. با این اقدام آن‌ها از پرداخت بالاتر از کشور اول اجتناب می‌کنند. اگر نرخ مالیات مربوط به یک کالای وارداتی در مقایسه با کالای مشابه داخلی بالاتر باشد؛ چنانچه مصرف‌کنندگان داخلی کالای خود را به دلیل ارزان‌تر بودن ترجیح دهند به نوعی رفتار اجتناب از مالیات را در پیش گرفته‌اند زیرا با این رفتار مالیات کمتری می‌پردازند.

در مورد اجتناب مالیاتی و تفاوت آن با فرار مالیاتی باید گفت: در ادبیات مالیاتی این دو اصطلاح، بسیار رایج است. نخست اصطلاح اجتناب مالیاتی به معنی توسل به ترفندهای قانونی و استفاده از گریزگاه‌ها و خلأهای قانونی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات یا کاهش بار مالیاتی، به شکلی که مؤدی به ظاهر

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 مواعد 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 در خصوص 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. تبصره‌ی ۱: اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست. تبصره‌ی ۲: اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد. جرم فرار مالیاتی، بنابر تقسیم جرائم، به جرائم مدنی، کیفری و انتظامی، در زمره جرائم جزایی قرار می‌گیرد. جرم جزایی، پیش‌بینی شده توسط قانون و مقید به ضمانت اجرای جزایی یعنی کیفر است و جرم مدنی، شامل هر فعلی است که موجب ورود خسارت به دیگری شود و عامل آن را ملزم به استرداد مال یا رفع خسارت نماید. جرم انتظامی، نقض مقررات مربوط به یک جمعیت یا شغل معین است. هرچند جرم فرار مالیاتی نیز می‌تواند موجب مسئولیت مدنی گردد یا مجازاتی انتظامی هم در پی داشته باشد، همچنین جرمی عمدی است. مطابق تعریفی که از این جرم در قانون آمده نمی‌توان آن را غیر عمدی دانست.

پرسش آن است که جرم فرار مالیاتی جرمی مطلق است یا اینکه نیاز به تحقیق یک نتیجه مجرمانه دارد؟ در پاسخ به این پرسش دو دیدگاه قابل طرح است: دیدگاه نخست نظر به مطلق بودن جرم دارد. بر اساس مفاد ماده‌ی ۲۰۱، «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه، حساب سود و زیان، یا به دفاتر برخلاف واقع تهیه و تنظیم شده، استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان خودداری کند...». مضمون این ماده ظهور در آن دارد که از نظر قانون گذار استناد صوری به مدارک خلاف واقع یا استتکاف از تسلیم اظهارنامه و حساب سود و زیان، ترازنامه، برای تحقق جرم مالیاتی کفایت می‌کند. نیازی نیست که مؤدی در فرار از پرداخت مالیات موفق گردد.

چه بسا احتمال دارد کارشناسان مالیاتی در مرحله تشخیص متوجه خلاف واقع بودن مدارک شوند و نتیجه‌ای در پی نداشته باشد. حتی ممکن است مقنن به وضعیتی توجه داشته که مؤدیان مالیاتی در مرحله اظهار به اسناد خلاف واقع استناد می‌نمایند، اما در مرحله تشخیص کارشناسان مالیاتی کشف خلاف می‌کنند. اگر قانون گذار اراده داشت تحقق جرم را به موفقیت مؤدیان در فرار از مالیات مقید کند، می‌بایست متن ماده را به یکی از دو صورت ذیل انشا می‌کرد.

ابتدا با حذف عبارت «به قصد فرار از مالیات» از صدر ماده، در قسمت اخیر اضافه می‌نمود «بدین ترتیب از پرداخت مالیات فرار کند». یا آنکه متن ماده با این مضمون تنظیم می‌شد: «هرگاه مؤدی عالماً و عامداً به قصد فرار از مالیات با استناد به ترازنامه و حساب سود و زیان، دفاتر و اسناد و مدارک که برخلاف واقع تنظیم شده و در تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد، یا با امتناع از تسلیم اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و حساب سود و زیان از پرداخت مالیات فرار نماید.»

سال متوالی ورود ضرر به دولت در معنای عام مسلم است؛ اما بالفعل بودن ضرر در این حالت را نمی‌توان به سایر عناصر مادی جرم فرار مالیاتی تعمیم داد. سوم اینکه در رکن مادی نتیجه آن است که جرم فرار مالیاتی به منظور ایراد ضرر مالی و کسب منافع اقتصادی ارتکاب یابد لیکن ضرر در جرم فرار مالیاتی همانند جرائم علیه اموال لزوماً ضرر مادی است. تحقق ضرر معنوی در آن متصور نیست. باتوجه به عدم لزوم ورود ضرر بالفعل، زمان تحقق جرم فرار مالیاتی زمانی است که استناد به مدارک خلاف واقع تنظیم شده تمام شده باشد. هرچند در آن لحظه مسئولان مالیاتی اغفال شده ولی بعداً در هنگام تشخیص مالیات به غیرواقع بودن پی ببرند. از سوی دیگر حتی اگر احتمال ورود ضرر (یعنی بالقوه) هم متصور نباشد، جرم فرار مالیاتی محقق نخواهد شد. مثل اینکه مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از مالیات اما اشتهاً درآمد خود را در ترازنامه، حساب درآمد و هزینه، بالاتر از میزان واقعی درج نمایند که نه تنها فرض ضرر دولت بی معنی است بلکه مالیات بیشتری به خزانه عمومی واریز خواهد شد. همین طور هرگاه کسی بعد از گذشتن مهلت مقرر در قانون، به اسناد خلاف واقع استناد نماید که اساساً به دلیل انقضای مدت، این اسناد هیچ ارزشی ندارد و مالیات علی الراس تعیین می‌گردد.

۳- حکم شرعی فرار مالیاتی

از آنجا که هر دولتی در برابر مردم خود مسئول بوده و وظایفی بسیاری بر عهده دارد و برای تأمین هزینه‌هایش نیازمند منابع درآمدی است و مالیات نیز یکی از مهم‌ترین اقلام درآمدی دولت‌ها در عصر حاضر است، نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نیز همچون نظام مالیاتی دیگر کشورها برای پوشش بخشی از مخارج خود باید طبق الگوی تعیین شده در قانون از مردم مالیات، دریافت کند.

همچنان که در استفتاء از فقهای معاصر بیان شده است، شانه خالی کردن از تعهداتی همچون مالیات، عوارض، مقررات راهنمایی و

عدم تصویب قانون با عبارات فوق، مؤید این است که مقنن نظر به مطلق بودن جرم دارد. به علاوه هرگاه استناد به مدارک خلاف واقع تنها در صورت عدم تشخیص از طرف کارشناسان مالیاتی و منجر به عدم پرداخت یا پرداخت کمتر، جرم انگاری گردد؛ سبب افزایش جرم فرار مالیاتی می‌شود. راه گریز از مجازات را برای مؤدیان فراهم می‌سازد. اصولاً سیاست جنایی مبتنی بر تدابیر پیشگیرانه ایجاب می‌کند رفتار متصل به نتیجه زیان بار (فرار از پرداخت) داخل در تعریف جرم گردد. دیدگاه دوم اصرار بر مقید بودن جرم دارد. این دیدگاه که از اصل مقید بودن جرائم، تفسیر به نفع متهم نشأت می‌گیرد، بر مقید بودن جرم مالیاتی تأکید دارد. البته نه بدان مفهوم که مؤدیان موفق به فرار از پرداخت شده باشند. بلکه به این معنی که رفتار مرتکب عامل ورود زیان به دولت بوده باشد یا ضرر بالقوه برای تحقق جرم فرار مالیاتی ضروری است. منطوق ماده ۲۴ قانون ارتقا سلامت اداری ۱۳۹۰: «موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد»، ظهور در این نکته دارد که تحقق ضرر به دولت شرط محکومیت مرتکب فرار از پرداخت حقوق قانونی دولت من جمله مالیات به حساب می‌آید؛ و با وحدت ملاک مستنبط از آن، حکم فرار مالیاتی از طرف افراد عادی هم روشن می‌شود (Sadati et al., 2017).

در مورد اینکه بدون وجود ضرر، جرم فرار مالیاتی محقق نخواهد شد، توجه به چند مطلب ضرورت دارد: نخست اینکه عنصر ضرر لزوماً ورود ضرر بالفعل یا متحقق نیست، بلکه ضرر بالقوه یا محتمل کفایت می‌کند. در واقع اگر برای تحقق جرم، ورود ضرر بالفعل لازم باشد استناد به مدارک خلاف واقع را نباید جرم محسوب کرد؛ زیرا ارتکاب آن ضرری به کسی وارد نمی‌کند، بلکه وقتی کارشناسان مالیاتی خلاف واقع بودن را کشف نمی‌کنند، ضرر متحقق می‌گردد. دوم اینکه در ارتکاب جرم فرار مالیاتی از طریق امتناع از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در سه

رانندگی با لطایف الحیل و نپرداختن آن و یا کم کردن وجه در نظر گرفته شده، با توجه به این که خلاف مقررات دولت اسلامی است، شرعاً اشکال دارد (Makarem Shirazi, 2019). همچنین بیان شده است که گرفتن مالیات اصولاً برای دولت جایز است و تخلف از آن (با صحنه سازی و...) جایز نیست (Yousefi, 1990). لذا پرداخت مالیاتهای حکومتی شرعاً و قانوناً، الزامی است.

در مجموع در مورد حکم شرعی فرار مالیاتی از باب فرار از واجب، ممنوع و پرداخت آن به دولت اسلامی، واجب است. چنانکه علماء و فقهاء نیز در صورت مطالبه‌ی مالیات، پرداخت آن را از سوی مردم واجب دانسته و فرار از مالیات را به هر بهانه‌ای را محل اشکال می‌دانند.

همچنین با توجه به فتاوا و استفتائات فقهای معاصر معلوم می‌شود عمل خلاف مقررات دولت اسلامی شرعاً محل اشکال است. با این نگاه به قانون دولت اسلامی، استفاده از حیل شرعی که همان فرار از تکلیف دینی است، موجب محرومیت از قرب الهی است. اما شاید محکم‌تر از این قاعده بتوان به این مطلب تمسک نمود که دولت‌ها در قبال مردم تحت حاکمیت خود مسؤول هستند و در قبال آنان وظایفی را بر عهده دارند که برای تأمین آن، نیازمند منبع درآمدی هستند. مالیات یکی از مهم‌ترین اقلام درآمدی دولت‌هاست که برای تأمین مخارج، بر طبق قانون از مردم مطالبه می‌شود. بنابراین افراد چه به صورت مستقیم، از پرداخت مالیات فرار کنند و چه به صورت غیرمستقیم و اجتنابی از پرداخت آن سر باز زنند، در واقع افرادی هستند که بدون پرداخت سهم خود از هزینه‌ها، کالاها و خدمات عمومی استفاده می‌کنند. این عدم پرداخت، در واقع از مصادیق بارز اکل مال به باطل است که شارع نیز برای مرتکبین آن تعزیر را پیش‌بینی کرده است. همانطور که در آیه ۲۹ نساء آمده: «لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ...» و در آیه ۱۸۸ بقره نیز آمده است: «وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ...» منظور از اکل مال، تسلط بر مال دیگری است و آوردن اکل، از باب غلبه در

مصادق است. نهی در آیات نیز اقتضاء حرمت دارد و چنان که پیداست آیات در تمامی اموال ظهور دارد، که می‌توان بارزترین و عمده‌ترین اکل مال به باطل را تعدی به اموال دولتی و عمومی و استفاده از آن بدون توجه به همگانی بودن و عمومی بودن آن دانست و منظور از باطل هر مال ناحقی را شامل می‌شود چه باطل شرعی باشد یا باطل عرفی، چنانکه فقهاء نیز به آن اشاره داشتند (Ansari, 2015) و بر همین اساس می‌توان این افراد را مجبور به پرداخت نمود و عدم پرداخت مالیات اسلامی و حکومتی را استفاده ناروا از اموال عمومی و بیت‌المال و به تبع حرام دانست. در مورد اجتناب مالیاتی نیز، همانطور که مشخص است، اگرچه در نگاه اول می‌توان فرار مالیاتی را یک تخلف و رفتار غیرقانونی و اجتناب مالیاتی را رفتاری قانونمدارانه دانست، اما، این واقعیت که هردوی آن‌ها با هدف فرار از بدهی‌های مالیاتی صورت می‌گیرد قابل چشم‌پوشی نیست. در واقع همانقدر که فرار مالیاتی در اختفای درآمد و نادیده گرفتن بدهی مالیاتی و با تلاش برای گریختن از پرداخت مالیات انجام می‌گیرد، اجتناب مالیاتی نیز کمک گرفتن از روزه‌های قانون مالیاتی و محاسبه آن به گونه‌ای است که در نتیجه کاهش میزان بدهی مالیاتی را به دنبال داشته باشد.

فرار مالیاتی شامل فعالیت‌هایی می‌شود که از نظر قانون حاکم، نامشروع و مجرمانه است. در این مورد جای بحث نیست. اما مشکل‌ترین بخش اخذ مالیات، بحث اجتناب مالیاتی است. در این مورد از نظر قانونی و فقهی اشکالی وجود ندارد، اما در نگاه کلان این رفتار می‌تواند مشکل‌ساز شود، اگر کسی سکه‌های طلا و نقره را قبل از اتمام سال ذوب کند و تبدیل به زیورآلات کند دیگر مشمول حکم زکات نمی‌شود، یا اینکه در روایات آمده از امام سؤال می‌کنند که فردی اموال زیادی به دست آورد و تمام آن‌ها را به صورت زیورآلات درآورد تا بدین وسیله از دادن زکات معاف شود آیا زکات بر او هست؟ حضرت فرمودند: به زیورآلات زکات

هرچند در معنای مصلحت و تعریف آن اتفاق نظر وجود ندارد، اما برخی فقهاء در تعریف آن آورده‌اند: مصلحت یعنی آنچه با مقاصد انسان در امور دنیوی یا اخروی یا هر دو، موافق باشد و نتیجه‌ی آن به تحصیل منفعت یا دفع ضرری باشد (Heli, 2003). با وجود تعاریف مختلف از مصلحت، محل اشتراک تعاریف مصلحت این است که در معنای آن، هم به جنبه‌ی دنیایی آن توجه شده و هم به جنبه‌ی دینی و آخرتی، این امر در کلام حضرت علی علیه‌السلام نیز مشهود است. آنجا که فرمودند: والمصلحة غيرالمفسدة في الدين و الدنيا... (Sayyid Razi, 2014) حتی آن حضرت بر تقدم مصالح دین بر مصالح دنیا، تأکید می‌کردند و فرمودند (همان): مردم چیزی از امور دین خود را برای اصلاح کار دنیا رها نمی‌کنند مگر اینکه خداوند آن‌ها را به وضعیت زیانبارتری دچار سازد. در یک تعریف جامع از مصلحت در امور حکومتی، می‌توان گفت: مصلحت عبارت است از تدبیری که دولت اسلامی جهت رعایت منافع مادی و معنوی جامعه و در راستای اهداف شارع مقدس اتخاذ می‌کند (Hashemi Shahrudi, 2010). در قرآن کریم آیه‌ای که مستقیماً به مصلحت اشاره کند، وجود ندارد و تنها آیه‌ی مبارکه «و شاورهُمْ فِي الْأَمْرِ...» از سوره آل عمران در اشاره به این مفهوم وجود دارد.

۴-۱-۱ مصلحت و احکام اسلامی

بر اساس نظر امامیه، احکام شرعی براساس مصالح و مفساد وضع شده‌اند؛ یعنی اگر شارع عملی را واجب یا حرام کرده، آن عمل دارای مصلحت و مفسده‌ای بوده است؛ البته ممکن است برخی از مصالح و مفسادی که احکام واجب یا حرام بر اساس آن تشریع شده‌اند، آشکار نباشد و در مقام اجرای احکام شرعی ممکن است بین آن‌ها تراحم پیش آید. نظر عموم فقیهان در این مواقع این است که باید به حکمی که اهمیت بیشتری دارد، عمل شود و حکم دیگر به طور موقت تعطیل شود. در فقه اسلامی هر جا بحث ولایت مطرح شده، مصلحت نیز مورد بحث است. اختیارات ولی فقیه و

تعلق نمی‌گیرد و ضرری که او با این کار به خود وارد نمود به مراتب بیشتر است از آنچه به واسطه زکات دادن مورد ترسش بوده است، به عبارت دیگر چیز بالاتری را از دست می‌دهد (Qummi, 2013).

این عمل یک اجتناب مالیاتی است که فرد تلاش می‌کند به واسطه آن متعلق حکم زکات قرار نگیرد. اما این رفتار پیامدهایی دارد که در صورت افزایش آن اقتصاد را تهدید می‌کند. ولی در واقع به خاطر این که عملاً قابل اثبات نیست و خیلی نمی‌شود این موارد را پیگیری کرد، فایده‌ای ندارد و برچسب غیرقانونی زدن بر اجتناب مالیاتی خیلی تفاوتی ایجاد نمی‌کند. به تعبیر دیگر در احکام اسلام برای این مورد حکمی وجود ندارد، حتی اگر متعلق احکام ثانوی یا حکومتی قرار بگیرند باز هم تشخیص این کار به سختی انجام می‌شود.

در حال حاضر چالش اصلی، بحث فرار مالیاتی است و سهم اجتناب مالیاتی در تعاملات اقتصادی داخلی چشمگیر نیست، اما انتظار می‌رود توجه به مسأله اجتناب مالیاتی نیز افزایش یابد. هرچند از نظر قانونی و فقهی در اجتناب مالیاتی اشکالی وجود ندارد، اما، گستردگی این جریان می‌تواند پیامدهای سنگینی به همراه داشته باشد. در نگاه کلان این رفتار می‌تواند مشکل ساز شود. چون تا جایی که قانونی باشد، فرار مالیاتی صورت نمی‌گیرد، مگر این که از باب پیامدهای اجتناب مالیاتی با آن مبارزه شود (Elahi, 2016).

۴- مبنای شرعی جرم انگاری فرار مالیاتی

با توجه به اینکه فرار مالیاتی طبق قانون جرم است و برای آن مجازات تعیین شده است و از آنجا که در جامعه اسلامی باید قوانین منطبق بر احکام شرعی باشد در این بخش مبانی جرم‌انگاری فرار مالیاتی از منظر شرعی بیان می‌شود.

۴-۱ اصل مصلحت

تشریح احکام حکومتی به وسیله او نیز بر مصلحت بنا شده است، البته مصلحت مورد نظر در اینجا، مصلحت عموم مسلمانان و جامعه اسلامی است (Farahani-Rad, 2002).

اصولاً مصلحت، یک مفهوم واقعی-ارزشی است و وقتی بیان می‌شود "مصلحت آن است که چنین شود"، این حکم براساس ارزش‌ها و اهداف از پیش پذیرفته، صادر شده است. مصلحت اسلام و مسلمین، آن است که با حفظ ارزشها و اصول اسلامی، به سمت اهداف بشتابد و در این حرکت، اگر تزامنی بین احکام، اصول یا اهداف رخ نمود، تقدیم مصلحت اهم بر مهم، به تشخیص و مسئولیت ولی فقیه است. بنابراین هیچ‌کس بر آن نیست که ولی فقیه می‌تواند براساس مصالحی که شخصاً و با قطع نظر از آموزه‌های اسلام تشخیص می‌دهد و یا براساس منافع شخصی، حکم واجبی را تعطیل یا حرامی را مباح گرداند و یا اجرا قانونی را به تأخیر اندازد. حضرت امام (ره) همواره تعبیر "مصلح اسلام و مسلمین"، "مصلح کشور و اسلام"، "مصلح کشور اسلامی"، امثال آن را به کار می‌بردند، ضمیمه اسلام در همه این تعابیر، بدان معناست که مقصود مصالحی است که اسلام برای جامعه در نظر گرفته است و ولی فقیه به عنوان یک مجتهد آگاه، این مصالح را براساس فهم خود از دین و جامعه، تشخیص می‌دهد (Mirmoezi, 2002).

با توجه به توضیحات ارائه شده در رابطه با مصلحت و رابطه آن با احکام اسلامی باید بیان داشت که قطعاً یکی از وظایف مهم دولت در مسأله سیاست‌گذاری، تشخیص اهداف و مبانی نظام و تعیین اولویت‌ها و در نهایت، تعیین سیاست‌های کلان نظام در چارچوب مبانی و اهداف و وضع قوانین و سیاست‌های جزئی است. این هدف از دو طریق انجام می‌گیرد. اول؛ تشخیص موضوعات و بحث کارشناسی درباره آن‌ها و استخراج حکم آن‌ها با توجه به احکام کلی صادر شده از جانب شرع و نیز تشخیص اهداف و مبانی نظام با توجه به آیات قرآنی و روایات صادر شده

از جانب شرع؛ دوم؛ تشخیص مصالح نظام و تعیین مصالح اهم و مهم و در موارد تزامن بین اهداف یا بین احکام شرعی در مقام اجرا و تقدیم احکامی که دارای مصلحت مهم‌تر هستند (Farahani-Rad, 2002). بنابراین با توجه به نقش مصلحت در تعیین سیاست‌های جامعه اسلامی و صدور احکام، می‌توان مصلحت را مبنایی برای جرم‌انگاری جرائم اقتصادی در جامعه اسلامی دانست که در ادامه توضیح داده می‌شود.

۴-۱-۲ مصلحت و جرم‌انگاری جرائم اقتصادی

اصل مصلحت در احکام ثانویه و حکومتی می‌تواند مبنای جرم‌انگاری جرائم اقتصادی واقع شود. احکام ثانویه زمانی صادر می‌شوند که با ایجاد اوضاع خاصی یا به جهت عدم امکان انجام احکام اولی، شرایط به نحوی پیش می‌رود که باید به روش دیگری عمل کرد. احکام حکومتی نیز احکامی هستند که ولی فقیه با توجه به مصلحت جامعه و برای حفظ نظام حکومتی وضع می‌دارد (Sadati et al., 2017).

فقه‌های امامیه، به مصلحت توجه داشته‌اند و در بسیاری از فتاوی خود، مبنی بر اینکه حاکم می‌تواند قوانینی بر مبنای مصلحت وضع کند به آن استناد کردند (Sheikh Mufid, 2010). از نظر فقه‌های عامه «التعزیر للمصلحه العامه»، یک تأسیس فقهی است. چرا که در ارتکاب معاصی اصل بر اجرای تعزیر است اما شریعت به طور خاص اعمال تعزیر در غیر معصیت را جایز می‌داند به شرط آنکه مصلحت عامه، اقتضای تعزیر را داشته باشد. در این مورد رفتار ارتكابی ذاتاً حرام نیست، بلکه به خاطر وصف خاصی که پیدا می‌کند، حرام می‌شود. به این صورت که، تعزیر را بر سه نوع تقسیم نمودند: ۱- تعزیر نسبت به گناهان: این نوع از تعزیرات، نسبت به اعمالی مقرر شده است که شریعت آن را بذاته تحریم کرده و انجامش را جرم شمرده است. ۲- تعزیر برای حفظ مصلحت عمومی: این نوع از تعزیرات نسبت به اعمال و حالاتی واجب شده است که شرع آن را بذاته تحریم نکرده بلکه آن را به سبب اوصاف

نظام اقتصادی جامعه اسلامی ضروری دانسته شده، و به همین جهت جرمانگاری شده است (Sadati et al., 2017).

با توجه به تعریفات و توصیفات مذکور، از آنجا که فرار مالیاتی چیزی جز ضرر به مصلحت عمومی جامعه و اخلال در نظم عمومی را به دنبال ندارد لذا، علاوه بر الزام به پرداخت مالیات در صورت فرار از پرداخت مالیات به سبب رعایت مصلحت و نظم جامعه، فرارکننده از مالیات، مجرم و مستحق تعزیر است.

بنابراین مجوز پذیرش این نوع از جرائم تعزیری در شریعت، ضرورت‌های اجتماعی و مصلحت جامعه است. این امر برای منع اشخاصی که در فکر زیانرساندن به جامعه و نظم آن هستند صلاحیت دارد (Odeh, 1994). در نتیجه، وضع تعزیر و مجازات برای افرادی که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، منطبق بر اصول شریعت و مصلحت جامعه است.

۴-۲- اصل نظم

از اصول دیگری که می‌توان بر اساس آن اقدام به جرمانگاری نمود، اصل نظم است. حضرت علی علیه‌السلام تقوا و نظم را در یک سطح قرار داده و می‌فرمایند: «أَوْصِيكُمْ بِتَقْوَى اللَّهِ وَنَظْمِ أَمْرِكُمْ» (Sayyid Razi, 2014).

جرمانگاری بر اساس اصل نظم در امور اقتصادی، در متون فقهی سابقه دارد، مثلاً جرم تصرف غیرقانونی. مسأله تصرف غیرقانونی در کتب فقهی ذیل مباحث خمس و زکات بحث شده و به مواردی در رابطه با مأموران وصول زکات و خمس و موارد مصرف آن‌ها اشاره شده است. مقررات خمس و زکات و مصارف آن آیات قرآن آمده است. حال چنانچه مأموری، خمس یا زکات را در سایر امور خیریه مصرف کند، از آنجایی که رعایت نظم در امور دینی و دنیوی از واجبات است و مأمور دولت موظف به رعایت نظم در انجام وظیفه‌ی خود می‌باشد و با تصرف غیرقانونی در واقع برخلاف نظم عمل کرده است، از این حیث مستحق تعزیر است (Sadati et al., 2017).

آن تحریم کرده است و شرط نیست که فعل یا حالت تحریم شده جرم باشد. ۳- تعزیر نسبت به تخلفات. این نوع از تعزیرات در رابطه با اعمال و رفتاری مقرر می‌شود که شرع آن را حرام کرده است و انجام دادن آن را خلاف می‌شمارد نه جرم. تفاوت بین این سه نوع از تعزیرات در این است که اعمال نوع اول، همیشه حرام و جرم است و در نوع دوم عمل جز در شرایطی که وصف معینی در آن وجود دارد حرام نیست؛ چون فعل بذاته جرم نیست و اما در نوع سوم عمل، مأموریه یا منهی‌عنه است، ولی انجام آن جرم نیست (Odeh, 1994).

در توضیح نوع دوم که تعزیر برای مصلحت عمومی است باید گفت؛ اصل کلی در شریعت این است که اجرای تعزیر جز در رابطه با معصیت، یعنی عملی که بذاته حرام است، ممکن نیست؛ ولی شرع، به عنوان استثناء بر این اصل کلی، تعزیر در غیر معصیت را جایز می‌داند، یعنی در شرایطی که مصلحت عمومی ایجاب کند، شریعت اجرای تعزیر در مواردی که نصی بر تحریم آن وجود ندارد، جایز می‌داند. تعیین اعمال و رفتاری که داخل در این استثناء می‌باشند از قبل ممکن نیست؛ چراکه، این اعمال و رفتارها بذاته حرام نیستند بلکه در شرایط خاص و به سبب وجود وصفی حرام می‌شوند. پس با ایجاد اوصاف و احوال، خاصی حرام و مستحق تعزیر می‌شوند و اگر آن شرایط موجود نباشد مباح هستند. وصفی که سبب مجازات است، ضرور و زیان به مصلحت و نظم عمومی است، بنابراین شرط تعزیر برای مصلحت عمومی «التعزیر للمصلحة العامة» این است که یکی از این دو امر به مرتکب نسبت داده شود: ۱- فرد مرتکب عملی شود که مصالح یا نظم عمومی برخورد دارد. ۲- فرد در حالتی قرار گیرد که به مصالح یا نظم عمومی آسیب می‌رساند (Odeh, 1994).

در این صورت اگر رفتار مرتکب واجد این اوصاف شد، فعل او حرام خواهد بود؛ مانند جرائم مالیاتی. در جرائم مالیاتی، رفتار ارتكابی بذاته جرم نیست، بلکه به جهت شرایط حاضر و حفظ

کم‌درآمد جامعه در برقراری عدالت اجتماعی نقش موثری ایفا کنند. سیاست جنایی ایران بر مبنای موازین فقهی و نیز به دلیل اتکای اقتصاد ایران به نفت، رویکردی سختگیرانه‌ای نسبت به جرائم مالیاتی ندارد و بر اساس نسبیت جرائم اقتصادی بسته به فرهنگ، مکان، نوع اقتصاد و حکومت، شاید بتوان گفت در حقوق کیفری ایران جرائم مرتبط با مالیات به واقع در اندازه‌ی دیگر مصادیق جرائم اقتصادی نیست (Noorzad, 2010).

فرار مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو متناسب توزیع نشود و تجمیع ثروت در دست گروه‌های خاص، سبب شکاف طبقاتی و افزایش تنش سیاسی و اجتماعی به سبب این شکاف در جامعه می‌شود. گاهی بین مبانی نظام اقتصادی اسلام و اهداف آن تراحم روی می‌دهد. برای مثال، در اسلام، مالکیت خصوصی محترم شمرده شده است و هیچکس (حتی دولت) حق تصرف در اموال شخصی مردم را در شرایط عادی ندارد ولی ممکن است در شرایطی، احترام به مالکیت خصوصی، زنجیره عدالت توزیعی را از هم گسیخته کند؛ مانند موقعیتی که اصلاح توزیع درآمد و ثروت در جامعه، تنها با بستن مالیات بر سرمایه‌های مردم و توزیع آن بین فقرا ممکن باشد. در اینگونه تراحمات-که فراتر از حوزه احکام فرعی فقهی هستند- قاعده عقلی در باب تراحم (تقدیم اهم و تعطیل مهم؛ مادامی که تراحم وجود دارد) اجرا می‌گردد.

طبعاً، تشخیص اهم و حکم به تقدم آن، و تعطیل مهم، بر عهده ولی فقیه و رئیس حکومت است. اوست که در هر شرایطی بر اساس شناختی که از اسلام و قوانین آن و اهداف و مبانی نظام‌های اسلامی دارد باید این مسئولیت را به انجام رساند. البته مصادیق تراحم، در حوزه‌های مختلف، فقط متوجه ولی فقیه نیست بلکه ایشان به عنوان رئیس حکومت چنین امر مهمی را اداره می‌کند؛ یعنی می‌تواند با متخصصان مشورت کند و از نظر اجرایی، سیستمی مناسب برای تأمین این مهم، راه بیاندازد و اولویت‌بندی

هرچند فقهاء از تصرف غیرقانونی به معنای امروزی و با تعریف حقوقی حال حاضر، سخن نگفتند که این امر به جهت نبود دولت و حکومت به معنای امروزی است. اما در حال حاضر بسیاری از اعمال و رفتارها با توجه به همین مسأله یعنی ضربه به نظم عمومی جرم‌انگاری شده که فرار مالیاتی نیز به جهت اخلاقی که در نظم جامعه به جهت عدم رعایت قوانین وارد می‌کند نیز می‌تواند جرم محسوب شود.

۴-۳- عدالت و بازتوزیع منصفانه ثروت

قرآن کریم بر اساس آیه ۴۱ سوره حج: الَّذِينَ إِن مَكَّنَّاهُمْ فِي الْأَرْضِ قَامُوا الصَّلَاةَ وَآتَوُا الزَّكَاةَ... نه تنها دولت را نسبت به فقراء و محرومین مسؤول می‌داند که مأموریت پیامبر اسلام را برقراری عدل عنوان می‌کند. چنانکه خداوند متعال در آیه ۱۵ سوره شوری به ایشان می‌فرماید: و بگو من مأمورم که میان شما به عدالت حکم کنم... مالیات‌های اسلامی از جمله ابزارهای برقراری عدالت اجتماعی و توزیع عادلانه ثروتها و درآمدها در دولت اسلامی است که در کنار منافع مربوط به منابع مشترک (انفال و کالاهای عمومی) و اراضی مفتوحه، مجموعه امکانات درآمدی دولت را تشکیل می‌دهند (Aqeli, 2012). از نظر اقتصادی اخذ مالیات حکومتی نیز در بحث توزیع عادلانه‌تر درآمدها مطرح می‌شود و توزیع عادلانه درآمد به این معناست که شکاف اقتصادی بین گروه‌های درآمدی جامعه کمتر شود و مالیات دولت را در تحقق هدف آرمانی عدالت اجتماعی یاری می‌کند (Beheshti & Royaei, 2017).

از مهم‌ترین نهادهای حقوقی تنظیم بازار، جرم‌انگاری نقض ارزشهای اقتصاد اسلامی، از جمله بازتوزیع منصفانه‌ی ثروت است. مالیات، امروزه به عنوان اصلی‌ترین ابزار بازتوزیع ثروت محسوب می‌شود. جرم‌انگاری تخلفات مالیاتی یکی از راههای رسیدن به این هدف است. دولت‌ها می‌توانند با اخذ مالیات از ثروتمندان و توزیع آن در قالب کمک‌های بلاعوض و پرداخت یارانه به افراد

و مالیات حکومتی معلوم می‌شود، نشان دهنده تطبیق احکام آن بر یکدیگر نیز می‌باشد به نوعی که همانگونه که مودی فراری از خمس و زکات با انجام اقدامات صوری سعی در فرار از پرداخت دارد و رفتار او به این سبب قابل پیگیری است با همان سبب، مودی فراری از پرداخت مالیات حکومتی نیز قابل پیگیری و مجازات است. همچنین معاملاتی که به نحو صوری و با قصد فرار از ادای دین قانونی به دولت انجام می‌شود را می‌توان مشمول حکم فقهی معامله به قصد فرار از دین قرار داد چنانکه در قانون مالیاتی نیز این مسأله رعایت شده است. و. به نظر می‌آید با توجه به مفاهیم بیت‌المالی و حق‌الناسی ملحوظ در مالیات‌ها اعم از مالیات‌های اسلامی و حکومتی می‌توان موارد جزایی آن را نیز در حد اهمیت حقوق عمومی بالا برد و هرچه بیشتر مؤدیان فراری از پرداخت را مورد تهدید عقوبت‌های سنگین قرار داد. هرچند که در اسلام و در زمان غیبت امام معصوم ضمانت اجرایی مالیات‌های اسلامی آنچنان قابل اعمال نیست و این پرداخت‌ها، ظاهری حق‌الهی به خود گرفته‌اند اما با توجه به کارکردها و تبعات حق‌الهی مالیات‌های حکومتی و از آنجا که فرار مالیاتی، سبب ضرر به جامعه، اختلال در نظم و امنیت عمومی و ظلم به محرومان بوده و همواره به نحو صوری و با قصد نامشروع تحقق می‌یابد، علاوه بر حرمت و بطلان معاملات ناشی از آن، می‌توان عدم پرداخت این مالیات‌ها را همانند محکومیت‌های غیرقابل گذشت در حقوق جزایی دانست و برای آن به لحاظ قانونی، مجازات‌های سنگین و درخور جامعه‌ای مسئولیت پذیر در نظر گرفت.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

کند. مصلحت اسلام و مسلمین نیز که ولی فقیه بر اساس آن حکم می‌کند و واجبی را موقتاً تعطیل می‌کند معنایی جز تقدیم حکم اهم بر مهم ندارد (Mirmoezi, 2002). نهایتاً به نظر می‌رسد، در مورد مسائل مالی دولت، جرم انگاری و مجازات فرار مالیاتی به عنوان راهکاری برای حمایت از ارزشی به نام بازتوزیع منصفانه ثروت در جامعه است.

نتیجه‌گیری

مبنای مشروعیت اخذ مالیات توسط دولت و حکومت اسلامی، بنابر نظر بیشتر فقها و رأی مشهور فقهای مختلف مذاهب اسلامی به قرار ذیل است: الف. مالیات‌های مقرر و مقدر شرعی (مانند خمس و زکات) برای رفع نیازهای عمومی در شرایط عادی است. در شرایط خاص و ضرورت، حاکم و دولت اسلامی می‌تواند اجازه بهره‌وری و بهره‌برداری از مرافق عمومی را به پرداخت مالیات منوط و مشروط کند؛ ب. مقتضای ولایت بر مردم، مسئولیت اداره امور عمومی جامعه اسلامی است و لازمه آن به‌عنوان مقدمه واجب، گرفتن مالیات از مردم است. ج. تأمین هزینه‌های عمومی و به‌خصوص ضروری جامعه، مانند دفاع از میهن، مقابله با حوادث غیرمترقبه و پیش‌بینی نشده مانند زلزله و سیل و امثال آن واجب است و برای محقق شدن این واجب باید برنامه‌ریزی کرد و حاکم اسلامی می‌تواند با گرفتن مالیات که مقدمه این واجب است، مقدمات و شرایط تحقق این واجب را فراهم سازد. د. حاکم اسلامی می‌تواند برخی از موارد مستحب در زکات را برحسب احتیاج و ضرورت به‌عنوان مالیات واجب کند، مانند زکات طلا و نقره غیر مسکوک و زکات همه حیوانات. ه. هرچند مالیات اسلامی و مالیات حکومتی به لحاظ ماهیت و موارد مصرف متفاوت می‌باشند ولی با توجه به دلایل شرعی لزوم پرداخت مالیات حکومتی در جامعه اسلامی، می‌توان به عنوان یک حکم ثانویه قائل به وجوب پرداخت این مالیات و حرمت فرار از آن به لحاظ شرعی شد. آنچه از تطبیق مفهوم مالیات اسلامی

EXTENDED ABSTRACT

The issue of tax avoidance and the challenges of its non-criminalization is a matter of profound jurisprudential, legal, and socio-economic significance, as it touches both the economic structure of states and the ethical fabric of Islamic societies. Historically, taxation has been considered both a governmental necessity and a religious duty when aligned with principles such as zakat and khums. Jurists and scholars across Islamic traditions have long debated the parameters of permissible and impermissible economic practices, distinguishing carefully between legal avoidance and criminal evasion. The conceptual roots of avoidance are traced back to classical jurisprudential debates where “escape” or “fleeing” was used to denote actions that may appear lawful externally but were intended to circumvent legitimate obligations (Jafari Langroodi, 2015). In contemporary economic structures, this distinction is crystallized in the divergence between tax avoidance, a strategic use of loopholes within the law, and tax evasion, a set of illegal activities such as falsifying records, concealing revenues, and manipulating exemptions (Samadi & Tabandeh, 2013). Both practices lead to a reduction of state revenues, but from a jurisprudential standpoint, evasion involves intentional deceit and harm to the public interest and is therefore unlawful. Western legal definitions, too, describe tax evasion as the deliberate underpayment of tax obligations through fraud or misrepresentation, reinforcing the convergence between Islamic jurisprudence and comparative law (Azizkhani & Afshari, 2005; Khaleghi & Seifi Ghareyataq, 2015). Legislators in Iran attempted to codify such conduct under Article 201 of the Direct Tax Law, yet even this statutory definition is incomplete, failing to cover all potential acts of fraudulent concealment. Consequently, scholars have argued for a more comprehensive legal articulation to ensure

that all forms of intentional underpayment are addressed. While avoidance may be framed as an exploitation of legal mechanisms, evasion undermines both state authority and social justice, thus positioning itself squarely within the category of crime (Farhang, 1992; Pazhoyan & Mousavi Jahromi, 2011). This distinction—between lawful manipulation and unlawful deceit—remains a central theme in debates surrounding criminalization, particularly as avoidance often passes as legitimate while having similarly destructive long-term consequences (Arab Mazar, 2001; Lakot & Kohi, 2006; Milani, 2012).

From a legal and criminological perspective, tax evasion carries with it multiple dimensions: civil, criminal, and disciplinary. The Iranian legislature, through amendments such as those introduced in July 2015, incorporated a detailed enumeration of behaviors that constitute tax crimes, ranging from concealing economic activities to obstructing tax authorities from access to information, to using fraudulent contracts and even borrowing business licenses to evade liabilities. This broad catalog of offenses underscores the recognition that tax evasion is not merely an administrative breach but rather a serious criminal act that distorts market operations and erodes state capacity. The jurisprudential question arises whether tax crimes are to be understood as “absolute” crimes or “result-based” crimes. The first approach holds that the mere act of submitting false documents or withholding returns constitutes a completed offense regardless of whether the state actually suffers a loss. The second approach, by contrast, requires the demonstration of actual or potential harm to the state (Sadati et al., 2017). Jurists note that the essence of criminal law in Islam lies in preventing harm, which may be actual or potential, meaning that even attempted frauds without financial impact should be punished as they represent a moral violation of trust.

From the perspective of Shari'a, the act of evasion itself is sinful because it represents a deliberate breach of obligations toward both God and society. The dual dimension—harm to divine command and harm to social order—positions tax evasion as a grave offense that cannot be overlooked. In this sense, avoidance and evasion occupy different planes: the former may still enjoy legal legitimacy despite moral ambiguity, while the latter is unequivocally criminal and destructive to public welfare.

The jurisprudential foundations for the criminalization of tax evasion lie in both direct textual prohibitions and overarching principles of Islamic governance. Scholars argue that refusal to pay legally imposed taxes in an Islamic state is tantamount to disobedience of religious and governmental authority, thereby constituting a prohibited act (Makarem Shirazi, 2019; Yousefi, 1990). Evasion is also classified under the Qur'anic prohibition of *akl al-mal bi al-batil* (unlawful consumption of property), as emphasized by prominent jurists who equate the non-payment of taxes with the wrongful appropriation of public wealth (Ansari, 2015). The principle of public interest (*maslaha*) further supports this criminalization, as it mandates that the state enact policies that preserve collective welfare and prevent harm (Farahani-Rad, 2002; Hashemi Shahroudi, 2010; Heli, 2003; Mirmoezi, 2002; Sayyid Razi, 2014). Tax revenues finance essential public goods such as education, healthcare, and security, making their evasion a direct attack on both economic stability and social justice. Furthermore, evasion undermines distributive justice, a core Islamic value, by allowing wealthy individuals to shirk their fair share of responsibility while shifting the burden onto the less privileged. The principle of justice and fair redistribution of wealth, rooted in both Qur'anic injunctions and jurisprudential reasoning, positions taxation as an

indispensable instrument of equality (Aqeli, 2012; Beheshti & Royaei, 2017). Thus, criminalizing tax evasion serves as a means not only of safeguarding state resources but also of ensuring social balance and preventing class stratification. The dual reliance on scriptural commands and principles of governance ensures that the criminalization of evasion is both religiously justified and politically necessary.

While the Islamic tradition provides robust grounds for criminalizing tax evasion, debates persist around tax avoidance, which technically operates within legal boundaries. Avoidance involves behaviors such as restructuring assets to escape liability or exploiting exemptions in ways not intended by the law. Classical examples include individuals converting wealth into jewelry to avoid zakat liability, an act described in hadith literature as legally effective but spiritually harmful (Qummi, 2013). Contemporary parallels include multinational corporations shifting profits to low-tax jurisdictions or individuals structuring transactions to minimize tax obligations. From a legal perspective, avoidance remains permissible, but from a macroeconomic standpoint, it undermines the redistributive role of taxation and can destabilize the economy (Elahi, 2016). Jurists argue that while avoidance may not meet the threshold for criminal liability, it raises ethical questions and may, in cases of widespread use, necessitate legislative reform to close loopholes. This tension underscores the difficulty of delineating clear boundaries between legitimate financial planning and harmful manipulation of the law. Nevertheless, as long as avoidance remains lawful, the burden falls on lawmakers to adapt legislation and jurisprudence to evolving economic realities. Thus, while evasion is unequivocally prohibited and punishable, avoidance presents a grey zone requiring

careful balance between individual rights and societal welfare.

Beyond the principles of *maslaha* and *akl al-mal bi al-batil*, the principle of *nizam* (order) further strengthens the case for criminalization. In Islamic jurisprudence, maintaining order is equated with preserving both religious and worldly harmony, as emphasized in traditions from Imam Ali equating order with piety (Sayyid Razi, 2014). Tax evasion disrupts this order by undermining the financial foundations of the state and by eroding trust in legal institutions. Without compliance, governments are forced to resort to inflationary measures such as raising fuel prices, devaluing currency, or borrowing from central banks—all of which disproportionately harm the poor. Thus, evasion indirectly increases social injustice while threatening macroeconomic stability. Moreover, evasion prevents the state from fulfilling its duties toward citizens, thereby eroding the social contract that underpins Islamic governance. Comparative jurisprudence also highlights the unique position of tax crimes within broader categories of economic crime, noting that while Iran's criminal policy has historically been lenient toward tax violations, the socio-economic realities of reliance on oil revenues demand a reassessment (Noorzad, 2010). Therefore, strict criminalization is justified not only on jurisprudential and ethical grounds but also as a pragmatic necessity for economic stability and sustainable governance.

In sum, tax evasion emerges as both a legal crime and a moral sin within Islamic jurisprudence, rooted in scriptural prohibitions, principles of justice, public interest, and order. The convergence of these foundations creates a comprehensive framework justifying its criminalization, while avoidance remains legally permissible yet ethically dubious. By criminalizing evasion, states protect their financial capacity, uphold

distributive justice, and preserve social order. The challenge lies in crafting laws that distinguish clearly between evasion and avoidance while minimizing opportunities for manipulation. Addressing tax evasion is not merely an administrative necessity but a religious and moral imperative. Effective enforcement and jurisprudential clarity can foster a culture of compliance, ensuring that taxation fulfills its dual role of financing public goods and redistributing wealth. Ultimately, the legitimacy of tax systems in Islamic societies depends on both adherence to religious principles and the equitable enforcement of laws, ensuring that taxation becomes an instrument of justice rather than a source of division.

References

- Ansari, M. (2015). *The Book of Muharram Profits, Sale, and Options*.
- Aqeli, L. A. (2012). Measuring the capacity to pay Islamic taxes in the provinces of the country (a study on Zakat). *Journal of Taxation*, 1(64).
- Arab Mazar, A. A. (2001). Overcoming high barriers in seeking taxpayer cooperation and reducing their burden. *Journal of Taxation Research*, 2(31). <https://doi.org/10.1097/00152193-200131040-00006>
- Azizkhani, F., & Afshari, G. (2005). Tax Evasion and Its Impact on Gross Domestic Product and Income Distribution. *Quarterly Journal of Parliament and Strategy*, 1(49).
- Beheshti, Y., & Royaei, R. A. (2017). Investigating the relationship between individual morality and tax evasion attitudes. *Two-volume Value and Behavioral Accounting*, 1(4).
- Elahi, N. (2016). *Evaluating the potential of jurisprudence in controlling the consequences of the growing trend of tax avoidance*. Applied Jurisprudence Research Group, Civilized Islam Research Institute.
- Farahani-Rad, S. (2002). *Economic Policies in Islam*. Research Institute for Islamic Culture and Thought.
- Farhang, M. (1992). *The Great Dictionary of Economic Sciences*. Alborz Publishing House.
- Hashemi Shahroudi, S. M. (2010). Conditions for Zakat: Continuing the Condition of Adulthood. *Ahl al-Bayt Quarterly*, 1(61).
- Heli, J. b. H. (2003). *Al-Ijtihad and Al-Taqlid (Maa'raj Usul)*. Al-Al-Bait Institute.
- Jafari Langroodi, M. J. (2015). *Legal Terminology*. Ganj Danesh.

- Khaleghi, A., & Seifi Ghareyataq, D. (2015). The Iranian Criminal System's Approach to the Crime of Tax Evasion. *Tax Research Journal*, 1(28).
- Lakot, M., & Kohi, E. (2006). Tax fraud or tax evasion. *Tax Quarterly*, 1(40).
- Makarem Shirazi, N. (2019). *New Inquisitions*. Imam Ali ibn Abi Talib School.
- Milani, A. (2012). Tax Evasion Due to the Informal Economy in Iran. *Tax Research Journal*, 1(61).
- Mirmoezi, S. H. (2002). *The Macrostructure of the Islamic Economic System*. Cultural Institute of Contemporary Knowledge and Thought.
- Noorzad, M. (2010). *Economic Crimes in Iranian Criminal Law*. Jangal Javedaneh Publications.
- Odeh, A. Q. (1994). *Islamic Criminal Law*. Astan Quds Razavi Publications.
- Pazhoyan, J., & Mousavi Jahromi, Y. (2011). *Public Finance and Determining Government Policy*. Payam Noor Publications.
- Qummi, M. i. A. i. B. (2013). *He who is not attended by the jurist*. Islamic Publications Office.
- Sadati, S. M. M., Mahdavi, M., & Hosseini, S. M. (2017). Fundamentals of Criminalization of Economic Crimes in Imami Jurisprudence. *Studies in Criminal Law and Criminology*, 4(1).
- Samadi, A. H., & Tabandeh, R. (2013). Tax Evasion in Iran (Investigation of Causes and Effects and Estimation of Its Amount). *Journal of Taxation*, 1(19).
- Sayyid Razi, M. i. H. (2014). *Nahj al-Balagha*. Nahj al-Balagha Institute.
- Yousefi, A. A. (1990). *The Islamic Financial System*. The Islamic Culture and Thought Research Institute's Publishing Center.