



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، دوره دوم، شماره دوم، تابستان ۱۳۹۹

بررسی جرائم مالیاتی در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴

علی حسین نتاج^۱، اکبر وروایی^{۲*}، قباد کاظمی^۳

۱. دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
۲. استاد گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
۳. استادیار گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

چکیده

زمینه و هدف: وضع مالیات در جهت تجدید و استمرار فرصت‌ها و تقویت فرصت‌های نظام اقتصادی و ایجاد میدان امن برای انجام فعالیت‌های شغلی و انتقال سهمی از درآمدهای فعالان اقتصادی به دولت و جامعه می‌باشد. بر همین اساس هدف مقاله حاضر بررسی جرائم مالیاتی در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ است.

مواد و روش‌ها: مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

ملاحظات اخلاقی: در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان داد مرتکب جرم مالیاتی با جمع شرایط قانونی و مقتضیات حقوق کیفری مستوجب واکنش کیفری اعم از مجازات جهت تنبه و اقدامات تأمینی و تربیتی است و قانون‌گذار با اتخاذ سیاست جنایی تقنینی مبنی بر جرم‌انگاری موسع، از جرائم مالیاتی به‌ویژه در سال ۱۳۹۴ اقدام به حمایت کیفری از نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نموده است. در حال حاضر، رؤیت پذیرترین، مشهودترین شیوه مبارزه با جرائم مالیاتی در نظام حقوقی مالیاتی و حقوق کیفری اختصاصی ایران پاسخ‌های کیفری و تأمینی می‌باشد.

نتیجه: نتیجه اینکه حقوق کیفری مالیاتی با توجه به جرم‌انگاری گسترده مالیاتی، عمدتاً مبتنی بر واکنش کیفری سرکوبنده، حذفی و بعضاً تأمینی و تربیتی است و به جنبه اصلاح و درمان کمتر توجه شده است.

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۹۷-۱۱۳

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۱۷

تاریخ اصلاح: ۱۳۹۹/۰۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۲۰

تاریخ انتشار: ۱۳۹۹/۰۴/۰۱

واژگان کلیدی:

جرم مالیاتی، پاسخ کیفری، حقوق کیفری، جرم‌انگاری، اقدامات تأمینی.

نویسنده مسئول:

اکبر وروایی

آدرس پستی:

ایران، کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمانشاه، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی.

تلفن:

کد ارکید:

0000-0001-9354-3722

پست الکترونیک:

dr.akbarvarvaei@yahoo.com

۱. مقدمه

دولت در قبال ایجاد ابزار و فرصت فعالیت و تحصیل سودها حق وضع مالیات را دارد. وضع مالیات و نظام مالیاتی به دولت و جامعه مربوط بوده و مطلق رفتاری که باعث ضعف و تخدیش در انسجام نظام مالیاتی باشد در تضاد با منافع عمومی و باعث دغدغه در رفاه و زندگی عموم احاد جامعه و در نتیجه عکس العمل دولت به عنوان نماینده افراد آن جامعه برای مقابله با کنش ضد اجتماعی مالیاتی را به دنبال خواهد داشت. جرائم مالیاتی مقوله‌ای است که از جهت تجاوز به حقوق جامعه اخلال در نظم عمومی، جرمی با حیثیت عمومی است. یکی از معضلات فراروی جامعه در ایران فرار مالیاتی است و دادستان کل به عنوان مدعی‌العموم باید برای برخورد با آن ورود پیدا کند. جرم انگاری موسع از فرار مالیاتی در سال ۱۳۹۴ حاوی این پیام از طرف قانون‌گذار است که فرار مالیاتی به عنوان هنجارگریزی مهم و خطرناک برای جامعه بوده و دولت برای مقابله با آن پاسخ‌های کیفری را در سیاست تقنینی خود در نظر گرفته است.

اتخاذ سیاست جنایی متناسب و منطقی در قبال جرائم جهت نیل به بازدارندگی مجرمین موضوعی مهم است. سیاست کیفری و اتخاذ روش‌های خشن و کوبنده در مطلق شرایط زمان و مکان فاقد آثار پیش‌گیرانه ارتکاب و تکرار جرائم و مقابله با ناهنجاری‌های اجتماعی از جمله جرائم مالیاتی می‌باشد. زیرا جرم‌انگاری افراطی در برابر تمامی انحرافات و ناهنجاری‌های اجتماعی باعث تورم کیفری بوده و به جای سازنده بودن واکنش‌ها در برابر جرائم، خود عامل ارتکاب یا تکرار جرم توسط

مرتکبین اولیه جرائم خواهد بود. رعایت اصول حقوق کیفری و حمایت از حقوق مجرمین که ابتدا ممکن است نا مأنوس به نظر برسد؛ اما عدالت کیفری اقضا می‌کند که سیاست جنایی تقنینی و قوانین کیفری باید با رعایت تمام موازین و قواعد حقوق کیفری از جمله اصل قانونی بودن جرم و مجازات، لزوم تفسیر مضیق قوانین کیفری و دیگر اصولی که جهت ایجاد موازنه بین حقوق جامعه با نمایندگی مدعی‌العموم از یک طرف و مرتکبین ناهنجاری‌های اجتماعی و نقض‌کنندگان قوانین و متجاوزان به حریم امنیت عمومی و نظم جامعه ایجاد گردیدند رعایت شود. بر اساس آنچه گفته شد هدف مقاله حاضر بررسی این سؤال است که رویکرد قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ نسبت به جرائم مالیاتی چگونه است؟ فرضیه مقاله نیز عبارت است از اینکه «سیاست جنایی تقنینی قانون‌گذار در مواجهه با جرائم مالیاتی، مبنی بر جرم‌انگاری موسع و پاسخ‌های کیفری و تأمینی می‌باشد». به منظور بررسی سؤال و فرضیه مورد اشاره ابتدا عناصر متشکله جرم مالیاتی بررسی شده و در ادامه از عوامل ارتکاب جرم مالیاتی و تعدد و تکرار جرم مالیاتی بحث شده است.

۲. مواد و روش‌ها

مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

۳. ملاحظات اخلاقی

در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

۴. یافته‌ها

اختصاصی و افتراقی توسعه داده و آن را علاوه بر مسئولین و مدیران ادارات و سازمان‌ها به هر یک از حسابداران، حسابرسان و هم‌چنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری سرایت داده و در صورت عدم گزارش تخلفات و جرائم مالیاتی را در حکم معاونت در جرائم مالیاتی دانسته و حداقل مجازات جرم اصلی را برای آنان پیش‌بینی و تسری مجازات ترک گزارش از مدیران و مسئولین مقرر در قانون مجازات اسلامی به غیر مدیران در قانون مالیات‌های مستقیم به نوعی افتراق و سیاست جنایی تقنینی متفاوت با تدابیر قانونی مقرر در قانون مجازات اسلامی می‌باشد که به آن جرم‌انگاری افتراقی و فنی اطلاق می‌شود.

یافته‌ها نشان داد مرتکب جرم مالیاتی با جمع شرایط قانونی و مقتضیات حقوق کیفری مستوجب واکنش کیفری اعم از مجازات جهت تنبه و اقدامات تأمینی و تربیتی است و قانون‌گذار با اتخاذ سیاست جنایی تقنینی مبنی بر جرم‌انگاری موسع، از فرار مالیاتی به-ویژه در سال ۱۳۹۴ اقدام به حمایت کیفری از نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نموده است. در حال حاضر، رؤیت پذیرترین، مشهودترین شیوه مبارزه با پدیده مجرمانه فرار مالیاتی در نظام حقوقی مالیاتی و حقوق کیفری اختصاصی ایران پاسخ‌های کیفری و تأمینی با جرم‌انگاری افتراقی از فرار مالیاتی (حقوق کیفری مالیاتی) می‌باشد.

۵. بحث

نظام عدالت کیفری هم‌چنان به دنبال این است که از طریق دخالت‌های کیفری به پیش‌گیری از جرم مالیاتی نائل آید. اما این دخالت کیفری پیش‌گیرانه باید با توجه به متفاوت بودن نوع جرم، مرتکبین جرم، قربانیان جرم و موقعیت ارتکاب جرم متناسب باشد (ابراهیمی؛ صفائی آتشگاه، ۱۳۹۴، ۳۱). جدی‌ترین، وسیع‌ترین و بی سابقه‌ترین جرم‌انگاری و حمایت کیفری از نظام مالیاتی ایران مربوط به مصوبه فوق‌الذکر در سال ۱۳۹۴ می‌باشد. در این قانون، قانون‌گذار، برابر رویه قانون‌گذاری بدون آنکه جرم مالیاتی را تعریف نماید، در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی) مصادیق جرم مالیاتی را در شش عنوان کلی احصاء و علاوه بر ارجاع مجازات مرتکب یا مرتکبان اصلی جرم، به صورت کلی به مجازات درجه شش موضوع ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ (حبس، شلاق، جزای

قانون‌گذار در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی، مصوب ۱۳۹۴) مقرر داشته است: «چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و هم-چنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود». به نظر می‌رسد جرم‌انگاری از ترک فعل و عدم گزارش در موضوع جرائم مالیاتی به صورت خاص و افتراقی می‌باشد. به عبارت دیگر در حوزه جرائم مالیاتی، قانون‌گذار در ماده ۲۷۶ قانون مجازات اسلامی (اصلاحی ۱۳۹۲)، دامنه جرم‌انگاری از ترک فعل و عدم گزارش جرم مالیاتی را به صورت

سه عنصر قانونی، مادی و روانی جرم اطلاق می‌شود (میر محمدصادقی، ۱۳۷۷، ۵۲). برای محکوم شدن متهم به ارتکاب جرم مالیاتی، باید کلیه اجزای عناصر سه گانه مزبور باید درمراجع تعقیب احراز و در مراجع رسیدگی قضایی ذیصلاح اثبات گردد.

۵-۱-۱. عنصر قانونی جرم مالیاتی

عنصر قانونی جرم مقدم بر دو عنصر دیگر جرم (مادی و معنوی) می‌باشد. عنصر قانونی زیربنای دو عنصر دیگر می‌باشد به عبارت دیگر با فقدان عنصر قانونی جرم جرم، موضوع عناصر معنوی و مادی بی‌فایده خواهد بود. اما بر اساس رویه معمول در حقوق کیفری (میر محمدصادقی، ۱۳۷۷، ۵۳)، رفتار اشخاص اعم از همکاری و مشارکت فی نفسه و به صورت مطلق جرم نیست و رفتار اشخاص فقط در عناوینی که قانون گذار آن فعل را جرم شناخته باشد جرم محسوب می‌شود (اردبیلی، ۱۳۸۹، ج ۲، ۲۹). عنصر قانونی جرم مالیاتی اعم از مباشرت، مشارکت، معاونت و مجازات قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۲۷۴ الی ۲۷۹) و مواد ۵ و ۶ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد (مصوب ۲۹ اردیبهشت ۱۳۸۷) که با تصویب مجمع تشخیص مصلحت نظام در ۲۳/آبان ۱۳۹۴ برای سه و نیم سال تمدید شد.

۵-۱-۲. عنصر مادی جرم مالیاتی

در حقوق کیفری بر خلاف قواعد اخلاقی، صرف نیت پلید هر چقدر آن اندیشه زشت باشد قابل تعقیب کیفری و در محدوده و قلمرو حقوق جزا نیست و اولین شرط جهت محکومیت کیفری آن رسیدن به مرحله ظهور به صورت رفتار مجرمانه اعم از فعل یا ترک فعل (عنصر مادی جرم) می‌باشد. در جرم

نقدی، محرومیت از حقوق اجتماعی اشخاص حقیقی و محرومیت شغلی یا اجتماعی و افزایش سرمایه برای اشخاص عمومی) در ماده ۲۷۵ با تعیین مجازات علی حده برای اشخاص حقوقی، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی، ممنوعیت از اصدار برخی اسناد تجاری را پیش‌بینی نموده است و در ماده ۲۷۶ مجازات معاونین ارتکاب جرم مالیاتی اعم از حسابداران، حسابرسان، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری (اشخاص خاص حقیقی) مؤسسات حسابرسی (شخص خاص حقوقی) را حداقل مجازات جرم مالیاتی اصلی و مجازات سایر معاونین جرم مالیاتی را به قانون مجازات اسلامی ارجاع داده است. قانون‌گذار مالیاتی از اطلاعات حمایت کیفری نموده به طوری که در ماده ۲۷۹ قانون مزبور «هر گونه دسترسی غیر مجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی را جرم دانسته و مجازات‌های از جمله انفصال از خدمت و حبس را برای کسانی که از این اطلاعات در غیر موارد تشخیص و وصول مالیات استفاده نمایند را تعیین نموده است. علاوه بر موارد ماهوی، در ماده ۲۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم موضوع تشکیل مراجع تعقیب و رسیدگی خاص جرم مالیاتی را برای اولین بار مطرح و تصریح نموده است: «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».

۵-۱-۱. عناصر متشکله جرم مالیاتی

هر جرم از جمله جرم مالیاتی بر سه پایه و ستون وجودی استوار است که در حقوق کیفری از آن به

عمومی و غیر آن‌ها استفاده نموده است؛ مثال: مواد ۲۷۴، ۲۷۷ و ۲۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد. در ماده ۲۷۶ قانون اخیرالذکر اشخاص با سمت‌های خاص را به صورت حصری بیان نموده است و حکم ماده ۲۷۶ آن فقط مربوط به مرتکبین مشخص اعم از حسابداران، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری... می‌باشد و تبصره ۱ ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، محرمیت از عضویت در هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری، انتظامی و انتصاب به مشاغل دولتی را صرفاً نسبت به مجازات مرتکبینی جرائم موضوع بند (ب) ماده ۵ قانون مزبور که از کارکنان دستگاه‌های موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری باشند، قابل اعمال دانست و به عبارت دیگر وضعیت اجتماعی و شغلی مرتکب را برخلاف قسمت اول در شمول و عدم شمول پدیده کیفری مؤثر دانست.

۵-۱-۲-۲. نتیجه در ارتکاب جرم مالیاتی (مطلق و مقید)

در تعریف عناوین مزبور، اگر چنانچه تحقق جرم مقید به نتیجه‌ای باشد، جرم را مقید نامند و اگر صرف انجام عمل مجرمانه صف نظر از ایجاد نتیجه جرم باشد، آن را جرم مطلق می‌نامند (نوربها، ۱۳۸۸، ۱۹۸). آیا جرم مالیاتی جزء جرائم مقید به نتیجه است و یا از جرائم مطلق می‌باشد. اگرچه قانون‌گذار در قوانین ذکر شده، به استثنای بند ۷ از ماده ۲۷۴ مربوط به استفاده از کارت بازرگانی دیگران، تحقق جرم مالیاتی را منوط به قصد و یا حصول نتیجه مورد نظر مرتکب (فرار مالیاتی) ننموده و نسبت به فرار

مالیاتی مجرم باید مبادرت به فعلی کند که در قانون از آن نهی شده است و از انجام عملی اسنکاف نماید که قانونگذار او را مکلف کرده باشد. از طرفی دیگر صرف تظاهر رفتاری که حاکی از اندیشه بزهکارانه است (نوربها، ۱۳۸۸، ۱۵۱). بدون وجود شرایط و تحقق اجزاء مربوطه، عنصرمادی جرم مالیاتی ناقص است. عنصر مادی جرم مالیاتی چیست و متشکل از چه اجزائی می‌باشد.

۵-۱-۲-۱. رفتار فیزیکی جرم مالیاتی

عنصر مادی جرم مالیاتی مانند دیگر جرائم مالیاتی بیشتر به صورت ترک فعل یا ترک تکلیف می‌باشد (شایگان، ۱۳۸۹، ۱۰۵).

و از رفتار مجرمانه در جرم مالیاتی با توجه به عنصر قانونی آن اعم از فعل و ترک فعل می‌باشد. ارتکاب جرم مالیاتی به صورت فعل مثبت (Act)، اگر فعل مرتکب به‌عنوان یکی از اجزای رکن مادی، به صورت عملی مثبت و مادی باشد (سپهوند، ۱۳۸۶، ج ۱، ۳۸) مانند تنظیم دفاتر تجاری بر خلاف واقع. ارتکاب جرم مالیاتی به صورت ترک فعل رفتاری است که به موجب قانون مالیات‌ها بر عهده مؤدیان مالیاتی گذاشته شده که اگر چنانچه آن را انجام ندهند محکوم به جرم مالیاتی از نوع ترک فعل می‌باشند مانند عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر... (بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم).

قانون‌گذار برای مشخص نمودن جرم مالیاتی از تعبیر عام مرتکب به معنای هر کس اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی و صاحبان سمت دولتی یا نهادهای

مالیاتی جرم مطلق محسوب می‌شود. بنابراین دیدگاه، شرط نیست اعمال مذکور در بندهای هفت گانه ماده ۲۷۴ حتماً منجر به فرار و عدم پرداخت مالیات مربوطه گردد؛ اما بر اساس فلسفه حقوق کیفری و جرم‌انگاری مالیاتی نمی‌توان تمامی اعمال، ولو از نظر میزان تأثیر در فرار مالیاتی عملاً کمترین نقش را ندارند را مشمول حکم ماده مزبور نموده و مرتکب را تعقیب کیفری نمود که تشخیص این موضوع به عهده دادگاه می‌باشد. تفسیر دیگر نسبت به مصادیق جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها آن است که جرم‌انگاری مزبور را بر اساس جرم‌انگاری پیش‌گیرانه بدانیم. همان‌طور که جرم‌انگاری تکدی-گری و یا ولگردی برای پیش‌گیری از ارتکاب دیگر جرائم توسط ولگرد و متکدی است. در امور مالیاتی نیز قائل به جرم‌انگاری از اعمالی چون اختفای فعالیت اقتصادی... برای حمایت کیفری از نظام مالیاتی و پیش‌گیری از فرار مالیاتی می‌باشد بر این اساس عنصر معنوی (قصد خاص) در جرم‌انگاری ماده قانونی مذکور خود فعل، مثلاً تنظیم دفاتر بوده و فرار از پرداخت مالیات نقشی در تحقق و عدم تحقق جرم مالیاتی چه به‌عنوان عنصر معنوی و چه به‌عنوان جزئی از اجزاء رکن مادی جرم (نتیجه) ندارد. این نظریه با عنایت به تصریح قید «به قصد فرار از پرداخت مالیات» در بند ۷ مزبور و جزء ۱ از بند ۵ ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری اقوی به نظر می‌رسد چراکه اگر قانون‌گذار در دیگر مصادیق هم قصد فرار از پرداخت مالیات را به‌عنوان رکن معنوی و یا رکن مادی (نتیجه) مد نظر می‌داشت و در مقام بیان هم بود می‌بایست قید می‌کرد.

۵-۱-۳. عنصر روانی جرم مالیاتی

عنصر روانی جرم مالیاتی از دو جزء سوء نیت عام و سوء نیت خاص تشکیل می‌شود. منظور از سوء نیت عام در جرم مالیاتی اراده خود آگاه مرتکب جرم مالیاتی در ارتکاب عمل مانند تنظیم اسناد مالی برخلاف واقع با علم به خلاف واقع بودن آن است (عمد در عمل) تردید به خلاف واقع بودن برای تحقق سوء نیت عام کفایت نمی‌کند (میر محمدصادقی، ۱۳۷۷، ۹۶). او دانسته از وصول و ایصال مالیات (تکلیف مالیاتی) استنکاف می‌کند و سوء نیت خاص در جرم مالیاتی می‌تواند همان قصد فرار از پرداخت مالیات باشد که این قصد برای تحقق جرم مالیاتی با احراز گردد احراز این قصد یا به عهده شاکی و مدعی العموم است مانند بند ۷ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها و جزء ۱ از بند ۵ ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری... و یا بنابر فرض قانونی و مطابق تقدم جنبه امنیتی حقوق کیفری بر عدالت کیفری و ترجیح حقوق عمومی بر حقوق فردی (حقوق متهم) اصل بر وجود سوء نیت خاص و مستتر بودن آن در فعل ارتكابی، پس از احراز سوء نیت عام است تا اینکه خلاف اصل مزبور (فقدان سوء نیت خاص) توسط متهم اثبات گردد. به عبارت دیگر عنصر معنوی یا سوء نیت در جرم مالیاتی به‌عنوان یکی از جرائم اقتصادی نوعاً مفروض است و بیشتر جنبه مادی صرف دارد زیرا حرفای بودن و مستلزم هوش و تفکر بودن ارتکاب جرم مالیاتی با قصد و آگاه بودن مرتکبین از آثار اعمالشان ملازمه دارد (شایگان، ۱۳۸۹، ۱۰۵-۸۵). مانند مصادیق موضوع بندهای یک الی شش مواد ۲۷۴ و ۲۷۹ قانون مالیات‌ها که نیاز به اثبات قصد یا سوء نیت خاص جرم توسط شاکی یا مدعی العموم ندارد. جرم مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد،

جزء جرائم عمدی است بنا براین برای محکومیت مرتکب لازم است که دادگاه در هر مورد عمد او در ارتکاب جرم را احراز نماید (پیمانی، ۱۳۸۸، ۶۲). عنصر روانی جرم مالیاتی چیست. هدف مستقیم مرتکب از ارتکاب جرم مالیاتی چه می‌تواند باشد فرار از پرداخت مالیات، چنانچه در جزء ۱ از بند ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مقرر برای اشخاصی که به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب ارائه متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی و ثبت معاملات غیر واقعی ... می‌گردند، دو تا پنج سال محرومیت محکومیت پیش‌بینی نموده است در این ماده قانونی، ارتکاب اعمال به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی را صراحتاً قید نموده است. به این معنا اگر قصد و مرتکب فرار از پرداخت حقوق عمومی نباشد بلکه مثلاً به قصد مقابله با شریک تجاری‌اش باشد، مشمول محکومیت موضوع ماده قانونی اخیرالذکر نمی‌باشد. اما قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته است تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن... جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند. در قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، قید به قصد مثلاً فرار از پرداخت مالیات را به‌عنوان قصد مستقیم (میر محمدصادقی، ۱۳۷۸، ۴۹)؛ ذکر نکرده است. تصریح و عدم تصریح عناوینی چون به قصد و با هدف... (سوء نیت خاص مرتکب در متون قانونی از نظر حقوق کیفری به چه معنا می‌باشد. آیا در مورد ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها، اگر کسی به قصد مثلاً مقابله با شریک تجاری خود، بدون قصد فرار از

پرداخت مالیات، دفاتر، اسناد و مدارک ... خلاف واقع تنظیم نماید و توسط مأمور مالیاتی حین رسیدگی به امور مالیاتی نام‌برده کشف گردد جرم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها محسوب می‌شود یا نه؟ البته در این مورد اگر قصد و نیت اولیه کسی پنهان نمودن میزان فعالیت اقتصادی از شریک خود باشد اما او می‌داند که کتمان و عدم ثبت معاملات و یا ثبت آن‌ها بر خلاف واقع وی منجر به پنهان‌کاری و عدم دسترسی مأمور مالیاتی به درآمد نام‌برده، عدم تشخیص واقعی مالیات و فرار مالیاتی می‌گردد و همین مقدار برای تحقق عنصر روانی جرم موضوع ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد کفایت و مشمول ماده قانونی مزبور خواهد شد. تفسیر دیگر از عدم قید (به قصد ...) در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها آن است که قانونگذار ارتکاب اعمال مذکور در ماده ذکر شده از جمله، تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع ... را ذاتاً جرم تلقی نموده و بدون نیاز به تصریح به سوء نیت خاص آن را قابل تعقیب کیفری می‌داند. به تعبیر دیگر فرض قانون-گذار بر آن است که مرتکب اعمال ذکر شده از یک طرف می‌داند عمل او بر خلاف حقیقت بوده و از طرف دیگر می‌داند که تنظیم اسناد مالی بر خلاف حقیقت ممکن است باعث فرار مالیاتی گردد.

۵-۱-۴. مجازات

۵-۱-۴-۱. مجازات‌های اصلی جرم مالیاتی

در حقوق کیفری مالیاتی، قانونگذار از دو شیوه استفاده نموده است. (۱) قانون‌گذار در یک ماده قانونی جرم‌انگاری نموده؛ اما مجازات را تعیین نمی‌نماید؛ بلکه از فن ارجاع استفاده نموده (شایگان، ۱۳۸۹،

سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی در خصوص غیر از فرآیند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور ... پیش‌بینی شده است.

۵-۱-۴-۲. مجازات‌های تعزیری درجه شش قانون مجازات اسلامی

قانون‌گذار در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ مصوب کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس شورای اسلامی مجازات‌های تعزیری را به هشت درجه تقسیم نموده است و درجه شش آن که ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مجازات مرتکبین جرائم مالیاتی ماده اخیرالذکر به آن ارجاع شده است:

– 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 ۳۱ تا ۷۴ ضربه و تا ۹۹ 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.

۱۰۵) و به قانون مجازات اسلامی (عمومی) ارجاع می‌نماید مانند مجازات افشای اطلاعات پرونده مالیاتی مؤدیان موضوع ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که مقرر می‌دارد: «اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آن‌ها رفتار خواهد شد. ۲) در شیوه دیگر قانون‌گذار در متن قانون یک موضوع را جرم‌انگاری نموده و در پایان همان ماده قانونی نوع و میزان مجازات را معین می‌نماید مانند ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته است». مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش (موضوع ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲) محکوم می‌گردند. مجازات‌های مزبور جهت حمایت کیفری از نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران و ضمانت اجرای تکالیف مالیاتی مؤدیان به تصویب قوه مقننه رسید. صفت اصلی بودن مجازات مزبور به این معناست که بر خلاف مجازات تکمیلی، لازم نیست در کنار مجازات دیگری مورد حکم مقام قضایی قرار گیرد و قاضی مکلف به صدور حکم محکومیت به مجازات اصلی مصوب قانونگذار می‌باشد (اردبیلی، ۱۳۸۹، ج ۲، ۱۵۴). مجازات‌های اصلی جرائم مالیاتی علاوه بر ماده اخیرالذکر در ماده ۲۷۶ مربوط به مجازات معاونین خاص جرم مالیاتی و عدم گزارش تخلفات توسط حسابداران ابرسان و هم‌چنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و مجازات ۶ ماه تا ۲ سال حبس، موضوع ماده ۲۷۹ مربوط به هر گونه دسترسی غیرمجاز و

نمود. ۲- مجازات تکمیلی تتمیمی معاونین جرم مالیاتی: مجازات معاونت در مصادیق هفت گانه جرم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۶ قانون مالیاتی حد اقل مجازات مباشرین جرم مالیاتی (حد اقل مجازات‌های درجه شش) مزبور می‌باشد. ماده ۲۳ قانون مجازات اسلامی، بنابر این شرط اعمال مجازات تکمیلی تتمیمی (حد اقل از درجه شش) در کنار مجازات تعزیری و اصلی معاونین مصادیق هفت گانه جرم محقق است. بنابراین داد گاه می‌تواند علاوه بر مجازات اصلی، مجازات تکمیلی تتمیمی را برای معاونین جرم مالیاتی مزبور اعمال نماید (حیدری، ۱۳۹۸، ۳۵).

۵-۲. عوامل ارتکاب جرم مالیاتی

در وقوع جرم مالیاتی ممکن است بازیگران متعددی با عناوین مختلف کیفری مانند مباشر، معاون و شریک جرم، نقش آفرین باشند. مباشرت و معاونت جرم مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۲۷۴ و ۲۷۹ مربوط به مباشرت در ارتکاب جرم مالیاتی و ماده ۲۷۶ در ارتباط با معاونت در ارتکاب جرم مالیاتی با اختلاف در کمیت مجازات مباشر و معاون جرم مالیاتی مطرح می‌باشد. برای تفکیک و تمییز بین مباشرت و معاونت، آثار حقوقی کیفری و بار واکنشی کیفری اعم از مسئولیت کیفری مباشر و معاون و استقلال در علل رافع مسئولیت کیفری آن دو و کمیت و میزان مجازات مترتب است. با تشریح و تبیین هریک از دو عنوان جزایی مزبور، می‌توان به تمییز بین آن دو دسترسی پیدا کرد.

۵-۲-۱. مباشرت در جرم مالیاتی

مباشر، همان‌کننده یا فاعلی مادی است که رفتار مجرمانه، به صورت مستقیم و بلا واسطه توسط او از

البته از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق جرم کفایت می‌کند. از طرف دیگر در مصداق ترک فعل باید مدت زمان سه سال متوالی سپری شود. از جهت عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد. بر این اساس پژوهش حاضر در تحلیل رویکرد نظام کیفری ایران به ارکان تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی می‌پردازد.

۵-۱-۴-۳. مجازات‌های تتمیمی (تکمیلی)

مجازات‌های تکمیلی همان‌طور که از ظاهر آن استنباط می‌شود به مجازات‌هایی اطلاق می‌شود که نقش تکمیل‌کننده مجازات اصلی را دارند. مجازات‌های تکمیلی در جرائم مالیاتی عبارت‌اند از:

۱- مجازات تکمیلی تتمیمی مباشرین و اشخاص حقیقی جرم مالیاتی: یکی از شروط اصلی اعمال مجازات تکمیلی در کنار مجازات اصلی تعزیری آن است که درجه شدت مجازات اصلی تعزیری مزبور از درجه شش تا یک باشد. قانون‌گذار مجازات جرم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم را درجه شش قرار داده است. بنابراین در کنار مجازات مصادیق هفت گانه جرم مالیاتی موضوع ماده قانونی اخیرالذکر می‌توان مجازات‌های تکمیلی تتمیمی ماده ۲۳ قانون مجازات اسلامی را اعمال

خود واگذار یا ارجاع داده است و تقصیر منتسب به مستخدم اوست. در این مورد مقام قضایی به کمک عرف در شناسایی فاعل معنوی جرم اقدام خواهد کرد.

۵-۲-۲. شرکت در ارتکاب جرم مالیاتی

شرکت در جرم مالیاتی به معنای همکاری حداقل دو نفر و بیشتر در انجام رکن مادی که از نظر قانونگذار جرم مالیاتی است (رکن قانونی)، به صورت هماهنگ و با وحدت در قصد مجرمانه (رکن معنوی) قبل یا حین ارتکاب می‌باشد. به عبارت دیگر عنصر معنوی شرکت در جرم مالیاتی مثلاً علم و اطلاع هر یک از مدیر عامل شرکت تجاری یا حسابدار شرکت نسبت به ماهیت مجرمانه عمل دیگری است (میر محمدصادقی، ۱۳۷۸، ۱۰۱). به طوری که از نظر عرف، فعل هر یک از آنها سبب برای تحقق جرم محسوب می‌شود. همکاران را شریک یا شرکا در جرم مالیاتی می‌نامند که مجازات هر یک از شرکا مجازات مقرر برای جرم مربوطه برای فاعل مستقل می‌باشد. شریک جرم مالیاتی کسی است که به قصد ارتکاب جرم با فرد یا افراد دیگری در انجام عملیات مادی جرم معین مالیاتی مشارکت و همکاری کند (تاجمیر ریاحی؛ آل محمد، ۱۳۹۹، ۵۰). به عبارت دیگر، شریک جرم مالیاتی به کسی اطلاق می‌شود که با همکاری یک یا چند نفر دیگر یک جزء از عملیات مادی و محسوس جرم مالیاتی معینی را متفقاً انجام دهد به نحوی که هر یک از آنها فاعل مستقل آن جرم شناخته شوند در این واقعه، چون هر یک از آنها در ارتکاب فعل مادی جرم مالیاتی مشارکت داشته، شرکای جرم یا مباشرین سرقت نامیده شده و مستحق مجازات هستند. بر اساس ماده ۱۲۵ قانون

بدو تا ختم فرآیند (قصد، تصمیم و میل به ارتکاب، شروع و ارتکاب) با جمع تمامی ارکان قانونی جرم محقق می‌گردد. مانند مؤدی مالیاتی که برای فرار از پرداخت مالیات دفتر درآمد و هزینه مربوط به فعالیت خود را بر خلاف واقع تنظیم نماید. مسبب جرم مالیاتی، کسی است که سبب یا اسباب ارتکاب را فراهم نماید مانند اینکه مؤدی مالیاتی تنظیم و ثبت معاملات و فعالیت‌ها را با شخص غیر بالغ کمتر از پانزده ساله محول نماید و به واسطه او اقدام به تنظیم اسناد مالی بر خلاف واقع نماید. ماده ۱۲۸ قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲) مقرر می‌دارد «هر کس از فرد نابالغ به عنوان وسیله ارتکاب جرم مستند به خود استفاده نماید به حداکثر مجازات قانونی همان جرم محکوم می‌گردد....» قانونگذار علاوه بر انتساب جرم به سبب اقوی، سببیت با اوصاف مزبور را باعث تشدید مجازات (حداکثر مجازات مقرر) می‌داند.

قانونگذار در بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها «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 تعیین شده» را به عنوان رفتار مجرمانه از نوع ترک فعل، جرم دانسته و هم‌چنین در بند ۶ ماده قانونی مزبور «خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی» را به عنوان فعل منفی جرم‌انگاری نموده است. در این مورد ممکن است مؤدی مالیاتی در مراحل تعقیب یا رسیدگی کیفری مدعی شود که انجام تکالیف مالیاتی مزبور را به حسابدار یا مستخدم

مانند قانون مجازات اسلامی و بر اساس رویه قانون- گذاری، معاونت در جرم مالیاتی را تعریف نکرده است برای اینکه اولاً، کمک به مرتکب اصلی جرم مالیاتی به طرق مختلف اعم از راهنمایی و مشاوره، تهیه وسایل و تجهیزات رایانه‌ای، ترغیب و تشویق مباشر امکان‌پذیر بوده و قابل احصا نمی‌باشد. ثانیاً، برای پیش‌گیری از دور زدن قانون توسط مجرمان حرفه‌ای که برای فرار از تعقیب و و محکومیت کیفری، فعل مادی جرم را به صورت فنی و حرفه‌ای به گونه‌ای انتخاب و مرتکب می‌شوند که تمامی شرایط و اوضاع و احوال رکن مادی را (صد در صد) نداشته باشد و با استفاده از ضعف مزبور قانون را دور زده و از چنگ قانون و عدالت فرر می‌نمایند. اگرچه در تحقق جرم معاونت مانند جرم اصلی باید ارکان سه گانه (قانونی، مادی و معنوی) محقق باشد؛ اما اگر نقصی در ارکان سه گانه جرم اصلی باشد مانند فقدان رکن اخلاقی در مرتکب اصلی، تأثیری در معاونت همان جرم ندارد.

قانون‌گذار در ارتباط با معاونت در جرائم به‌طور کلی در ماده ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی و در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم ارتکاب جرم مالیاتی را به عنوان جرم انگاری افتراقی و جرم خاص، پیش‌بینی نموده است. در ماده قانونی اخیرالذکر، برای تعیین مجازات معاونت در جرم مالیاتی، معاونین جرم مالیاتی به دو گروه تقسیم شده‌اند. گروه اول مربوط به اشخاص خاص اعم از افراد حقیقی (حسابداران، حسابرسان، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری) و اشخاص حقوقی (مؤسسات حسابرسی) می‌باشند که به صورت محصور نام برده شده و مجازات آن‌ها نیز به صورت کلی و یکنواخت (حداقل مجازات مباشر) تعیین

مجازات اسلامی، شرکت در جرم مالیاتی اولاً، باید در عملیات اجرایی باشد؛ نه به صورت مثلاً پشتیبانی فکری و معنوی یا دیگری فقط نظاره‌گر فعل دیگری باشد. منظور از عملیات اجرایی آن مقدار اعمال مادی است که شریک با مداخله در آن قصد خود را مبنی بر انجام جرم به شکل مادی متجلی می‌سازد. مثلاً در مصداق رفتار مجرمانه ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی نگهبان در باز کردن در ورودی تعلل کرده، حسابدار شرکت اسناد و CD های حاوی اطلاعات را جمع و جور می‌کند و مدیر عامل شرکت آن‌ها را از راه ورودی دیگر از دفتر شرکت تجاری مثلاً خارج و دور می‌کند. بنابراین هر سه آن‌ها شریک در جرم مالیاتی موضوع بند ۳ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند. در این خصوص تشخیص مشارکت با توجه به انواع مصادیق جرم مالیاتی متفاوت بوده که مقام قضایی با کمک عرف تصمیم خواهد گرفت. ثانیاً، صرف مستند بودن جرم به رفتار همکاران کافی بوده و نیاز نیست از نظر میزان تأثیر همکاری آنان مساوی باشند حتی اگر رفتار هر یک به تنهایی برای وقوع جرم کافی باشد.

۵-۲-۳. معاونت در ارتکاب جرم مالیاتی

معاونت در ارتکاب یکی از انواع مشارکت کیفری می‌باشد (اردبیلی، ۱۳۸۹، ج ۲، ۳۸). که سهولت در ارتکاب جرم توسط مرتکب اصلی را فراهم می‌کند و چه بسا اگر این تسهیل در ارتکاب از قبل فراهم نباشد، مباشر به خاطر ریسک صعوبت ارتکاب از عملی کردن قصد مجرمانه منصرف گردد. به همین دلیل قانونگذاران بر آن شدند با جرم‌انگاری هرگونه تسهیل در ارتکاب جرم با ارتکاب و تکرار جرم پیش- گیری و مقابله کیفری نمایند. قانون‌گذار مالیاتی نیز

مالیاتی(حسابرسی مالیاتی از دفاتر واسناد مالی) را از پیش پای مرتکب جرم اصلی بردارد.

در خصوص معاونت در جرم مالیاتی در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شده که است که اگر حسابدار، حسابرس، کارمند بانک و یا حتی کارمندان سازمان امور مالیاتی در جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا حتی بدون دخالت در جرم به صرف اطلاع از وقوع جرم، تخلف را گزارش نمایند به حداقل مجازات مذکور محکوم خواهند شد. نکته قابل توجه در تعریف این قانون از معاونت شدیدتر بودن برخورد با معاون جرم نسبت به معاونت در جرائم دیگر است. در جرائم دیگر تنها در صورتی معاونت تحقق پیدا می‌کند که فرد به نوعی در عملیات مجرمانه دخالت داشته باشد بدون اینکه در عنصر مادی حضور داشته باشد. ولی در جرم مالیاتی فرد حتی اگر دخالتی در جرم نداشته باشد؛ ولی جرم را گزارش نماید نیز معاون جرم شناخته می‌شود.

۵-۳. تعدد جرم مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم، موضوع تعدد و تکرار جرم مالیاتی، ماهیت، شرایط، کمیت و کیفیت واکنشی و دیگر آثار کیفری آن بحث و مطرح نشده است. احکام مزبور مربوط به تعدد و تکرار جرائم تعزیری در فصل پنجم از بخش سوم قانون مجازات اسلامی به ترتیب مواد ۱۳۱ الی ۱۳۵ و ۱۳۶ الی ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی(مصوب ۱۳۹۲) پیش-بینی شده است. واکنش کیفری در مقابل جرم باید متناسب با حالت خطر ناک مجرم باشد(اصل فردی کردن مجازات). حالت خطرناک کسی که مرتکب جرائم متعدد و به دفعات شد بیشتر از حالت خطرناک شخص دیگری است که مرتکب فقط یک جرم ویا

گردید و گروه دیگر به‌طور کلی با عنوان «سایر اشخاص» بیان و میزان مجازات آن‌ها به قانون مجازات اسلامی(ماده ۱۲۷) ارجاع گردید. با مقایسه مواد ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی در خصوص میزان شدت عمل و مجازات معاونت در جرم مالیاتی، شدت واکنش کیفری نسبت به معاونین از گروه اول در مقایسه با مجازات دیگر اشخاص معاون استنباط می‌شود. چراکه مجازات معاونت در جرائم تعزیری موضوع ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی یک تا دو درجه کمتر از مجازات مرتکب اصلی می‌باشد. درحالی‌که مجازات اشخاص معاون در جرم مالیاتی شامل حسابداران، حسابرسان، مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری از هم سطح ودرجه مجازات مرتکب اصلی بوده و حداقل مجازات مباشر اصلی جرم می‌باشد.

معاون جرم مالیاتی بدون اینکه در عملیات مثلاً تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع شرکت کند به مباشر جرم کمک کرده و وقوع جرم مالیاتی را تسهیل می‌کند. به همین علت، قانون‌گذار در ماده ۲۷۶ قانون مجازات اسلامی با احصا موارد و بیان مصادیق، مفهوم معاونت در جرائم را روشن ساخته و اشخاص زیر را معاون جرم محسوب نموده است. (۱) هرکس دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک با ارتکاب جرم کند یا با دسیسه(مکر، عداوت پنهانی، توطئه و فتنه‌انگیزی) یا فریب، یا سوء استفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد. (۲) هرکس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد. (۳) هرکس وقوع جرم را تسهیل نماید. مثلاً حسابرس موانع ارتکاب جرم

متفاوت و گوناگون مانند مجازات ماده ۲۷۴ و مجازات سوء استفاده از اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان موضوع ماده ۲۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم باشند. در حالت دیگر ارتکاب جرم مالیاتی در کنار دیگر جرائم تعزیری غیر مالیاتی مانند جعل می‌باشد. در هر یک از حالات سه گانه مزبور تشدید مجازات چگونه اعمال می‌شود. قانون‌گذار در ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۴) موضوع تعدد عینی یا واقعی جرم را مطرح نموده است. در ماده قانونی اخیرالذکر میزان تشدید مجازات تعدد ارتکاب در جرائم را به تعداد جرائم ارتکابی منوط نموده است: «هرگاه جرائم ارتکابی تا سه تا باشد، تشدید به صورت حداکثر مجازات مقرر برای هر یک از جرائم ارتکابی بوده و در صورتی که تعداد جرائم ارتکابی بیش از سه جرم باشد میزان تشدید مجازات، از حداکثر مجازات قانونی هر یک از جرائم ارتکابی تجاوز و تا نصف حداکثر مجازات مقرر را دادگاه می‌تواند تشدید نماید». همان‌طور که از ظاهر ماده قانونی ۱۳۴ مزبور استنباط می‌گردد قانون‌گذار بر خلاف سابق (ماده ۴۷ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰) در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ بحث مختلف بودن یا از یک نوع بودن جرائم در تعدد جرم به جز، تعزیری و غیر تعزیری بودن جرائم ارتکابی را مطرح و تفکیک ننموده است و تنها معیار تشدید تعدد جرم، تعداد دفعات ارتکاب جرم می‌باشد.

۵-۳-۲. تعدد معنوی یا روانی در جرم مالیاتی

اگر فعل ارتکابی یکی باشد؛ اما دارای نتایج متعدد باشد مثلاً مؤدی مالیاتی برای ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود

یک مرتبه گردید (بهر؛ شیخ الاسلامی، ۱۳۹۷، ۹۰). در جرم مالیاتی، آیا مجازات شخصی که فقط مرتکب یک رفتار مجرمانه مثلاً خودداری از انجام تکلیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی از تسلیم گردید با مجازات شخصی که علاوه بر آن مرتکب تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع گردد یکسان می‌باشد. با توجه به قاعده کیفری مزبور، مجازات مرتکب تعدد جرم مالیاتی باید شدیدتر باشد. تعدد جرم یعنی مرتکب پس از ارتکاب چند جرم برای اولین بار تحت تعقیب و محاکمه کیفری شود. اگر شخصی مرتکب چند جرم مالیاتی شده و در فواصل بین آن‌ها مرتکب در دادگاه محکوم نشده و یا محکومیت قطعی صادره اجرا نشده باشد تعدد جرم مالیاتی صدق می‌کند. تعدد در جرم مالیاتی دو قسم می‌باشد.

۵-۳-۱. تعدد مادی (واقعی) در جرم مالیاتی

در این مورد ممکن است مرتکب چند مصداق از مصداق جرم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها را به صورت مجزا و مستقل مرتکب شده به طوری که اگر فقط یکی از آن‌ها را به تنهایی انجام می‌داد تمامی ارکان و شرایط جرم را دارا بوده و قابل مجازات است جرائم ارتکابی ممکن است همه مالیاتی و از یکم مصداق باشند مثلاً چند مورد استفاده از کارت بازرگانی دیگران باشند و ممکن است تماماً جرم مالیاتی اما از مصداق متفاوت و با مجازات یکسان باشند مثلاً ارتکاب جرم اختفای فعالیت اقتصادی، در کنار تنظیم اسناد و مدارک حسابداری برخلاف واقع و در حالت سوم جرائم ارتکابی به نحو تعدد مادی، از نوع مالیاتی، با مصداق و مجازات

یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌ها با مأموران مالیاتی درگیر شده و اقدام به توهین و یا ضرب و جرح آنان می‌نماید. در اینجا بر عمل واحد مؤدی دو یا چند عنوان مجرمانه ممکن است صدق کند. که عبارت است از توصیف آن عمل به جرم مالیاتی موضوع و نقض بند ۳ از ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، توهین به کارکنان دولت در حال انجام وظیفه موضوع و نقض ماده ۶۰۹ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات و مجازات‌های بازدارنده مصوب ۱۳۷۵) و توصیف به جرم جرح و ضرب موضوع و نقض ماده ۶۱۴ قانون اخیرالذکر. تعدد معنوی جرم را تعدد اعتباری نیز می‌گویند (نوربها، ۱۳۷۹، ۲۵۲). موضوع تعدد اعتباری جرم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم مطرح نشده است و علی‌الاصول بررسی ماهیت، شرایط، ارکان و مجازات تکرار جرم مالیاتی باید بر اساس قانون مجازات اسلامی باشد. ماده ۱۳۱ قانون مجازات اسلامی مقرر می‌دارد «در جرائم موجب تعزیر هرگاه رفتار واحد دارای عناوین مجرمان متعدد باشد، مرتکب به مجازات اشد محکوم می‌گردد. در مثال فوق‌الذکر اگر فعل مؤدی مالیاتی هم توهین به کارکنان دولت با توجه به سمت کارمند در حال انجام کار اداری یا به سبب انجام وظیفه اداری مجنی‌علیه باشد و هم جرم مالیاتی مجازات موضوع ماده ۲۷۴ به‌عنوان مجازات اشد اعمال می‌شود».

۶. نتیجه

در حقوق کیفری مالیاتی حاضر، نگاه قانون‌گذار بیشتر به مجازات مرتکب مالیاتی بدون توجه به شخصیت مرتکب، شدت و کیفیت جرم (اصل فردی کردن مجازات) می‌باشد. در سیاست جنایی تقنینی

قانون‌گذار مالیاتی، پدیده‌های کیفری عفو، ارفاق، آزادی مشروط، کیفیات مخففه و مشدده ... پیش‌بینی نشده است و بر اساس رویه موجود در حقوق کیفری می‌توان خلأهای مزبور از جمله اصل فردی کردن مجازات را با توسل به ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مربوطه به مجازات‌هایی که دارای حداقل و حداکثر می‌باشد را جبران نمود. در مورد دیگر موارد با استناد به کلیات و مواد عمومی قانون مجازات اسلامی (حقوق جزای عمومی) عمل نمود مانند مجازات‌های تکمیلی و تبعی (مواد ۲۳ الی ۲۶) تخفیف مجازات و معافیت از آن (مواد ۳۷ الی ۳۹) تعویق صدور حکم (مواد ۴۰ الی ۴۵) تعلیق اجرای مجازات (مواد ۴۶ الی ۵۵) و نظام نیمه آزادی (مواد ۵۶ الی ۵۸) نظام آزادی مشروط (مواد ۵۸ الی مجازات‌های جایگزین حبس (مواد ۶۴ الی ۸۷) قانون مجازات اسلامی با توجه به تعزیری بودن جرم مالیاتی عمل نمود. افزون بر پاسخ حقوقی کیفری، نباید پاسخ‌های غیر کیفری اعم از اداری و مدنی، انضباطی، بانکی و شیوه‌های ناشی از حقوق پیش‌گیری یا نظام پیش‌گیری از جرم مالیاتی را از نظر دورداشت و به موازات اقدامات کیفری تدابیر پیش‌گیرانه اعم از پیش‌گیری اجتماعی و پیش‌گیری وضعی را در سیاست جنایی تقنینی، جهت توزیع وظیفه مقابله با جرم مالیاتی بین نظام‌های حقوقی و جرم‌شناسی پیش‌بینی کرد. در سیاست جنایی مالیاتی حاضر، از سیاست جنایی مشارکتی تمهیدات و جرم‌انگاری‌های موسع مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۲) در حالی که در سیاست جنایی مالیاتی جدید اضافه شد که به تدابیر کیفری موجود در قوانین سابق (قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۶۶ و قانون ارتقای سلامت نظام ادار و مقابله با فساد) عمال نشده و تدابیر کیفری سابق

۷. سهم نویسندگان

همه نویسندگان حاضر مشارکت برابر داشته‌اند.

۸. تضاد منافع

در این پژوهش تضاد منافع وجود ندارد.

عملاً متروک بوده است. ضرورت داشت سیاست جنایی و جرم‌انگاری جدید پس از اعمال تدابیر کیفری سابق و احراز جواب‌گو نبودن و عدم باز دارندگی کیفری سازکارهای آن‌ها در مقابله با فرار و جرم مالیاتی، اقدام به پیش‌بینی تدابیر کیفری کوبنده و خشن در حمایت از نظام مالیاتی اقدام می‌شد. ضرورت داشت در اصلاحیه قانون مالیات‌ها بر اساس آموزه‌های جرم‌شناسی کاربردی موضوع اعمال سیاست جنایی مشارکتی یعنی استفاده از توان و ظرفیت نیروهای غیر دولتی، اشخاص حقوقی و حقیقی، نهادها و مؤسسات عمومی جهت همکاری و مشارکت آنان برای پیش‌گیری و کشف جرائم مالیاتی، به موازات تدابیر عدالت کیفری و حقوق جزا مواد قانونی الحاق و اختصاص داده می‌شد. با اعمال سیاست جنایی مشارکتی، مردم در مقابل جرم مالیاتی قرار گرفته و این همکاری ضامن اعتبار بخشیدن به طرح تنظیم شده دولت و قوه مقننه در رابطه با مبارزه با جرم مالیاتی می‌باشد. از نکات مثبت قانون اصلاحی مالیاتی جدید، پیش‌بینی مراجع قضایی اختصاصی (دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی) موضوع ماده ۲۷۸ قانون مالیاتی ۱۳۹۴ به‌عنوان سیاست جنایی قضایی مالیاتی بوده که در نوع کیفری خود در امور مالیاتی بی‌سابقه می‌باشد. سیاست جنایی قضایی مالیاتی جهت استنباط و برداشت دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی از سیاست جنایی تقنینی و نحوه اعمال قوانین و مقررات مالیاتی به صورت فنی و تخصصی ضروری بود که این امر ضروری در ماده قانونی اخیرالذکر پیش‌بینی گردید.

منابع

فارسی

- میرمحمد صادقی، حسین، تحلیل مبانی حقوق کیفری، چاپ ششم، تهران، نشر میزان، ۱۳۷۷.

- میرمحمد صادقی، حسین، جرائم علیه امنیت و آسایش عمومی، چاپ ششم، تهران، نشر میزان، ۱۳۷۸.

- نوربها، رضا، زمینه حقوق جزای عمومی، چاپ بیست و چهارم، تهران، انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۸.

- نوربها، زمینه حقوق جزای عمومی، چاپ چهارم، تهران، انتشارات گنج دانش، ۱۳۷۹.

- ابراهیمی، شهرام؛ صفائی آتشگاه، حامد، «رویگرد قانون‌گذار به پیش‌گیری از جرم در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد»، نشریه پژوهش‌نامه حقوق کیفری، شماره ۲، ۱۳۹۴.

- اردبیلی، محمدعلی، حقوق جزای عمومی، جلد دوم، چاپ ششم، تهران، انتشارات میزان، ۱۳۸۹.

- بهفر، حمزه؛ شیخ الاسلامی، عباس، «آثار تکرار و تعدد جرم در جرائم مالیاتی»، مجله جستارهای حقوق عمومی، شماره ۴، ۱۳۹۷.

- پیمانی، ضیاءالدین، جرائم علیه امنیت و آسایش عمومی، چاپ پنجم، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۰.

- تاجمیر ریاحی، حسین؛ آل محمد، سیده فاطمه، «واکاوی و نقد سیاست جنایی جرائم مالیاتی»، مجله پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۹۴، ۱۳۹۹.

- حیدری، سرور، بررسی تطبیقی «جرائم مالیاتی» در حقوق ایران و افغانستان، مجله گفتمان حقوقی (جامعه‌المصطفی‌العالمیه)، شماره ۱۵، بهار و تابستان ۱۳۹۸.

- سپهوند، امیرخان، حقوق کیفری اختصاصی (جرائم علیه اشخاص)، جلد اول، چاپ اول، تهران، انتشارات مجد، ۱۳۸۶.

- شایگان، فرهاد، «تدابیر جامعه جهانی جهت مبارزه با جرائم اقتصادی»، نشریه کارگاه، شماره ۱۲، ۱۳۸۹.



Investigating tax Crimes in the Law Amending the Law on Direct Taxes Approved in 2014

Alihossein Nataj¹, Akbar Varvaei^{2*}, Ghobad Kazemi³

1. PhD Student in Criminal Law and Criminology, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.
2. Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

ARTICLE INFORMATION

Article Type: Original Research

Pages: 97-113

Article history:

Received: 6 Feb 2020

Edition: 7 Apr 2020

Accepted: 9 Jun 2020

Published online: 21 Jun 2020

Keywords:

tax crime, criminal response, criminal law, criminalization, security measures.

Corresponding Author:

Akbar Varvaei

Address:

Iran, Kermanshah, Islamic Azad University, Kermanshah Branch, Department of Criminal Law and Criminology.

Orchid Code:

0000-0001-9354-3722

Tel:

Email:

dr.akbarvarvaei@yahoo.com

ABSTRACT

Background and Aim: The imposition of taxes is aimed at renewing and continuing the opportunities and strengthening the opportunities of the economic system and creating a safe field for carrying out business activities and transferring a share of the incomes of economic activists to the government and society. Based on this, the purpose of this article is to examine the investigation of tax crimes in the Direct Tax Law Amendment Law approved in 2014.

Materials and Methods: This article is descriptive and analytical. Materials and data are also qualitative and data collection was used to collect materials and data.

Ethical Considerations: In this article, the originality of the texts, honesty and trustworthiness are respected.

Findings: The findings showed that the perpetrator of a tax crime with the combination of legal conditions and the requirements of criminal law deserves a criminal response, including punishment for punishment and preventive and educational measures, and the legislator, by adopting a legal criminal policy based on extended criminalization, has taken action against tax crimes, especially in 2014 has provided criminal support to the tax system of the Islamic Republic of Iran. At present, the most visible, the most obvious method of fighting tax crimes in Iran's specific tax law and criminal law system is criminal and collateral responses.

Conclusion: The result is that tax criminal law is mainly based on repressive, eliminative, and sometimes protective and educational criminal reaction, and less attention has been paid to the aspect of correction and treatment.

Cite this article as:

Nataj AH, Varvaei A, Kazemi GH. Investigating tax Crimes in the Law Amending the Law on Direct Taxes Approved in 2014. *Economic Jurisprudence Studies*. 2020.