

## جرمانگاری فرار مالیاتی (با تأکید بر لایحه تحول نظام مالیاتی کشور)

ولی رستمی

دانشیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران،

[vali.rostami@yahoo.com](mailto:vali.rostami@yahoo.com)

سلمان ایزدی

دانشجوی دوره دکتری حقوق عمومی دانشگاه تهران، پردیس قم، [s.izadi@ut.ac.ir](mailto:s.izadi@ut.ac.ir)

حسن رنجبر

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه قم و وکیل دادگستری،

[hranjbar65@gmail.com](mailto:hranjbar65@gmail.com)

### چکیده

جلوگیری از فرار مالیاتی یا به عبارتی کاهش میزان فرار مالیاتی طی سالیان اخیر با توجه به نوسانات بازار نفت از دغدغه‌های مهم دولت در عرصه اقتصادی بوده است. در همین راستا تنظیم پیش‌نویس لایحه تحول نظام مالیاتی و جرمانگاری فرار مالیاتی گام مهمی بوده که به منظور افزایش میزان درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از سوی دولت برداشته شده است. مقاله پیش رو سعی دارد تا به تحلیل ابعاد این موضوع پرداخته و چالش‌های حقوقی آن را مورد بحث و بررسی قرار دهد. بدین منظور این موضوع در لایحه تحول نظام مالیاتی (لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن) که در شرف تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی می‌باشد مورد تحلیل قرار گرفته و قواعد شکلی و ماهوی ناظر بر جرم فرار مالیاتی و مجازات آن و نحوه رسیدگی محاکم به این جرم طی چندین گفتار مطالعه و ارزیابی شده است.

**کلید واژه‌ها:** لایحه تحول نظام مالیاتی، جرمانگاری، فرار مالیاتی، جرم، مالیات

## ۱- مقدمه

بدون تردید یکی از مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی ما بالا بودن میزان فرار مالیاتی است.<sup>۱</sup> فرار از مالیات به مفهوم پنهان ساختن قسمتی یا تمامی درآمد شخص مؤدی می‌باشد یا به بیانی دیگر عبارت است از تعدیلات غیرقانونی که اشخاص برای پرداختن مالیات انجام می‌دهند (علاء، ۱۳۷۷، ص ۲۳). هدف از این رفتار، عدم پرداخت کامل و یا ناقص مالیات می‌باشد. به عبارت دیگر فرار مالیاتی را می‌توان به عنوان یک راه غیر قانونی کاهش بدهی مالیاتی تفسیر نمود (ونکی، ۱۳۸۳، ص ۱۸). البته شایان ذکر است که فرار مالیاتی معضلی است که حتی نظام‌های مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته نیز با آن دست به گریبان هستند و همواره به دنبال راهکارهایی برای مهار این پدیده ضد اقتصادی بوده‌اند. در برخی از کشورها از جمله ژاپن، اسپانیا و هلند تخلفات مالیاتی را به صورت اداری و جزایی در نظر گرفته‌اند. مجازات‌های اداری توسط مراجع مالیاتی و مجازات‌های جزایی توسط محاکم دادگستری اعمال می‌شود (شاهسون، ۱۳۸۴، ص ۴۰). هم چنین در برخی از کشورها مثل آلمان، فرار مالیاتی به عنوان یک جرم تلقی شده و مجازات‌هایی از جمله حبس و جزای نقدی برای آن در نظر گرفته‌اند (محمدی، ۱۳۹۰، ص ۱۱۰). این در حالی است که در نظام مالیاتی ایران تاکنون بیش‌تر بر ضمانت اجرای حقوقی تأکید می‌شد و ضمانت اجرای کیفری علی‌رغم نیازی که به آن احساس می‌شد، چندان مورد توجه قرار نگرفته بود. بر مبنای چنین نیازی پیش نویس لایحه تحول نظام مالیاتی کشور در زمینه توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی (بند ۵ اهم رویکردهای تدوین لایحه) و تقویت ضمانت اجرای مالیات ستانی و مکلف نمودن تمام دستگاه‌های اجرایی به استیفای حقوق عمومی (بند ۸ اهم رویکردهای تدوین لایحه) به جرم‌انگاری در هر دو زمینه پرداخته است. هر چند جرم‌انگاری در زمینه ناظر بر رفتار دولت پیشینه دارد و در قوانین کیفری برای ماموران سازمان‌ها و ادارات دولتی پیش

۱- مطابق گزارش رسمی وزارت دارایی و امور اقتصادی در سال ۱۳۸۲ حدود ۶۰ درصد اقتصاد ایران از پرداخت مالیات طفره می‌روند که از میان این ۶۰ درصد، ۴۰ درصد به طور غیرقانونی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و با این روند، ایران در حال تبدیل شدن به یکی از بهشت‌های مالیاتی است. (فرهادیان، سید محمدجواد، برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: پیشنهاد حداقل نرخ قابل اعمال با استفاده از جدول داده ستانده، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه مازندران، ص ۴، به نقل از روزنامه ایران، شماره ۲۴۶۶. (۱۳۸۲/۲/۲۷))

بینی شده است (مانند مواد ۶۰۰ و ۶۰۴ و ۵۷۱ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۵)، ولی تعیین جرم فرار مالیاتی فراز ونشیب داشته است. این موضوع در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ پیش بینی شده بود اما در اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۸۰ حذف گردید و مجدداً در لایحه مذکور یا به عبارتی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به نحو کامل تری پیش بینی شده است که می‌بایست به تحلیل آن پرداخت و جایگاه آن را در نظم حقوقی و نسبت آن با قوانین موجود مورد بررسی قرار داد. از این رو با تمرکز بر موادی از قانون مالیات مستقیم که به موجب ماده ۴۲ لایحه اصلاح شده است به بررسی جرم فرار مالیاتی پرداخته می‌شود. بدین ترتیب مقاله پیش رو در صدد است تا به واکاوی ابعاد جرم فرار مالیاتی بپردازد و به این سوالات پاسخ دهد که عناصر جرم فرار مالیاتی کدامند؟ مقررات حاکم بر آن به چه صورتی است؟ و چالش‌های پیش روی آن کدامند؟

روش ما در این مقاله ترکیبی از روش‌های توصیفی، تحلیلی و مطالعه موردی است. بدین ترتیب که ضمن تحلیل مقررات مندرج در لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به نقد و بررسی عناصر مختلف جرم فرار مالیاتی و مقررات حاکم بر آن پرداخته و اشکالات آن را گوشزد خواهیم نمود. هم‌چنین از این منظر که تأکید ما در این پژوهش بر لایحه تحول نظام مالیاتی کشور می‌باشد، روش مطالعه موردی استفاده قرار می‌گیرد. به‌علاوه، روش گردآوری اطلاعات، روش کتابخانه‌ای از منابع مختلف از جمله کتاب‌ها، مقالات و وب سایت‌ها می‌باشد.

جرمانگاری فرآیندی است که به موجب آن قانون‌گذار با توجه به ارزش‌ها و هنجارهای حاکم بر جامعه، فعل یا ترک فعلی را ممنوع و برای آن ضمانت اجرای کیفری وضع می‌کند (آقابابایی، ۱۳۸۴، ص ۱۱). این فرآیند مستلزم ممنوعیت یا الزام بر انجام رفتاری است که برای تخلف از آن، کیفر در نظر می‌گیرد.

با وجود محدودیت‌هایی که بر سر راه جرم‌انگاری فرار مالیاتی در ایران وجود دارد (که در این مقاله فرصت پرداختن به آن‌ها نیست و نگارندگان در مقاله دیگری آن‌ها را

مورد ارزیابی قرار خواهد داد<sup>۱</sup> لایحه تحول نظام مالیاتی به جرم‌انگاری این پدیده پرداخته است. ما در این مقاله به تحلیل ابعاد حقوقی و کیفری آن می‌پردازیم.

## ۲- ماهیت و مصادیق جرم فرار مالیاتی

ماده ۴۲ لایحه تحول نظام مالیاتی، موادی را به قانون مالیات‌های مستقیم الحاق نموده که مبنای جرم‌انگاری فرار مالیاتی است. این ماده مقرر می‌دارد: «مواد ذیل به عنوان مواد ۲۷۴ الی ۲۸۰ الحاق می‌شود:

”ماده ۲۷۴ - موارد زیر جرم مالیاتی محسوب و مرتکبین در دادگاههای عمومی محاکمه و به حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد.

۱- هر شخص که به قصد فرار از پرداخت مالیات، اسناد و مدارک خلاف واقع تنظیم و به آن استناد نماید.

۲- هر شخص که مبادرت به اختفای فعالیت اقتصادی خود و کتمان درآمد حاصل از آن را بنماید.

۳- هر شخص که قانوناً مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی بوده و در سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای مربوط خودداری نماید.

۴- هر شخص که به موجب مقررات این قانون و یا قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به وصول یا کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر شده و مالیات مزبور را در مواعد قانونی به سازمان امور مالیاتی کشور ایصال نکند.

۵- هر شخص که به قصد فرار از مالیات عالماً و عامداً معاملات و قراردادهای خود را برخلاف واقع به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر را به نام خود تنظیم نماید.

۶- هر شخص که در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون مانع از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث گردد و یا از انجام تکالیف قانونی مبنی بر

۱- برای آگاهی از محدودیت‌های جرم‌انگاری رک: حبیب زاده، محمدجعفر و امیرحمزه زینالی، «درآمدی بر برخی محدودیت‌های عملی جرم‌انگاری، ضرورت ارزیابی منافع و مضار ایجاد یک جرم»، نامه مفید، شماره ۴۹، ۱۳۸۴.

ارسال اطلاعات مالی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور خودداری و این امر منجر به زیان وارده به دولت گردد.

تبصره - در مورد اشخاص حقوقی مدیرعامل و اعضای هیأت مدیره شخص حقوقی، متفقاً یا منفرداً مشمول احکام این ماده خواهند بود.<sup>۱</sup>

ماده ۲۷۵ - مجازات شروع به جرم مالیاتی از سه ماه تا یک سال حبس تعزیری است. بنابراین هر شخص که قصد ارتکاب جرم‌های مالیاتی مذکور در این قانون را نموده و شروع به اجرای آن نماید، چنانچه قبل از کشف جرم به میل خود آن را ترک کرده و اسناد و مدارک ملاک تشخیص مالیات را اصلاح نماید تعقیب کیفری نخواهد شد. لیکن بعد از کشف جرم، به مجازات شروع به جرم مالیاتی فوق محکوم خواهد شد، مگر آن که در جریان تعقیب کیفری و قبل از صدور حکم قطعی با اقرار و راهنمایی‌های خود موجب استیفای حقوق دولت گردد که در این صورت استحقاق تخفیف مجازات را خواهد داشت.

تبصره - کشف جرم موضوع این ماده از طریق سازمان امور مالیاتی کشور و دستگاه‌های اجرایی نظارتی امکان پذیر خواهد بود.

ماده ۲۷۶ - هر شخص اعم از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی و مأموران مالیاتی عالماً و عامداً در ارتکاب جرم‌های مالیاتی مذکور در این قانون با مؤدی همکاری و مشارکت نماید، شریک جرم محسوب می‌گردد و مانند مباشر جرم مجازات خواهد شد مگر آن که مطابق قوانین دیگر برای آن‌ها مجازات شدیدتر پیش‌بینی شده باشد، که در این صورت به مجازات شدیدتر محکوم خواهند شد. در مورد مؤسسات حسابرسی مدیران متفقاً یا منفرداً شریک جرم محسوب خواهند شد.

ماده ۲۷۷ - هر شخص به قصد فرار از مالیات، عالماً و عامداً مؤدی را ترغیب یا تطمیع یا تهدید یا تحریک نماید و یا وقوع جرم مالیاتی را تسهیل و یا لوازم آن را تهیه نماید، معاون جرم محسوب و به حبس تعزیری از سه ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. چنانچه معاون جرم از حسابداران، حسابرسان و یا از کارکنان سازمان امور مالیاتی

۱ - این ماده در صحن مجلس مورد اصلاح قرار گرفته است.

کشور باشند، به حداکثر مجازات محکوم خواهند شد. در مورد مؤسسات حسابرسی مدیران متفقاً یا منفرداً معاون جرم محسوب خواهند شد.

ماده ۲۷۸- هر یک از کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور که با دادن گزارش خلاف واقع و غیرمستند موجبات تعقیب جزائی مؤدیان بی تقصیر را فراهم نمایند به مجازات جرم افترا طبق قانون مجازات اسلامی محکوم خواهند شد.

ماده ۲۷۹- قواعد تکرار و تعدد جرم و شرایط تخفیف و تشدید و تعلیق مجازات جرم مالیاتی، طبق قانون مجازات اسلامی اعمال می‌گردد.

ماده ۲۸۰- رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه تشکیل می‌دهد، در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است، لوازم و تجهیزات و مکان استقرار آن‌ها را تأمین نماید.

باتوجه به مفاد این مواد الحاقی، در اینجا ماهیت و مصادیق جرم مذکور طی دو بند جداگانه مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

### ۲-۱- ماهیت جرم فرار مالیاتی

جرم فرار مالیاتی - بنا بر تقسیم جرایم به جرایم جزایی و جرایم انتظامی - در ردیف جرایم جزایی قرار می‌گیرد و در تقسیم جرایم به جرایم جزایی و جرایم مدنی، در زمره جرایم جزایی است. 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 می‌نماید. جرم انتظامی نقض مقررات خاص مربوط به یک جمعیت یا شغل معین است. (گلدوزیان، ۱۳۸۴، ص ۲۱۳-۲۱۸) هر چند جرم فرار مالیاتی نیز می‌تواند موجب مسئولیت مدنی گردد (جمله آخر بند ۶ ماده ۲۷۴ لایحه)<sup>۱</sup> یا مجازاتی انتظامی هم در پی داشته باشد و همچنین جرمی عمدی است؛ مطابق تعریفی که از این جرم در لایحه آمده نمی‌توان این جرم را غیرعمدی دانست.

۱- ماده ۲ قانون مسئولیت مدنی و ماده ۲۴ قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷/۲/۲۹

ماهیت عنصر مادی بندهای ۱ و ۲ و ۵ و صدر بند ۶ ماده ۲۷۴ «فعل» و بندهای ۳ و ۴ و قسمت دوم بند ۶ «ترک فعل» است. هم‌چنین، رفتار مادی همه بندهای ۱ الی ۶ با توجه به قاعده حاکم بر جرم عدم ثبت واقعه ازدواج [موضوع ماده ۶۴۵ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰] جرم آنی هستند<sup>۱</sup> (متین دفتری، ۱۳۳۰، ص ۲۴۵). بنابراین، از حیث مرور زمان، تأثیر قانون جدید، صلاحیت دادگاه و اعتبار امر مختوم تابع قوانین این نوع جرم هستند. هم‌چنین در تقسیم بندی جرایم با توجه به تعدد رفتار مادی، بند ۱ جرم مرکب و بندهای ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ جرم ساده هستند که از این زاویه نیز تأثیر قواعد مرور زمان و تعیین دادگاه صالح و اثر قانون جدید بر آن‌ها متفاوت است.

در تقسیم بندی دیگر، جرایم به جرم مطلق و جرم مقید تقسیم می‌شوند. چنان‌چه تحقق جرم مقید به ایجاد نتیجه‌ای باشد، جرم را مقید نامند و اگر انجام عملی صرف نظر از ایجاد نتیجه جرم باشد، آن را مطلق گویند (نوربها، ۱۳۸۳، ص ۲۵۹). جرایم بندهای ۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ مطلق و جرم مندرج در بند ۶ ماده ۲۷۴ مقید می‌باشد. یکی از آثار این تقسیم‌بندی آن است که در جرایم مطلق به جهت دشواری تجزیه فرآیند آغاز و انجام جرم، شروع به جرم به سختی قابل تشخیص است (اردبیلی، پیشین، ص ۲۲۸).

## ۲-۲- مصادیق جرم فرار مالیاتی

ماده ۲۷۴ طرح تحول نظام مالیاتی مصادیق جرم فرار مالیاتی را بیان و احصاء نموده است. این ماده مقرر می‌دارد: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب و مرتکبین در دادگاه‌های عمومی محاکمه و به حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد.

۱- تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن‌ها به قصد قرار از پرداخت مالیات؛

۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان در آمد حاصل؛

۱- حکم دیوان عالی کشور به شماره ۶۰-۱۶/۷/۲۹ و ۱۲۵-۱۷/۱/۳۱

- ۳- خودداری از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای مربوط برای اشخاصی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند در سه سال متوالی؛
- ۴- عدم ایصال مالیات مؤدیان در مواعد قانونی به سازمان امور مالیاتی برای اشخاص که به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به وصول یا کسر مالیات مؤدیان هستند؛
- ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع به قصد فرار از مالیات؛
- ۶- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ یا خودداری از انجام تکالیف قانونی موضوع ماده ۱۶۹ مبنی بر ارسال اطلاعات مالی به سازمان امور مالیاتی که منجر به ورود زیان به دولت گردد».

### ۳- عناصر جرم فرار مالیاتی

- برای آن که رفتار انسان جرم تلقی شود، وجود سه عنصر لازم است:
- الف- عنصر قانونی، یعنی وصف مجرمانه باید به تعیین قانون باشد.
- ب- عنصر روانی، بدین معنی که رفتار مجرمانه باید با قصد مجرمانه یا تقصیر جزائی همراه باشد.
- ج- عنصر مادی، شامل تحقق عملیات خارجی حاکی از رفتار مجرمانه (گلدوزیان، پیشین، ص ۲۲۴).
- در این گفتار به بررسی عناصر سه گانه جرم فرار مالیاتی در لایحه تحول نظام مالیاتی می‌پردازیم.

#### ۳-۱- عنصر قانونی

جرم‌انگاری از نظر اسناد بین‌المللی حقوق بشر از ویژگی‌های خاصی باید برخوردار باشد تا به ابزاری در دست دولت‌ها برای تحدید حقوق و آزادی‌های بشر، به بهانه حمایت از آن‌ها، تبدیل نگردد. یکی از مهم‌ترین ویژگی‌ها که از اصول اولیه مطرح در حقوق کیفری نیز هست، قانونی بودن جرم‌انگاری می‌باشد. این بدان معناست که هر گونه تحدیدی باید در چارچوب قانون و به حکم آن صورت گیرد و منظور از قانون در



این مورد، قانون داخلی کشورهاست. به عبارت دیگر، این قانون داخلی است که به تعریف و شرایط اعمال محدودیت‌ها می‌پردازد. (شمس ناتری و دیگران، ۱۳۹۰، ص ۲۹۶)

عنصر قانونی جرم مالیاتی مواد ۲۷۴ تا ۲۷۹ الحاقی به قانون مالیات‌های مستقیم موضوع ماده ۴۲ لایحه تحول نظام مالیاتی به ویژه ماده ۲۷۴ می‌باشد. این مواد مصادیق جرم فرار مالیاتی را برشمرده و عناصر مادی آن‌ها را نیز تعیین نموده است.

### ۲-۳- عنصر مادی جرم فرار مالیاتی

ماده ۲۷۴ به طور کلی در ۷ بند عنصر مادی جرم مالیاتی را پیش بینی نموده است که به قرار ذیل می‌باشند و شامل سایر مواد مربوط به جرم مالیاتی نیز می‌شود. این ماده مقرر می‌دارد: "ماده ۲۷۴ - موارد زیر جرم مالیاتی محسوب و مرتکبین در دادگاههای عمومی محاکمه و به حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد.

۱- هر شخص که به قصد فرار از پرداخت مالیات، اسناد و مدارک خلاف واقع تنظیم و به آن استناد نماید.

۲- هر شخص که مبادرت به اختفای فعالیت اقتصادی خود و کتمان درآمد حاصل از آن را بنماید.

۳- هر شخص که قانوناً مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی بوده و در سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌های مربوط خودداری نماید.

۴- هر شخص که به موجب مقررات این قانون و یا قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به وصول یا کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر شده و مالیات مزبور را در مواعد قانونی به سازمان امور مالیاتی کشور ایصال نکند.

۵- هر شخص که به قصد فرار از مالیات عالمماً و عامداً معاملات و قراردادهای خود را برخلاف واقع به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر را به نام خود تنظیم نماید.

۶- هر شخص که در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون مانع از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث گردد و یا از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور خودداری و این امر منجر به زیان وارده به دولت گردد»<sup>۱</sup>.

مطابق این ماده جرم فرار مالیاتی هم به صورت فعل و هم ترک فعل قابل وقوع است. ماهیت عنصر مادی بندهای ۱ و ۲ و ۵ و صدر بند ۶ ماده ۲۷۴ «فعل»، و بندهای ۳ و ۴ و قسمت دوم بند ۶ «ترک فعل» است.

### ۳-۳- عنصر معنوی جرم فرار مالیاتی

در تحلیل عنصر روانی جرم مالیاتی می‌توان گفت این جرم عمدی است سوء نیت عام کافی بوده و سوء نیت خاص لازم نیست. عنصر روانی در عمل مرتکب مستتر است و از این جهت در صورتی که متهم فقدان عنصر روانی را اثبات نماید از مجازات مبری می‌شود.

۱- این ماده در صحن مجلس مورد اصلاح قرار گرفت و پس از ارجاع به کمیسیون اقتصادی مجلس در تاریخ ۹۳/۵/۲۶ به این شکل به تصویب رسید: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبین، به مجازات حبس درجه شش محکوم می‌گردند.

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

۲- اخفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

۳- مانع 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 این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات

مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی کشور در مواعد قانونی تعیین شده

۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع

۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی درمورد تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه در سه سال متوالی

۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص غیر به منظور فرار مالیاتی» (گزارش یک فوریتی کمیسیون اقتصادی به مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۹۳/۵/۲۶).

ادامه این ماده، اقراریر و راهنمایی‌های مرتکب را که موجب استیفای حقوق دولت گردد و چنان‌چه در جریان تعقیب کیفری و قبل از صدور حکم قطعی باشد از موجبات تخفیف مجازات دانسته است؛ لذا با توجه به متن ماده، دادگاه‌ها در این موارد مکلف به تخفیف مجازاتند و سایر موارد تخفیف مجازات را می‌توان از قواعد عام قانون مجازات اسلامی (مواد ۲۲ الی ۲۴) استنباط نمود.

#### ۴- مجازات جرم فرار مالیاتی

مجازات جرم مالیاتی حسب تعزیری درجه شش بوده (ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۱)<sup>۱</sup>، و از تعزیرات منصوص شرعی (تبصره ۲ ماده ۱۱۵ قانون فوق‌الذکر)<sup>۲</sup> به شمار نمی‌رود. از این رو از ظرفیت‌های قانونی تخفیف مجازات (موضوع ماده ۳۷)، تعویق صدور حکم (موضوع ماده ۴۰ فوق‌الذکر)، تعلیق مجازات (موضوع ماده ۴۶ فوق‌الذکر)، نظام نیمه آزادی (موضوع ماده ۵۶ فوق‌الذکر)، نظام آزادی مشروط (موضوع ماده ۵۸ فوق‌الذکر)، و توبه (موضوع ماده ۱۱۵ فوق‌الذکر)، به شرحی که در ادامه می‌آید برخوردار است: مجازات جرم فرار مالیاتی در صورت وجود جهات تخفیف می‌تواند به حبس کم‌تر از سه ماه هم تخفیف یابد (بند الف ماده ۳۷ قانون فوق‌الذکر).

۱- ماده ۱۹- مجازات‌های تعزیری به هشت درجه تقسیم می‌شود:

درجه ۶

- 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 سی‌ویک تا هفتادوچهار ضربه و تا نودونه ضربه در جرائم منافی عفت
  - محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش‌ماه تا پنج‌سال
  - 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.
- ۲- تبصره ۲- اطلاق مقررات این ماده و همچنین بند(ب) ماده(۷) و بندهای(الف)و(ب) ماده(۸) و مواد(۲۷)، (۳۹)، (۴۰)، (۴۵)، (۴۶)، (۹۳)، (۹۴) و (۱۰۵) این قانون شامل تعزیرات منصوص شرعی نمی‌شود.

تقلیل حبس به میزان یک تا سه درجه و همچنین صدور حکم به محکومیت نیز با وجود شرایط قانونی می‌تواند به تعویق افتد و این تعویق نیز در صورت پابندی مرتکب به اجرای دستور دادگاه و... می‌تواند منجر به معافیت از کیفر شود (ماده ۴۰ و ۴۵ قانون فوق الذکر).<sup>۱</sup> در صورت وجود شرایط مقرر برای تعویق صدور حکم، اجرای مجازات نیز می‌تواند معلق شود (ماده ۴۶ قانون فوق الذکر).<sup>۲</sup> امکان برخورداری از نظام نیمه آزادی نیز برای محکومان این جرم وجود دارد (ماده ۵۷ قانون فوق الذکر).<sup>۳</sup> محکومین در صورت تحمل یک سوم مجازات می‌توانند از نظام آزادی مشروط استفاده کنند (ماده ۵۸

۱- ماده ۴۰- در جرائم موجب تعزیر درجه شش تا هشت دادگاه می‌تواند پس از احراز مجرمیت متهم با ملاحظه وضعیت فردی، خانوادگی و اجتماعی و سوابق و اوضاع و احوالی که موجب ارتکاب جرم گردیده است در صورت وجود شرایط زیر صدور حکم را به مدت شش ماه تا دو سال به تعویق اندازد:

الف- وجود جهات تخفیف

ب- پیش‌بینی اصلاح مرتکب

پ- جبران ضرر و زیان یا برقراری ترتیبات جبران

ت- فقدان سابقه کیفری موثر

ماده ۴۵- پس از گذشت مدت تعویق با توجه به میزان پابندی مرتکب به اجرای دستورهای دادگاه، گزارش‌های مددکار اجتماعی و نیز ملاحظه وضعیت مرتکب، دادگاه حسب مورد به تعیین کیفر یا صدور حکم معافیت از کیفر اقدام می‌کند.

۲- ماده ۴۶- در جرائم تعزیری درجه سه تا هشت دادگاه می‌تواند در صورت وجود شرایط مقرر برای تعویق صدور حکم، اجرای تمام یا قسمتی از مجازات را از یک تا پنج سال معلق نماید. دادستان یا قاضی اجرای احکام کیفری نیز پس از اجرای یک‌سوم مجازات می‌تواند از دادگاه صادرکننده حکم قطعی، تقاضای تعلیق نماید. همچنین محکوم می‌تواند پس از تحمل یک‌سوم مجازات، در صورت دارا بودن شرایط قانونی، از طریق دادستان یا قاضی اجرای احکام کیفری تقاضای تعلیق نماید.

۳- ماده ۵۷- در حبس‌های تعزیری درجه پنج تا هفت دادگاه صادرکننده حکم قطعی می‌تواند مشروط به گذشت شاکی و سپردن تأمین مناسب و تعهد به انجام یک فعالیت شغلی، حرفه‌ای، آموزشی، حرفه‌آموزی، مشارکت در تداوم زندگی خانوادگی یا درمان اعتیاد یا بیماری که در فرآیند اصلاح یا جبران خسارت وارد بر بزه‌دیده مؤثر است، محکوم را با رضایت خود او، تحت نظام نیمه آزادی قرار دهد. همچنین محکوم می‌تواند در طول دوره تحمل مجازات در صورت دارا بودن شرایط قانونی، صدور حکم نیمه آزادی را تقاضا نماید و دادگاه موظف به رسیدگی است.

قانون فوق الذکر) و در صورت وجود شرایط تعویق مراقبتی، می‌تواند تحت نظارت سامانه (سیستم) های الکترونیکی قرار گیرند (ماده ۶۲ قانون فوق الذکر).<sup>۲</sup>

به‌علاوه، تعیین مجازات جایگزین حبس مقرر برای جرم فرار مالیاتی برای دادگاه اختیاری است (ماده ۶۸ قانون فوق الذکر).<sup>۳</sup> در صورت احراز توبه و ندامت و اصلاح مجرم توسط دادگاه مجازات ساقط می‌شود (ماده ۱۱۵ قانون فوق الذکر).<sup>۴</sup> جرم فرار

۱- ماده ۵۸- در مورد محکومیت به حبس تعزیری، دادگاه صادر کننده حکم می‌تواند در مورد محکومان به حبس بیش از ده سال پس از تحمل نصف و در سایر موارد پس از تحمل یک‌سوم مدت مجازات به پیشنهاد دادستان یا قاضی اجرای احکام با رعایت شرایط زیر حکم به آزادی مشروط را صادر کند:

الف- محکوم در مدت اجرای مجازات همواره از خود حسن اخلاق و رفتار نشان دهد.

ب- حالات و رفتار محکوم نشان دهد که پس از آزادی، دیگر مرتکب جرمی نمی‌شود.

پ- به تشخیص دادگاه محکومتا آنجا که استطاعت دارد ضرر و زیان مورد حکم یا مورد موافقت مدعی خصوصی را بپردازد یا قراری برای پرداخت آن ترتیب دهد.

ت- محکوم پیش از آن از آزادی مشروط استفاده نکرده باشد.

انقضای مواعد فوق و همچنین مراتب مذکور در بندهای (الف) و (ب) این ماده پس از گزارش رئیس زندان محل به تأیید قاضی اجرای احکام می‌رسد. قاضی اجرای احکام موظف است مواعد مقرر و وضعیت زندانی را درباره

تحقق شرایط مذکور بررسی و در صورت احراز آن، پیشنهاد آزادی مشروط را به دادگاه تقدیم نماید.

۲- ماده ۶۲- در جرائم تعزیری از درجه پنج تا درجه هشت، دادگاه می‌تواند در صورت وجود شرایط مقرر در تعویق مراقبتی، محکوم به حبس را با رضایت وی در محدوده مکانی مشخص تحت نظارت سامانه (سیستم) های الکترونیکی قرار دهد.

تبصره- دادگاه در صورت لزوم می‌تواند محکوم را تابع تدابیر نظارتی یا دستورهای ذکر شده در تعویق مراقبتی قرار دهد.

۳- ماده ۶۸- مرتکبان جرائم غیر عمدی به مجازات جایگزین حبس محکوم می‌گردند مگر این که مجازات قانونی جرم ارتكابی بیش از دو سال حبس باشد که در این صورت حکم به مجازات جایگزین حبس، اختیاری است.

۴- ماده ۱۱۵- در جرائم تعزیری درجه شش، هفت و هشت چنانچه مرتکب توبه نماید و ندامت و اصلاح او برای قاضی محرز شود، مجازات ساقط می‌شود. در سایر جرائم موجب تعزیر دادگاه می‌تواند مقررات راجع به تخفیف مجازات را اعمال نماید.

تبصره ۱- مقررات راجع به توبه درباره کسانی که مقررات تکرار جرائم تعزیری در مورد آنها اعمال می‌شود، جاری نمی‌گردد.

تبصره ۲- اطلاق مقررات این ماده و همچنین بند (ب) ماده (۷) و بندهای (الف) و (ب) ماده (۸) و مواد (۲۷)، (۳۹)، (۴۰)، (۴۵)، (۴۶)، (۹۳)، (۹۴) و (۱۰۵) این قانون شامل تعزیرات منصوص شرعی نمی‌شود.

مالیاتی مجازات تبعی ندارد و موجب محرومیت از حقوق اجتماعی (ماده ۲۵ قانون فوق‌الذکر) نمی‌شود.

در کنار مزایا و امکانات قانونی که مجازات جرم فرار مالیاتی از آن برخوردار است، این مجازات مشمول برخی از سختگیری‌های قانونی هم می‌شود. چنان‌که محکومان جرم فرار مالیاتی ممکن است به مجازات‌های تکمیلی نیز محکوم شوند (ماده ۲۳ قانون فوق‌الذکر).<sup>۱</sup> انتشار حکم محکومیت قطعی جرایم مالیاتی که میزان مال موضوع جرم ارتكابی یک میلیارد ریال باشد الزامی است و در رسانه ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌شود (تبصره ماده ۳۶ قانون فوق‌الذکر). در صورت ارتكاب جرم مالیاتی در مدت تعویق صدور حکم و یا ارتكاب این جرم در مدت تعلیق مجازات

۱- ماده ۲۳- دادگاه می‌تواند فردی را که به حد، قصاص یا مجازات تعزیری از درجه شش تا درجه یک محکوم کرده است با رعایت شرایط مقرر در این قانون، متناسب با جرم ارتكابی و خصوصیات وی به یک یا چند مجازات از مجازات‌های تکمیلی زیر محکوم نماید:

الف- اقامت اجباری در محل معین

ب- منع از اقامت در محل یا محل‌های معین

پ- منع از اشتغال به شغل، حرفه یا کار معین

ت- انفصال از خدمات دولتی و عمومی

ث- منع از رانندگی با وسایل نقلیه موتوری و یا تصدی وسایل موتوری

ج- منع از داشتن دسته چک و یا اصدار اسناد تجارت

چ- منع از حمل سلاح

ح- منع از خروج اتباع ایران از کشور

خ- اخراج بیگانگان از کشور

د- الزام به خدمات عمومی

ذ- منع از عضویت در احزاب، گروه‌ها و دستجات سیاسی یا اجتماعی

ر- توقیف وسایل ارتكاب جرم یا رسانه یا مؤسسه دخیل در ارتكاب جرم

ز- الزام به یادگیری حرفه، شغل یا کار معین

ژ- الزام به تحصیل

س- انتشار حکم محکومیت قطعی

تبصره ۱- مدت مجازات تکمیلی بیش از دو سال نیست مگر در مواردی که قانون به‌نحو دیگری مقرر نماید.

تبصره ۲- چنان‌چه مجازات تکمیلی و مجازات اصلی از یک نوع باشد، فقط مجازات اصلی مورد حکم قرار می‌گیرد.

تبصره ۳- آیین‌نامه راجع به کیفیت اجرای مجازات تکمیلی ظرف شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط وزیر دادگستری تهیه می‌شود و به تصویب رئیس قوه قضائیه می‌رسد.

موجب لغو قرار تعویق صدور حکم (ماده ۴۴ قانون فوق الذکر)<sup>۱</sup> و یا لغو قرار تعلیق اجرای مجازات (ماده ۵۴ قانون فوق الذکر)<sup>۲</sup> می‌شود. هم‌چنین در صورت ارتکاب جرم مالیاتی در مدت آزادی مشروط، مدت باقیمانده محکومیت به اجرا درمی‌آید (ماده ۶۱ قانون فوق الذکر).<sup>۳</sup> مرور زمان تعقیب و مرور زمان دادرسی برای جرم فرار مالیاتی پنج سال است و در صورتی که فاصله بین وقوع جرم تا آغاز تعقیب و یا فاصله بین آخرین اقدام تعقیبی یا تحقیقی تا صدور حکم بیش از ۵ سال به طول انجامد، تعقیب مجازات را متوقف می‌کند (ماده ۱۰۵ قانون فوق الذکر)<sup>۴</sup> و مرور زمان اجرای مجازات هفت سال

۱- ماده ۴۴- در مدت تعویق، در صورت ارتکاب جرم موجب حد، قصاص، جنایات عمدی موجب دیه یا تعزیر تا درجه هفت، دادگاه به لغو قرار تعویق اقدام و حکم محکومیت صادر می‌کند. در صورت عدم اجرای دستورهای دادگاه، قاضی می‌تواند برای یک بار تا نصف مدت مقرر در قرار به مدت تعویق اضافه یا حکم محکومیت صادر کند.

تبصره- در صورت الغای قرار تعویق و صدور حکم محکومیت، صدور قرار تعلیق اجرای مجازات ممنوع است..

۲- ماده ۵۴- هرگاه محکوم از تاریخ صدور قرار تا پایان مدت تعلیق، مرتکب یکی از جرائم عمدی موجب حد، قصاص، دیه یا تعزیر تا درجه هفت شود، پس از قطعیت حکم اخیر، دادگاه قرار تعلیق را لغو و دستور اجرای حکم معلق را نیز صادر و مراتب را به دادگاه صادرکننده قرار تعلیق اعلام می‌کند. دادگاه به هنگام صدور قرار تعلیق به طور صریح به محکوم اعلام می‌کند که اگر در مدت تعلیق مرتکب یکی از جرائم فوق شود، علاوه بر مجازات جرم اخیر، مجازات معلق نیز درباره وی اجراء می‌شود.

۳- ماده ۶۱- هرگاه محکوم در مدت آزادی مشروط بدون عذر موجه از دستورهای دادگاه تبعیت نکند برای بار اول یک تا دو سال به مدت آزادی مشروط وی افزوده می‌شود. در صورت تکرار یا ارتکاب یکی از جرائم عمدی موجب حد، قصاص، دیه یا تعزیر تا درجه هفت، علاوه بر مجازات جرم جدید، مدت باقیمانده محکومیت نیز به اجراء در می‌آید، در غیر این صورت آزادی او قطعی می‌شود

۴- ماده ۱۰۵- مرور زمان، در صورتی تعقیب جرائم موجب تعزیر را موقوف می‌کند که از تاریخ وقوع جرم تا انقضای مواعد زیر تعقیب نشده یا از تاریخ آخرین اقدام تعقیبی یا تحقیقی تا انقضای این مواعد به صدور حکم قطعی منتهی نگردیده باشد:

الف- جرائم تعزیری درجه یک تا سه با انقضای پانزده سال

ب- جرائم تعزیری درجه چهار با انقضای ده سال

پ- جرائم تعزیری درجه پنج با انقضای هفت سال

ت- جرائم تعزیری درجه شش با انقضای پنج سال

ث- جرائم تعزیری درجه هفت و هشت با انقضای سه سال.

تبصره ۱- اقدام تعقیبی یا تحقیقی، اقدامی است که مقامات قضائی در اجرای یک وظیفه قانونی از قبیل احضار، جلب، بازجویی، استماع اظهارات شهود و مطلعان، تحقیقات یا معاینه محلی و نیابت قضائی انجام می‌دهند.

تبصره ۲- در مورد صدور قرار اناطه، مرور زمان تعقیب از تاریخ قطعیت رأی مرجعی که رسیدگی کیفری منوط به صدور آن است، شروع می‌شود.

است (ماده ۱۰۷ قانون فوق الذکر).<sup>۱</sup>

### ۵- کشف جرم مالیاتی

تبصره ماده ۲۷۵ طرح تحول نظام مالیاتی کشور، کشف جرم مالیاتی را از طریق سازمان امور مالیاتی و دستگاه‌های اجرایی نظارتی دانسته است. حال سؤالی که می‌تواند مطرح باشد این است که منظور از کشف جرم از طریق سازمان امور مالیاتی و دستگاه‌های اجرایی آیا این است که این لایحه قصد دارد تکلیف دادستان در کشف جرم را در زمینه جرایم مالیاتی به این سازمان‌ها محول کند؟ چنین چیزی با وجود ماده ۲ اصلاحی قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب و وظیفه عام دادسراها در کشف و تعقیب جرایم بی‌معنی است. معنی دیگری که می‌توان آن را مراد تدوین کنندگان لایحه دانست این است که خواسته‌اند سازمان امور مالیاتی، ضابطان خاص قضایی (بند ۵ ماده ۱۵۲ قانون آیین دادرسی کیفری) داشته باشد که تحت نظارت مقام قضایی در جرایم موضوع این لایحه به انجام وظیفه بپردازند که در این زمینه نیز تصریح به این موضوع و جعل ضابط خاص قضایی جرم مالیاتی ضروری است (مانند بند ب ماده ۲۰۹ قانون برنامه پنجم توسعه که مأمورین وزارت اطلاعات را ضابط اقتصادی در جریان براندازی سوم دانسته یا قانون نحوه نظارت بر ذبح شرعی که مأموران نظارت بر ذبح شرعی را ضابط خاص قضایی دانسته‌اند).

فرض دیگر، وضع قاعده‌ای هم‌چون قسمت اول تبصره ۱ ماده ۶۸۸ قانون مجازات اسلامی ۱۳۷۰ است؛ بدان معنا که نظر سازمان امور مالیاتی را معیار تشخیص جرم

۱- ماده ۱۰۷- مرور زمان، اجرای احکام قطعی تعزیری را موقوف می‌کند و مدت آن از تاریخ قطعیت حکم به قرار زیر است:

الف- جرائم تعزیری درجه یک تا سه با انقضای بیست‌سال

ب- جرائم تعزیری درجه چهار با انقضای پانزده‌سال

پ- جرائم تعزیری درجه پنج با انقضای ده‌سال

ت- جرائم تعزیری درجه شش با انقضای هفت‌سال

ث- جرائم تعزیری درجه هفت و هشت با انقضای پنج‌سال

تبصره ۱- اگر اجرای تمام یا بقیه مجازات موکول به گذشتن مدت یا رفع مانعی باشد، مرور زمان از تاریخ انقضای آن مدت یا رفع مانع محاسبه می‌شود.

تبصره ۲- مرور زمان اجرای احکام دادگاه‌های خارج از کشور درباره اتباع ایرانی در حدود مقررات و موافقتنامه‌های قانونی، مشمول مقررات این ماده است.



مالیاتی دانسته باشد. و نظر کارشناسان سازمان امور مالیاتی را در همان چارچوب ماده ۸۴ قانون آیین دادرسی کیفری می‌توان معتبر دانست. این امر از اشاره ماده ۲۸۰ لایحه به تکلیف سازمان به تأمین لوازم و تجهیزات و مکان استقرار دادگاه و دادرسی ویژه نیز استنباط می‌شود. در نهایت منظور تدوین‌کنندگان را می‌توان شبیه به حکم ماده ۵۶۷ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰ دانست و گفت در جرایم مالیاتی، سازمان، شاکی و مدعی خصوصی محسوب می‌شود؛ با این تفاوت که چون اشاره‌ای به قابل گذشت بودن این جرم نشده است با رجوع به اصل در جرایم (ماده ۱۰۳ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲)،<sup>۱</sup> این جرم را غیر قابل گذشت دانسته و حقی که ماده ۵۶۷ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰ برای سازمان میراث فرهنگی قرار داده است را نمی‌توان برای سازمان امور مالیاتی در نظر گرفت و اگر قانون‌گذار چنین منظوری داشت می‌بایست به این امر تصریح نموده و مثلاً مانند ماده ۶ لایحه رفع تجاوز از تأسیسات آب و برق کشور مصوب ۱۳۵۹ به اختیار سازمان در اعلام گذشت اشاره نمود.

#### ۶- مباشرت و مسولیت کیفری آن در جرم فرار مالیاتی

جرم مالیاتی با توجه به ماده ۲۷۴ و ۱۸۱ و ۱۶۹ می‌تواند از سوی اشخاص حقیقی انجام گیرد و این اشخاص ممکن است مؤدی مالیاتی باشند یا این‌که اشخاصی باشند که این قانون تکالیفی برای آنان وضع نموده که به سبب تخلف از انجام این تکالیف با مجازات‌های کیفری مورد خطاب واقع شده‌اند. بندهای ۱ و ۲ و ۳ و ۵ و هم‌چنین قسمت اول بند ۶ که تأکیدی بر حکم ماده ۲۸۱ است، تنها از سوی مؤدیان مالیاتی ارتکاب می‌یابد و این مؤدیان ممکن است اشخاص حقیقی مثلاً یک تاجر و یا شخصیت حقوقی مثلاً یک بنگاه تجاری باشد. بند ۴ و قسمت موخر بند ۶ به ترتیب متوجه مأمورین کسر و وصول و ایصال مالیات و اشخاصی که اطلاعات پایگاه هویتی و عملکرد مؤدیان مالیاتی

۱- ماده ۱۰۳- چنان‌چه قابل گذشت بودن جرمی در قانون تصریح نشده باشد، غیرقابل گذشت محسوب می‌شود مگر این‌که از حق الناس بوده و شرعاً قابل گذشت باشد.

را در اختیار دارد می‌باشد که ظاهراً به نظر می‌آید فقط افراد دسته دوم‌اند که می‌توانند اشخاص حقیقی و حقوقی باشند و دسته اول از اشخاص حقیقی تشکیل می‌شود. در صورت ارتکاب جرم از ناحیه اشخاص حقیقی، مجازات مقرر یعنی سه ماه تا ۲ سال حبس متوجه مباشر جرم است و در صورت ارتکاب جرم توسط اشخاص حقوقی، همین مجازات برای مدیرعامل و هیأت مدیره مقرر شده است. حال در خصوص تقسیمات فوق این نکات قابل توجه می‌باشد:

۱- چرا مجازاتی متوجه موجودیت اشخاص حقوقی نیست؟ یعنی با وجود همه مشکلاتی که برای مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی وجود دارد آیا بهتر نبود ضمانت اجرایی کیفری نیز علیه آن‌ها مقرر می‌شد و همان‌طور که سایر قوانین به طور پراکنده مجازات‌هایی را برای اشخاص حقوقی قرار داده‌اند، علیه مجرمین مالیاتی که در قالب شخصیت حقوقی فعالیت می‌کنند نیز مجازات‌هایی قرار داده می‌شد (اردبیلی، پیشین، ص ۶۳ به بعد). هر چند بدون تصریح این لایحه نیز با قانون مجازات اسلامی جدید دادگاه به استناد مواد ۱۴۳ و ۲۰ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ می‌تواند به اقداماتی علیه اشخاص حقوقی بپردازد. با این وجود، تصریح به ضمانت اجرای کیفری علیه اشخاص حقوقی که پیش‌تر در دایره اقدامات تأمینی و نه مجازات شناخته می‌شود، می‌توانست آثار عملی فراوانی داشته باشد.

۲- در صورتی که اشخاص حقوقی حقوق عمومی مانند ادارات و مؤسسات عمومی غیر دولتی از انجام تکالیف قانونی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر خودداری نمایند، مسئولیت کیفری متوجه کیست؟ آن‌چه در بند ۵ ماده ۱۶۹ آمده است: «مجازات‌های موضوع این بند در مورد اشخاص حقوقی نسبت به مدیران اشخاص مذکور جاری می‌گردد». آوردن کلمه «مدیران» به جای عبارت «مدیرعامل و هیأت مدیره» که در سایر مواد آمده این احتمال را تقویت می‌کند که «مدیران» می‌تواند اعم از «مدیرعامل و هیأت مدیره» باشد و شامل رؤسای سازمان‌ها و ادارات دولتی هم باشد و در آوردن کلمه «مدیران» تعمدی بوده است؛ هرچند فرض مسئولیت کیفری برای رؤسای ادارات دولتی که به واسطه اعمال کارکنان آن‌ها جرم مالیاتی انجام شده با روح حاکم بر ماده ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰ که در پایان فصل سیزدهم قانون مجازات اسلامی با عنوان

تعدیات مأموران دولتی نسبت به دولت و حاکم بر بیش‌تر مواد این فصل آمده، ناسازگار است.

#### ۷- مراجع ذیصلاح رسیدگی به جرم فرار مالیاتی

به جرم مالیاتی در دادگاه‌های عمومی جزایی رسیدگی می‌شود و از میان دادگاه‌های جزایی سراسر کشور دادگاهی صلاحیت رسیدگی دارد که عنصر مادی جرم در حوزه آن ارتکاب باید. در مورد بندهای ۲ الی ۶ ماده ۲۷۴ - که جرایمی ساده هستند - دادگاه محلی که در آن فعالیت اقتصادی مخفی و کتمان شود، یا محلی که از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری شود، یا محل سازمان امور مالیاتی که مالیات باید به آن ایصال شود، یا جایی که معاملات و قراردادهای بر خلاف واقع و به نام شخصی غیر از معامله‌کننده تنظیم گردد، یا محلی که از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی ممانعت شود و یا از انجام تکالیف موضوع ماده ۱۶۹ مکرر خودداری شود، صلاحیت رسیدگی دارند؛ ولی در خصوص بند ۱ ماده ۲۷۴ که جرم مرکب از دو جزء تنظیم خلاف واقع اسناد و مدارک و هم‌چنین استناد به آن‌ها می‌باشد، چنان‌چه این دو جزء در دو حوزه قضایی ارتکاب یابد، دادگاه‌های هر دو حوزه قضایی صلاحیت رسیدگی دارند (ماده ۵۴ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۷۸).

توجه به قواعد صلاحیت شخصی در جرم مالیاتی ضروری است؛ زیرا بند ۵ ماده ۱۶۹، مجازات را در مورد اشخاص حقوقی متوجه مدیران نموده و مجازات مدیران اشخاص حقوقی حقوق عمومی از نظر دادگاه صالح به رسیدگی، ضوابط خاصی دارد؛ چنان‌چه اشخاص حقوقی دولتی یا مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی از ارسال اطلاعات به سازمان امور مالیاتی خودداری نمایند (قسمت موخر بند ۶ ماده ۲۷۴ و ماده ۱۶۹)، مجازات نسبت به مدیران آن‌ها جاری می‌گردد. مدیران اشخاص حقوقی عمومی یا در تبصره ماده ۴ قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب ذکر شده یا این‌که در بند ۱ ماده ۲ قانون کیفرکارکنان دولت اصلاحی ۵۵/۲/۲۲ آمده است که در هر مورد برای تشخیص دادگاه صالح باید به قوانین مختلفی مراجعه شود.

در صورتی که مسئولیت کیفری جرم مالیاتی متوجه اشخاص مذکور در بند ۱ ماده ۲ قانون دیوان کیفری کارکنان دولت یا اشخاص قید شده در تبصره ماده ۴ قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب باشد، یا جرم مستقیماً از سوی افراد فوق ارتکاب یابد، به ترتیب منحصراً دادگاه‌های عمومی جزایی مرکز استان و دادگاه کیفری استان تهران صلاحیت رسیدگی دارند. (ماده ۱۴ آیین نامه قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب تبصره یک ماده ۸ لایحه قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی مصوب ۱۳۵۸ رأی وحدت رویه دیوان عالی کشور به شماره ۲۵ مورخ ۶۲/۱۱/۵ و نظریه مشورتی ۷/۷۲۷۰ مورخ ۷۵/۱۱/۲۵).

#### ۸- همکاری در جرم فرار مالیاتی

در ارتکاب جرم ممکن است علاوه بر مجرم، اشخاص دیگری هم مساعدت و همکاری نمایند. دخالت در ارتکاب جرم، ممکن است به شکل مباشرت، شرکت و یا معاونت صورت گیرد. هر گاه، عمل مجرمانه توسط یک نفر صورت بگیرد، او مباشر است. هر گاه توسط چند نفر صورت گیرد، در صورتی که همگی در انجام عملیات اجرائی دخالت مستقیم داشته باشند، شرکای جرم خواهند بود و اگر یک نفر در عملیات اجرائی دخالت داشته باشد و دیگران از طریق تشویق و تحریک یا تهیه مقدمات امر و یا ارائه راهکارهای اجرائی جرم کمک کنند؛ اولی را مباشر و دیگران را معاون جرم می‌نامند. شریک جرم در تحقق رکن مادی، همانند مباشر دخالت می‌کند و اقداماتش از مصادیق تعریف عمل مجرمانه است. در حالی که عمل معاون مشمول تعریف جرم نیست و اگر با مصادیقی که در قانون پیش بینی شده است منطبق باشد، دارای مسئولیت کیفری است.

برای تفکیک بین معاونت و شرکت باید توجه داشت که شرکت، همفکری همراه با دخالت در اجرای رکن مادی است اما معاونت، همفکری بدون دخالت در انجام دادن رکن مادی است. در شرکت، رکن قانونی و روانی هر یک از شرکاء، مستقل است. آن‌ها در اجرای رکن مادی شریک هستند، اما در معاونت، رکن قانونی و مادی مباشر و معاون مستقل است و آن‌ها فقط در رکن روانی مشترک هستند. (حبیب زاده، ۱۳۸۱، ص

**۱-۱- شرکت در جرم فرار مالیاتی**

شرکت در جرم عبارت است از همکاری دست کم دو یا چند نفر در اجرای جرم خاص، به طوری که فعل هر یک سبب و قوع آن شود (اردبیلی، ۱۳۸۱، ص ۲۸). به عبارت دیگر، «شرکت در جرم عبارت است از همکاری مؤثر با شخص دیگر در ارتکاب اجزای اصلی عنصر مادی جرم، بدین ترتیب که هر گاه چند نفر مرتکب جرم می‌شوند که عمل هر کدام از آن‌ها جزء‌العله برای تحقیق آن جرم باشد، شریک در جرم محسوب می‌شوند» (مرادی، ۱۳۷۳، ص ۹۸) شرکت در فرار مالیاتی مشمول مقررات عام شرکت در جرم موضوع ماده ۱۲۴ ق. م. ۱ است: «هر کس با شخص یا اشخاص دیگر در عملیات اجرائی جرمی مشارکت نماید و جرم، مستند به عمل همه آن‌ها باشد، خواه عمل هر یک به تنهایی برای وقوع جرم کافی باشد خواه نباشد و خواه اثر کار آن‌ها مساوی باشد خواه متفاوت، شریک جرم محسوب و مجازات او مجازات فاعل مستقل آن جرم خواهد بود. در مورد جرائم غیر عمدی نیز چنانچه جرم مستند به تقصیر دو یا چند نفر باشد، مرتکبین، شریک در جرم محسوب می‌شوند و مجازات آن‌ها نیز مجازات فاعل مستقل خواهد بود».

شرکت در جرم فرار مالیاتی شامل سه رکن است:

**۱-۱-۱- رکن قانونی**

همکاری و مشارکت فی‌نفسه جرم نیست، مگر در فعلی که قانون‌گذار آن را جرم شناخته باشد و یا به نتیجه‌ای مجرمانه منتهی شود (اردبیلی، همان، ص ۲۹). ماده ۲۷۶ طرح تحول نظام مالیاتی، رکن قانونی مشارکت در جرم فرار مالیاتی را به شرح ذیل بیان نموده است:

«هر شخص اعم از حسابداران، حسابرسان و هم‌چنین مؤسسات حسابرسی و مأموران مالیاتی عالماً و عامداً در ارتکاب جرم‌های مالیاتی مذکور در این قانون با مودی همکاری و مشارکت نماید، شریک جرم محسوب می‌گردد و مانند مباشر جرم مجازات خواهد شد مگر آن‌که مطابق قوانین دیگر برای آن‌ها مجازات شدیدتر پیش‌بینی شده باشد، که در این صورت به مجازات شدیدتر محکوم خواهند شد. در مؤسسات حسابرسی، مدیران متفقاً یا منفرداً شریک جرم خواهند شد».

## ۲-۱-۱- رکن مادی

عنصر مادی جرم عبارت است از رفتار خلاف قانون که تظاهر اندیشه سوء فاعل (در جرایم عمد) و یا ذهن خطاکارانه او (در جرایم غیر عمد) است (همان، ص ۳۰). از نظر عنصر مادی بر اساس ماده ۱۲۴ ق. م. ا، ضابطه تشخیص شرکت در ارتکاب جرم فرار مالیاتی، مستفاد از عبارت مندرج در این ماده مبنی بر این که «جرم مستند به عمل همه آن‌ها باشد»، مستلزم مداخله یکایک شرکاء در عملیات اجرایی جرم است؛ هر چند عمل هر یک از شرکاء در نتیجه‌ای که از عملیات جمعی آن‌ها حاصل می‌شود یکسان نباشد. اما این نکته را نباید از نظر دور داشت که شرط مهم در تحقق شرکت در جرم فرار مالیاتی، مانند هر جرم دیگری این است که عمل هر یک از مداخله‌کنندگان در عملیات اجرایی جرم، جزئی از علت وقوع جرم باشد.

عملیات مادی همه مداخله‌کنندگان در جرم ممکن است منتهی به شرکت در جرم نشود؛ بلکه عملیات برخی از آن‌ها در حد مقدمات جرم و عملیات برخی دیگر در حد معاونت در جرم باشد. بنابراین فقط افرادی به عنوان شرکت در جرم قابل تعقیب هستند که اجزای جرم را شروع کرده باشند. از مصادیق شرکت در جرم فرار مالیاتی می‌توان شرکت حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را نام برد که با سوء استفاده از ماده ۲۷۲ ق. م. م موجب فرار مالیاتی موادی را فراهم می‌آورند.

این ماده بیان می‌دارد: «سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلف اند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شوند، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد: الف: اظهارنامه نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری؛ ب: تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط؛ ج: اظهارنامه نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان

امور مالیاتی بوده است؛ د: سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد...».

هم‌چنین در تبصره یک این ماده آمده است: «اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات، برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند.» همان‌گونه که مشاهده می‌شود، پس از تعیین درآمد مشمول مالیات توسط حسابرسی و ارائه آن به اداره امور مالیاتی، درآمد مزبور بدون رسیدگی مورد قبول واقع می‌شود. حال اگر حسابرسی، آگاهانه و عمدتاً نسبت به تهیه و ارائه گزارش خلاف واقع که باعث کاهش مالیات واقعی می‌شود اقدام نماید، قاعدتاً باید شریک در جرم محسوب شود. ماده ۲۷۶ طرح تحول نظام مالیاتی هم همین مطلب را تبیین نموده است.

### ۳-۱-۱- رکن معنوی

منظور از عنصر روانی شرکت در ارتکاب فعل مجرمانه فرار مالیاتی، علم و اطلاع شرکاء نسبت به ماهیت جرم ارتكابی است (اردبیلی، همان، ص ۱۳۲). بنابراین برای تحقق و احراز عنصر روانی شرکاء در جرم فرار مالیاتی باید هر یک از شرکاء دارای قصد مجرمانه و به نامشروع بودن عمل خود آگاه باشند و فعل مجرمانه را به قصد ضربه زدن به نظام اقتصادی کشور، به اجرا در آورند.

نکته جالب توجه این است که ماده ۱۲۵ قانون مجازات اسلامی جدید واژه‌های «عالمًا» و «عمدًا» که در ماده ۴۲ قانون سابق وجود داشت را حذف نموده و بدین ترتیب عنصر معنوی را در ارتکاب جرایم نادیده گرفته است. از سوی دیگر ماده ۲۷۶ لایحه نظام مالیاتی، قصد و نیت را در تحقق مشارکت در جرم فرار مالیاتی تصریح نموده است. با این شرایط باید منتظر تصویب لایحه از سوی مجلس بود که احتمالاً با توجه به قانون مجازات اخیر التصویب، لایحه نیز هماهنگ با آن قانون به تصویب خواهد رسید.

### ۲-۱- معاونت در جرم فرار مالیاتی

از لحاظ مفهومی، معاونت دارای دو مفهوم موسع و مضیق است: در مفهوم موسع، معاونت شامل هر گونه مداخله و مشارکت در ارتکاب جرم می‌باشد. معاونت در این مفهوم اطلاق داشته و شامل تمام افرادی که به نحوی از انحاء

اعم از مباشرت، شرکت و معاونت سهمی در تحقق جرم دارند، می‌گردد. (زراعت، ۱۳۸۰، ص ۳۲۰) در حالی که مفهوم مصنیق معاونت، عبارت از نوع خاصی و معینی از همکاری در ارتکاب جرم است؛ به طوری که مجرم رأساً هیچ گونه مداخله‌ای در عملیات اجرایی سازنده جرم نداشته و نقش او فرعی و تبعی بوده و تنها در پیرامون جرم، محدود و منحصر به اموری چون تهیه مقدمات جرم تا تشویق و ترغیب مرتکب می‌شود. (همان، ص ۸۴)

مبنای کلی عنصر قانونی معاونت در جرم، ماده ۱۲۵ ق. م. ا است. این ماده مقرر می‌دارد:

«اشخاص زیر معاون جرم محسوب می‌شوند:

الف) هر کس، دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم کند یا با دسیسه یا فریب یا سوء استفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد؛  
ب) هر کس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد؛

پ) هر کس وقوع جرم را تسهیل کند».

ضابطه تشخیص در هر جرم، وابسته به جرم اصلی است. بنابراین اگر فعل یا ترک فعلی که معاونت نسبت به آن انجام می‌شود، عنوان مجرمانه نداشته باشد، معاونت در آن نیز قابل تعقیب و مجازات نخواهد بود. به عبارت دیگر اصولاً معاونت در ارتکاب جرم، زمانی قابل تحقق است که عملیات معاون، موجب وقوع جرم گردد. از طرف دیگر، جرم بودن فعل مباشر اصلی، شرط تحقق مجرمانه بودن عمل معاونت است. از این رو اگر عمل مباشر، جرم نباشد، معاونت در ارتکاب فعل مذکور نیز، جرم نخواهد بود. پس معاونت فی نفسه جرم مستقلی نیست، بلکه تابع وصف فعل مجرمانه اصلی است. در سیستم جزائی ما نیز مفهوم و مجازات معاونت در جرم از نظریه «استعاری بودن معاونت» یا «اخذ مجرمیت از عامل اصلی» تبعیت کرده است به این علت، دیوان عالی کشور در رأی شماره ۷۱۷ مورخ ۱۳۱۸/۴/۴ اظهار کرده است:

«اگر قانونی مبنی بر جرم بودن عملی وضع و مجازاتی برای شریک آن تعیین شود، به موجب قانون، شریک و معاون هم تعقیب و کیفر می‌شوند و اگر قانون راجع به جرمی نسخ شود، مجرمیت شریک و معاون هم به موجب همان قانون از بین می‌رود. بنابراین



شرکت یا معاونت جرم علیحده نیست.» (بروجردی عبده، ۱۳۸۴، ص ۲۴۴). حقوقدانان نیز تأکید کرده‌اند که مسئولیت معاون فقط هنگامی قابل تصور است که برای مباشر یا شریک جرم اصلی مجازات مقرر شده باشد (صانعی، ۱۳۷۱، ص ۸۴). با این وجود، به موجب ماده ۱۲۸ ق. م. ا «هر گاه مرتکب جرم به جهتی از جهات قانونی قابل تعقیب نباشد یا تعقیب یا اجرای مجازات او به جهتی از جهات قانونی موقوف گردد، تأثیری در تعقیب و مجازات معاون جرم ندارد». این درحالی است که قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران نیز، معاونت در جرم را به عنوان جرم مستقل نپذیرفته، بلکه در وضع مقررات راجع به معاونین جرم، از نظر «مجرمیت عاریه‌ای» تبعیت کرده است. لکن مجازات معاون را به مراتب خفیف‌تر از مجازات مباشر و شرکای جرم تعیین کرده است. از این حیث می‌توان گفت که قانون مجازات اسلامی «نظریه مجرمیت عاریه‌ای نسبی معاون جرم»، را پذیرفته است. (ولیدی، ۱۳۸۳، ص ۳۶۱)

برای تحقق رکن روانی معاونت، علاوه بر قصد انجام دادن رکن مادی معاونت که در ماده ۱۲۵ ق. م. ا به نحو حصری تعیین شده است، معاون و مباشر باید دارای وحدت قصد باشند و اقدامات معاون باید مقدم یا همزمان با اقدامات مباشر باشد و اقدامات بعدی او برای تحقق معاونت کافی نیست. مستند این موضوع تبصره ماده ۱۲۵ ق. م. ا است که مقرر می‌دارد: «برای تحقق معاونت در جرم، وحدت قصد و تقدم یا اقتران زمانی بین رفتار معاون و مرتکب جرم شرط است. چنان‌چه فاعل اصلی جرم، جرمی شدیدتر از آن‌چه مقصود معاون بوده است مرتکب شود، معاون به مجازات معاونت در جرم خفیف‌تر محکوم می‌شود».

از مقررات راجع به معاونت و مصادیقی که به عنوان عنصر مادی معاونت در جرم در ماده ۱۲۵ آمده است، ظاهراً چنین استنباط می‌شود که معاونت در جرم تنها از طریق فعل مثبت قابل تحقق است و دکترین غالب حقوقی و رویه قضایی نیز بر همین نظر استوار است. به موجب حکم شماره ۱۳۱۷/۱/۶ «سکوت و جلوگیری نکردن از وقوع جرم، اگر قتل باشد، معاونت نبوده و قانوناً جرم محسوب نمی‌شود» (بروجردی عبده، همان، ص ۲۴۸).

حکم شماره ۵۶۴ مورخ ۱۳۲۶/۴/۲۲ شعبه دوم دیوان عالی کشور نیز تصریح می‌کند که «سکوت شخص، از گزارش دادن اعمال مرتکب اصلی (مثلاً مختص)، معاونت در جرم او نیست؛ زیرا رکن تحقق جرم معاونت، وحدت قصد و تبانی به علاوه امور وجودی است نه عدمی و با فرض این‌که مشارالیه از اعمال آن شخص مطلع بوده و از باب دوستی اغماض کرده و گزارش نداده باشد، محقق عنوان معاونت نخواهد بود.» (همان)

به نظر می‌رسد، معاونت در جرم منحصر در فعل مادی مثبت نیست؛ بلکه از طریق ترک فعل نیز امکان دارد. مانند این‌که ضابط دادگستری که مسئولیت جلوگیری از ارتکاب جرم یا گزارش آن را بر عهده دارد، از انجام وظیفه خود خودداری کند و یا رئیس یا وزیری با علم به این‌که مأمورین زیر دست او به اختلاس و ارتشاء مشغولند، هیچ‌گونه عملی جهت جلوگیری از جرم به عمل نیاورد؛ حتی با سکوت خود عملیات آنان را تأیید ضمنی کرده و موجب دلگرمی آن‌ها می‌شود. (متین دفتری، پیشین، ص ۳۲۹)

با توجه به آن‌چه گفته شد، برای تحقق معاونت در فرار مالیاتی، این موارد لازم است:

الف) تحقق پدیده مجرمانه فرار مالیاتی یا شروع به ارتکاب آن؛  
 ب) انجام دادن یکی از اقدامات مذکور در ماده ۱۲۵ ق. م. ا؛  
 پ) تقدم زمانی فعل معاون بر مباشر اصلی و یا تقارن زمانی آن دو؛  
 ت) قصد معاون در انجام دادن مصادیق معاونت، به قصد کمک کردن و مساعدت مباشر اصلی در انجام فرار مالیاتی؛  
 ث) واقع شدن فرار مالیاتی توسط مرتکب اصلی.

اگر مرتکب اصلی از ادامه عملیات گریز از مالیات و مخفی کردن یا عدم اعلام درآمد منصرف شود، معاون او نیز از مجازات معاف است و اگر اقدامات مباشر در حد شروع به جرم باشد، معاون هم به جرم معاونت در شروع به فرار مالیاتی محکوم می‌شود. اما اگر نفس عمل معاون، جرم باشد به مجازات همان جرم محکوم می‌شود.

طرح تحول نظام مالیاتی، وضعیت معاونت در جرم فرار مالیاتی را تبیین نموده است. این طرح در ماده ۲۷۷ مقرر می‌دارد: «هر شخص به قصد فرار از مالیات، عالماً و عامداً مودی را ترغیب یا تطمیع یا تهدید یا تحریک نماید و یا وقوع جرم مالیاتی را

تسهیل و یا لوازم آن را تهیه نماید، معاون جرم محسوب و به حبس تغریزی از سه ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. چنانچه معاون جرم از حسابداران، حسابرسان و یا از کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور باشند، به حداکثر مجازات محکوم خواهند شد. در مورد مؤسسات حسابرسی مدیران متفقاً یا منفرداً معاون جرم محسوب خواهند شد». از مصادیق معاونت در جرم فرار مالیاتی می‌توان به اشخاصی اشاره نمود که جهت کمک به فرار مالیاتی، مبادرت به صدور فاکتورهای هزینه‌ای صوری برای مودیان نموده و بدین ترتیب هزینه‌های وی را بالاتر از میزان واقعی نشان می‌دهند.

#### ۹- جنبه عمومی جرم

فرار مالیاتی، پدیده‌ای است که با پنهان نگاه داشتن درآمد واقعی و عدم پرداخت مالیات، حقوق مسلم دولت و ملت را پایمال می‌کند و اگر با آن مقابله نشود، تأثیرات منفی قابل توجهی بر اقتصاد کشور خواهد گذاشت.

فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی تأثیر منفی می‌گذارد. افزایش نرخ تورم، عدم تخصیص بهینه درآمد و ثروت و افزایش فاصله طبقاتی، از اثرات دیگر این پدیده مجرمانه است که با حقوق عمومی تلاقی دارد و امنیت اقتصادی و اجتماعی را به چالش می‌کشد. قربانی این جرم، آحاد مردم هستند که از وقوع جرم متحمل هزینه‌های فراوان می‌شوند. مصالح یک جامعه، ارزش‌های پذیرفته شده، هنجارهای مورد قبول و تنظیم روابط مردم، همه در نظم عمومی خلاصه می‌شود که تبلور آن نیز در قوانین جزائی کشور می‌باشد. «در حقوق داخلی، نظم عمومی شامل آن دسته از قواعدی است که اصطلاحاً «قواعد امری» نامیده می‌شوند اعم از این که قواعد مزبور مربوط به حقوق خصوصی یا حقوق عمومی باشد. به عبارت دیگر، نظم عمومی در حقوق داخلی به معنای رعایت قواعد امری است به طوری که افراد نمی‌توانند به وسیله قرارداد خصوصی آن قواعد را نقض کنند و مخالفت با نظم عمومی در حقوق داخلی جز نقض قواعد و مقررات امری نیست.» (الماسی، ۱۳۶۸، ص ۱۲۹)

بنابراین، با توجه به این که در جرم فرار مالیاتی، اقتصاد و به تبع آن تمامی افراد جامعه متضرر می‌گردند، لذا مقررات منع فرار مالیاتی، جزء قواعد آمره محسوب می‌شود.

نکته دیگر این که در جرایم مالیاتی و تقلبات مالیاتی، شخص حقیقی، شروع کننده تعقیب نمی‌باشد و اساساً تعقیب منوط به شکایت شاکی خصوصی نیست و مدعی العموم رأساً موظف به تعقیب و اقامه دعواست. چرا که بزه دیده اصلی، جامعه و مردم هستند. لذا پیش بینی نهادهای اطلاع‌رسانی جهت کسب اخبار مرتبط با جرایم و تقلبات مالیاتی از مؤدیان خاطی، جهت آگاهی دادن به نماینده مدعی العموم، امری ضروری است تا جامعه، عکس العمل خود را به صراحت و روشنی نشان دهد.

### نتیجه‌گیری

یکی از اهدافی که تدوین کنندگان لایحه تحول نظام مالیاتی کشور دنبال می‌کنند، کاهش میزان فرار مالیاتی و به تبع آن مبارزه با تبعیض و ایجاد عدالت اجتماعی در بعد سیاست‌های مالیاتی است. بدون تردید تنظیم مواد لایحه باید به گونه‌ای صورت بگیرد که تأمین کننده این مهم باشد. جرم‌انگاری فرار مالیاتی گام مثبتی است که می‌تواند با ایجاد قبح اجتماعی برای پدیده فرار مالیاتی در وحله نخست و مجازات مجرمان در مرتبه بعد به کاهش میزان فرار مالیاتی و به همان نسبت به ایجاد عدالت اجتماعی در جامعه کمک نماید. بنابراین گنجاندن این ضمانت اجرا در لایحه مذکور و وجه قانونی دادن به آن به خودی خود یک گام به جلو در مسیر بهبود سیستم مالیاتی کشور تلقی می‌گردد. با این وجود، این لایحه خالی از ابهام و اشکال نمی‌باشد و رفع این نواقص می‌تواند مراد تدوین‌کنندگان را بهتر تأمین نماید. از جمله نارسایی‌های این لایحه می‌توان به منظور نکردن مجازات برای اشخاص حقوقی اشاره کرد که لایحه مذکور هیچ‌گونه مجازاتی را متوجه موجودیت آن‌ها ندانسته و به مجازات مدیران این مؤسسات بسنده نموده است. همچنین یکسان بودن مجازات‌ها در مورد مرتکبین فرار مالیاتی بدون توجه به میزان بدهی مالیاتی آن‌ها از نکاتی است که ممکن است هدف ایجاد عدالت را خدشه‌دار نموده و خود نقض غرض باشد و تبعیضی در مورد بدهکاران مالیاتی ایجاد نماید. علاوه بر این، در بحث کشف جرم، لایحه دارای ابهام است و این که سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مرجع تشخیص جرم فرار مالیاتی معرفی شده، محل تأمل است. بنابراین و با توجه به موارد فوق‌الذکر، پیشنهاد می‌گردد که در مورد مجازات اشخاص حقوقی تجدید نظر صورت گرفته و ضمانت اجرای دقیق‌تری برای عدم تمکین

آن‌ها در نظر گرفته شود. هم‌چنین کیفیت کشف جرم باید در لایحه به صورت دقیق و شفاف تصریح و تبیین گردد. به‌علاوه، از آن‌جا که طی سالیان اخیر همواره بر سیاست حبس زدایی تأکید شده، پیشنهاد می‌گردد که در لایحه مزبور، وضع مجازات مالی به‌عنوان بدیلی برای مجازات حبس در نظر گرفته شود. هم‌چنین همانند مجازات اختلاس و کلاهبرداری و ارتشا در قانون تشدید مجازات مرتکبین... با توجه به میزان بدهی مالیاتی و گریز از آن، مجازات‌های مربوطه درجه‌بندی گردد.

#### فهرست منابع

- ۱- آقابابایی، حسین، (۱۳۸۴)، «گفتمان فقهی و جرم‌انگاری درحوزه جرایم علیه امنیت ملت و دولت»، مجله فقه و حقوق، سال دوم، ش ۵.
- ۲- اردبیلی، محمدعلی، (۱۳۸۱)، حقوق جزای عمومی، جلد دوم، تهران: میزان، چاپ یازدهم.
- ۳- الماسی، نجاد علی، (۱۳۶۸)، تعارض قوانین، تهران: مرکز نشر دانشگاهی، چ اول.
- ۴- بروجردی عبده، محمد، (۱۳۸۱)، اصول قضائی (جزائی)، تهران: انتشارات آریان، چ اول.
- ۵- زاهدی، عاطفه، (۱۳۹۰)، مجموعه کامل آراء وحدت رویه دیوان عالی کشور (حقوقی و جزائی)، تهران: جنگل - جاودانه، چ دوم.
- ۶- زراعت، عباس، (۱۳۸۰)، شرح قانون مجازات اسلامی (بخش کلیات)، تهران: انتشارات ققنوس، چ دوم.
- ۷- حبیب زاده، محمدجعفر و امیرحمزه زینالی، (۱۳۸۴)، «درآمدی بر برخی محدودیت‌های عملی جرم‌انگاری، ضرورت ارزیابی منافع و مضار ایجاد یک جرم»، نامه مفید، شماره ۴۹.
- ۸- حبیب زاده، محمد جعفر، (۱۳۸۱)، کلاهبرداری و جرائم مشابه در حقوق ایران، تهران: انتشارات سنجش، چاپ اول.
- ۹- سلیمی الیزئی، فرشته، (۱۳۹۰)، مجموعه قوانین کیفری کاربردی، تهران: جنگل - جاودانه، چ دوم.

- ۱۰- شاهسون، یاورعلی، (۱۳۸۴)، بررسی عوامل مؤثر بر کارآیی نظام مالیاتی ازدیدگاه کارشناسان مالیاتی کرج؛ پایان نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی، مؤسسه آموزش عالی پژوهش و برنامه‌ریزی کشور، ریاست جمهوری.
- ۱۱- شمس ناتری، محمد ابراهیم و دیگران (سید وحید ابوالمعالی الحسینی و زهر اسادات علیزاده طباطبایی)، (۱۳۹۰)، «ویژگی‌های جرم‌انگاری در پرتو اسناد و موازین حقوق بشر»، راهبرد، سال بیستم، ش ۵۶، صص ۲۶۷-۲۹۹.
- ۱۲- صانعی، پرویز، (۱۳۷۱)، حقوق جزای عمومی، تهران: گنج دانش.
- ۱۳- علاء، عین‌الله، (۱۳۷۷)، «فرار مالیاتی و اقتصاد پنهان»، مجله مالیات، شماره ۶.
- ۱۴- فرهادیان، سید محمدجواد، برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: پیشنهاد حداقل نرخ قابل اعمال با استفاده از جدول داده ستانده، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه مازندران.
- ۱۵- کمالان، مهدی، (۱۳۸۸)، مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم، تهران: کمالان، چ سوم.
- ۱۶- گلدوزیان، ایرج، (۱۳۸۴)، حقوق جزای عمومی، تهران: میزان، چ دهم.
- ۱۷- متین دفتری، احمد، (۱۳۳۰)، مجموعه رویه قضایی شامل نظریات دیوان عالی کشور از ۱۳۱۱ تا ۱۳۳۰ (قسمت جزایی)، بی نا.
- ۱۸- محمدی، گیتی، (۱۳۹۰)، بررسی حقوقی فرار مالیاتی در ایران و آلمان، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران پردیس بین‌المللی کیش.
- ۱۹- مرادی، حسن، (۱۳۷۳)، شرکت و معاونت در جرم، تهران: میزان، چاپ اول.
- ۲۰- معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، (۱۳۸۹)، مجموعه برنامه پنج ساله توسعه ج.ا.ا؛ تهران: چ اول.
- ۲۱- منصور، جهانگیر، (۱۳۸۴)، قوانین و مقررات آیین دادرسی کیفری، تهران: دیدار، چ نوزدهم.
- ۲۲- ..... (۱۳۸۴)، قانون مجازات اسلامی، تهران: دیدار، چ سی و یکم.
- ۲۳- ..... (۱۳۸۴)، قوانین و مقررات آیین دادرسی مدنی (لایحه قانونی تشکیل دادگاه‌های عمومی)، تهران: دوران، چ بیست و دوم.

۲۴- نوریها، رضا، (۱۳۸۳)، زمینه حقوق جزای عمومی، تهران: گنج دانش، چ نهم، ۱۳۸۳.

۲۵- ولیدی، محمد صالح، (۱۳۸۳)، با سیستم‌های حقوق جزای عمومی، تهران: انتشارات خورشید، چ اول.

۲۶- ونکی، سعید، (۱۳۸۳)، «فرار مالیاتی»، مناطق ویژه اقتصادی، ش ۲۶.

۲۷- پیش نویس لایحه تحول نظام مالیاتی کشور، در: ۸۱۷۹۴۶. <http://rc.majlis.ir/fa/news/show/> تاریخ: ۹۳/۷/۱۰.