

# واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های

مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴

حسین تاجمیر ریاحی<sup>۱</sup>

سیده فاطمه آل محمد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۰۴ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۰۸

## چکیده

قانونگذار در راستای تمرکززدایی از نظام وابسته به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی اقدام به تصویب قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ کرده و در ماده ۲۷۴ این قانون بدون ارائه تعریفی از جرایم مالیاتی و صرفاً پس از بیان برخی از مصادیق این جرم اقتصادی، مجازات تعزیری درجه شش برای مرتکب این قبیل جرایم پیش‌بینی نموده است. در این پژوهش که از طریق مطالعه کتابخانه‌ای و به روش توصیفی - تحلیلی صورت گرفته است، با بررسی عناصر اختصاصی جرایم مالیاتی و ضمانت‌اجراهای آنها در قانون، مشخص شد که سیاست جنایی تقنینی ایران در قبال جرایم مالیاتی از مواردی نظیر جرم انگاری‌های حداکثری، خلاء ضمانت‌اجراهای درجه‌بندی شده و کارآمد در خصوص اشخاص حقیقی و حقوقی، فقدان شروع به جرم و شمول مرور زمان در برخی از این جرایم رنج می‌برد و بیش از این که مبتنی بر مشارکت و برنامه‌های پیشگیرانه تخصصی باشد، با هدف مقابله با فرار مالیاتی، بر پایه نوعی سیاست کیفری افتراقی از نوع سرکوبگر و سخت‌گیرانه‌تر نسبت به قوانین مالیاتی سابق بنا شده است.

**واژه‌های کلیدی:** جرایم مالیاتی، سیاست جنایی، قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات، فرار مالیاتی

۱. کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه قم، قم، ایران، h.tajmirriahi@tax.gov.ir.

۲. دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)،

f.alemohammad@gmail.com

## ۱- مقدمه

ضرورت تحقیق در مورد جرایم مالیاتی و تخلفاتی که نظام اقتصادی را دچار بحران و اختلال می‌نماید، به علت اینکه استحکام تمام بنیان‌ها، سیستم‌ها و نظام‌های سیاسی، اجتماعی و فرهنگی بر اقتصاد کشور استوار می‌گردد و یکی از مهمترین منابع درآمدی دولت، منابع مالیاتی می‌باشد امری مهم محسوب می‌گردد. توان دولت‌ها در انجام وظایفشان به اندازه زیادی وابسته به وجود منابع مالی از جمله مالیات می‌باشد. مالیات به عنوان یکی از مهم ترین منابع درآمدی دولت، نقش مهمی در سیاست گذاری‌های مالی ایفا می‌کند و می‌تواند متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید، تورم، بیکاری، تراز پرداخت‌ها و ... را تحت تأثیر قرار دهد.

گرچه تا به امروز مالیات در ایران نیز مانند سایر کشورهای در حال توسعه نتوانسته است نقش چندانی در اقتصاد ایفا نماید و از آنجا که درآمدهای حاصل از صادرات نفت خارج از کنترل دولت است و خط مشی توسعه در کشور ما نیز در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن در پی تمرکز زدایی از نظام وابسته به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است، لذا کاهش وابستگی بودجه عمومی به منبع نفت و انجام اصلاحات لازم برای افزایش منابع درآمدی مالیاتی دولت و کاهش حجم فرار مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری در نیل به اهداف اقتصادی کشور تلقی نمود (Omidipour, Pajooyan, Mohammadi, Memarnejad, 1394:70).

اجرای صحیح قانون مالیات‌های مستقیم که بر پایه توجه به حقوق مردم و عدالت استوار است، مؤدیان مالیاتی را به پرداخت مالیات که یک تکلیف اجتماعی است تشویق می‌کند و با اجرای مفاد این قانون، زمینه مساعدی در راستای شفافیت، انضباط و توسعه اقتصادی فراهم می‌شود و فرار مالیاتی از سوی کسانی که صاحب ثروت‌های کلانی بوده و به راحتی قانون را دور می‌زنند به حداقل می‌رساند.

یکی از مهم ترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد نظام مالیاتی شناسایی راه‌های فرار از پرداخت مالیات و راهکارهای جلوگیری از آنهاست. تدوین قوانین کیفری در این خصوص برای منع از انجام این عمل غیر قانونی بسیار حائز اهمیت است. در ایران قانونگذار با تصویب ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ این اعمال را جرم انگاری نموده و مجازات درجه ۶ تعزیری برای ارتکاب این جرایم پیش‌بینی نموده است. در این مقاله سعی شده است تا با بررسی قوانین ماهوی و شکلی کیفری مالیاتی، سیاست جنایی تقنینی در قبال جرایم مالیاتی به بوته نقد گذاشته شده و در پرتو آن با درک خلاءها و کاستی‌های سیاست‌های کنونی، زمینه اتخاذ یک سیاست جنایی مطلوب و کارآمد فراهم شود.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- تعریف مالیات

در تعریفی که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بیان می‌دارد مالیات پرداختی است الزامی و بلاعوض؛ مالیات ممکن است به شخص، مؤسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد. برخلاف نظر OECD مالیات بلاعوض نبوده و اتفاقاً در عوض دریافت خدمات و امکانات رفاهی به شهروندان توسط آن‌ها پرداخته می‌شود. مالیات یک نوع هزینه اجتماعی است که افراد ملت موظف هستند در راستای بهره‌برداری از امکانات و منابع یک کشور آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزین این امکانات و منابع فراهم شود. در تعریف دیگری که در فرهنگ علوم اقتصادی به آن اشاره شده است: «مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و موسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه می‌گیرد، افزون بر خصلت‌های اجباری بودن یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دو طرفه و مناسبی میان میزان ارزش خدمات عمومی که مالیات دهندگان از آن برخوردار می‌شوند وجود دارد». در تعریف مالیات در ترمینولوژی حقوق نیز چنین آمده است: «سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هر یک از سکنه کشور موظف است که از ثروت و درآمد خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد.» (Langroudi, 1381: 601).

### ۲-۲- تعریف فرار مالیاتی

جرم مالیاتی از جمله جرایم اقتصادی محسوب می‌شود، چرا که اساس اداره امور کشور در بسیاری از کشورها بر مالیاتی است که مردم به دولت می‌پردازند و ناهنجاری در پرداخت آن می‌تواند به قیمت متزلزل شدن اقتصاد تمام شود. از این رو این جرایم از جرایم بر ضد دولت محسوب می‌شوند. از سوی دیگر فرار مالیاتی تعدی و تعرض به حقوق سایر شهروندان است، زیرا آن‌ها بایستی هزینه زندگی اجتماعی وی را تأمین کنند و او در این امر مهم مشارکت نمی‌کند. مالیات به مثابه شرکت در یک تعاون اجتماعی برای رسیدن به رفاه بیشتر و زندگی اجتماعی بهتر است. شخصی که مالیات پرداخت نمی‌کند در این امر اخلال ایجاد می‌نماید.

فرار مالیاتی زمینه‌ها و شیوه‌های متعدد، متغیر و پیچیده‌ای دارد؛ مساله‌ای که ارائه تعریف جامعی از این مفهوم را دشوار می‌کند، تعاریف مختلف و گاه متفاوتی است که از فرار مالیاتی به عمل آمده است:

- هر گونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات به دولت مانند نداشتن پرونده مالیاتی اشخاص در ادارات مالیات که درآمد دارند، ممانعت از ارائه اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به ادارات مالیاتی که مسئول وصول مالیات می‌باشند، درآمدهایی که اشخاص به صورت فعالیت‌های

زیر زمینی عاید می‌نمایند، عدم پرداخت یا کم پرداخت کردن از میزان مالیات تشخیصی توسط مؤدی فرار مالیاتی نامیده می‌شود (Seyed Nourani, 1388: 22).

- هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع اموال مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود (Ziaei Bigdeli, Tahmasebi Beldaji, 1383:31).

- پرداخت ناقص مالیات از طریق فعالیت‌های غیر قانونی یا تقلب در پرداخت مالیات یا تکمیل اشتباه مدارک مالیاتی به طور عمدی، فرار مالیاتی می‌باشد.

- هرگونه تلاش قانونی یا غیرقانونی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به منظور طفره رفتن از پرداخت مالیات یا کمتر پرداخت نمودن آن به هر شیوه‌ای که انجام شود فرار مالیاتی گفته می‌شود. اصطلاح فرار مالیاتی در ارتباط با عملیات اتخاذ شده در جهت اختفا یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود و به این مفهوم است که مؤدی کمتر از میزانی که قانونا موظف است مالیات پرداخت می‌نماید، فرار مالیاتی به معنای انجام رفتارهایی در جهت عدم پرداخت مالیات تکلیفی به دولت است. در واقع فرار مالیاتی مقوله‌ای است که چارچوب نظام مالیاتی ایران را تهدید می‌نماید و چنانچه به صورت اصولی و علمی با این پدیده مقابله نشود تمام نظام اقتصادی ایران را تحت شعاع خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر تعریف فرار مالیاتی از نظر عملیاتی عبارت است از اینکه افرادی به طرق مختلف از پرداخت مالیات به طور قانونی و غیرقانونی خودداری نمایند و آنان سعی در کتمان نمودن درآمدهای واقعی خود یا به طور کلی فرار از انجام امر مالیات را دارند و مالیات خود را که جز حقوق مسلم دولت برای توسعه همه جانبه کشور است پرداخت نمی‌نمایند و همین امر باعث ورود لطمه‌های جبران ناپذیر به نظام اقتصادی ایران می‌باشد (Seyed Nourani, 1388: 24).

همان گونه که در این تعاریف مشخص است برخی از محققان، فرار مالیاتی را صرفاً شامل اعمال غیرقانونی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود، می‌دانند و بعضی شامل هم اعمال قانونی و هم اعمال غیرقانونی منجر به عدم پرداخت مالیات می‌دانند. بر اساس این تفکیک در صورتی که عدم پرداخت مالیات از طرق قانونی انجام شود «اجتناب از پرداخت مالیات»<sup>۱</sup> و در صورتی که از روش‌های غیرقانونی از پرداخت مالیات اجتناب شود «فرار مالیاتی»<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری قانونی است در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است. استفاده مودی از راه‌های مختلف قانونی، مانند محاسبه مالیات بر اساس

1. Tax Avoidance

2. Tax Evasion

نرخ‌های گوناگون به منظور کاهش از میزان مالیات خود را اجتناب از مالیات می‌خوانند. در واقع عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. مثال‌های متعددی را می‌توان برای اجتناب از مالیات ذکر کرد؛ سرمایه‌گذاران بین‌المللی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشور دارای نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ مالیات پایین‌تر وارد می‌کنند و با این کار، آنها از پرداخت مالیات بالاتر در کشور اول اجتناب می‌کنند.<sup>۱</sup>

در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم قانونگذار تعریفی از جرایم مالیاتی به عمل نیاورده و صرفاً به بیان مصادیق جرایم مالیاتی پرداخته و حتی مصادیق را نیز به طور جامع بیان ننموده است. اما به نظر می‌رسد با بررسی مواد قانونی و از جمله بررسی تفاوت ماده ۲۰۱ و بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان در نظام مالیاتی کشور قائل به تفکیک بین دو اصطلاح فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی شد. چرا که با توجه به این دو ماده اگر عدم پرداخت مالیات قطعی شده که یک تکلیف قانونی می‌باشد ظرف مدت سه سال متوالی صورت گیرد، جرم و فرار مالیاتی تلقی شده و در صورتی که کمتر از این مدت باشد، اجتناب مالیاتی محسوب می‌شود. بنابراین با توجه به مطالب مذکور، می‌توان فرار مالیاتی را یک عنوان عام دانست که شامل جرایم مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌شود. فرار مالیاتی شامل نپرداختن، کم پرداختن و حتی تاخیر در پرداخت مالیات به طرق قانونی و غیرقانونی می‌شود که طرق قانونی آن اجتناب و طرق غیرقانونی آن جرم مالیاتی محسوب می‌شود.

## ۲-۳- پیشینه قانونی

### پیشینه قوانین مالیاتی قبل از سال ۹۴

بعد از انقلاب مشروطه در ایران و تشکیل مجلس شورای ملی و در جریان قانونگذاری، به مرور وضع مالیات‌ها و نحوه تشریفات وصول آن با توجه به قوانینی که به تصویب مجلس می‌رسید، انتظام یافت. از اولین قوانین مالیاتی می‌توان از «قانون مالیات بلدی بر وسایط نقلیه» مصوب ۱۲۸۸/۱۲/۲۶ نام برد که در خصوص وضع مالیات بر درشکه، کالسکه، چهارچرخه و دوچرخه و مانند اینها بود.

دومین قانون که در تاریخ ۱۲۹۰/۰۳/۲۳ به تصویب رسید، «قانون تشکیل ترتیبات مالیاتی مملکت ایران» بود که به موجب ماده ۱ آن، خزانه دار کل ممالک محروسه ایران مأمور نظارت مستقیم و واقعی تمام معاملات مالیاتی و پولی دولت ایران است و این معاملات شامل اخذ تمام عایدات از هر قبیل و تفتیش و محاسبات تمام مخارج دولتی می‌باشد.

اصطلاح فرار از پرداخت مالیات از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه‌های خلاف واقع با «قانون مالیات بر درآمد» وارد قوانین مالیاتی ما شد و در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی داشت که عبارت بود از تعلق

۱. به نقل از گزارش «مؤدی نامری» به نقل از سایت شبکه اخبار اقتصادی و دارایی ایران به آدرس: [www.mefa.ir](http://www.mefa.ir)

جرایم نقدی. اما جرم انگاری فرار از پرداخت مالیات با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ وارد قوانین ما شد و با تغییراتی تا سال ۱۳۸۰ نیز وجود داشت؛ مجازات آن هم با اندکی تغییرات عبارت بود از حبس تا دو سال برای تنظیم خلاف واقع ترازنامه و دفاتر بازرگانی و استناد به آنها. (پورمهدی، ۱۳۹۴: ۱۱۵) با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵، فرار مالیاتی بدین مضمون در ماده ۱۴۵ جرم انگاری گردید: «هر کس به قصد فرار از پرداخت مالیات به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و یا تنظیم شده استناد نماید، به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.» پس از انقلاب اسلامی، قانون مالیات‌های مستقیم متناسب با ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور، تغییر و تحولات بسیاری داشت، قانون گذار در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ ضمانت اجراهای خفیفی را برای نقض هنجارهای مالیاتی پیش‌بینی نموده بود و مبارزه با جرایم مالیاتی را به اندازه جرایم اقتصادی دیگر مشمول سیاست کیفری متمایز، ندانسته بود. متن زیر با الحاق یک تبصره به آن جایگزین ماده ۲۰۱ شد: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید، یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.» پس از حذف مجازات حبس فرار مالیاتی از ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفند ۱۳۶۶ در آخرین اصلاحیه‌ی این قانون (مصوب ۲۷ بهمن ۱۳۸۰)، جای خالی جرم انگاری برای این بزه اقتصادی به شدت در قانون مورد نظر احساس می‌شد.

همین امر باعث شد که کارشناسان خبره اقتصادی و مالیاتی دولت لزوم تأکید بیشتر بر این موضوع مهم را در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در دستور کار خود قرار دهند و اهمیت این موضوع زمانی به اوج خود رسید که رهبر معظم انقلاب نیز در بیانان خود در جمع مردم آذربایجان شرقی در بهمن ماه سال ۹۳ بر فریضه بودن پرداخت مالیات و جرم بودن عدم پرداخت مالیات و فرار مالیاتی تأکید ورزیدند.

#### پیشینه سیاست جنایی قانونگذار بعد از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۹۴

با تصویب اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم، مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ خصوصاً مواد ۲۷۴ الی ۲۷۹ شاهد نوعی سیاست کیفری متفاوت در قلمرو مبارزه با جرایم مالیاتی هستیم. این تغییر نگرش در حوزه حقوق کیفری ماهوی با جرم انگاری‌های جدید مالیاتی و در قلمرو حقوق کیفری شکلی با پیش‌بینی دادسرا و دادگاه خاص رسیدگی کننده به جرایم مالیاتی در حال پویایی است.

مسئولین امیدوارند نظام مالیاتی ایران با اجرای برنامه‌های ۵ ساله میان مدت و برنامه سند چشم انداز بلند

مدت ۲۰ ساله (افق ۱۴۰۴.ش) توسعه یابد و دولت به تدریج نسبت به کاهش وابستگی به نفت اهتمام ورزد و درآمدهای مالیاتی و صادرات غیرنفتی و سایر ظرفیت‌های کسب درآمد را در اولویت کار خود قرار دهد. از اهداف برنامه اقتصادی کشور داشتن سیستم مالیاتی توانمند و کارآمد است. ضرورت دارد برای رسیدن به هدف یادشده در نظام حقوقی ایران، شفافیت مالیات ستانی و فرهنگ مالیاتی و آگاهی و تمکین شهروندان به انجام وظایف قانونی خود که پرداخت مالیات است نهادینه شود. به طور قطع تقویت نظام کیفری حاکم بر رفتارهای مالیاتی و برطرف نمودن خلاها و نارسایی‌های این حوزه کشور ما را در دستیابی به اهداف تعیین شده در سند چشم انداز و سیاست‌های کلان اقتصادی به ویژه در تحقق سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی یاری می‌کند (Sabzi, 1395:26). اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در همین راستا تدوین شده که از اهداف آن افزایش سطح تمکین به پرداخت مالیات در بین مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی و هم چنین افزایش سطح درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران می‌باشد. در این قانون سعی شده با جرم‌انگاری جرایم مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای کیفری به این امر مهم توجه ویژه‌ای شود.

#### ۲-۴- مرتکبین جرایم مالیاتی

یک دسته از جرایم هستند که ممکن است به وسیله عموم افراد اتفاق بیفتد مثل سرقت و کلاهبرداری اما در خصوص جرایم مالیاتی که از جمله جرایم اقتصادی محسوب می‌گردد، یک مفهوم مهمتر مستتر است؛ بدین معنا که یک تعبیر در ادبیات جرم‌شناسی دنیا شکل گرفته که به عنوان جرایم «یقه سفیدها» از آن یاد می‌شود. اینها جرایمی هستند که به وسیله نیروهایی که ظاهر پاک و منزه دارند و در کل نظام اجتماعی از مشروعیت برخوردارند اتفاق می‌افتد. پس تعبیر مفاسد اقتصادی با ساختار قدرت یک درهم تنیدگی ساختاری دارد. (Najafi Aberandabadi, 1385:18). بنابر این باید اذعان داشت مجرمین جرایم مالیاتی، جز گروه مجرمین یقه سفید و از صاحبان زر و زور هستند و مرتکبین مزبور از ضریب هوشی بالا بهره مند و در خصوص مسایل تخصصی مالیاتی دانش لازم را برخوردارند و عواقب کار خود را از قبل پیش‌بینی کرده و با آن که زیان‌ها و خسارت‌های غیرقابل جبران بر پیکره جامعه وارد می‌سازند، کمتر تحت تعقیب دستگاه عدالت کیفری قرار می‌گیرند. این گروه با برخورداری از توان توجیه یا حمایت یا امکان فرار اصولاً از تعقیب مصون می‌مانند (Mansourabadi, 1377:105) و غالباً این قبیل جرایم به صورت سازمان یافته ارتکاب می‌یابند. آن دسته از مرتکبین جرایم مالیاتی را که به واسطه قدرت لابی‌گری و نفوذی که در حاکمیت دارند شاید بتوان مرتکبین یقه طلایی دانست. یقه طلایی‌ها گروهی از مجرمین اقتصادی هستند که به واسطه صاحب زر و ثروت بودن فراوان و برخورداری از قدرت و نفوذ زیاد در حاکمیت یقه طلایی نامیده شده و بدین سبب از مجرمین یقه سفید

تفکیک می‌شوند. در این خصوص می‌توان به افراد مشهور و بانفوذی که به موجب «اسناد پاناما»<sup>۲</sup> و «اسناد پارادایس»<sup>۳</sup>،<sup>۴</sup> جرایم مالیاتی آنها افشا گردید اشاره کرد. در این اسناد، اسامی تعداد قابل توجهی از بلندپایگان سیاسی جهان، از جمله پدر دیوید کامرون نخست‌وزیر بریتانیا، شش عضو مجلس لردهای بریتانیا، ملکه الیزابت دوم، رئیس‌جمهور کلمبیا خوان مانوئل سانتوس، وزیر بازرگانی ایالات متحده ویلیام راس و چهره‌هایی مانند ملک سلمان سعودی و ولیعهدش محمد بن نایف، امیر ابوظبی، اعضای خاندان آل ثانی قطر، پوروشنکو رئیس جمهوری اوکراین، و نخست‌وزیر آیسلند و خانواده علی‌اوف باکو، نواز شریف پاکستان، ژروم کاتوزاک وزیر سابق بودجه فرانسه، نزدیکان ولادیمیر پوتین و وابستگان بشار اسد و بسیاری از افراد مشهور دیگر ذکر شده است. پرونده مالیاتی رونالدو فوتبالیست مشهور پرتغالی که به اتهام فرار مالیاتی ۱۵ میلیون یورویی بین سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۴ میلادی محکوم به دو سال حبس تعلیقی و مبلغ ۱۹ میلیون یورو جریمه نقدی شد، نمونه دیگری از ارتکاب جرایم مالیاتی توسط افراد مشهور و یقه طلایی‌های جامعه است.

البته باید خاطر نشان ساخت که تعداد اندکی از مرتکبین جرایم مالیاتی بعضاً به علت عدم اطلاع از قوانین و مقررات تکالیف قانونی خود را از منظر مالیاتی به درستی ایفا نکرده و در نتیجه به عنوان مجرم مالیاتی شناخته می‌شوند.

## ۲-۵- تعریف سیاست جنایی

امروزه سیاست جنایی برخلاف دیدگاه دانشمندان گذشته که آن را شاخه‌ای از جرم‌شناسی یا حقوق جزای کاربردی به شمار می‌آوردند، یک رشته مطالعاتی مستقل در علوم جنایی محسوب می‌شود که البته از یافته‌های

### 1. Panama Papers

۲. اسناد پاناما مجموعه‌ای از ۱۱/۵ میلیون سند محرمانه از دفتر و کالت موساک فونسکا (یکی از پنهان‌کارترین شرکت‌های اقتصادی جهان) است که توسط منبعی ناشناس به روزنامه آلمانی زبان زوددویچه تسایتونگ رسیدند. این اسناد که دوره‌ای ۴۰ ساله را پوشش می‌دهند شامل ۲۱۴۰۰۰۰ صفحه سند در ارتباط با پولشویی، فرار مالیاتی و دور زدن تحریم‌های بین‌المللی هستند. اسناد پاناما حاوی نام شرکت‌ها و هویت اصلی مالکین و مدیران تراست‌ها است. اسناد یادشده نشان می‌دهند که چگونه این شرکت به مشتریان خود کمک می‌کرده تا پولشویی کنند، تحریم‌ها را دور بزنند و مالیات نپردازند از مجموع ۱۱/۵ میلیون سند، حدود ۴۰۸ میلیون مورد از آنها را ایمیل، ۳ میلیون مورد را اسنادی با فرمت پایگاه‌های داده، ۲ میلیون مورد را پی‌دی‌اف، یک میلیون مورد را عکس و ۳۲۰ هزار مورد را متن تشکیل می‌دهد. از این افشاگری به عنوان «بزرگترین افشای فساد مالی سیاستمداران جهان» و «بزرگترین نشت اطلاعاتی تاریخ» یاد شده است.

### 3. Paradise Papers

۴. اسناد پارادایس یا اسناد بهشت مجموعه‌ای بیش از ۱۳ میلیون صفحه اسناد و مدارک الکترونیکی مربوط به سرمایه‌گذاری در مراکز مالی فرا ساحلی است که در ۵ نوامبر ۲۰۱۷ به بیرون درز کرد. اسناد و مدارک توسط مؤسسه Appleby و با همکاری شرکت ارائه دهنده خدمات Estera و Asiatici و ۱۹ حوزه مالیاتی ثبت شده است. مدارک حاوی اسامی بیش از ۱۲۰۰۰۰ شخص و شرکت است. با توجه به اظهار نظر گروه مشاوره بوستون مقدار پول درگیر در حدود ۱۰۰۰ میلیارد دلار است. در تاریخ ۲۰ اکتبر ۲۰۱۷ یک کاربر ناشناس Reddit اشاره به وجود اسناد پارادایس نمود. در اواخر ماه، کنسرسیوم بین‌المللی روزنامه نگاران تحقیقی (ICIJ) اعلام کرد که اپلی با اتهامات تخلف روبرو شده است. این کنسرسیوم اسامی بیش از ۴۰ سیاستمدار و اطرافیان آنها را در لیست آورده است. Appleby با تکذیب این مطلب اطلاع داده است که در سال گذشته برخی از داده‌های آن توسط هکرها به سرقت رفته بود. اسناد و مدارک به دست آمده شبیه مدارکی بود که در سال ۲۰۱۶ توسط روزنامه آلمانی زوددویچه تسایتونگ بنام اسناد پاناما منتشر شده بود. نام «اسناد بهشت» بازتاب اصطلاح گریزگاه مالیاتی یا «بهشت مالیاتی» می‌باشد.



سایر علوم نیز بهره می‌گیرد و در واقع یک رشته مطالعاتی میان رشته‌ای است که دارای چهار رکن اساسی شامل: جرم، انحراف، دولت و در نهایت جامعه مدنی می‌باشد پس، سیاست جنایی مجموعه روش‌هایی را شامل می‌گردد که هیأت اجتماع با توسل به آن‌ها پاسخ‌های خود به پدیده مجرمانه را سازمان می‌بخشد. یک سیاست جنایی<sup>۱</sup> مطلوب برخلاف حقوق جزا تنها متکی بر سیاست کیفری<sup>۲</sup> نیست؛ بلکه اصلاح مشکلات اجتماعی، زدودن عوامل ایجاد بزه کاری، رفع تبعیضات قانونی و بی‌عدالتی، و درمان و بازسازی بزهکاران را نیز از ویژگی‌های خود می‌داند. سیاست جنایی مطلوب یک مفهوم عام و کلی است که علوم بسیاری را در راستای رسیدن به اهداف خود به خدمت می‌گیرد و از طرف دیگر با سازمان‌های فراوانی در ارتباط است که از طریق این سازمان‌ها تدابیر خود را به مرحله اجرا در می‌آورد.

سیاست جنایی در مفهوم موسع را می‌توان به «سیاست جنایی ماهوی» شامل بزه انگاری، انحراف انگاری و پاسخ‌گذاری و «سیاست جنایی شکلی» شامل آیین‌های رسیدگی به بزه، تعیین پاسخ به آن، تعریف مراجع پاسخ‌دهی و سازمان‌های متولی اجرا و اعمال پاسخ به بزه و نیز پاسخ‌دهی به انحراف توسط جامعه مدنی تقسیم نمود (Najafi Aberandabadi, 1396:557). از این رو سیاست جنایی از زوایای مختلف تقسیم‌بندی می‌شود که یکی از آن‌ها تقسیم به سه گروه تقنینی، قضایی و مشارکتی است.

- تعریف سیاست جنایی تقنینی: سیاست جنایی تقنینی تدبیر و چاره‌اندیشی قانونگذار راجع به جرم یا به عبارتی سلیقه انتخاب قانونگذار در خصوص جرایم و مجازات‌هاست که وی تحت تأثیر دیدگاه‌های جرم‌شناسی، جامعه‌شناسی، فلسفی، ایدئولوژی و غیره، در چارچوب قانونی در یک دوره مشخص تمهیدات خاصی را تعیین می‌کند (Shaykh al-Islami, 1379:261).
- تعریف سیاست جنایی قضایی: برای شناخت سیاست جنایی راجع به یک موضوع علاوه بر شناخت نقش قانونگذار در تنظیم و ترسیم خطوط اساسی جرم‌انگاری و تعیین پاسخ‌ها، باید به نقش دستگاه قضا در چگونگی درک و نحوه کاربرد خطوط رسمی قانون‌گذار نیز توجه داشت. اساس سیاست جنایی قضایی یک کشور را باید در نحوه نظارت و اجرای قوانین توسط مراجع قضایی و نیز در ماحصل کار قوه قضاییه شامل عملکرد، رویه، تصمیمات و احکام صادره دادگاه‌ها ملاحظه کرد. بدین ترتیب قوه قضاییه و ارکان آن می‌تواند از راه‌های گوناگونی در سیاست جنایی تقنینی تأثیرگذار باشد (Shaykhal-Islami, 1379:261).
- تعریف سیاست جنایی اجرایی: موضوع سیاست جنایی اجرایی را می‌توان تدابیر اجرایی در سیاست جنایی دانست. این تدابیر اعم از تدابیر سرکوب‌گرانه و پیشگیرانه غیرکیفری هستند که در یک نظام سیاست جنایی اندیشیده شده‌اند. اصولاً هر کدام از انواع سیاست جنایی یک سری عوامل اجرایی دارند.

1. Criminal Policy

2. Penal Policy

سیاست جنایی اجرایی را بی شک دولت تشکیل می‌دهد. در کشور ایران مهم ترین و اصلی ترین عامل اجرایی سیاست جنایی مبارزه با جرایم مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور که زیر مجموعه وزارت امور اقتصاد و دارایی است می‌باشد.

**گفتمان سیاست جنایی قانونگذار پیرامون جرایم مالیاتی**، طرز برداشت و تلقی مقام قانونگذاری از سیاست جنایی در قالب تصویب قوانین مالیاتی است. به بیان دیگر، زمانی که متون قانونی در خصوص جرایم مالیاتی توسط قانونگذار هر کشوری تصویب می‌گردد، در واقع بیانگر گفتمان سیاست جنایی خاص آن کشور در خصوص پدیده مجرمانه مورد نظر است که این طرز برداشت مقنن در دو بخش شکلی و ماهوی (جرم انگاری و پاسخ‌ها) نمودار می‌گردد.

### ۳- حقوق کیفری مالیاتی

حقوق کیفری مالیاتی شامل بررسی عناصر جرم مالیاتی و مجازات‌های آن و مشارکت و معاونت در جرایم مالیاتی می‌باشد که در ادامه به آن‌ها پرداخته شده است.

#### ۳-۱- جرم انگاری مالیاتی

جرم‌انگاری فرایندی است که به موجب آن قانونگذار با در نظر گرفتن هنجارها و ارزش‌های اساسی جامعه و با تکیه بر مبانی نظری مورد قبول خود، فعل یا ترک فعلی را ممنوع و برای آن ضمانت اجرای کیفری وضع می‌کند.

#### عناصر جرم مالیاتی

جرایم مالیاتی مانند هر فعل مجرمانه باید دارای سه رکن اصلی قانونی، مادی و معنوی باشند که نقص در هر یک از این ارکان یا عناصر باعث متزلزل شدن تحقق جرم مالیاتی می‌گردد. در ادامه این عناصر را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

#### عنصر قانونی

علاوه بر آن که بعضی از رفتارها در حوزه اقتصاد که آثار مالیاتی دارد به موجب قانون مجازات اسلامی، قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری و یا قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، جرم تلقی گردیده است لیکن مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ عنصر قانونی جرایم مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

قانونگذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص ارتکاب جرم مالیاتی چنین پیش‌بینی کرده

است: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن
  ۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن
  ۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام
  ۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده
  ۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع
  ۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی
  ۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار مالیاتی
- تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.
- تبصره ۲- اعلام جرایم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرایم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.»
- در ماده ۲۴ قانون ارتقای سلامت نظام اداری چنین مقرر شده است: «هر گونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی نفع محکوم می‌گردد. هریک از کارکنان دستگاهها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسؤول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد مراتب را به مرجع قضائی اعلام می‌نماید. متخلفین از این تکلیف به مجازات یک تا سه سال انفصال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند.»

### عنصر مادی

قانونگذار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در ماده ۲۷۴ افعال و رفتارهایی را که تشکیل دهنده رکن مادی جرایم مالیاتی هستند، چنین بر شمرده است:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن
  ۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن
  ۳. ممانعت از دسترسی ماموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام
  ۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده
  ۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع
  ۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی
  ۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار مالیاتی
- عنصر مادی جرم مالیاتی هم به صورت فعل مثبت و هم به صورت ترک فعل قابل تحقق می‌باشد. به عنوان مثال تنظیم و استناد به دفتر و اسناد و مدارک خلاف واقع فعل مثبت مادی و عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات در موعد قانونی ترک فعلی است که منجر به تحقق عنصر مادی جرم مالیاتی می‌شود.

### عنصر معنوی

حقوقدانان برای تحقق هر جرم علاوه بر عنصر مادی وجود عنصر معنوی یا روانی را شرط می‌دانند. معمولاً مرتکب، عمل خلاف مقررات را باید با سوءنیت و به قصد ارتکاب جرم انجام داده باشد. در جرایم عمدی اثبات عمد برای اعمال مجازات، شرط لازم است. زیرا عمد متضمن میل و تصمیم فاعل در رسیدن به نتیجه مجرمانه است. (اردبیلی، ۱۳۹۲: ۲۳۶) به عبارت دیگر وقتی عمدی بودن یک عمل مجرمانه ثابت می‌شود که مرتکب با اراده و تصمیم خود برای رسیدن به نتیجه‌ای که از عمل مجرمانه حاصل می‌شود مبادرت به آن عمل نموده باشد. عنصر روانی در حقیقت یک حالت ذهنی است که مرتکب حین وقوع بزه باید دارا باشد. به این حالت ذهنی «نیت و قصد» می‌گویند. البته عنصر روانی درجات و حالات مختلفی دارد و تنها به یک

حالت ذهنی صرف اشاره ندارد. از اهم این درجات نیت، بی تفاوتی یا بی پروایی و غفلت و اهمال است. (Mir Mohammad Sadeghi, 1377:73)

اما در جرایم مالیاتی عنصر روانی جرم نوعاً مفروض است و بیشتر جنبه مادی صرف دارند. زیرا حرفه‌ای بودن صاحبان مشاغل و فنی و تخصصی بودن ارتکاب این قبیل جرایم با آگاه بودن آنها از آثار اعمالشان ملازمه دارد. آنچنان که در ماده ۲۷۴ از بیان قانونگذار به جز در بند ۷ مشخص است که عنصر معنوی جرایم موضوع این ماده را مفروض تلقی نموده و فقط در بند ۷ مقرر شده است «استفاده از کارت بازرگانی افراد به منظور فرار مالیاتی»، مرتکب باید علم و آگاهی به عدم تعلق کارت به دیگری را داشته باشد و اگر شخصی از روی اشتباه کارت بازرگانی دیگری را کارت خود تصور کند و معامله را با آن انجام دهد مرتکب جرم مالیاتی نمی‌باشد.

جرم مالیاتی با توجه به ماهیت این نوع جرایم که از جمله جرایم اقتصادی محسوب می‌شوند، یک جرم عمدی است و امکان ارتکاب این نوع جرایم به صورت غیرعمد در قانون پیش‌بینی نشده گرچه در موارد استثنایی امکان ارتکاب این نوع جرایم به صورت غیرعمد به واسطه عدم آگاهی توسط اقشار بی سواد و بی اطلاع از قانون وجود داشته و حتی پرونده‌هایی در زمینه سوء استفاده افراد آگاه از بی اطلاعی چنین افرادی و تطمیع آنها با مبلغی اندک و گرفتن کارت بازرگانی به نام این اشخاص و عدم پرداخت مالیات با وجود تحصیل درآمد از کارت بازرگانی ایشان در مراجع قضایی مطرح شده است.

در جرایم مالیاتی سوء نیت عام عبارت است از اراده خودآگاه فرد در استناد به مدارک خلاف واقع که در تشخیص مالیات ملاک عمل قرار می‌گیرد یا عمد در اقدام به ترک فعل خودداری از انجام تکالیف قانونی و تسلیم اظهارنامه در سه سال متوالی، که استمرار این قبیل ترک فعل‌ها در طی سه سال متوالی خود نشان از عمدی بودن ترک این تکالیف قانونی است. جرایم مالیاتی زمانی محقق می‌شوند که قصد فرار از مالیات به عنوان سوء نیت خاص در مرتکب وجود داشته باشد، که در جرایم مالیاتی سونیت عام و خاص مرتکب مفروض دانسته شده و اثبات خلاف آن به عهده مدعی می‌باشد.

### ۳-۲- مجازات جرایم مالیاتی

هدف اصلی نظام کیفری عکس العمل جامعه در مقابل متجاوزان و متخلفان است و اساس و پایه نظام کیفری بر ارعاب و سرکوب استوار است. نظام کیفری به عنوان اقدامی که تأثیر آن در ممانعت از بزهکاری قطعی است، آخرین حربه ممکن در جهت جلوگیری از جرایم مالیاتی باید باشد که در آخرین مرحله سیاست جنایی تقنینی قرار می‌گیرد که حداقل بهره‌ر از آن به عنوان یک ضربه تند و کوتاه و سریع غیر قابل انکار است. (Pradel, 1381:55). هم چنین نقش فایده‌گرای کیفر به عنوان یک ابزار پیشگیری از جرم، از طریق جنبه

ارعایی و عبرت انگیزی در سیاست جنایی غیرقابل انکار است. لذا درج ضمانت اجراهای کیفری در متن قانون، سلاح بازدارنده‌ای است که قوای عمومی، آن را به منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند، در اختیار دارند. بدین ترتیب مقام‌های عمومی آن را به منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند در اختیار دارند. بدین ترتیب، مقام‌های تقنینی سیاست جنایی ایران به تبعیت از این استراتژی (توسل به مجازات و پیشگیری از وقوع جرایم و کنترل بزهکاری از طریق درج ضمانت اجراهای کیفری) در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ضمانت اجرای کیفری مجازات تعزیری درجه ۶ را برای ارتکاب جرایم مالیاتی پیش‌بینی نموده‌اند. بر اساس تعریف قانون، مجازات درجه شش، شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بین دو تا ۸ میلیون تومان، شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه، 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 و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌شود.

در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات اشخاص حقوقی مرتکب جرایم مالیاتی مشخص شده است. به موجب این ماده «چنانچه مرتکب هر یک از جرایم مالیاتی شخص حقوقی باشد برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:

۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی

۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری»

اینهم چنین به استناد تبصره ماده ۲۷۵ مسوولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسوولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.

### ۳-۳- شرکت در جرایم مالیاتی

در ماده ۱۲۵ قانون مجازات اسلامی مصوبه ۱۳۹۲ در تعریف شرکت در جرم این گونه آمده است: «هر کس با شخص یا اشخاص دیگر در عملیات اجرایی جرمی مشارکت کند و جرم، مستند به رفتار همه آنها باشد خواه رفتار هر یک به تنهایی برای وقوع جرم کافی باشد خواه نباشد و خواه اثر کار آنان مساوی باشد خواه متفاوت، شریک در جرم محسوب و مجازات او مجازات فاعل مستقل آن جرم است. در مورد جرائم غیرعمدی نیز چنانچه جرم، مستند به تقصیر دو یا چند نفر باشد مقصران، شریک در جرم محسوب میشوند و مجازات هر یک از آنان، مجازات فاعل مستقل آن جرم است.» با توجه به این ماده در صورت مشارکت در جرایم مالیاتی مجازات هر شریک، مجازات فاعل مستقل این جرم (یعنی مجازات درجه ۶ تعزیری) خواهد بود. . به عنوان

مثال در جرم مالیاتی موضوع بند ۱ ماده ۲۷۴ ق.م.م. با توجه به اینکه رکن مادی این جرم از دو قسمت تشکیل شده اگر فرد الف دفاتر و اسناد و مدارک مرتبط با مالیات را به صورت خلاف واقع تنظیم نماید و فرد ب به آنها استناد نماید، این دو نفر شریک در جرم مالیاتی بوده و هریک به مجازات تعزیری درجه ۶ محکوم خواهند شد.

### ۳-۴- معاونت در جرایم مالیاتی

به موجب ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۳۱ دو گروه از اشخاص در قالب معاونت در جرم مالیاتی قابل مجازات می‌باشند:

دسته اول: حسابداران، حسابرسان و هم چنین موسسات حسابرسی، ماموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و موسسات مالی و اعتباری، دسته دوم: سایر اشخاص (به غیر از دسته اول)

مجازات دسته اول بر اساس این ماده حداقل مجازات مباشر جرم مالیاتی می‌باشد و مجازات دسته دوم براساس قانون مجازات اسلامی<sup>۱</sup> تعیین می‌شود. به موجب بند ت ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی، معاون در جرایم موجب تعزیر به مجازاتی یک تا دو درجه پایین تر از مجازات جرم اصلی محکوم می‌شود. بنابراین با توجه به اینکه در جرایم مالیاتی به موجب ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات مباشر جرم از بین مجازات‌های تعزیری درجه ۶ تعیین می‌شود؛ قاضی، مجازات معاون در جرایم مالیاتی را از میان مجازات‌های تعزیری درجه ۷ یا ۸ تعیین می‌نماید. با توجه به تفاوت مجازات این دو دسته، نوع شغل مرتکب (حسابدار، حسابرس، مامور مالیاتی، کارکنان بانک‌ها و موسسات مالی و اعتباری) را در مجازات معاونت از عوامل مشدده مجازات محسوب می‌شود.

### ۴- نقد سیاست جنایی مالیاتی

اصولاً سیاست جنایی بایستی همچون آینه ارزش‌های حقیقی جامعه را منعکس نماید. در غیر این صورت، جز خاصیت جرم‌زایی و زدودن اهمیت اخلاقی رفتار از اذهان عمومی ارمغان دیگری نخواهد داشت

۱. به موجب قانون مجازات اسلامی معاونت در جرم در صورتی قابل مجازات است که شخص، مرتکب اصلی جرمی را که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است، یاری و مساعدت نماید. رکن قانونی این جرم ماده ۴۳ قانون مجازات اسلامی می‌باشد. چهار عامل در تحقق رکن مادی معاونت دخالت دارند: ۱- تحقق عمل مادی مثبت؛ یعنی ترک فعل نمی‌تواند عنصر مادی جرم معاونت قرار گیرد، بنابراین هرگاه کسی که مطلع از وقوع جرم است مرتکب آن را معرفی نکند یا از ارتکاب آن ممانعت به عمل نیآورد؛ معاون جرم محسوب نمی‌شود. ۲- تحقق فعل مجرمانه در خارج؛ اگر شخص معاون پس از شروع به معاونت، به دلیل عوامل خارجی که اراده او در آن دخالت ندارد، از عمل خود منصرف شده و معاونت واقع نشود، صرف شروع به معاونت قابل مجازات نیست، هر چند که معاونت در شروع به جرم قابل مجازات است. ۳- وحدت وجود قصد؛ در ارتکاب جرم معاونت، لازم است که معاون، آشنایی با چگونگی عمل و کیفیت مجرمانه آن داشته باشد و با تهیه مقدمات، همکاری در فعل ارتکابی را اراده نموده و خواستار حصول نتیجه مجرمانه از طرف مباشر جرم نیز باشد. ۴- تقدم یا اقتران زمانی بین عمل معاون و مباشر جرم؛ در صورتی که اقدام معاون در مساعدت به مباشر پس از وقوع جرم توسط مرتکب اصلی صورت بگیرد، معاونت در جرم تلقی نمی‌شود. بلکه جرم خاصی است که در قانون پیش‌بینی شده است. هم چنین از نظر رکن روانی معاون جرم باید قصد مجرمانه یا سوء نیت داشته باشد و عالماً و عامداً یکی از مصادیق معاونت در جرم را انجام بدهد.

(Afrasiabi, 1377:197). تحقق اهداف و آرمان‌های نظام عدالت کیفری، متضمن تدوین و بهره‌مندی از یک سیاست جنایی روشن و هدف‌گرا در مبارزه علیه پدیده بزهکاری با قابلیت پیشگیری از جرم، بازدارندگی عام و خاص، اصلاح و جامعه‌پذیری مجدد بزهکاران است.

هرچند که متأسفانه جرایم مالیاتی فاقد چنین سیاست تقنینی می‌باشند ولی با دقت در قانون مالیات‌های مستقیم سیاست جنایی مستتر این قانون را می‌توان از چند منظر واکاوی کرد. سیاست جنایی تقنینی از دو بخش ماهوی و شکلی تشکیل شده است. در این مقاله، با بررسی قوانین ماهوی و شکلی مالیاتی قانون مذکور، ایرادات سیاست جنایی تقنینی مورد انتقاد قرار داده شده و در نهایت پیشنهادات اصلاحی در این خصوص ارائه خواهد شد.

#### ۴-۱- نقد قوانین ماهوی مالیاتی

جرم‌انگاری و تعیین و اعمال ضمانت‌اجراهای کیفری، ابزارهای اساسی بخش ماهوی سیاست جنایی تقنینی برای تأمین اهداف خویش است. در ادامه با بررسی این موارد سیاست جنایی تقنینی مالیاتی را مورد نقد و واکاوی قرار خواهیم داد.

#### جرم‌انگاری جرایم مالیاتی و ایرادات وارد بر آن

جرم‌انگاری مالیاتی امری مثبت، سازنده و درعین حال بازدارنده است که در حوزه مالیات ستانی و در نظام‌های مالیاتی اکثر کشورها به کار گرفته می‌شود و شاید بتوان گفت بزرگ‌ترین و مهم‌ترین تحول ایجادشده در قانون جدید مالیات‌های مستقیم نیز تأکید بر همین موضوع است ولی این گام مثبت حاوی ایرادات چندی است که در ادامه به آن‌ها پرداخته می‌شود.

#### عدم تعریف جرم مالیاتی و جامع نبودن موارد احصایی

قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم تعریفی از جرایم مالیاتی به عمل نیاورده و فقط با احصا هفت بند در ماده ۲۷۴ جرایم مالیاتی را برشمرده است. در صورتی که این موارد جامع نمی‌باشند و برخی از افعال منجر به عدم پرداخت مالیات را در بر نمی‌گیرد. بهتر بود که قانونگذار جرم مالیاتی را تعریف می‌نمود و موارد احصایی را به گونه مصداقی بیان میکرد نه انحصاری.<sup>۱</sup> هر چند مقنن مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً به استناد به مدارک خلاف حقیقت یا عدم تسلیم اظهارنامه و ... به عنوان عنصر مادی جرم فرار مالیاتی اشاره نموده است اما نباید عنصر مادی جرم مزبور را منحصر به این هفت بند دانست. بلکه سایر اعمال مادی نیز با حصول شرایطی می‌توانند تکوین‌گر جرم فرار مالیاتی گردند.

۱. تعریف پیشنهادی برای جرم مالیاتی: ارتکاب هر فعل یا ترک فعل که به قصد فرار مالیاتی صورت گیرد و منجر به پرداخت ناقص یا نپرداختن مالیات شود.



## جرم انگاری حداکثری فارغ از میزان فرار مالیاتی

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم کلیه مجرمین مالیاتی را فارغ از میزان فرار مالیاتی شامل می‌شود. این موضوع باعث می‌شود که تعداد بسیار زیادی از مؤدیان مالیاتی بدون احتساب میزان فرار مالیاتی مجرم شناخته شده و این امر خلاف سیاست‌های قوه قضاییه از جمله قضا‌دایی، زندان زدایی و... است. بهتر بود قانونگذار قایل به تفکیک و درجه بندی میشد و رسیدگی قضایی و کیفری به فرار مالیاتی از میزان مشخصی را به قوه قضاییه واگذار می‌نمود و ابتدا رسیدگی مالیاتی و اداری را برای کلیه جرایم مالیاتی پیش بینی می‌نمود و موارد بالای فرار مالیاتی را با تعیین میزان فرار به مراجع قضایی ارجاع داده میشد و از این طریق مانع اطاله دادرسی به علت حجم بالای پرونده‌های مالیاتی میشد که بعضاً میزان پایینی از فرار مالیاتی را در بردارند و صرف وقت سازمان امور مالیاتی و قوه قضاییه برای چنین پرونده‌هایی مقرون به صرفه نمی‌باشد. تخصصی بودن رسیدگی به پرونده‌های جرایم مالیاتی و تعداد بالای این قبیل پرونده‌ها باعث اطاله دادرسی شده که این امر با سیاست‌های دولت که وصول هر چه سریع‌تر و بیشتر مالیات و تأمین بودجه خود می‌باشد تعارض دارد.

مطلق محسوب نکردن کلیه جرایم مالیاتی و فقدان شمول مقررات شروع به جرم در خصوص جرایم مالیاتی دیگر مؤلفه‌ای که شایسته تامل است این مورد می‌باشد که قانونگذار در مقام جرم انگاری، اصل را بر مطلق بودن جرایم مالیاتی ننهاده<sup>۱</sup> و ظاهراً در برخی از بندهای ماده ۲۷۴، تحقق جرم را منوط به ایراد خسارت مالی به دولت حتی به صورت بالقوه نموده و جرایم مالیاتی موضوع بندهای ۳ و ۷ را صراحتاً جرایمی مقید دانسته است و حتی با پیش‌بینی مجازات‌های درجه ۶ برای این جرایم فارغ از میزان فرار مالیاتی و خسارت مالی وارده به دولت سبب شده تا این جرایم از باب شروع به جرم فاقد جنبه مجرمانه و به تبع مجازات باشند. چرا که مستند به ماده ۱۲۲ قانون مجازات اسلامی فقط جرایم دارای حبس تعزیری تا درجه ۵ دارای شروع به جرم می‌باشند. افزون بر این قانونگذار مجازات ارتکاب جرایم مالیاتی را از نوع درجه ۶ تعیین نموده که طبق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مجازات‌های درجه ۶ عبارتند از: «حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه 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».

۱. در خصوص مطلق و مقید بودن جرایم مالیاتی اختلاف نظر وجود دارد. برای مطالعه بیشتر در این خصوص ر.ک: خالقی، ابوالفضل، سیفی قره یثاق، داود (۱۳۹۴)، رویکرد نظام کیفری ایران به جرم مالیاتی، پژوهش‌نامه مالیات، ش ۲۸.

### ایراد وارد بر جرم موضوع بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم

قانونگذار مالیاتی در بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای را موکول به ارتکاب این بند در طی سه سال متوالی کرده است. طبق این بند ارتکاب این ترک فعل در دو سال متوالی یا سال‌های غیرمتوالی فاقد وصف مجرمانه بوده ولی در سه سال متوالی جرم است! مگر ممکن است فعل یا ترک فعلی در سال نخست و دوم جرم نبوده ولی همان رفتار در صورت تکرار در سال سوم جرم محسوب شود؟ متأسفانه قانونگذار از اثر پیشگیرانه جرم انگاری به این نحو غافل بوده است.

### قوانین متعدد و پیچیده مالیاتی

یکی از عوامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی، پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به حوزه مالیات می‌باشد. قانون مالیات‌های مستقیم یک قانون فنی و تکنوکراسی شده است که تسلط بر مفاهیم و مقررات آن نیاز به تخصص در این زمینه دارد. قانونگذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قالب ۷ بند جرایم مالیاتی را احصاء نموده که هر کدام از این بندها خود دارای مصادیق بسیاری در قوانین و مقررات مالیاتی هستند. آگاهی و فهم این مواد قانونی که بعضاً پیچیده هم هستند شاید برای تمامی مؤدیان امکان پذیر نبوده و این موضوع خود عاملی برای عدم آگاهی نسبت به تکالیف قانونی یا سرپیچی از آن‌ها می‌باشد. پیچیدگی قوانین مالیاتی تأثیرات بالقوه زیادی می‌تواند داشته باشد از جمله: شکل‌گیری روش‌های متعدد برای مخفی نگاه داشتن درآمد از اصابت مالیاتی، سطح پایین تمکین مالیاتی، افزایش احتمال اشتباهات سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی، پرداخت‌های بیش از حد یا کمتر از حد به طور غیرعمد، افزایش تصور عموم مبنی بر ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی، هزینه‌های بالای اداری و تمکین مالیاتی، کیفیت پایین اداره مالیاتی و خدمات مالیاتی و کاهش اثربخشی ابزارهای در دسترس سیستم مالیاتی نظیر جرایم مالیاتی و ... (نوروزی، ۱۳۹۷: ۱۵). علاوه بر این به علت خصوصیت فنی بودن مسائل مالیاتی بخش نامه‌های مالیاتی بسیاری وجود دارد. حداقل نمودن بخش نامه‌ها و ساده سازی قوانین مالیاتی، درک آن را برای مؤدیان مالیاتی بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به‌سزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه اثربخشی و کارایی بیشتر دستگاه مالیاتی داشته باشد.

### ۴-۲- ضمانت اجرای کیفری مالیاتی و انتقادات وارد بر آن

یکی از مؤلفه‌های ارزیابی یک سیاست جنایی کارآمد، وضع ضمانت‌های اجرایی مطلوب و متناسب و اجرای صحیح و دقیق آن‌ها در قبال نقض قوانین و مقررات است تا از این رهگذر یکی از مهم‌ترین اهداف سیاست

جنایی، یعنی پیشگیری از جرم اعم از پیشگیری اولیه، ثانویه و ثالث<sup>۱</sup> می‌باشد، محقق شود. با توجه به این اهمیت، در مقام ارزیابی سیاست جنایی تقنینی ایران از منظر ضمانت اجرا موارد زیر را می‌توان به عنوان اهم ایرادات در این حوزه برشمرد:

### بازدارنده نبودن مجازات‌های موجود

در واقع اصل لزوم تناسب مجازات با ماهیت و شدت جرایم در این قانون رعایت نشده و این امر نه تنها عاملی پیشگیرانه نخواهد بود بلکه عاملی جرم زاست که میزان خطر ناشی از تکرار جرایم مالیاتی را افزایش می‌دهد. پیش بینی مجازات درجه ۶ برای کلیه جرایم مالیاتی فارغ از میزان حجم فرار مالیاتی برای مجرمین بزرگ فاقد بازدارندگی لازم است و مطمئناً همین ضعف قانونی موجبات سواستفاده‌های متعدد و مکرر و در نتیجه تعدد و تکرار جرم را در حوزه جرایم مالیاتی فراهم خواهد آورد. مرتکبین جرایم مالیاتی می‌توانند اشخاص حقیقی و حقوقی باشند که قانونگذار مجازات‌های متفاوتی در قانون برای آنها پیش‌بینی نموده است که در ادامه به نقد مجازات‌های این اشخاص در صورت ارتکاب جرایم مالیاتی پرداخته می‌شود.

### الف) مجازات اشخاص حقیقی

جرایم مالیاتی یکی از جرایم اقتصادی بوده که هدف اصلی مرتکب این قبیل جرایم کسب منفعت مادی می‌باشد. به منظور تأثیر گذاری جنبه بازدارنده این قبیل جرایم، مجازات و از جمله جریمه نقدی می‌بایست بیشتر از منفعت کسب شده از ارتکاب جرم باشد تا شخص را از ارتکاب جرم بازدارد. بر مبنای «رویکرد اقتصادی»<sup>۲</sup> مجرم با سنجش و محاسبه سود ناشی از ارتکاب جرم و زیان ناشی از اعمال ضمانت اجراها و مجازات، تصمیم به ارتکاب جرم و یا انصراف از آن می‌گیرد، (Alivardinia, Salehnejad, 1392:14) بنابراین اگر به طور متعارف و با توجه به عواملی نظیر شدت و حتمیت مجازات‌ها و قدرت و قاطعیت مقامات در تعقیب و مجازات مجرمان، هزینه‌های ارتکاب جرم سنگین تر از سود حاصل از آن باشد، مجرم بالقوه از عملی کردن قصد خود مبنی بر ارتکاب جرم، منصرف خواهد شد؛ در حالی که برابر بودن سود و زیان یاد شده و یا به صرفه بودن سود حاصل از جرم نسبت به مجازات احتمالی آن، منجر به عدم تحقق کارکرد پیشگیرانه مجازات‌ها خواهد شد.<sup>۳</sup>

۱. پیشگیری نخستین یعنی مصون کردن افراد از رهگذر مبارزه با همه زمینه‌های ارتکاب جرم که در چارچوب توسعه اجتماعی قرار می‌گیرند. در این مرحله از پیشگیری، تلاش بر این است که افراد جامعه به سوی ارتکاب جرم گرایش پیدا نکنند. هدف در این سطح از پیشگیری، بهبود شرایط زندگی به منظور عدم مجرم شدن افراد و همچنین تولید ارزش‌هایی است که روابط سالم را بهبود بخشد. پیشگیری دومین یعنی به کارگیری شیوه‌هایی برای حمایت از افراد در آستانه خطر بزهکاری. پیشگیری ثالث تلاش‌های پیشگیرانه در این مرحله برای جلوگیری از تکرار رفتارهای مجرمانه است تا مجرمان اصلاح و با محیط اجتماعی خود سازگار شوند و به ارتکاب مجدد جرم گرایش پیدا نکنند.

### 2. Economic Approach

۳. این تئوری که به تئوری انتخاب عقلایی یا گزینش عقلانی نیز معروف است اولین بار توسط جرمی بنتام فیلسوف انگلیسی مطرح شد که بعدها به عنوان مبنای یکی از مهم‌ترین مدل‌های پیشگیری از جرم یعنی پیشگیری وضعی مطرح گشت. برای مطالعه بیشتر در این خصوص ر.ک: ویلیامز، فرانک پی، مک شین، ماری لین دی (۱۳۸۳)، نظریه‌های جرم‌شناسی، ترجمه حمیدرضا ملک محمدی، تهران: میزان.

در حالی که قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم بدون توجه به میزان فرار مالیاتی به طور کلی مجازات درجه ۶ که شامل جزای نقدی ۲۰ تا ۸۰ میلیون ریال می‌باشد برای ارتکاب این جرایم لحاظ نموده به گونه‌ای که اگر یک مؤدی جزء، یک فرار مالیاتی بسیار ناچیز داشته باشد از حیث مجازات با یک مؤدی بزرگ مالیاتی که اقدام به فرار مالیاتی چندصد میلیونی یا بیشتر کرده، رفتار خواهد شد و این عدم تفکیک موجب عدم اجرای عدالت خواهد شد و برای تمام مؤدیان جنبه بازدارنده نخواهد داشت و حتی این میزان جزای نقدی می‌تواند خود مشوقی برای ارتکاب جرم در افراد مستعد شود. این میزان از جزای نقدی و حبس پیش‌بینی شده در مجازات‌های درجه ۶ قطعاً برای تمام گروه‌های مرتکب فرار مالیاتی مناسب نبوده و دارای اثر بازدارنده و ارعاب‌آور نمی‌باشد و با وجود چنین مجازات خفیفی، حتی تکرار جرم و افزایش نرخ این جرایم دور از انتظار نخواهد بود.

### ب) مجازات اشخاص حقوقی

هر چند که یکی از اقدامات شایسته و درخور قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی مسئولیت کیفری برای اشخاص حقوقی است ولی مشخص نیست به چه علت با وجود این که در ماده ۱۹ و ۲۰ قانون مجازات اسلامی در تعیین مجازات‌های درجه شش برای اشخاص حقوقی نیز مجازات پیش‌بینی شده ولی قانونگذار در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم به صورت مجزا برای مرتکبین حقوقی مجازاتی محدودتر و از نظر سنوات، پایین‌تر در نظر گرفته است. در صورتی که اکثر مجرمین مالیاتی با میزان بالای فرار مالیاتی، مؤدیان مالیاتی بزرگ هستند که در قالب شرکت‌ها و اشخاص حقوقی فعالیت می‌کنند. مؤدیان مالیاتی بزرگ علاوه بر درآمد بالاتر از بهترین حسابداران و کارشناسان امور مالیاتی برخوردار بوده و روش‌های دور زدن قانون و سواستفاده از خلاءهای قانونی را بهتر می‌دانند. بنابراین این میزان مجازات مسلماً برای اشخاص حقوقی جنبه بازدارنده نخواهد داشت.

### ۴-۳- نقد قوانین شکلی مالیاتی

#### بحث مرور زمان در جرایم مالیاتی

با توجه به ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، جرایم مالیاتی از جمله جرایم تعزیری درجه ۶ محسوب شده که به استناد بند ت مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ قانون مجازات اسلامی مرور زمان تعقیب جرایم مالیاتی ۵ سال و مرور زمان اجرای احکام قطعی جرایم مالیاتی ۷ سال می‌باشد. هم‌چنین به موجب ماده ۱۰۹ و تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی در صورتی که میزان مال موضوع جرم مالیاتی ارتكابی یک میلیارد ریال یا بیشتر از آن باشد، مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی‌شود. به علاوه با استناد به ماده ۱۱۳ قانون مجازات اسلامی، موقوف شدن تعقیب، صدور حکم یا اجرای مجازات مانع از استیفای حقوق مدعی خصوصی نیست و متضرر از جرم می‌تواند دعوای خصوصی را در مرجع صالح اقامه نماید.

با توجه به شمول مرور زمان در خصوص برخی از جرایم مالیاتی لزوم تسریع در فرایند تشخیص و رسیدگی‌های مالیاتی و اقدام برای اقامه دعوی کیفری در خصوص پرونده‌های مالیاتی متخلف بسیار حائز اهمیت می‌باشد، گرچه این امر مستلزم برخورداری از منابع مالی لازم، نیروی متخصص و آموزش دیده به صورت کافی و تأمین نمودن زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات در کشور و لزوم هماهنگی و تبادل اطلاعات بین نهادها و ادارات مرتبط در خصوص مالیات از جمله گمرک، سازمان صنعت و معدن، اتاق بازرگانی و... می‌باشد. به منظور افزایش دریافتی‌های دولت از طریق وصول مالیات بهتر است قانونگذار تا تأمین بسترهای لازم در زمینه تشخیص و رسیدگی مالیاتی، به طور کلی جرایم مالیاتی را فارغ از میزان فرار مالیاتی از شمول مرور زمان خارج نماید.

## ۵- پیشگیری از جرایم مالیاتی

در قلمرو حقوق کیفری و سیاست جنایی ایران اساساً توجه چندانی به مبانی و اصول علوم کیفری نوین و در واقع تدابیر غیر کیفری در راستای پیشگیری هدفمند و بلند مدت در برابر جرایم مالیاتی، به عمل نیامده است. در مورد مساله پیشگیری از جرم مالیاتی، علی‌الخصوص پیشگیری اجتماعی عمق این کاستی‌ها بیشتر جلوه می‌کند، یعنی علی‌رغم تمامی حساسیت‌ها و اهمیت حوزه حمایت از نظام مالی-مالیاتی، اقتصادی و مدیریتی کشور، مشاهده می‌کنیم که مقنن واقعاً راهبردها و شیوه‌های علمی و کارآمدی را در راستای مهار پیشگیرانه‌ی زمینه‌های سوء استفاده از نظام مالی کشور اتخاذ ننموده است. سیاست جنایی ایران در این زمینه بیش از این که مبتنی بر مشارکت و برنامه‌های پیشگیرانه تخصصی باشد، بیشتر بر پایه نوعی سیاست کیفری سرکوبگر و سخت گیرانه در مقایسه با قوانین مالیاتی سابق بنا شده است. هر چند نباید از نظر دور داشت که صرف وضع مقررات کیفری در قوانین، دارای جنبه پیشگیرانه است. به بیان دیگر قانونگذار، قوانین کیفری را به امید ارباب و در نتیجه پیشگیری از ارتکاب جرایم افراد جامعه وضع می‌کند. اجرای طرح جامع مالیاتی، لزوم استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش و سامانه‌های فروشگاهی برای مؤدیان، اجرای پایگاه‌های هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان و اجرای مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و... را می‌توان از موارد پیشگیری وضعی پیش‌بینی شده در قانون به شمار آورد که نقش بسیاری در شفافیت در معاملات اقتصادی، دستیابی به عدالت مالیاتی و در نتیجه کاهش جرایم مالیاتی دارند. گرچه راهکارهای بیشتری در زمینه توجه قانونگذار به پیشگیری وضعی مالیاتی در قانون مورد نیاز می‌باشد. در راستای پیشگیری اجتماعی و رشد مدار که اثرات طولانی مدت و پایدارتری دارند لزوم فرهنگ سازی و آموزش عمومی مباحث مالیاتی از طریق رسانه‌های عمومی و حتی درج مطالب آموزشی در کتب درسی مدارس احساس می‌شود و از آن مهم تر اطلاع رسانی در

خصوص نحوه استفاده از مالیات در طرح‌های عمرانی و رفاهی و ... به عموم مردم در ایجاد فرهنگ مالیاتی در جامعه و پیشگیری از فرار مالیاتی نقش بسیار مؤثری دارد.

## ۶- نتیجه‌گیری

با اینکه جرم انگاری جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم گام بسیار مفید و مثبتی بوده است ولی از این حیث قانون دارای ضعف‌هایی می‌باشد و قانونی که بر مبنای ضعیف بنا شده باشد عمر درازی نخواهد داشت و به تعبیری، سیاست جنایی را دچار سرگردانی و گم‌گشتگی می‌کند. گرچه قانونگذار با جرم انگاری جرایم مالیاتی و اختصاص موادی از قانون مالیات‌های مستقیم به بحث جرم مالیاتی، قصد مبارزه با فرار مالیاتی با رویکردی سخت‌گیرانه تر نسبت به قبل از تصویب این قانون و در نتیجه افزایش وصول مالیات از مؤدیان داشته ولی در برآوردن این هدف از طریق توسل به جنبه کیفری قانون مالیات‌های مستقیم چندان موفق نبوده است. با توجه به نحوه قانونگذاری در خصوص جرایم مورد بحث، سیاست جنایی قانونگذار را نمی‌توان بر هیچ یک از تدابیر پیشگیرانه و سرگوبگرانه به صورت کامل منطبق دانست. عدم وجود تعریفی جامع و مانع از جرایم مالیاتی، عدم تناسب مجازات‌ها با جرایم ارتكابی از منظر میزان فرار مالیاتی تحقق یافته، به جهت فقدان وصف ارباب آمیز بودن و قدرت بازدارندگی، عدم شمول مقررات شروع به جرم، شمول مقررات مرور زمان در برخی از جرایم مالیاتی، پیچیده بودن قوانین و امکان سوء استفاده از خلاءهای قانونی مرتکبان جرایم مالیاتی را در ادامه فعالیت مجرمانه خود جسورتر می‌کند، که در زمره عمده ترین ضعف‌های حقوق ماهوی ایران در قبال جرایم مالیاتی است. اقدامات کنشی در حوزه جرایم مالیاتی تا حد زیادی در این قانون مغفول مانده است؛ در حالی که در سیاست جنایی صرفاً نباید به ضمانت اجرای کیفری بسنده کرد. زیرا پیش‌بینی ساز و کارهای پیشگیرانه از جمله پیشگیری وضعی و اجتماعی در مبارزه با جرایم مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی نقش بسیار به سزایی خواهد داشت. در نتیجه این قانون در راستای تحقق اهداف و کارکردهای سیاست جنایی که عبارتند از: ترمیم خسارت وارده به واسطه ارتكاب جرم و نقض قوانین، ارباب فرد مرتبط با نقض قاعده حقوقی و سایر افراد جامعه نسبت به ارتكاب جرم و سرانجام تنبیه و به کیفر رسانی مرتکب قوانین؛ در تمام جوانب موفق نبوده و اصلاح ایرادات آن گام مؤثری در جهت تأثیربخشی این قانون در جهت مبارزه با جرایم مالیاتی خواهد بود. به طور کلی قوانینی که موجب تقابل حاکمیت و مردم می‌شوند باید با احتیاط تصویب و با احتیاط بیشتری اجرا شود. از طرفی بحث سلامت مطلق سازمان مجری نیز قویاً باید مورد توجه قرار گیرد و بالاخره همچنان که گفته شد مردم به چشم خود ببینند آنچه که از آنها در قالب مالیات گرفته می‌شود، خرج خود آنها می‌شود. با توجه به واکاوی صورت گرفته در این مقاله در خصوص سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در جهت رفع و اصلاح

ایرادات موجود موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

- لزوم تعریف جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم
- ساده سازی و رعایت اصل کیفی بودن قوانین مالیاتی
- لزوم تناسب مجازات با جرم مالیاتی و منفعت حاصل شده از آن؛ باید با فردی کردن نظام کیفری و مجازات، نحوه برخورد با مباشران جرایم مهم مالیاتی (فراهای کلان مالیاتی) با مباشران جرایم کم اهمیت مالیاتی جنبه افتراقی به خود گیرد.
- پیش‌بینی شروع به جرم برای جرایم مالیاتی
- درجه‌بندی مجازات‌های مالیاتی با توجه به میزان فرار مالیاتی و رعایت اصل تناسب مجازات‌ها
- اصلاح مجازات اشخاص حقوقی مرتکب جرم مالیاتی و لزوم اعمال تدرج در مجازات‌های این اشخاص
- عدم شمول مرور زمان در خصوص جرایم مالیاتی بدون هیچ گونه محدودیتی
- توجه جدی به بحث پیشگیری از جرایم مالیاتی در قانون
- لزوم توجه به مبحث مهم پیشگیری برای کنترل بزهکاری مالیاتی، زیرا نباید منتظر ارتکاب جرم مالیاتی ماند، بلکه باید به استقبال آن رفت و آرایش پیشگیرانه در برابر جرم را تعریف نمود.
- لزوم گسترش همکاری‌های سازمانی با دیگر نهادهای دولتی و غیردولتی مانند گمرک، سازمان صنعت و معدن، اتاق بازرگانی و همکاری‌های میان قوه‌ای مانند ارکان قوه قضاییه، دادگستری‌ها و پلیس فتا و ... و حتی همکاری‌های بین‌المللی در زمینه کنترل جرم مالیاتی؛ چرا که دیگر اقدامات یک طرفه ملی برای مقابله با فرار مالیاتی کفایت نمی‌کند.
- الزام به ایجاد هماهنگی بین سازمان امور مالیاتی کشور و نهادهای شبه قضایی آن با مراجع قضایی اختصاصی رسیدگی به جرایم مالیاتی
- نیاز به وجود یک سیاست جنایی هماهنگ شده با سایر سازمان‌ها و نهادهای مرتبط در خصوص شفافیت مسائل مالی مثل گمرک‌ها و بانک‌ها و ...
- نیاز به ایجاد سیاست ارتقاء فرهنگ عمومی مالیاتی از طریق آموزش درباره آثار پرداخت به موقع و درست مالیات حتی با تدوین مطالب آموزشی در کتب مقاطع دبستان و دبیرستان
- لزوم تسریع در رسیدگی به جرایم مالیاتی و حذف تشریفات دادرسی؛ از عوامل مؤثر در بازدارندگی اشخاص در ارتکاب جرایم مالیاتی رسیدگی فوری به جرایم است به خصوص در بحث فرار مالیاتی که کل جامعه به صورت مستقیم و غیرمستقیم متأثر از آن می‌شود. چرا که با توجه به درجه ۶ بودن جرم مالیاتی به استناد بند ت مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ قانون مجازات اسلامی مرور زمان تعقیب جرایم مالیاتی ۵

سال و مرور زمان اجرای احکام قطعی جرایم مالیاتی ۷ سال می‌باشد و به استناد ماده ۱۰۹ و تبصره ماده ۳۶ ق.م.ا. فقط در صورتی که میزان مال موضوع جرم مالیاتی یک میلیارد ریال یا بیشتر از آن باشد مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی‌شود. بنابراین حذف تشریفات رسیدگی و تسریع در تعقیب این جرایم می‌تواند در عبرت دیگران و پیشگیری از وقوع این بزه‌ها و التیام بخشیدن به اثرات روانی به وجود آمده از آن‌ها مؤثر باشد.



## فهرست منابع

1. Afrasiabi, Mohammad Ismail (1377). General Criminal Law, Tehran, Ferdowsi, 197 (Persian).
2. Omidipour, Reza, Pajooyan, Jamshid, Mohammadi, Timur, Memarnejad, Abbas (1394). Estimation of the Volume of Underground Economy and Tax Evasion: Empirical Analysis in Iran, Tax Research Journal, 28, 70 (Persian).
3. Pradel, John (1381). History of Criminal Thoughts. Translated by Ali Hossein Najafi Aberandabadi, Tehran, Samt Publications, 55 (Persian).
4. Sabzi, Roya. (1395). Iran's Legislative Criminal Policy Approach in the Field of Tax Crime, Lorestan Law Enforcement Science Quarterly, 1, 26 (Persian).
5. Seyed Nourani, Seyed Mohammad Reza (1388). Tax Evasion and Economic Growth in Iran, Tehran, Islamic Consultative Assembly Research Center Publications, 22 & 24 (Persian).
6. Shaykh al-Islami, Abbas (1379). Criminal Policy of the Islamic Republic of Iran and the United Kingdom in the Realm of Press Crimes, (PhD Thesis), Tarbiat Modares University, 261 (Persian).
7. Ziaei Bigdeli, Mohammad Taghi, Tahmasebi Beldaji, Farhad (1383). Value Added Tax (Modern Tax), Tehran, Institute of Economic Affairs, Tehran, 31 (Persian).
8. Taybi, Fathollah (1395). Investigation of Tax Crimes in Iranian Law, World Conference on Psychology and Educational Sciences, Law and Social Sciences at the Beginning of the Third Millennium, available at: WWW.CIVILICA.COM (Persian).
9. Alivardinia, Akbar, Salehnejad, Saleh (1392). Applications of Rational Selection Theory in Explaining Crimes and Providing Policy Implications in Crime Prevention, Detective, 25, 14 (Persian).
10. Langroudi, Mohammad Jafar (1381). Legal terminology. Tehran, Ganj-e-Danesh Library, 601 (Persian).
11. Mansourabadi, Abbas (1377). Embezzlement of the most Common Financial Crime, Journal of Law and Society, 12, 105 (Persian).
12. Mir Mohammad Sadeghi, Hussein (1377). Analysis of the Basics of Criminal Law, Tehran, Mizan, 73 (Persian).
13. Najafi Aberandabadi, Ali Hossein (1385). Criminological Analysis of Economic Crimes, Monthly Law Excellence. First Year, 18 (Persian).
14. Najafi Aberandabadi, Ali Hossein, (1396). Criminal Policy. Encyclopedia of Economic Criminal Sciences, by: Amir Hassan Niazpour, Tehran, Mizan Publishing, 557 (Persian).

