-- Journal of Tax Research --
Volume 33, Issue 65, Spring 2025, 113-138
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.33.65.113

Iranian National Tax Administration

Evaluating the Electronic Tax Collection Approach in Criminalizing the Destruction of One's Own Store Terminal

Seyyed Hossein Hosseini* Associate Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

Mohammad Karimi Bondar Abadi PhD Student in Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

Abstract

The establishment of the virtual tax collection village with the reform of the tax system and the transformation of the traditional tax collection process into electronic tax collection began with the amendments to the Direct Taxes Law and has accelerated with the approval of the Law on Store Terminals and the Taxpayer System. The importance of store terminals as electronic tax collection tools, their electronic invoicing features, and their connection to the country's official payment networks and the taxpayer system have led to the criminalization of criminal behavior against them. The legislator, adopting a progressive strategy in criminal policy, has criminalized one of the examples of tax crimes under the title of destroying store terminals with the intention of fraud or disrupting the country's tax system in Article 23 of the Store Terminals Law and foresees two approaches: a supportive approach and a strict approach towards taxpayers, but it is accompanied by challenges. The imbalance of penalties in aggravation, the Incarcerationism of judges and society, the lack of deterrence of sixth-degree Ta'zir penalties, the limitation of criminalization by proving specific malice, and the

* Corresponding Author: shosseini@um.ac.ir
How to Cite: Hosseini, S. H., & Karimi Bondar Abadi, M. (2025). Evaluating the Electronic Tax Collection Approach in Criminalizing the Destruction of One's Own Store Terminal. *Journal of Tax Research, 33*(65), 113-138.

Original Research
Received: 20/12/2023 Accepted: 18/03/2025
e-ISSN: 2717-1817 p-ISSN: 2251-64-84

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

ambiguity of recidivism's effects are among the most important challenges. Therefore, it is suggested that the legislator, in addition to forestating some of the aforementioned tax crimes under the title of economic crimes or corruption on earth and eliminating the fixed fine punishments and replacing them with a relative fine, define a penal policy that is following conditions and circumstances and based on criminalization and sentencing principles.

Introduction

Taxation is one of the most important concerns of the government because the main part of the revenue sources of governments is provided through taxes. Taxes are the most stable type of government income that can achieve economic growth by utilizing taxes appropriately. However, the harmful effects of tax crimes such as tax evasion on the country's economic system and disrupting economic growth are undeniable. Tax evasion reduces the government's tax revenue; disrupts the annual budget and changes the competitive power of economic factors in favor of the perpetrators. This factor will increase the gap between different income groups. Therefore, tax evasion is one of the important concerns of the governments and extensive efforts have been made to identify this phenomenon and deal with it. In this regard, considering the lack of sufficient enforcement guarantees for tax crimes, especially tax evasion, the amendment approved in 2015 to the Direct Taxes Law and strengthening enforcement guarantees to prevent tax evasion is an important step taken by the government to increase tax revenue and reduce tax evasion.

Currently, the development of new technologies has caused their alphabet to enter the depths of human society and in the short time since its emergence, it has been able to create many changes in human lifestyle. Meeting many of society's needs is tied to technology and new ideas, to the point that even for a simple purchase from the supermarket, there is no need to leave the house, and with a few simple clicks and electronic payment, the desired product can be delivered to your door in a short time. In such an environment where the layers of human life are permeated with various forms of new technologies, understanding new electronic concepts in tax collection has been included in the program for transforming the country's tax system. A program that uses digital technologies to collect taxes in electronic platforms such as store terminals has been considered in Article 1, Paragraph B of the Law on Store Terminals and the Taxpayer System of 1398; because the lack of establishment of electronic tax collection mechanisms in trade units makes the tax organization incapable of calculating and collecting taxes accurately.

Given this importance, the necessity of developing a criminal policy to protect the achievements of the virtual village of tax collection will become apparent. Therefore, the purpose of this study is to evaluate the tax collection approach in the tax criminal policy of Article 23 of the Law on Store Terminals and the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

Taxpayer System of 1398. One example of tax evasion is the destruction of the store terminal itself with the intention of fraud or disruption of the country's tax system, which implies destruction by the taxpayer as the owner of the property. Article 274 of the Direct Taxes Law provides examples of tax crimes, Articles 676 and 677 of the Islamic Penal Code and Articles 8 and 9 of the Computer Crimes Law provide examples of criminal destruction, and the crime of destroying a retail terminal could itself be covered by recent criminal laws. However, the deviation from the general rules of destruction, the fact that retail terminals have special features, and the protection of the achievements of the electronic tax collection system led to the consolidation of one of the examples of tax evasion and criminal destruction in one article.

In Article 23 and its notes, two protectionist and strict approaches are seen. In the protective approach, due to the exceptional nature of the criminalization of destruction of one's property and the protection of the taxpayer's right to dominate his property, conditions are foreseen to protect the taxpayer, and in the strict approach, to protect the government's right to dominate part of the taxpayer's property and the protection of electronic tax collection processes, conditions are foreseen to be strict towards him in the criminalization and punishment process. In the present study, these two approaches are studied in comparison with tax crimes in Article 274 of the Direct Taxes Law and criminal destruction in Articles 676 and 677 of the Islamic Penal Code (Ta'zirat) and 8 and 9 of the Computer Crimes Law.

Result and Discussion

The use of new technologies or store terminals to increase tax revenues has accelerated with the approval of the Store Terminals and Taxpayer System Law in the country, and the legislator has adopted a criminal policy in this area to protect the positive achievements of the virtual tax village in preventing tax evasion and repeating past experiences of failure to collect income tax from businesses and legal entities. Article 23 of the Store Terminals Law refers to one of the examples of tax evasion in electronic platforms under the title of destroying the store terminal itself with the intention of fraud or disrupting the country's tax system, which implies destruction by the taxpayer as the owner of the property, and has foreseen protective such as The absence of a mental element of crime, the elimination of imprisonment in sentencing, the specific nature of the increased punishment for repeat offenses and strict approaches such as Developing the characteristics of the subject of the crime, eliminating the differential approach in punishing legal entities, and increasing the severity of repeated crimes and their organized and group nature, towards the taxpayer.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

Conclusion

By evaluating those approaches, the most important challenges are as follows.

1. The lack of deterrence of the penal penalties stipulated in Article 23 and its notes, even despite the abolition of imprisonment and the lack of legal counting of some instances of these crimes with the crimes of disrupting the economic system or corruption on earth. Given the inconsistency of the policies of abolition of imprisonment with sociological and criminological foundations, the Iranian Taxation Organization is looking for criminal responses that have a stronger deterrence and do not require the repetition of the sixth degree of punishment, as in Article 274 of the Direct Taxes Law in Article 23 of the Shop Terminals Law, with the abolition of imprisonment; because tax crimes are among the economic crimes and the lack of relativity in the punishment of tax crimes and ignoring the severity or weakness of these crimes in determining the punishment and considering a fixed punishment for all tax criminals is unacceptable. For example, a taxpayer who destroys a shopping mall to hide his multi-million-dollar income and a taxpayer who commits the same crime to hide his multi-billion-dollar income are all subject to sixth-degree Ta'zir punishments other than imprisonment, which are particularly inadequate in terms of deterrence and proportionality, especially fixed-term fines. In addition, some of the examples of crimes covered by Article 23 of this law, such as destruction, if committed on a large scale or in a group or organized manner, can disrupt the country's economic system, and a more severe punishment than the fourth-degree Ta'zir punishment, other than imprisonment, should be foreseen because this crime cannot be considered one of the examples of disruption in the economic system stipulated in the Law on Punishment of Disruptors in the Economic System or the subject of Article 286 of the Islamic Penal Code, and one of the examples of disruption in the economic system covered by corruption on earth, due to the lack of legal statistics.

2. Extension of the objections of Article 19 of the Islamic Penal Code to Article 23 of the Shop Terminals Law. One of them is the imbalance of penalties of different degrees. For example, in the case of an organized crime under Article 23, a fourth-degree fine is the only penalty imposed on a legal entity, but in the case of a repeat offense, a fifth-degree fine, a permanent ban on one or more professional or social activities, and a permanent ban on public invitations to increase capital will be imposed at the same time. This is while in the case of committing economic crimes in an organized manner, the guarantee of criminal execution should be more severe than for repeat offenses. Also, in the application of penalties for repeat offenses under Note 1 of Article 23 of the above law to legal entities, penalties of a fifth-degree fine, a permanent ban on one or more professional or social activities, and a permanent ban on public invitations to increase capital will be imposed at the fourth level, and in subsequent cases of repeat offenses, only a fifth-degree fixed fine will apply to them. Therefore,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

by focusing on a fixed fine and its greater flexibility with other penalties, the penalties applicable in the notes of this article will not have sufficient deterrence. Considering the evaluation of the aforementioned approaches to the taxpayer, the study of the challenges, and further scrutiny of the tax criminalization and punishment system, it becomes clear that the Iranian tax criminalization system does not follow the logical principles governing criminalization and punishment. Irregular criminalization and punishment, such as limiting the scope of criminalization by predicting the psychological element, ambiguity in the effects of recidivism, and disregarding sociological and criminological data, not only leads to distancing from the goals of tax criminalization and punishment but also poses problems for deterrence and incapacitation as the goals of punishment.

Keywords: Destruction of Own Store Terminals, Electronic Tax Collection, Protectionist Approach, Strict Approach, Tax Evasion.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113] [Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --
شماره۶۵، دوره ۳۳، بهار ۱۴۰۴، ۱۳۸-۱۱۳
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.33.65.113

مقاله پژوهشی
تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۹
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۲۸
e-ISSN: ۲۷۱۷-۱۸۱۷ p-ISSN: ۲۲۵۱-۶۴-۸۴

ارزیابی رویکرد مالیات‌ستانی الکترونیکی در جرم‌انگاری تخریب پایانه فروشگاهی خود

سید حسین حسینی * دانشیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

محمد کریمی بندرآبادی دانشجوی دکتری حقوق کیفری و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

چکیده

استقرار دهکده مجازی مالیات‌ستانی در راستای اصلاح نظام مالیاتی و تبدیل فرآیند مالیات‌ستانی سنتی به مالیات‌ستانی الکترونیکی با اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم آغاز شده و با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان سرعت گرفته است. اهمیت پایانه‌های فروشگاهی به عنوان ابزارهای وصول الکترونیک مالیات، برخورداری از خصیصه‌های صدور صورت‌حساب الکترونیکی و اتصال به شبکه‌های پرداخت رسمی کشور و سامانه مؤدیان باعث گردید رفتارهای مجرمانه علیه آن جرم‌انگاری شود. قانون‌گذار با اتخاذ راهبرد پیش‌روی در سیاست کیفری به جرم‌انگاری یکی از مصادیق جرائم مالیاتی تحت عنوان تخریب پایانه‌های فروشگاهی خود به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی اقدام نموده و دو رویکرد حمایت‌مدارانه و سخت‌گیرانه را نسبت به مؤدی پیش‌بینی می‌کند، اما با چالش‌هایی همراه است. عدم توازن کیفرها در جهات تشدید، حبس‌گرایی قضات و اجتماع، فقدان بازدارندگی مجازات‌های تعزیری درجه شش، تحدید قلمرو جرم‌انگاری با اثبات سوءنیت خاص و ابهام در آثار تکرار جرم از مهم‌ترین چالش‌هاست. از این‌رو، پیشنهاد می‌گردد مقنن در کنار پیش‌بینی برخی از مصادیق جرائم مالیاتی مذکور تحت عنوان اخلال در نظام اقتصادی کشور یا ذیل مصادیق افساد فی‌الارض و حذف نظام مجازات جزای نقدی ثابت و جایگزینی آن با نظام مجازات جزای نقدی نسبی، سیاست کیفری منطبق با شرایط و اوضاع و احوال و مبتنی بر اصول جرم‌انگاری و کیفرگذاری تعریف نماید.

کلیدواژه‌ها: تخریب پایانه فروشگاهی خود، رویکرد حمایت‌مدارانه، رویکرد سخت‌گیرانه، فرار مالیاتی، مالیات‌ستانی الکترونیکی.

* نویسنده مسئول: shosseini@um.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

مقدمه

مالیات یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های دولت به شمار می‌آید، زیرا بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت‌ها از طریق مالیات تأمین می‌شود. در واقع مالیات پایدارترین نوع درآمد دولت‌ها است که با بهره‌گیری مناسب از آن می‌توان به رشد اقتصادی دست یافت. لیکن تأثیرات زیان‌بار جرائم مالیاتی مانند فرار مالیاتی بر نظام اقتصادی کشور و اخلال در آن کتمان‌ناپذیر است. فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت؛ اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی به نفع مرتکبین می‌شود. این عامل شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد (خالقی و سیفی‌قره‌یتاق، ۱۳۹۴). از این‌رو، فرار مالیاتی یکی از دغدغه‌های مهم نزد دولت‌ها بوده و تلاش‌های گسترده‌ای برای شناسایی و برخورد با آن مورد بررسی قرار گرفته است (عامری و همکاران، ۱۳۹۹). در همین راستا، توجه به فقدان ضمانت‌اجراهای مناسب در جرائم مالیاتی و بالاخص فرار مالیاتی، ارائه اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم و تقویت ضمانت‌اجراهای کیفری بازدارنده گام مهمی بوده که به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از سوی دولت برداشته شده است.

در حال حاضر توسعه فناوری‌های نوین باعث گردیده الفبای آنها وارد عمق زندگی جوامع بشری گردد و در مدت زمان کوتاهی که از پیدایش آن می‌گذرد، توانسته تغییرات زیادی در شیوه زندگی بشر ایجاد کند. رفع بسیاری از نیازهای جامعه با فناوری و ایده‌های نو گره خورده تا جایی که حتی برای یک خرید ساده، دیگر نیازی به خروج از منزل نیست و با چند کلیک ساده و پرداخت الکترونیکی وجه، می‌توان کالای مورد نظر را در مدت زمان ناچیز درب منزل تحویل گرفت (حسینی و مغنی‌باشی، ۱۴۰۱). در چنین فضایی که لایه‌های زندگی بشر با اشکال متنوع فناوری‌های نوین آغشته شده، درک مفاهیم جدید الکترونیکی در وصول مالیات در برنامه تحول در نظام مالیاتی کشور گنجانده شده است. برنامه‌ای که کاربست فناوری‌های مالیات‌ستانی دیجیتال مانند پایانه‌های فروشگاهی در بند ب ماده ۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان ۱۳۹۸ را مورد توجه قرار داده است، زیرا عدم استقرار سازوکارهای مالیات‌ستانی الکترونیکی در واحدهای صنفی، سازمان مالیاتی را در محاسبه و وصول دقیق مالیات‌ها ناتوان می‌سازد.

بدین‌ترتیب، ضرورت تدوین سیاست کیفری به منظور صیانت از دستاوردهای دهکده مجازی مالیات‌ستانی با مطالعه آمارهای مالیات‌ستانی الکترونیکی در چارچوب اجرای قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در سال‌های گذشته آشکار خواهد شد. برای مثال به گزارش ایرنا اجرای قانون اخیرالذکر بعد از دو سال معطلی باعث گردید بالغ بر ۴۷۰ هزار میلیارد تومان درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۱ وصول شود که این آمار نسبت به مدت مشابه پارسال، معادل ۵۴ درصد رشد یافته است (ایرنا، ۱۴۰۱). از این‌رو، هدف این پژوهش ارزیابی رویکرد مالیات‌ستانی در سیاست کیفری مالیاتی ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸[1] است.

سیاست کیفری مالیاتی در ماده ۲۳ بر راهبرد پیش‌روی بنا شده است. این راهبرد عبارت است از ورود رفتارهای فاصله‌گیر از هنجارها در قالب جرم‌انگاری یعنی نام‌گذاری یک وضعیت، حالت یا رفتاری که گاه تا پیش از آن وصفی نداشته است (دلماس‌مارتی، ۱۳۹۷). از این‌رو، یکی از مصادیق فرار مالیاتی تحت عنوان تخریب پایانه‌ی فروشگاهی خود به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور که دلالت بر تخریب توسط مؤدی به عنوان صاحب مال دارد، پیش‌بینی شده است. در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مصادیقی از جرائم مالیاتی، در مواد ۶۷۶ و ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) و ۸ و ۹ قانون جرائم رایانه‌ای، مصادیقی از تخریب کیفری پیش‌بینی شده‌اند که جرم تخریب پایانه فروشگاهی خود می‌توانست مشمول قوانین کیفری اخیر گردد. اما عدول از قواعد کلی تخریب، برخورداری پایانه‌های فروشگاهی از ویژگی‌هایی خاص و صیانت از دستاوردهای نظام مالیات‌ستانی الکترونیکی باعث گردید یکی از مصادیق فرار مالیاتی و تخریب کیفری در یک ماده تجمیع شود.

در ماده ۲۳ و تبصره‌های آن، دو رویکرد حمایت‌مدارانه و سخت‌گیرانه دیده می‌شود. در رویکرد حمایت‌مدارانه به دلیل استثنایی بودن جرم‌انگاری تخریب مال خود و حمایت از حق استیلای مؤدی بر اموالش، شرایطی به منظور حمایت از مؤدی و در رویکرد سخت‌گیرانه به منظور حمایت از حق استیلای دولت بر قسمتی از اموال مؤدی و صیانت از فرایندهای مالیات‌ستانی الکترونیکی، شرایطی برای سخت‌گیری نسبت به وی پیش‌بینی شده است. در پژوهش حاضر، این دو رویکرد در قیاس با جرائم مالیاتی ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم،

---

۱. ماده ۲۳: «هرشخصی که به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور، ..... پایانه فروشگاهی خود ..... را تخریب کند، علاوه بر جبران ضرر و زیان، حسب مورد به یک یا چند مورد از مجازات‌های تعزیری درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، محکوم می‌شود.

تبصره ۱- تکرار جرم موضوع این ماده برای بیش از سه بار، حسب مورد موجب مجازات‌های تعزیری درجه پنج قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، می‌شود.

تبصره ۲- اقدام به جرم موضوع این ماده به صورت گروهی و سازمان‌یافته، موجب مجازات تعزیری درجه چهار قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، حسب مورد می‌شود.»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

تخریب کیفری مواد ۶۷۶ و ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) و ۸ و ۹ قانون جرائم رایانه‌ای مطالعه می‌گردند. در ادامه به ترتیب رویکرد حمایت‌مدارانه و سخت‌گیرانه نسبت مؤدی و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادات بیان می‌گردد.[۱]

رویکرد حمایت‌مدارانه نسبت به مؤدی

این رویکرد شامل مفروض نبودن رکن روانی جرم، حبس‌زدایی در کیفرگذاری، خاص شدن تکرار جرم است که به ترتیب بررسی می‌شوند:

مفروض نبودن رکن روانی جرم

جرائم مالیاتی به طور خاص و جرائم اقتصادی به طور عام، جرائمی نوعاً تخصصی و فنی می‌باشند و فرض بر این است که صاحبان شرکت‌ها، کارخانه‌ها، تجار و سایر مؤدیان، افرادی حرفه‌ای و متخصص بوده و نسبت به آثار اعمال و افعالی هم که در اثر غفلت، بی‌احتیاطی و بی‌مبالاتی یا عدم رعایت نظامات مرتبط با رشته فعالیت خود مرتکب می‌شوند، آگاهی دارند. به همین علت در جرائم اقتصادی، عنصر روانی مفروض است و این جرائم بیشتر جنبه مادی دارند (عظیمی، ۱۴۰۱).

در جرائم مالیاتی ماده ۲۷۴ به استثنای بند ۷ قانون مالیات‌های مستقیم که سوءنیت خاصی پیش‌بینی شده، عنصر معنوی مفروض دانسته شده و به صرف تحقق عنصر مادی، جرم مالیاتی محقق می‌گردد (عبدالرحیمی و احمدی موسوی، ۱۴۰۰)، زیرا حرفه‌ای بودن صاحبان مشاغل، فنی و تخصصی بودن ارتکاب این قبیل جرائم با آگاه بودن آن‌ها از آثار اعمال‌شان ملازمه دارد (تاجمیرریاحی و آل محمد، ۱۳۹۹). در جرائم تخریب رایانه‌ای مواد ۸ و ۹ قانون جرائم رایانه‌ای نیز عنصر معنوی مفروض است، چرا که این جرائم لطمات و خسارات جبران‌ناپذیری در ابعاد گوناگون سیاسی، اقتصادی و فرهنگی به جامعه وارد می‌کنند و فرض بر این است که مرتکبان این جرائم که به طور غالب صاحبان شرکت‌ها، یقه‌سفیدها و حِرَف مختلف هستند، افرادی حرفه‌ای و متخصص بوده و نسبت به آثار اعمالی که در اثر تقصیر یا عدم تقصیر خود مرتکب شوند، آگاهی دارند (کرمی، ۱۳۹۶). با وجود اینکه ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، یک

---

۱. در این پژوهش برای جلوگیری از اطاله کلام قوانین پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸، مجازات اسلامی ۱۳۹۲، مجازات اسلامی (تعزیرات) ۱۳۷۵، مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ و جرائم رایانه‌ای ۱۳۸۸ به ترتیب به صورت قانون پایانه‌های فروشگاهی، قانون مجازات اسلامی، قانون مجازات اسلامی (تعزیرات)، قانون مالیات‌های مستقیم و قانون جرائم رایانه‌ای نگارش می‌گردند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

جرم مالیاتی، سایبری و اقتصادی است اما رکن معنوی مفروض نیست.

مقنن در این ماده، ارتکاب رفتار مجرمانه را به خودی خود، دلیل بر وجود رکن معنوی ندانسته و در راستای حمایت از مؤدی، اثبات سوءنیت خاصی را پیش‌بینی کرده است. این سوءنیت خاص عبارت است از قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور. نظام مالیاتی، مجموعه‌ای از قوانین و مقرراتی است که شرایط و موضوعاتی از جمله مبنا و نرخ مالیات را در یک چارچوب مشخص و منضبط تعیین و معیّن می‌کند، کدام نهاد و طی چه زمانی، قواعد بخشودگی مالیاتی را اعمال می‌کند. نظام مالیاتی، مجموعه‌ای به هم پیوسته و متضمّن قواعد حقوقی است که آیین دقیقی جهت حصول اطمینان و پیروی از قواعد و مقررات مالیاتی را ارائه می‌دهد. این نظام بر اساس ارکان سه‌گانه تشکیل‌دهنده خود یعنی تولید ملّی، قوانین و مقررات، و سازمان امور مالیاتی، انجام وظیفه می‌نماید که بر یکدیگر تأثیر متقابل دارند (حیدری و همکاران، ۱۴۰۱). به علاوه، اخلال در نظام مالیاتی به معنای اخلال در رکن اصلی درآمد حاکمیت بوده و اگر به شکل جدی صورت پذیرد، حاکمیت را با مشکل جدی مواجه می‌نماید (عباسی و عشق‌پور، ۱۴۰۲).

بنابراین اصطلاح نظام مالیاتی کشور، مفهوم گسترده‌ای را تداعی می‌کند. کلیه اقداماتی که مؤدی در راستای تقلب یا اخلال در ارکان سه‌گانه تشکیل‌دهنده نظام مالیاتی کشور صورت می‌دهد، از قبیل کتمان ارادی درآمدهای مالیاتی، ناتوان جلوه‌دادن از پرداخت مالیات، مانع‌تراشی در شمول مالیات، و پولشویی مالیاتی را در بر می‌گیرد. با وجود اینکه تکلیف به اثبات سوءنیت خاص در جرم تخریب پایانه فروشگاهی خود در قیاس با جرائم مالیاتی و تخریب کیفری، دلالت بر حمایت مقنن از مؤدی دارد اما افزوده شدن شرطی بر شروط تحقق جرم، قلمرو جرم‌انگاری را محدودتر می‌کند زیرا تا زمانی که این سوءنیت اثبات نشود، مؤدی قابل تعقیب نخواهد بود.

این مسأله، مغایر با اهداف مالیات‌ستانی الکترونیکی است، زیرا مفروض نبودن رکن روانی در این جرم، دامنه آن را محدود می‌کند و این محدودیت بیش از آنکه به نفع نظام مالیاتی کشور باشد، به نفع مجرمین مالیاتی است. از یک طرف، تجارب تلخ گذشته در مبالغ بالای فرار مالیاتی – آمارها نشان می‌دهد در سال‌های ۱۴۰۲، ۱۴۰۱ و ۱۴۰۰ به ترتیب حدود ۱۳۸، ۱۵۰ الی ۱۶۰ و ۱۰۰ هزار میلیارد تومان فرار مالیاتی ارتکاب یافته است (تسنیم، ۱۴۰۳) – و محدود شدن قلمرو جرم‌انگاری، این تجربه را در فرایند مالیات‌ستانی الکترونیکی تکرار خواهد کرد. از طرف دیگر، چنانچه مؤدی عمداً پایانه فروشگاهی خود را تخریب کند و رکن روانی مذکور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

احراز نشود، مرتکب رفتار مجرمانه‌ای نشده است. از این‌رو، مرتکبان فرار مالیاتی به راحتی از این محدودیت سوءاستفاده کرده و به تخریب پایانه فروشگاهی ادامه می‌دهند. همچنین این محدودیت مغایر با مبانی مالیات‌ستانی مانند اصل صرفه‌جویی و سهولت است.

اصل صرفه‌جویی بیان می‌دارد در جمع‌آوری مالیات باید حداکثر صرفه‌جویی به عمل آید و هزینه جمع‌آوری آن به حداقل ممکن برسد (جوهری، ۱۳۹۶) و اصل سهولت نیز بیان می‌دارد تنظیم شرایط پرداخت و طریقه پرداخت باید با توجه به حداقل فشار ممکن صورت گیرد. از این‌رو، تحدید قلمرو جرم‌انگاری نه تنها هزینه‌های دولت برای وصول مالیات از مؤدیانی که بدون سوءنیت مذکور، مرتکب جرم ماده ۲۳ می‌شوند را افزایش می‌دهد. زیرا آن‌ها به موجب این ماده قابل تعقیب نیستند، در نتیجه دولت مجبور می‌شود برای برطرف کردن کسری بودجه خود، فشار زیادی را به مؤدیان دیگر تحمیل نماید.

حبس‌زدایی در کیفرانگاری

توجه به آثار سوء مجازات «حبس» و فاصله‌گرفتن قانون‌گذار از نظام حقوق اسلام، با وضع این مجازات به عنوان یکی از مجازات‌های اصلی سبب شده در کنار سیاست‌های جرم‌زدایی و قضازدایی که باعث می‌شود از مشتریان نظام کیفری کاسته شود، سیاست کیفرزدایی مورد توجه قانون‌گذار ایران قرار گیرد. یکی از بارزترین مصادیق سیاست کیفرزدایی، تبدیل مجازات حبس به مجازات‌های جایگزینی است که آثار سوء کمتری داشته باشد (بهره‌مند، ۱۳۹۵).

الگوی حبس‌زدایی در دهه اخیر در قوانین مجازات اسلامی و آیین دادرسی کیفری ۱۳۹۲ و اوج آن در قانون کاهش مجازات حبس تعزیری ۱۳۹۹ قابل مشاهده است. در این قوانین، مقامات قضایی با تعیین مجازات حبس بر مرتکب تخریب ماده ۶۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) و مواد ۸ و ۹ قانون جرائم رایانه‌ای می‌توانند و یا ملزمند نهادهای ارفاقی حبس‌زدا از قبیل جایگزین‌های حبس، آزادی مشروط، نظام نیمه‌آزادی و آزادی تحت نظارت الکترونیکی را اعمال کنند و شرط برخورداری از آن‌ها، محکومیت مرتکب به حبس یا گذراندن مدت‌های حبس مقرر در قوانین کیفری است.

اجرای این نهادهای ارفاقی با چالش‌هایی روبه‌روست؛ به علت همسو نبودن سیاست‌های کلی حبس‌زدایی و کیفرزدایی با مبانی علمی، جامعه‌شناختی، و جرم‌شناختی، ممکن است دفاع جامعه در قبال جرم و مجرمان را با چالش‌های مهم و اساسی روبرو نماید. بسیاری از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

مقامات قضایی با توجه به رویکرد سنتی، کیفر حبس را مجازات اصلی تلقی می‌کنند و فرهنگ حبس‌گرایی بر قضات، حاکم است. در دیدگاه حبس‌گرایی، قضات با اینکه بر مضرات حبس واقفند ولی از آنجایی که حبس را فاقد شدت مجازات‌های بدنی دانسته و سلب و محروم‌سازی فرد از آزادیش را بهترین بازدارنده افراد از ارتکاب جرم و تشفی خاطر بزه‌دیدگان جرم و مردم جامعه می‌دانند و نیز چون حبس، مدتی کوتاه، جامعه را از خطر حضور فرد حفظ می‌کند، آن را بر مجازات‌های جدید برتری می‌دهند (رسولی امیرحاجلو و همکاران، ۱۴۰۱).

از طرفی امروزه فرهنگ حاکم بر جامعه به‌گونه‌ای است که مردم به غیر از زندان، کیفر دیگری را مؤثر نمی‌دانند. فرهنگ جامعه، حبس‌زدایی را به معنای عدم مجازات بزهکار تلقی می‌کند و این فرهنگ، مسئولین و قضات را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد (همان)؛ زیرا مجازات جامعه‌مدار در بستر رشدیافته فرهنگی جامعه تحقق می‌یابد و مشارکت مردم و پذیرش آن از سوی جامعه مدنی بسیار با اهمیت است و تا زمانی که جامعه از مجازات سرکوب‌محور یا ناتوان‌ساز حمایت می‌کند، کیفرگذاری‌های نرم یا جامعه‌مدار با تردید روبرو است (علیزاده و همکاران، ۱۴۰۱). اما در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، مفهوم خاصی از حبس‌زدایی، صرف نظر از این چالش‌ها، وضع شده است.

مقنن با توجه به اثرات سوء حبس، کاهش جمعیت کیفری زندان، رعایت اصل صرفه‌جویی مالیاتی و حمایت از مؤدی، مفهوم خاصی از حبس‌زدایی را با قید عبارت «به غیر از حبس» یا حذف مجازات حبس پیش‌بینی کرده است. با این وجود، این سیاست حمایتی نسبت به مؤدی مالیاتی به دلیل بی‌توجهی مقنن به همسو نبودن سیاست‌های قضایی با تقنینی، عدم آگاهی از اوضاع، احوال و اندیشه‌های اجتماعی و شرایط اقتصادی جامعه مؤثر نخواهد بود، زیرا با وجودی که امروزه قضات به صدور مجازات‌های جایگزین یا غیر از حبس ترغیب شده‌اند اما حبس‌زدایی و جایگزین‌سازی آن با سایر مجازات‌های درجه چهار تا شش مقرر در ماده ۲۳ و تبصره‌های آن که با وضعیت اقتصادی محکومین و خانواده‌های آن‌ها مرتبط است، باید منطبق با شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه باشند و از طرف دیگر قانون و واکنش‌های کیفری، فقط مجموعه مقرراتی نیستند که طی تشریفاتی معین در مرجع صالح به تصویب می‌رسند (جوان‌جعفری و ساداتی، ۱۳۹۴).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

خاص شدن تکرار جرم

سیاست جنایی در قبال تکرار جرم در سه مسیر، متحول شده است: تقویت و تشدید سرکوبی (مجازات)؛ طرد و حذف مجرمین با انتقال آنها به مناطق دور دست؛ پیشگیری از تکرار جرم، از طریق اصلاح مجرم اولیه (بازپروری زودرس و در سنین پایین). اعمال این سیاست جنایی سه‌گانه موجب کاهش تکرار جرم نشده است (نجفی‌ابرندآبادی و هاشم‌بیکی، ۱۳۹۶). با این حال، مقررات تکرار جرم به عنوان یکی از جهات عام تشدید مجازات بوده و همچنان با رویکردی سخت‌گیرانه نسبت به مرتکب جرم اعمال می‌گردد.

گاهی رویکرد سخت‌گیرانه در تعداد دفعات ارتکاب جرم برای شمول مقررات تکرار جرم قابل مشاهده است مانند تکرار جرائم تخریب فیزیکی مواد ۶۷۶ و ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) که مطابق ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی در مرتبه دوم قابل اعمال است. این رویکرد در تحمیل محرومیت‌های قانونی مانند محدودیت در نهادهای ارفاقی مانند توبه در تبصره ۱ ماده ۱۱۵ قانون اخیرالذکر و محرومیت از خدمات الکترونیکی عمومی به عنوان مجازات تبعی بر تکرارکنندگان جرم مقرر در ماده ۲۷ قانون جرائم رایانه‌ای با وجود اینکه تخریب رایانه‌ای در مرتبه سوم مشمول مقررات تکرار جرم قرار می‌گیرد، اعمال می‌شود. اما در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سیاست کیفری حمایتی نسبت به مؤدی پیش‌بینی شده است.

مقنن در این تبصره با توجه به عدم کارایی تشدید مجازات تکرارکنندگان، نه تنها محرومیتی برای تکرارکنندگان تخریب پایانه فروشگاهی خود پیش‌بینی نکرده، بلکه شمول مقررات تکرار جرم با افزایش تعداد دفعات ارتکاب، شباهت به تکرار جرائم حدی پیدا کرده است. در تکرار این جرائم، طبق ماده ۱۳۶ قانون مجازات اسلامی، چنانچه فردی، مرتکب یک جرم موجب حد شود و در هر مرتبه حد آن بر وی جاری گردد، حد مرتکب در مرتبه چهارم تشدید شده و به اعدام محکوم می‌شود. همین رویکرد در تکرار جرائم ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی نیز قابل مشاهده است. در تبصره ۱ این ماده، چنانچه شخصی سه مرتبه مرتکب یکی از جرائم این ماده گردد، در هر مرتبه به یک یا چند مورد از مجازات‌های تعزیری درجه شش به جز حبس محکوم می‌شود. اما ارتکاب آن در مرتبه چهارم موجب تشدید مجازات شده و محکومیت مرتکب به تمام مجازات‌های تعزیری درجه ۵ به جز حبس را به دنبال دارد.

مسأله مورد بحث در این قسمت، ابهامی است که در نظام خاص تکرار جرائم مالیاتی در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون اخیرالذکر ایجاد شده است. این ابهام در معیار قطعیت یافتن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

مجازات‌های تعزیری و معیار اجرای مجازات‌های حدی برای شمول مقررات تکرار جرم نهفته است؛ به عبارت دقیق‌تر، مقررات تکرار جرائم حدی پس از اجرای حد و مقررات تکرار جرائم تعزیری پس از قطعیت مجازات اعم از اینکه مجازات اجرا شده یا نشده باشد، اعمال می‌شوند. چنانچه مقررات تکرار جرائم مالیاتی در تبصره را شبیه به مقررات تکرار جرائم حدی بدانیم، باید مقررات تکرار جرم را پس اجرای مجازات تعزیری و اگر مقررات تکرار جرائم مالیاتی را شبیه به رویکرد عرفی یا قانون سه ضربه و مقررات تکرار جرائم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی بدانیم، باید مقررات تکرار جرم را پس از قطعیت مجازات تعزیری اعم از اینکه اجرا شده یا نشده باشد بر مرتکب اعمال نماییم. بنابراین در تبصره مشخص نیست که مقصود از این تشابه ظاهری، پیروی از معیار اجرای مجازات در قواعد تکرار جرائم حدی است یا پیروی از معیار قطعیت مجازات در قواعد تکرار جرائم تعزیری. تداوم این ابهام را می‌توان در وقفه دو ساله در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و فقدان رویه قضایی دانست. برای رفع ابهام تلاش شد تا جایی که ممکن است رویه قضایی مرتبط با این تبصره یافت شود؛ اما متأسفانه رویه قضایی هنوز صادر نشده است. به‌علاوه، عنوان قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲ نیز گویای ضعف در اجرای این قانون است (حسینی و همکاران، ۱۴۰۳).

رویکرد سخت‌گیرانه نسبت به مؤدی

این رویکرد شامل توسعه اوصاف موضوع جرم، حذف رویکرد افتراقی در کیفرگذاری اشخاص حقوقی و سخت گیری مضاعف در تکرار جرم و سازمان‌یافته و گروهی بودن آن‌است که به ترتیب بررسی می‌شوند.

توسعه اوصاف موضوع جرم

در قواعد کلی تخریب کیفری، مرتکب مواد ۶۷۶ و ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) و ۸ و ۹ قانون جرائم رایانه‌ای لزوماً شخصی به جز صاحب مال بوده و مال نابود شده یا خسارت دیده نیز باید متعلق به غیر باشد. هرگاه کسی مال متعلق به خود را از بین ببرد یا خسارتی به آن وارد آورد محکوم به ارتکاب جرم تخریب کیفری نخواهد شد اما در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

فروشگاهی، اوصاف موضوع جرم تخریب توسعه یافته، به‌گونه‌ای که مرتکب جرم می‌تواند صاحب مال و مال موضوع جرم می‌تواند متعلق به مؤدی یعنی صاحب مال نیز باشد که به ترتیب مورد مطالعه قرار می‌گیرند.

صاحب مال بودن مرتکب جرم

مقنن در مرتکب جرم تخریب یا مؤدی، وصفی قرار داده که منجر به توسعه مؤدیان مالیاتی شده است. در جرم تخریب، مرتکب باید شخصی غیر از صاحب مال بوده تا شمول مقررات تخریب کیفری امکان‌پذیر باشد اما در جرم تخریب پایانه فروشگاهی، مقنن رویکرد سخت‌گیرانه‌ای را در نظر گرفته به گونه‌ای که یکی از مرتکبان این جرم، صاحب مال نیز می‌تواند باشد. از این‌رو، تخریب پایانه فروشگاهی خود در کنار تخریب پایانه فروشگاهی دیگری، مشمول ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی قرار می‌گیرد. اما مؤدیان مالیاتی موضوع این قانون با دو شرط مرتبط با یکدیگر - مؤدیان استفاده‌کننده از پایانه‌های فروشگاهی - محدود شده‌اند.

اولین شرط در بند ج ماده ۱ این قانون، دامنه مؤدیان به صاحبان مشاغل (صنفی و غیرصنفی) و اشخاص حقوقی موضوع مالیات بر درآمد و عایدی مشاغل را محدود کرده است. لیکن مؤدی به معنی اداکننده، اشاره به هر کسی دارد که مشمول مقررات مالیات قرار می‌گیرد و هر نوع مالیاتی که باید از سوی وی پرداخت شود، در این میان اهمیتی ندارد (رحیمی‌نیت و ملک‌زاده رودبنه، ۱۳۹۷)؛ از این‌رو هر شخصی که مشمول ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم قرار گیرد، مؤدی مالیاتی محسوب خواهد شد. دومین شرط در ماده ۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی[1]، دامنه شمول مؤدیان فوق را با بهره‌مندی از پایانه‌های فروشگاهی محدود کرده و شرط بهره‌مندی را ارتباط مستقیم آن‌ها با مصرف‌کننده نهایی[2] قرار داده است. مطابق این ماده، مرتکب جرم در دو دسته قرار می‌گیرد: مؤدیانی که ارتباط مستقیم با مصرف‌کننده نهایی دارند و برخوردار از پایانه‌های فروشگاهی هستند و مؤدیانی که ارتباط غیرمستقیم با آن‌ها دارند. مؤدیانی که با شرایط فوق از پایانه‌های فروشگاهی استفاده می‌کنند، تحت شمول این جرم قرار می‌گیرند.

---

۱. ماده ۲: «کلیه اشخاص مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان مقرر می‌کند، نسبت به ثبت‌نام در سامانه مؤدیان اقدام کنند. خرده‌فروشی‌ها و واحدهای صنفی که مستقیما با مصرف‌کننده نهایی ارتباط دارند، علاوه بر عضویت در سامانه مؤدیان، موظف به استفاده از پایانه فروشگاهی می‌باشند. استفاده از پایانه فروشگاهی برای مؤدیانی که مستقیماً با مصرف‌کننده نهایی ارتباط ندارند، الزامی نیست ...».

۲. مصرف‌کننده نهایی طبق تبصره ۱ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، شخص حقیقی است که کالاها و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کرده و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

تعلق مال موضوع جرم به مرتکب

مقنن در مال موضوع جرم یا پایانه‌های فروشگاهی، وصفی را قرار داده که منجر به توسعه دامنه آن شده است. در جرم تخریب، مال موضوع جرم باید متعلق به غیر بوده تا شمول مقررات تخریب کیفری امکان‌پذیر باشد اما در جرم تخریب پایانه فروشگاهی، مقنن رویکرد سخت‌گیرانه‌ای را در نظر گرفته به گونه‌ای که مال موضوع جرم می‌تواند متعلق به مؤدی یعنی صاحب مال نیز باشد. از این‌رو، تخریب پایانه فروشگاهی خود در کنار تخریب پایانه فروشگاهی دیگری مشمول ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی قرار می‌گیرد. با این وجود، مال موضوع جرم در قیاس با سامانه‌های رایانه‌ای و مخابراتی با دو شرط محدود شده است. در بند ب ماده ۱ قانون فوق دو شرط در ویژگی‌های پایانه‌های فروشگاهی نهفته است. در این بند پایانه‌های فروشگاهی شامل رایانه، دستگاه کارت‌خوان بانکی (POS)، درگاه پرداخت الکترونیکی یا هر وسیله دیگری که امکان اتصال به شبکه‌های الکترونیکی پرداخت رسمی کشور و سامانه مؤدیان را داشته و از قابلیت صدور صورت‌حساب الکترونیکی برخوردار باشد، هستند.

نخستین ویژگی، قابلیت صدور صورت‌حساب الکترونیکی در بند ث ماده ۱ قانون فوق است؛ صورت‌حساب دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی که اطلاعات مندرج در آن، در حافظه مالیاتی فروشنده ذخیره می‌شود. از این‌رو، پایانه‌های فروشگاهی صرفاً برای اجرای فرآیند صدور صورت‌حساب الکترونیکی تولید و عرضه می‌شوند. اما در بند ب ماده ۱ آیین‌نامه نحوه استفاده از سامانه‌های رایانه‌ای و مخابراتی ۱۳۹۵، سامانه‌های رایانه‌ای[1] به دنبال اتصال میان سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در یک شبکه رایانه‌ای جهت اجرای فرآیندهای مخصوص فضای سایبری تولید و عرضه می‌گردند و محدود به صدور صورت‌حساب الکترونیکی نیستند.

دومین ویژگی، اتصال به شبکه‌های الکترونیکی پرداخت رسمی کشور و سامانه مؤدیان است. پایانه‌های فروشگاهی لزوماً باید به شبکه‌های الکترونیکی پرداخت رسمی کشور که مطابق ماده ۱۱ این قانون مورد تأیید بانک مرکزی بوده و سامانه مؤدیان که مطابق بند پ ماده ۱ این قانون توسط سازمان امور مالیاتی و به منظور تبادل اطلاعات مالیاتی میان مؤدیان و سازمان ایجاد می‌گردد، متصل گردند. لیکن در بند پ ماده ۱ آیین‌نامه فوق، سامانه‌های مخابراتی[2] به هرنوع دستگاه یا مجموعه‌ای از دستگاه‌ها برای انتقال الکترونیکی هر اطلاعات میان هر منبع

۱. بند ب ماده ۱: به مجموعه‌ای از سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای مرتبط که از طریق یک شبکه رایانه‌ای جهت اجرای فرآیندهای مشخصی به یکدیگر متصل می‌گردند، سامانه رایانه‌ای اطلاق می‌گردد.

۲. بند پ ماده ۱: به هرنوع دستگاه یا مجموعه‌ای از دستگاه‌ها برای انتقال الکترونیکی اطلاعات میان یک فرستنده و گیرنده از طریق یک یا چند مسیر ارتباطی به وسیله قراردادهایی که برای گیرنده قابل فهم و تفسیر باشد، سامانه مخابراتی اطلاق می‌گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

و گیرنده‌ای اطلاق می‌گردند و محدود به اتصال به شبکه‌های الکترونیکی پرداخت و سامانه مؤدیان نیستند.

حذف رویکرد افتراقی در کیفرگذاری اشخاص حقوقی

مقنن در کیفرگذاری اشخاص حقوقی با عدول از رویه‌های معمول و افتراقی مطابق مواد ۲۰ تا ۲۲ قانون مجازات اسلامی و ۲۰ قانون جرائم رایانه‌ای رویکرد سخت‌گیرانه‌ای در مالیات‌ستانی از اشخاص حقوقی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی پیش‌بینی کرده است. این رویکرد ابتدا در کیفر جزای نقدی و سپس در دیگر کیفرهای اشخاص حقوقی مطالعه می‌گردند.

کیفر جزای نقدی

جزای نقدی در قانون جرائم رایانه‌ای، یکی از کیفرهایی است که در تمام جرائم رایانه‌ای از جمله تخریب وجود داشته و به همین منظور، تعیین مجازات جزای نقدی بر اشخاص حقوقی طبق ماده ۲۰ قانون اخیرالذکر ابهامی ندارد. لیکن تعیین این مجازات بر اشخاص حقوقی که مرتکب جرائم تخریب فیزیکی مواد ۶۷۶ و ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) شده‌اند، مطابق ماده ۲۱ قانون مجازات اسلامی با ابهاماتی روبه‌رو است. یکی از آن‌ها در نحوه محاسبه جزای نقدی بر اشخاص حقوقی پدیدار شده است. چنانچه میزان جزای نقدی بر شخص حقیقی بین حداقل و حداکثر در نوسان باشد، معلوم نیست آیا ضرایب دو تا چهار برابر در ماده ۲۱ قانون مجازات اسلامی باید در حداقل یا حداکثر و یا میانگین حداقل و حداکثر ضرب شوند؟ این ابهام در جزای نقدی نسبی جرم تخریب ماده ۶۷۷ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) نیز قابل مشاهده است، زیرا چنانچه شخص حقیقی به نمایندگی از شخص حقوقی مرتکب این جرم گردد، تعیین میزان جزای نقدی قابل اعمال بر شخص حقوقی با این ابهام روبه‌رو می‌گردد. همچنین ابهام دیگر در عدم پیش‌بینی جزای نقدی برای تمام جرائم پایه ارتکابی شخص حقیقی پدیدار شده است.

شرط صدور حکم به جزای نقدی در حق شخص حقوقی هنگامی مقدور است که قانون‌گذار برای جرم پایه یعنی رفتار شخص حقیقی، این مجازات را پیش‌بینی کرده باشد. برای مثال در جرم تخریب ماده ۶۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات)، مجازات پیش‌بینی شده صرفاً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

مجازات حبس است و ارتکاب این جرم توسط شخص حقیقی منجر به محکومیت شخص حقوقی به جزای نقدی نخواهد شد. اما در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سیاست کیفری در کیفرگذاری جزای نقدی در تخریب ارتکابی اشخاص حقوقی پیش‌بینی شده به گونه‌ای که جزای نقدی قابل اعمال بر آن‌ها مطابق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی تعیین خواهد شد. در همین راستا ابهامات کیفرگذاری افتراقی جزای نقدی برای اشخاص حقوقی مطابق مواد ۲۰ قانون جرائم رایانه‌ای و ۲۱ قانون مجازات اسلامی، در کیفرگذاری جزای نقدی در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی برطرف گردیده است. این امر مانع فرار اشخاص حقوقی در محکومیت به جزای نقدی خواهد شد و جزای نقدی به عنوان یک مجازات مؤثر در جرائم اقتصادی در هر شرایطی و بدون هیچ‌گونه محدودیتی بر اشخاص حقوقی متخلف قابل اعمال خواهد بود.

سایر کیفرها

یکی دیگر از رویکردهای سخت‌گیرانه، توسعه کیفرهای تعزیری قابل اعمال بر اشخاص حقوقی مرتکب جرم مالیاتی در قیاس با ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم است. با وجود اینکه در مواد ۱۹ و ۲۰ قانون مجازات اسلامی، مجازات‌های درجه یک، پنج و شش برای اشخاص حقوقی پیش‌بینی شده لیکن در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم به صورت مجزا برای مرتکبین حقوقی مجازاتی محدودتر و از نظر سنوات، پایین‌تر در نظر گرفته شده است. درحالی که اکثر مجرمین مالیاتی با میزان بالای فرار مالیاتی، مؤدیان مالیاتی بزرگی 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 سوءاستفاده از خلاءهای قانونی را بهتر می‌دانند (تاجمیرریاحی و آل محمد، ۱۳۹۹) چرا که مرتکبین این نوع جرائم با در نظر گرفتن معادله فایده-هزینه، ارتکاب جرم مالیاتی را با امید عدم کشف یا محکومیت به جزای نقدی، مقرون به صرفه دانسته که با هدف مقنن و هدف ارعابی مجازات در تعارض آشکار است (مجدآبادی فراهانی، ۱۴۰۱). بنابراین میزان مجازات‌های قانون مالیات‌های مستقیم مسلماً جنبه بازدارنده نسبت به اشخاص حقوقی نخواهد داشت. اما در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، وضعیت متفاوت است.

در این ماده نسبت به ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات‌های تعزیری اشخاص

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

حقوقی توسعه بیشتری یافته، اختیار قاضی در تعیین کیفر بیشتر شده و مجازات‌های آن‌ها نیز جنبه بازدارندگی بیشتری پیدا کرده‌اند. با این حال، مجازات‌های تعزیری درجه شش در عمل بازدارندگی مؤثری نخواهند داشت؛ زیرا در مقابل حجم وسیع عواید مالی حاصل از جرم مالیاتی، کاملاً خفیف بوده و در نتیجه به نحو مطلوب انگیزه مرتکبان را از میان نمی‌برد (دانش‌شهرکی، ۱۴۰۰).

سخت‌گیری مضاعف در تکرار جرم و سازمان‌یافته و گروهی بودن آن

مقنن در جهات تشدید مجازات مقرر در تبصره ۱ (تکرار جرم) و تبصره ۲ (سازمان‌یافته یا گروهی بودن) ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سیاست کیفری توأم با سخت‌گیری حداکثری را نسبت به مؤدی پیش‌بینی کرده است. این سیاست کیفری مبتنی بر حذف درجه‌بندی مجازات‌های تعزیری در تکرار جرم، محکومیت به تمام مجازات‌های تعزیری درجه پنج در تکرار جرم و تشدید دو درجه‌ای کیفر در سازمان‌یافته و گروهی‌بودن جرم است که به ترتیب مطالعه می‌گردند.

حذف درجه‌بندی مجازات‌های تعزیری در تکرار جرم

با وجود اینکه تشدید مجازات در تکرار جرم تاثیری در کاهش تکرار جرائم نداشته و دلیل این مدعا می‌تواند این مسأله باشد که بیش از نیمی از مشتریان دایمی دستگاه عدالت کیفری را تکرارکنندگان جرم تشکیل می‌دهند (بهفر و شیخ‌الاسلامی، ۱۳۹۶) اما در کیفرگذاری تکرار جرم تخریب در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سیاست کیفری توأم با سخت‌گیری مضاعف بر مؤدی در مقایسه با قواعد عمومی پیش‌بینی شده است. در مقررات عمومی تکرار جرائم مالیاتی و تخریب فیزیکی مواد ۶۷۶ و ۶۷۷[1] قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) که مطابق ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ صورت می‌پذیرد، دو شرط ذکر شده است:

در شرط نخست، جرم عمدی ارتکابی در مرتبه اول لزوماً از جرائم تعزیری درجه یک تا پنج و در شرط دوم، جرم عمدی ارتکابی در مرتبه دوم باید از جرائم تعزیری درجه یک تا شش باشد. مجازات‌های تعزیری جرائم مالیاتی مطابق ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم و تخریب

۱. مجازات این ماده مطابق اصلاحات قانون کاهش مجازات حبس تعزیری ۱۳۹۹ به جزای نقدی نسبی تقلیل یافته و طبق تبصره ۳ ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی، جزای نقدی نسبی از مجازات‌های تعزیری درجه ۷ است. از این‌رو، مقررات تکرار جرم ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی نسبت به ماده ۶۷۷ نیز قابل اعمال نمی‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

ماده ۶۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) از درجه شش است. چنانچه مؤدی مالیاتی پس از قطعیت محکومیت و تا حصول اعاده حیثیت یا مرور زمان اجرای مجازات مجدداً مرتکب جرم فرار مالیاتی گردد، مشمول مقررات تکرار جرم خواهد بود (عظیمی، ۱۴۰۱). مؤدی در صورتی که مرتکب جرم مالیاتی یا تخریب ماده فوق صرفاً در مرتبه دوم گردد، مقررات تکرار جرم مجری خواهد بود اما به دلیل تعزیر درجه شش بودن این جرائم، ارتکاب آن‌ها برای مرتبه اول، مرتکب را برای ارتکاب آن در مرتبه دوم مشمول مقررات تکرار جرم قرار نخواهد داد. در همین راستا کیفرانگاری تکرار این جرائم در برخی موارد به صورت غیرمشدد محاسبه می‌شود. لیکن در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، وضعیت به نحو دیگری است.

در تکرار جرم موضوع این تبصره، مقنن با تعیین مجازات تعزیری درجه پنج به غیر از حبس، مقررات تکرار جرم را برای ارتکاب مرتبه چهارم به بعد جرم تخریب پایانه فروشگاهی خود پیش‌بینی کرده و هیچ محدودیتی را در درجه مجازات‌های جرم ارتکابی در مرتبه چهارم به بعد در نظر نگرفته است. البته این روش در تعیین مجازات تکرار جرم در تبصره ۱ شبیه به یکی از جلوه‌های سیاست کیفری سخت‌گیرانه در نظام کیفری ایالات متحده آمریکا به نام قانون سه ضربه است. بر اساس این قانون به مجرم با ارتکاب جرم نخست و دوم ـ اگرچه بار دوم مجازات نسبت به مرتبه نخست تشدید می‌شود ـ فرصتی داده می‌شود تا از ارتکاب جرم منصرف شود؛ اما اگر بار سوم مرتکب جرم شد، با مجازات بسیار شدیدی که با ماهیت جرم تناسب ندارد، مواجه می‌شود (دکسردی، ۲۰۲۳). بنابراین کیفرگذاری تکرار جرم تخریب ماده ۲۳ در تمام موارد ارتکاب آن برخلاف مواد ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم و ۶۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) قابل اجرا بوده و به صورت مشدد محاسبه می‌گردند.

محکومیت به تمام مجازات‌های تعزیری درجه ۵ در تکرار جرم

تکلیف قاضی در محکوم نمودن مؤدی به تمام مجازات‌های تعزیری درجه پنج به غیر از حبس یکی دیگر از رویکردهای سخت‌گیرانه حداکثری است. مقنن با به کاربردن عبارت «مجازات‌های تعزیری درجه پنج به غیر از حبس» در تبصره ۱ ماده ۲۳، قاضی دادگاه را مکلف نموده مؤدی را به تمام مجازات‌های تعزیری درجه پنج به جز حبس محکوم نماید. اما رویکرد قانون‌گذار در تشدید مجازات تکرار جرائم تخریب فیزیکی و رایانه‌ای اندکی متفاوت است. در تکرار جرائم تخریب فیزیکی مطابق ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی، مجازات مقرر در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

ماده ۶۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) که صرفاً مشتمل بر مجازات حبس است، تشدید می‌شود و در تکرار جرائم رایانه‌ای ماده ۲۷ قانون جرائم رایانه‌ای، قاضی دادگاه در تشدید مجازات‌های حبس و جزای نقدی مقرر در جرائم رایانه‌ای می‌تواند مرتکب را به محرومیت از خدمات الکترونیک عمومی محکوم نماید و تکلیفی در تشدید مجازات ندارد.

تشدید دو درجه‌ای کیفر در سازمان‌یافته و گروهی‌بودن جرم

اصطلاح جرم سازمان‌یافته، اشاره به اعمال مجرمانه ارتکابی توسط گروه‌هایی از اشخاص دارد که به شکل منسجم و متشکل گرد هم آمده‌اند و معمولاً قصد دارند از اعمال خود فواید مالی کسب نمایند. در این سازمان‌ها هرکسی نقش خود را در راه رسیدن به هدف اصلی که همانا کسب سود و فایده است، بازی کرده و در پایان سهمی از منافع حاصل شده - در نتیجه فعالیت جمعی مشترک - را تصاحب می‌کند (مهدوی‌پور، ۱۳۹۵). در سیاهه قوانین کیفری کشور، روش‌های متنوعی در تشدید مجازات جرائم سازمان‌یافته و گروهی وضع شده است.

برخی از آن‌ها شامل روش تعیین حداکثر مجازات قانونی در جرائم تخریب رایانه‌ای سازمان‌یافته مطابق بند (د) ماده ۲۶ قانون جرائم رایانه‌ای و تخریب کیفری سازمان‌یافته مطابق ماده ۱۳۰ قانون مجازات اسلامی، تبدیل مجازات قانونی به مجازاتی شدیدتر از نوع دیگر[1] یا تشدید یک درجه‌ای مجازات قانونی[2] هستند. همسو با رویکردهای تشدید مجازات در تبصره ۲ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی این شیوه ارتکاب مورد اشاره قرار گرفته و یک سیاست کیفری توأم با سخت‌گیری مضاعف بر مؤدی پیش‌بینی شده است. مقنن در این تبصره تشدید مجازات جرم تخریب پایانه فروشگاهی خود به صورت سازمان‌یافته و گروهی‌بودن را به میزان دو درجه و تبدیل مجازات تعزیری درجه شش به مجازات تعزیری درجه چهار صورت داده است اما یکی از ضعف‌های این ماده، عدم امکان تسری حکم جرائم اخلال در نظام اقتصادی کشور به اخلال در نظام مالیاتی به دلیل عدم تصریح قانون‌گذار است (عباسی و عشق‌پور، ۱۴۰۲). از این‌رو، بی‌سابقه بودن سیاست کیفری تشدید دو درجه‌ای مجازات سازمان‌یافته بودن جرم تخریب ماده ۲۳ در قوانین کیفری کشور دلیلی بر عدم شمول مصادیق اخلال در نظام اقتصادی کشور یا افساد فی‌الارض بر این جرم و سخت‌گیری مضاعف بر مؤدیان خواهد بود.

---

۱. در بند الف و ب مواد ۲۸ و ۲۹ قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز اصلاحی ۱۴۰۰ به صورت تعیین حبس در کنار جزای نقدی است.
۲. در تبصره ۴ ماده ۹ قانون مبارزه با پولشویی اصلاحی ۱۳۹۷ و تبصره ۲ ماده ۴۹۹ مکرر قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) الحاقی ۱۳۹۹ این روش به کار رفته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

استفاده از فناوری‌های نوین یا پایانه‌های فروشگاهی به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در کشور سرعت گرفته و مقنن به منظور صیانت از دستاوردهای مالیات‌ستانی الکترونیکی در پیشگیری از فرار مالیاتی، سیاست کیفری را در این حوزه اتخاذ کرده است. ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی به یکی از مصادیق فرار مالیاتی در بسترهای الکترونیکی تحت عنوان تخریب پایانه‌ی فروشگاهی خود به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور اشاره داشته و رویکردهای حمایت‌مدارانه و سخت‌گیرانه‌ای را نسبت به مؤدی پیش‌بینی کرده است. با ارزیابی آن‌ها، مهم‌ترین چالش‌ها بدین شرح است:

۱. فقدان بازدارندگی مجازات‌های تعزیری مقرر در ماده ۲۳ و تبصره‌های آن حتی با وجود حبس‌زدایی و عدم احصای قانونی برخی از مصادیق این جرائم با جرائم اخلال در نظام اقتصادی یا افساد فی‌الارض. با توجه به همسو نبودن سیاست‌های حبس‌زدایی با مبانی جامعه‌شناختی و جرم‌شناختی، سازمان امور مالیاتی کشور به دنبال پاسخ‌های کیفری است که بازدارندگی قوی‌تری داشته باشد و نیازمند تکرار کیفرانگاری درجه شش مانند ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی با حذف حبس نیست، زیرا جرائم مالیاتی در زمرهٔ جرائم اقتصادی بوده و فقدان نسبیت در مجازات جرائم مالیاتی و نادیده گرفتن شدت یا ضعف این جرائم در تعیین مجازات و در نظر گرفتن یک مجازات ثابت برای تمام مجرمین مالیاتی قابل پذیرش نیست. برای مثال مؤدی که برای کتمان درآمد چند میلیونی با مؤدی که برای کتمان درآمد چند میلیاردی، مرتکب تخریب پایانه‌های فروشگاهی خود می‌شوند، تحت شمول مجازات‌های تعزیری درجه شش غیر از حبس قرار می‌گیرند که این مجازات‌ها به ویژه جزای نقدی ثابت، بازدارندگی و تناسب لازم را ندارند. به‌علاوه برخی از مصادیق جرائم موضوع ماده ۲۳ این قانون مانند تخریب، چنانچه به صورت وسیع یا گروهی یا سازمان‌یافته ارتکاب یابد می‌تواند موجب اخلال در نظام اقتصادی کشور گردد و باید مجازات شدیدتری نسبت به مجازات تعزیری درجه چهار به جز حبس پیش‌بینی می‌گردید زیرا این جرم را بدون تصریح قانونی نمی‌توان از مصادیق اخلال در نظام اقتصادی یا یکی از مصادیق آن تحت شمول افساد فی‌الارض دانست.

۲. تسری ایرادات ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی به ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی. یکی از آن‌ها، عدم توازن مجازات‌های درجات مختلف است. برای مثال در سازمان‌یافته بودن جرم ماده ۲۳، جزای نقدی درجه چهار، تنها مجازات اعمالی بر شخص حقوقی بوده اما در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

تکرار جرم، همزمان مجازات‌های جزای نقدی درجه پنج و ممنوعیت دائم از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی و ممنوعیت دائم از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه تعیین خواهد شد. این درحالی است که در ارتکاب جرائم اقتصادی به صورت سازمان‌یافته باید ضمانت اجرای کیفری نسبت به تکرار جرم شدیدتر باشد. همچنین در اعمال مجازات‌های تکرار جرم تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون فوق بر اشخاص حقوقی، مجازات‌های جزای نقدی و ممنوعیت دائم از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی و ممنوعیت دائم از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه درجه پنج در مرتبه چهارم تعیین می‌گردد و در مراتب بعدی تکرار جرم، فقط مجازات جزای نقدی ثابت درجه پنج بر آن‌ها قابل اعمال خواهد بود. بنابراین با محوریت یافتن جزای نقدی ثابت و قابلیت انعطاف بیشتر آن با دیگر کیفرها، مجازات‌های قابل اعمال در تبصره‌های این ماده بازدارندگی کافی را نخواهند داشت.

با توجه به ارزیابی رویکردهای پیش‌گفته، مطالعه چالش‌ها و تدقیق بیشتر در نظام جرم‌انگاری و کیفرگذاری مالیاتی، این حقیقت آشکار می‌گردد نظام کیفری مالیاتی ایران مبتنی بر جرم‌انگاری و کیفرگذاری بی‌قاعده مانند محدودشدن قلمرو جرم‌انگاری با پیش‌بینی رکن روانی، ابهام در آثار تکرار جرم و بی‌توجه به داده‌های جامعه‌شناختی و جرم‌شناختی است که نه‌تنها منجر به فاصله‌گیری از اهداف جرم‌انگاری و کیفرگذاری مالیاتی می‌شود، بلکه بازدارندگی و ناتوان‌سازی به عنوان اهداف کیفر را با اشکال مواجه می‌نماید. در نهایت تأثیری نامطلوب بر افزایش نرخ بزهکاری داشته و شکست برنامه اصلاح نظام مالیاتی کشور را تسریع خواهد کرد. از این رو، پیشنهاداتی به شرح زیر مطرح می‌گردد:

- پیش‌بینی برخی از مصادیق جرائم مالیاتی مذکور ذیل مصادیق اخلال در نظام اقتصادی کشور یا افساد فی‌الارض؛
- حذف مجازات‌های جزای نقدی ثابت و جایگزینی با مجازات‌های جزای نقدی نسبی به گونه‌ای که فاصله میان حداقل و حداکثر آن زیاد باشد؛
- همسوسازی سیاست کیفری منطبق با شرایط و اوضاع و احوال و مبتنی بر اصول جرم‌انگاری و کیفرگذاری مانند اصل کیفی بودن قوانین کیفری در ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی.

ORCID

Seyyed Hossein Hosseini http://orcid.org/0000-0002-5704-2573

Mohammad Karimi Bondar Abadi http://orcid.org/0000-0002-9136-113X

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

References

1. Abbasi, M., & Eshghpour, M. (2023). Analysis of Article (23) of the Law of the Store Terminal and Taxpayer System and Comparing Its Criminalization with Other Laws. *Administrative Law Quarterly, 11*(36), 178-196. [In Persian]
2. Abdul Rahimi, F., & Ahmadi Mousavi, S. M. (2021). Analysis of Preventive Solutions of Tax Crimes. *Legal Research, 20*(46), 71-91. [In Persian]
3. Alizadeh, H., Nikkhah Saranghi, R., Javadi, M. H., & Seyed Esfahani, S. H. (2022). The Dream of Deimprisonment to the Aspects of Deterrence and Impunity of Punishment in the Light of the Law on Reducing the Punishment of Imprisonment Approved in 2019. *Journal of Criminal Law and Criminology Research, 10*(19), 125-199. [In Persian]
4. Ameri, R., Mirghasemi, S. J., Rostami, V., & Rouhani, K. (2019). Analysis of Iran's Tax Rights Enforcement Guarantees and Its Comparison with the British Tax System. *Research Journal of Taxation, 48*(96), 109-137. [In Persian]
5. Azimi, M. (2022). The Effects of Committing Tax Crimes and Ways to Prevent Them in Iran's Legal System. *Legal Civilization, 5*(11), 515-535. [In Persian]
6. Behfar, H., & Sheikh Al-Islami, A. (2017). Effects of Repetition and Multiplicity of Crimes in Tax Crimes. *Quarterly Journal of Public Law Studies, 2*(4), 67-90. [In Persian]
7. Bahremand, H. (2016). Deincarceration Policy in the Legislative System of the Islamic Republic of Iran. *Majlis and Strategy Quarterly, 26*(82), 357-382. [In Persian]
8. Danesh Shahraki, M. R. (2021). Approaches to Face the Crime of Tax Evasion in the Criminal Order: A Case Study of the Phenomenon of Paper Companies. *Research Journal of Taxation, 49*(97), 33-58. [In Persian]
9. DeKeseredy, W. (2023). *Contemporary Critical Criminology* (Trans. by M. Rayejian Asli and H. Daneshnari, 4th Ed.). Tehran: Dadgostar Publication. [In Persian]
10. Delmas-Marti, M. R. (2018). *The Great Systems of Criminal Policy* (Trans. by A. H. Najafi Abrandabadi, 4th Ed.). Tehran: Mizan Publications. [In Persian]
11. Heydari, H., Rahimi, F., & Shahsundi, A. (2022). The Impact of Iran's Tax System on Foreign Direct Investment with an Emphasis on Tax Transparency. *Quarterly Journal of Economic Jurisprudence, 4*(4), 268-286. [In Persian]
12. Hosseini, S. H., Daneshnari, H., & Karimi Bondar Abadi, M. (2024). Different Approaches of the Tax Legislator Towards Recidivism. *Journal of Criminal Law and Criminology, 12*(23), 329-358. [In Persian]
13. Hosseini, S. H., & Moghani Bashi, M. (2022). Modernizing the Legal Criminal Policy Towards the Electronic Tax System. *Research Journal of Taxation, 55*(103), 53-77. [In Persian]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]

14. Javan Jafari Bojnordi, A. R., & Sadati, S. M. J. (2014). *Philosophical and Sociological Nature of Punishment: Reflection on the Nature and Functions of Punishment.* Tehran: Mizan Publications. [In Persian]
15. Johari, A. (2017). *Tax Collection Process and Tax Crimes*. Tehran: Mojak Publications. [In Persian]
16. Karami, D. (2017). Differentiated Criminal Policy in the Domain of Cyber Crimes. *Majlis and Strategy Quarterly, 25*(93), 335-368. [In Persian]
17. Khaleghi, A. & Seifi Qarayataq, D. (2014). The Approach of Iran's Criminal System to the Crime of Tax Evasion. *Research Journal of Taxation, 28*(76), 181-207. [In Persian]
18. Mahdavipour, A. (2015). *Differential Criminal Policy in the Realm of Economic Crime*. Tehran: Mizan Publications. [In Persian]
19. Majdabadi Farahani, F. (2022). Iran's Criminal Policy for Tax Crimes. *Research Journal of Taxation, 56*(104), 103-124. [In Persian]
20. Najafi Abrandabadi, A. H., & Hashem Beiki, H. (2017). *Encyclopedia of Criminology*. Tehran: Ganj Danesh Publications. [In Persian]
21. Rahimi Niyat, A., & Malekzadeh Rodbaneh, R. (2018). *Tax Criminal Law*. Tehran: Majd Publications. [In Persian]
22. Rasouli Amirhajlo, A., Ebrahimi, Sh., & Foroughi, F. (2022). Judicial and Executive Challenges of Deprisonment in Iran's Criminal Policy. *Judicial Law Journal, 86*(119), 223-246. [In Persian]
23. Tajmir Riahi, H., & Al-Mohammed, S. F. (2019). Analyzing and Criticizing the Legal Criminal Policy of Tax Crimes in the Amended Direct Taxes Law 2014. *Research Journal of Taxation, 46*(94), 25-49. [In Persian]
24. Tasnimnews. (2024). Taxes We Don't Pay; Estimated Tax Evasion of Up to 800 Trillion Tomans. Retrieved 13 December 2024 from https://www.tasnimnews.com/fa/news/1403/09/23/3216020/. [In Persian]
25. The Islamic Republic News Agency. (2023). *How Much Did Tax Revenues Grow in 1401?* Retrieved 16 December 2023 from https://www.irna.ir/news/85086969/. [In Persian]

استناد به این مقاله: حسینی، سید حسین، و کریمی بندرآبادی، محمد. (۱۴۰۴). ارزیابی رویکرد مالیات‌ستانی الکترونیکی در جرم‌انگاری تخریب پایانه فروشگاهی خود. پژوهشنامه مالیات، ۳۳(۶۵)، ۱۱۳-۱۳۸.

Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial4.0 International License.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.61882/taxjournal.33.65.113]