

رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی

ابوالفتح خالقی^۱

داود سیفی قره‌یتاق^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۱۴

چکیده

فرار مالیاتی از جمله جرایمی است که با وجود ضریب بالای بزهکاری در جرایم اقتصادی، فراوانی بیشتری را به خود اختصاص داده است. قانون‌گذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی نموده است. لیکن از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق جرم کفایت می‌کند. از طرف دیگر در مصداق ترک فعل باید مدت زمان سه سال متوالی سپری شود. از جهت عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد. بر این اساس پژوهش حاضر در تحلیل رویکرد نظام کیفری ایران به ارکان تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی می‌پردازد.

واژه‌های کلیدی: جرایم مالیاتی، فرار مالیاتی، جرایم اقتصادی، مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات

۱. عضو هیأت علمی گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشکده حقوق دانشگاه قم ab-khaleghi@qom.ac.ir

۲. عضو هیأت علمی گروه حقوق دانشگاه زابل (مری)، جزا و جرم‌شناسی (نویسنده مسئول) davoodseify@gmail.com

۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد نظام مالیاتی، شناسایی راه‌های فرار از پرداخت مالیات و راهکارهای جلوگیری از آنهاست. زیرا پدیده فرار از پرداخت مالیات در نظام مالیاتی، همانند سایر جرایم در این حوزه، متأثر از عوامل گوناگونی است. از جمله عوامل اقتصادی، بسترهای اجتماعی (نظیر کمبود نهادهای اجتماعی مؤثر در ارتقای هنجار تمکین)؛ توان اجرایی و مدیریتی سازمان مالیاتی است که با تبعات اجتماعی، اقتصادی و اثرات متقابل همراه است (آلم و مارتینز، ۲۰۰۱: ۱؛ آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲، جلد یک: ۳۲۳-۳۳۸).

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. چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به‌منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند. به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، به‌رغم پرهیز برخی افراد، به‌تدریج مقبولیت عمومی پیدا می‌کند. قانون‌گذار برای مقابله با این پدیده به جرم‌انگاری و پیش‌بینی کیفر برای آن به‌عنوان آخرین راه متوسل می‌شود.

قانون‌گذار کشور ما نیز نخستین بار در ماده ۱۹ قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۷/۴/۱، فرار مالیاتی را جرم و برای اولین بار مجازات حبس را برای آن در قوانین مالیاتی مقرر داشت. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵؛ فرار مالیاتی بدین مضمون در ماده ۱۴۵ جرم‌انگاری شد. «هر کس به‌قصد فرار از پرداخت مالیات، به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه یا تنظیم شده استناد نماید، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد».

پس از انقلاب، قانون مالیات‌های مستقیم متناسب با ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور، تغییر و تحولات بسیاری داشت و به‌ویژه اصلاحات سال ۱۳۶۶ در ماده ۲۰۱ مورد بازنگری قرار گرفت. لایحه اصلاحیه این قانون در سال ۱۳۷۶ به مجلس ارائه شد و در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید. متن زیر با الحاق یک تبصره به آن جایگزین ماده ۲۰۱ گردید. «هرگاه مؤدی به‌قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده 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».

قانون‌گذار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در ماده ۲۷۴ مجدداً افعال و رفتارهای مصرح در ماده ۲۰۱ قانون سابق را که تشکیل‌دهنده عنصر مادی جرم فرار مالیاتی هستند، صراحتاً جرم‌انگاری و مجازات حبس تعزیری درجه ۶ برای آن پیش‌بینی نمود. در این ماده آمده است: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه ۶ 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 واردکردن زیان به دولت با این اقدام

۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا

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

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

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

۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی».

همان‌طور که ملاحظه می‌گردد مقنن در ماده فوق، به تصریح رفتارهای نظیر استناد به مدارک خلاف واقع، اختفای فعالیت‌های اقتصادی، انجام معاملات خود به نام دیگری و انعقاد قراردادهای دیگران به نام خود (انجام معاملات صوری)، استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار از مالیات، خودداری از وصول مالیات مؤدیان و ایصال آن به سازمان و ترک وظیفه تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای» که همگی رفتار فیزیکی عنصر مادی جرم فرار مالیاتی را تشکیل می‌دهند، را جرم شناخته و با حبس تعزیری درجه ۶ پاسخ داده است.

بنابراین با اصلاح قانون، تردیدی در جرم بودن فرار مالیاتی وجود ندارد و از آن زمان مواد ۲۷۴ و ۲۰۱ ق.م.م عنصر قانونی جرم فرار مالیاتی را در نظام حقوقی تشکیل می‌دهند. با این توضیح که ماده ۲۷۴ علاوه بر فرار مالیاتی، اعمال دیگری را نیز وصف جزایی داده است.

نحوه جرم‌انگاری فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم مشابه جرم‌انگاری جعل در ماده ۵۲۳ قانون مجازات اسلامی است یعنی مقنن ارکان و عناصر جرم فرار مالیاتی را در ماده ۲۰۱ بیان نموده و اما برای تعیین مجازات آن باید به مواد دیگر مراجعه نمود. شیوه‌ای که با اصول جرم‌انگاری و قانون‌نویسی منافات دارد.

مستند قانونی دیگری که در بحث بزه بودن فرار مالیاتی به آن تمسک می‌جویند، ماده ۲۴ قانون خاص ارتقای سلامت اداری مصوب ۱۳۹۰ است: در این مقرر مقرر مقنن در قالب عدم پرداخت حقوق عمومی، فرار مالیاتی را بزه شناخته است، منتهی عناصر مادی و معنوی فرار مالیاتی در آن محدود به مصادیق و موارد مقرر در ماده مزبور است.

به موجب ماده ۲۴ «هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و 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 جرایم نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد».

از لحاظ عملی برای جمع مواد مزبور مرجع رسیدگی نخست عمل مرتکب را با ماده ۲۴ قانون سلامت اداری تطبیق می‌دهد و چنانچه عمل مرتکب مشمول آن نشود، نوبت به اجرای ماده ۲۰۱ و ۲۷۴ ق.م.م. می‌رسد.

مطالب پیش گفته به وضوح بیانگر وجود ابهام و اجمال بسیار در ارکان و عناصر تشکیل دهنده جرم فرار مالیاتی است که پرداختن به آن را ضروری می‌سازد. بر این اساس نگاشته حاضر تلاش می‌کند به بررسی عناصر مادی و معنوی فرار مالیاتی بپردازد.

۲- مفاهیم «فرار مالیاتی»^۱ و «اجتناب از پرداخت مالیات»^۲

هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید، منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف صورت گیرد ولی هدف اصلی در به کارگیری این روش‌ها، عدم پرداخت کامل یا ناقص مالیات است. تعریف فرار مالیاتی برای انواع مالیات‌ها یکسان است. هدف اصلی در عدم تمایل به پرداخت مالیات ارتکاب به فعالیت غیرقانونی فرار از مالیات است (موسوی و دیگران، ۱۳۸۸: ۲۹؛ عزیز خانی و افشاری، ۱۳۸۴: ۳۹۵).

1. Tax Evasion
2. Tax Avoidance

در فرهنگ حقوقی خارجی در تعریف فرار مالیاتی آمده است: «پرداخت ناقص مالیات از طریق فعالیت‌های غیرقانونی یا تقلب در پرداخت مالیات یا اشتباه پرکردن مدارک مالیاتی به طور عمدی» (هنری کمبل، ۲۰۰۵: ۳۴۱).

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

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

استفاده مؤدی از راه‌های مختلف قانونی مانند محاسبه مالیات نرخ‌های گوناگون به منظور کاستن از میزان مالیات را اجتناب از مالیات می‌گویند (پژویان، ۱۳۹۰: ۲۳؛ زنجانی، ۱۳۸۹: ۱۳۲). این اصطلاح به فعالیت‌هایی نیز نسبت داده می‌شود که شخص بخواهد از اشتغال به یک کار یا استفاده از امتیاز که مشمول مالیات است صرف‌نظر کند تا مالیات ندهد مانند جلوگیری از واردکردن یک شغل، برای فرار از عوارض (فرهنگ، ۱۳۷۱: ۲۱۹۳). فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات هر دو به‌منظور گریز از ادای مالیات صورت می‌گیرد، اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری قانونی است، در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است.

در واقع عاملان اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از مالیات فعالیت قانونی است لذا بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است.

مصادیق متعددی برای اجتناب از مالیات قابل ذکر است. سرمایه‌گذاران خارجی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشوری با نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ پایین‌تر مالیات وارد می‌کنند. با این اقدام آن‌ها از پرداخت بالاتر از کشور اول اجتناب می‌کنند. اگر نرخ مالیات مربوط به یک کالای وارداتی در مقایسه با

کالای مشابه داخلی بالاتر باشد؛ چنانچه مصرف کنندگان داخلی کالای خود را به دلیل ارزان تر بودن ترجیح دهند به نوعی رفتار اجتناب از مالیات را در پیش گرفته اند زیرا با این رفتار مالیات کمتری می پردازند.

۳- عنصر تشکیل دهنده جرم فرار مالیاتی

«تظاهر خارجی عملی ناشی از اراده مجرمانه یا خطای جزایی که توسط فاعل جرم می باشد و جرم به وسیله آن آشکار می گردد؛ رکن مادی جرم است» (نوربها، ۱۳۸۸: ۱۷۳). به عبارت دیگر «مقصود از عنصر مادی جرم آن است که افکار و مقاصد مجرمانه مرتکب از حالت فکر و تهیه نقشه خارج گردیده و به مرتبه عمل در آید» (محسنی، ۱۳۷۶، ج ۱: ۱۳۰). یعنی همان طور که تحقق جرم نیازمند نص قانونی است به همان ترتیب نیز محتاج به شکل خارجی و مادی خاص می باشد که آن را پیکره خارجی جرم نامند (پیناتل، نقل از همان).

۳-۱- نوع رفتار و مصادیق فرار مالیاتی

عنصر مادی جرم فرار مالیاتی هم به صورت فعل مثبت مادی و هم به صورت ترک فعل تحقق می یابد. این امر از منطوق ماده ۲۰۱ و ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم قابل استنباط است. «هرگاه مؤدی به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و خلاف حقیقت، تهیه و تنظیم شده است، استناد نماید یا ... از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند...» در این ماده استناد به اسناد یاد شده فعل مثبت مادی و عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان، برای فرار از پرداخت مالیات ترک فعلی است که بر تحقق جرم فرار مالیاتی از سوی هر دو رفتار تأکید دارد. اصولاً فرار مالیات مستلزم خودداری از انجام یک وظیفه عمومی چون پرداخت مالیات است که عمل سلبی به حساب می آید و ممکن است مرتکب در رسیدن به این هدف به اعمال مادی مثبت نیز مبادرت ورزد.

هرچند مقنن در ماده ۲۰۱ صرفاً به مدارک خلاف حقیقت یا عدم تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و یا حساب سود و زیان به عنوان عنصر مادی جرم فرار مالیاتی اشاره نموده است ولی نباید عنصر مادی جرم مزبور را منحصر به این موارد دانست. بلکه با لحاظ مواد ۲۷۴ سایر اعمال مادی نیز با حصول شرایطی می توانند مقوم جرم فرار مالیاتی گردند. برای مثال هرگاه مؤدی مالیاتی اظهارنامه ای را تسلیم نماید که مطابق واقعیت تنظیم شده و ملاک تشخیص مالیات قرار گیرد و اما از طریق سایر اسناد مانند اساسنامه و غیره، فعالیت خود را برخلاف واقعیت از فعالیت هایی قلمداد نماید که مشمول معافیت مالیاتی می شود، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده است. حال آنکه مطابق ماده ۲۰۱، نه به اسناد خلاف واقع که ملاک تشخیص مالیات است استناد شده و نه از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کرده است. جرم فرار

مالیاتی از لحاظ رفتار فیزیکی دارای مصادیق متعددی است. روش‌های زیر معمول‌ترین و رایج‌ترین اشکال این جرم در نظام مالیاتی به حساب می‌آیند.

فعالیت در اقتصاد زیرزمینی

مؤدیان موظفند با رعایت تشریفات قانونی و اخذ مجوزهای لازم به انجام فعالیت‌های اقتصادی بپردازند. از گردش مالی خود ارزیابی و برآوردی داشته باشند تا در صورت تحقق شرایط برای پرداخت مالیات، مبادرت به تسلیم اظهارنامه و نام نویسی برای مالیات کنند. در مواردی که اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور گریز از پرداخت مالیات اقدام به فعالیت‌های پنهان (اقتصاد زیرزمینی) می‌نمایند که در چرخه اقتصادی و نظام مالیاتی ثبت نمی‌شود. بر این اساس مشمول مالیات نمی‌گردد و از این طریق با فرار از مالیات در وضعیت رقابتی بهتری نسبت به آنان که در فعالیت‌های اقتصادی آشکار مشغولند قرار می‌گیرند.

عنوان‌هایی چون اقتصاد غیررسمی، اقتصاد بخش متشکل، اقتصاد سیاه، اقتصاد سایه‌ای، هریک به گونه‌ای ناظر به این پدیده است. اقتصاد زیرزمینی «مجموعه‌ای از فعالیت‌های مولد ارزش افزوده است که در حوزه اقتصاد رسمی جای نمی‌گیرند. اقتصاد زیرزمینی با مفهوم گسترده خویش دربرگیرنده انواع فعالیت‌های نامشروع، خلاف واقع، قاچاق و غیرقانونی مانند دزدی، ارتشاء، خرید و فروش اسلحه، مواد مخدر و روسپی‌گری است. البته همه این فعالیت‌ها در سرشت خود غیرقانونی نیستند بلکه برخی از آن‌ها به دلایل دیگری به صورت غیر قانونی و پنهان انجام می‌شود مانند فعالیت‌هایی به منظور فرار از پرداخت مالیات یا دوری از کنترل قیمت رسمی (سرلک، ۱۳۸۴: ۱۵۴؛ اسمیت، ۲۰۰۵: ۱۸). مقنن در ماده ۲۷۴ با عبارت «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن»، صریحاً فعالیت اقتصادی پنهان را یکی از رفتارهای فیزیکی تشکیل‌دهنده جرم برشمرده است.

انجام معاملات صوری

فرار از مالیات گاهی ممکن است از طریق مبادرت به معامله صوری، تحقق یابد. بند ۵ ماده ۲۷۴ با عبارت «تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع» به معاملات صوری اشاره دارد.

در معاملات صوری قصد انشاء معامله که عامل سازنده و خالق عقد است، وجود ندارد. صرفاً صورت ظاهری از عقد به منظور گمراه کردن اشخاص ثالث به نمایش گذاشته می‌شود. بدیهی است که چنین عقدی به دلیل فقدان انشاء در عالم حقوق واقع نمی‌شود. به تعبیر دیگر چنین معامله‌ای ظاهری و باطل است زیرا طرفین اراده انجام هیچ عمل حقوقی را نکرده‌اند (شهیدی، ۱۳۸۷: ۳۴۵). ولی هرگاه منظور طرفین یا طرف

حقیقی، بستن پیمانی باشد که مایلند موضوع آن زیر سرپوش عقد صوری پنهان بماند، این تظاهر مانع از نفوذ اراده حقیقی نمی‌شود؛ یعنی پیمان موردنظر اگر شرایط لازم را داشته باشد بین طرفین واقع می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۸۹، ج ۱: ۲۲۴)

گریز از پرداخت مالیات در این نوع معاملات به هر دو شیوه صورت می‌گیرد، در حالت نخست مؤدیان با انجام یک عقد غیرواقعی بی‌آنکه قصد انجام هیچ معامله‌ای را داشته باشند، درآمد حاصله را ناشی از یک معامله قلمداد می‌نمایند تا با نرخ کمتری مالیات بپردازند. برای مثال به موجب ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم هرگاه در نتیجه فوت شخصی اموالی از متوفی باقی بماند پس از کسر هزینه‌ها و دیون متوفی، مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۲۰ خواهد بود که نسبت به مازاد ۵۰ میلیون ارزش ماترک برای طبقات اول تا سوم به ترتیب ۳۵، ۴۵ و ۶۵ درصد نرخ مالیاتی وضع شده است. لذا وارث متوفی برای فرار از پرداخت مالیات با نرخ بالاتر ۶۵ درصد با انعقاد یک معامله صوری از قبیل عقد بیع، صلح، معاوضه یا غیره بین خود و متوفی؛ ماترک را به خود منتقل نماید و درآمد حاصله (ماترک) را ناشی از یک عقد معوض قلمداد کرده و به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۵ درصد مالیات دهند. در این حالت مؤدیان مالیاتی با انجام یک عقد صوری به جای پرداخت مالیات با نرخ حداقل ۳۵ درصد ارزش ماترک، با نرخ ۵ درصد ارزش معاملاتی املاک مالیات می‌پردازند و بدین وسیله عمداً از پرداخت ۳۰ درصد مالیات مشخصه فرار می‌کنند.

در شیوه دوم مؤدیان مالیاتی عقد هبه یا سایر معاملات محاباتی را که به منظور واقعی است در قالب عقد بیع، صلح معوض، معاوضه یا مانند آن منعقد می‌نمایند تا از پرداخت مالیات با نرخ بالاتر قانونی فرار کنند. به موجب ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدهای نقدی و غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود. ماده ۱۳۱ نیز نرخ مالیات بر درآمد را تا میزان ۳۰ میلیون ریال ۱۵ درصد و تا میزان ۱۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد سی میلیون ریال ۲۰ درصد و تا میزان ۲۵۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیون ریال، ۲۵ درصد تا میزان یک میلیارد ریال نسبت به مازاد ۲۵۰ میلیون ریال ۳۰ درصد و نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد ۳۵ درصد تعیین نموده است. در مقابل مطابق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۵ درصد را ماده ۶۳ نیز نقل و انتقال املاکی که در صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود.

برای مثال هرگاه پدری، یک‌خانه صد میلیون تومانی را به فرزندش هدیه کند یا در قالب صلح محاباتی

به وی منتقل نماید، فرزندش می‌بایست برابر ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم «۲۴۳۵۰۰۰» تومان مالیات پرداخت نماید حال اگر طرفین هبه یا صلح، معاملاتی را به طور صوری در قالب عقد بیع، صلح معوض، معاوضه و مانند آن، منعقد نمایند؛ انتقال دهنده به ماخذ ۵ درصد ارزش معاملاتی ملک که رقمی بسیار پایین‌تر از ارزش واقعی ملک است، مالیات خواهد پرداخت؛ بنابراین مؤدی مالیاتی با توسل به یک معامله صوری از پرداخت بخش زیادی از مالیات فرار نموده است. بدیهی است جرم فرار مالیاتی در این صورت زمانی تحقق می‌یابد که طرفین عالماً و عامداً با انگیزه فرار از پرداخت مالیات به انجام یک معامله صوری مبادرت ورزند.

ارائه بیان فروش کمتر از میزان واقعی

اعلان مقدار فروش کمتر از میزان واقعی، معمول‌ترین راه فرار از مالیات بر ارزش افزوده و درآمد است. هرچه ارزش کالا و خدمات به فروش رفته کمتر باشد، میزان بدهی مالیات بر ارزش افزوده و درآمد کمتر خواهد بود؛ بنابراین فروش کمتر می‌تواند به بدهی مالیاتی کمتر منجر شود. این بهترین انگیزه برای بنگاه‌هاست. تنها خطری که این بنگاه‌ها را تهدید می‌کند آن است که مشتریان آنها پس از خرید، فاکتور را برای دریافت تخفیف مالیاتی مربوطه به سازمان مالیاتی ارائه دهند و مأموران مالیاتی نیز این فاکتورها را هنگام حسابرسی و ممیزی با اسناد مربوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده این بنگاه‌ها تطبیق دهند. در این صورت تقلب مالیاتی آن‌ها معلوم خواهد شد؛ اما احتمال ضعیف ممیزی مأموران مالیاتی در این خصوص، ارتکاب این جرایم تشدید می‌کند. به‌ویژه این که تطابق فاکتور فروش با اسناد پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در مورد خرده فروش‌ها کمتر اتفاق می‌افتد.

کاهش غیر واقعی ارزش واحد

در صورت حساب‌های مربوط به فروش بنگاه‌ها، مقدار و ارزش واحد فروش ثبت می‌شود تا ارزش کل فروش بدست آید. حال اگر ارزش واحد فروش کمتر از مقدار واقعی آن گزارش شود مقدار فروش کمتر از مقدار واقعی آن خواهد شد. از آنجا که میزان مالیات، تابعی از درآمد یک بنگاه اقتصادی است؛ درآمد کمتر به منزله مالیات پرداختی کمتر خواهد بود. براین اساس بنگاه‌ها در جستجوی راه‌هایی هستند تا فروش خود را کمتر از میزان واقعی گزارش دهند تا از طریق درآمد مشمول مالیات و در نهایت مالیات پرداختی آن‌ها کمتر شود. یکی از راه‌های کمتر گزارش دادن فروش، گزارش کمتر از حد ارزش واحد است.

۱. محاسبه به شرح زیر است: $3000000 \times 15\% = 450000$ $2250000 + 450000 = 2700000$
 $7000000 \times 2\% = 140000$ $2250000 + 140000 = 2390000$

ثبت معاملات و درآمدها در دفاتر جداگانه

از دیگر راه‌های فرار از مالیات بر ارزش افزوده ثبت معاملات در دو دفتر جداگانه است. در یکی از این دفاتر مقادیر واقعی مربوط به معاملات ثبت می‌شود و در دیگری که به مأموران مالیاتی ارائه می‌شود مقادیر مربوط به معاملات غیرواقعی است. برخی از بنگاه‌ها برای فرار از مالیات از دو صندوق (صندوق خودکاری که پول‌های دریافتی را ثبت می‌کند) استفاده می‌کنند. در مالیات بردرآمد نیز صاحبان مشاغل درآمدهای واقعی و هزینه‌های خود را در یک دفتر ثبت می‌کنند و در دفتر دیگری که همراه اظهارنامه به کارشناسان امور مالیاتی تقدیم می‌شود، مقدار درآمد کمتر غیرواقعی است، انعکاس می‌یابد.

قلمداد نمودن درآمد یا فعالیت از موارد معافیت

گاهی دولت برای حمایت از اقشار ضعیف جامعه، توزیع عادلانه ثروت یا حمایت از صنایع داخلی برخی از درآمدها و فعالیت‌های اقتصادی را از پرداخت مالیات معاف می‌نماید. ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم در این مورد مقرر می‌دارد: «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، احیاء مراتع و جنگل‌ها، باغات و اشجار از هر قبیل و نخلیات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد». در بند اول ماده ۱۳۹ آمده است: «فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی، فرهنگی و هنری که با مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است». این مقررات فرصتی را برای برخی افراد فراهم می‌کند که به قصد فرار از مالیات با جعل اسناد و مدارک و برخی ظاهرسازی‌ها در شکل فعالیت‌ها، درآمدها و فعالیت‌های واقعی خود را مشمول معافیت قلمداد نمایند. برای مثال مؤدیان با ایجاد یک دامداری و مرغداری، و نگهداری تعداد خیلی دام و طیور، اقدام به توزیع و خرید و فروش عمده گوشت در بازار می‌نمایند؛ اما درآمد حاصله را مشمول معافیت ناشی از فروش دام و طیور پرورش یافته قلمداد می‌نمایند. یا آن‌که افرادی با تشکیل یک شرکت تعاونی کارگری یا یک مؤسسه هنری و انتشاراتی به انجام اعمال تجاری از قبیل خرید و فروش تجهیزات یا توزیع یا خرید و فروش کتاب‌های انتشاراتی دیگر می‌پردازند.

شایع‌ترین شیوه این رفتار در عنصر مادی جرم فرار مالیاتی، ادعای معافیت صادراتی است که مطابق ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم از شمول مالیات معاف هستند. در توسل به این نوع معافیت، مؤدیان مالیاتی در یک دوره کوتاه مدت شرکت‌های صوری ایجاد می‌کنند. این شرکت‌ها می‌توانند فاکتورهای جعلی برای صادرات درست کرده و برای کالاهایی که هرگز مورد معامله قرار نگرفته است، ادعای معافیت مالیاتی نمایند. طریق دیگر آن‌که ممکن است شرکت این کالاها را در بازارهای داخلی به فروش برسانند

ولی بر اساس فاکتور جعلی مربوط به صادرات وانمود کنند. لذا با جلوه دادن درآمد به عنوان درآمد ناشی از صادرات، از پرداخت مالیات فرار نمایند.

تنظیم غیرواقعی حساب سود و زیان، ترازنامه، حساب و خلاصه وضعیت درآمد و هزینه
وجود دفاتر تجاری برای تنظیم و ثبت فعالیت بازرگانان و شرکت‌های تجاری قانوناً لازم است. تعیین وضع دارایی و نگاه‌داری حساب سود و زیان، تهیه ترازنامه براساس این دفاتر به عمل می‌آید. دفاتر مذکور در تشخیص و تعیین مالیات، ملاک عمل کارشناسان مالیاتی قرار می‌گیرند و نیز در تعیین ورشکستگی تاجر و شرکت تجاری می‌توانند ملاک باشند (حسنی، ۱۳۸۲، ص ۱۱۷؛ عبادی، ۱۳۷۳، ص ۳۱)

الف- تنظیم خلاف واقع مدارک تشخیص مالیات

ماده ۲۰۱ برای تحقق عنصر مادی جرم فرار مالیاتی مقرر می‌دارد: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات به ترازنامه و حساب سود و زیان و یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید». در بند یک ماده ۲۷۴ هم آمده است «۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن»، از این عبارت استفاده می‌شود که تنها تنظیم خلاف واقع «مدارک ارائه‌شده به سازمان مالیاتی» (مدارکی که ملاک تشخیص مالیات است)، شرط تحقق جرم فرار مالیاتی است، نه هرگونه درج ارقام خلاف واقع در دفاتر کل و روزنامه، یا دفاتر درآمد و هزینه یا صورت خلاصه ماهانه وضعیت درآمد و هزینه.

به‌طور کلی از ماده ۹۶ و بند ج ماده ۱۹۶ و ماده ۱۸ آیین‌نامه تنظیم حساب سود زیان و...^۱ برمی‌آید، آنچه مأخذ تشخیص مالیات قرار می‌گیرد، صورت‌حساب‌های مالی نهایی از قبیل ترازنامه، حساب سود و زیان، حساب درآمد و هزینه، خلاصه درآمد و هزینه‌ها است. مؤدیان مالیاتی الزامی به ارسال دفاتر روزنامه و کل و دفاتر مشاغل و خلاصه وضعیت درآمد ماهانه به اداره مالیاتی ندارند. ازاینجا معلوم می‌شود که هرچند مؤدیان مالیاتی موظفاند در تنظیم دفاتر یادشده برخلاف واقع امری را ثبت ننمایند آنچه موجب تحقق جرم فرار مالیاتی می‌گردد تنظیم خلاف واقع صورت‌حساب‌های مالی نهایی مورد استناد است، لذا هرگاه مؤدیان

۱. اشخاص حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ اصلاحی ق.م.م. مکلفند صورت‌های مالی نهایی (ترازنامه، حساب سود و زیان) را از روی دفاتر روزنامه و کل مطابق واقع تهیه و تنظیم نمایند و در صورتی که فرم اظهارنامه تدوین شده حاوی فرم صورت‌های مالی نباشد، به همراه اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذریعاً تسلیم نمایند (رک: ماده ۱۸ آیین‌نامه).

مؤدیان مشمول بند ب ماده ۹۶ قانون مذکور نیز مکلفند صورت حساب درآمدها و هزینه‌ها و در برخی موارد صورت حساب سود و زیان خود را از روی دفاتر مشاغل (درآمدها و هزینه‌ها) تنظیم و در مواردی که اطلاعات فرم اظهارنامه تدوین شده، از حیث لزوم ارائه اطلاعات کفایت امر را ننمایند، نسخه‌ای از آن حساب درآمد و هزینه و یا حساب سود و زیان خود را به انضمام سایر یادداشت‌ها و مدارک موجود همراه اظهارنامه به اداره مالیاتی ذریعاً تسلیم نمایند. مؤدیان بند ج ماده ۱۹۶ اصلاحی ق.م.م. نیز موظفند در پایان هر سال مالی صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه‌ها را از روی صورت خلاصه ماهانه استخراج و به همراه اظهارنامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

مالیاتی در دفاتر روزنامه، کل و دفاتر مشاغل و صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه ماهانه، ارقامی را برخلاف واقع تنظیم نمایند اما صورت حساب مالی نهایی را مطابق واقع تنظیم کنند، جرم فرار از مالیات ارتکاب نخواهد یافت.

به موجب قوانین تجاری علاوه بر دفاتر روزنامه و کل، داشتن دفاتر دارایی، دفترکپی نیز برای تجار و شرکت‌های تجاری الزامی است. برخی از تجار و شرکت‌ها از دفاتر دیگری مانند دفتر انبار، دفتر صندوق، دفتر فروش و غیره که دفاتر معین نامیده می‌شوند استفاده می‌کنند (حسن حسنی، ۱۳۸۲: ۱۱۹).

هرگاه تاجر و شرکت‌های حقوقی در تنظیم دفاتر مذکور برخلاف واقع درآمد شرکت را کمتر و دیون خود را بیشتر قید نمایند یا میزان فروش را در دفتر فروش کمتر درج نمایند یا در دفتر انبار کالاهای فروش نیافته را بیش از مقدار واقعی انعکاس دهند، عالماً و عمدتاً به قصد فرار از مالیات به آن استناد نماید، محکوم به مجازات جرم فرار مالیاتی نخواهد بود؛ زیرا قوانین مالیاتی، تنها تهیه دفاتر روزنامه و کل و ثبت فعالیت اقتصادی مطابق اصول حسابداری در آن‌ها را برای مؤدیان مالیاتی الزامی شمرده است. تفسیر مضیق قوانین کیفری مانع از تعمیم جرم فرار مالیاتی به موارد غیرمصرح در قانون مالیات‌های مستقیم از قبیل دفاتر دارایی، دفتر بایگانی، دفتر فروش، دفتر صندوق، دفتر انبار و غیره می‌باشد.

ب- استناد به مدارک خلاف حقیقت

به موجب مواد ۲۰۱ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، صرف تنظیم خلاف واقع برای تحقق جرم فرار مالیاتی کفایت نمی‌کند. مؤدیان مالیاتی باید با علم و آگاهی به مدارکی که برخلاف حقیقت تنظیم یافته، استناد نمایند. استناد گاهی به این صورت است که مؤدیان مالیاتی پس از تنظیم خلاف واقع صورت‌های مالی نهایی، آن‌ها را به همراه اظهارنامه به اداره مالیاتی تسلیم یا از طریق پست ارسال می‌نمایند. در مواردی نیز که سازمان مالیاتی به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی هیاتی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی اعزام نمایند و مؤدیان دفاتری که خلاف واقع تنظیم شده را در اختیار آنها قرار دهند، استناد به مدارک خلاف واقع مصداق پیدا خواهد کرد.

به موجب ماده ۲۲۹، «مأموران تشخیص می‌توانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه، مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد». در تحقق جرم فرار مالیاتی، عمل مباشر منوط به مشارکت وی در تنظیم خلاف واقع مدارک نیست. در مواردی که شخصی غیر از مباشر، صورت حساب‌های نهایی یا دفاتر مشاغل، دفتر روزنامه کل را برخلاف واقع تنظیم نماید مؤدیان مالیاتی با علم و آگاهی به خلاف واقع بودن اسناد به آنها استناد نمایند

مرتکب جرم خلاف واقع شده است.

عدم تسلیم اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان

به موجب ماده ۲۰۱ و بند ۶ ماده ۲۷۴، یکی از رفتار اصلی عنصر مادی جرم فرار مالیاتی، عدم تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان (ترک فعل) است. این عنصر زمانی تحقق می یابد که مؤدیان مالیاتی تکلیف به تسلیم اظهارنامه و سایر مدارک داشته باشند. مؤدی از هرکس دیگری از میزان دارایی و درآمد خود اطلاع دارد؛ بنابراین اظهار مالیات به وسیله مؤدی و همکاری او با اداره دارایی، تشخیص و ارزیابی مالیات را آسان تر و واقعی تر می سازد. اظهار مالیات از طرف مؤدی به واسطه تسلیم «اظهارنامه» صورت می گیرد. اظهارنامه مالیاتی فرم چاپی مخصوصی است که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در اختیار مؤدیان قرار می گیرد. تسلیم اظهارنامه قانوناً برای مؤدیان یک تکلیف است. برای مثال ماده ۱۶ قانون مالیات های مستقیم وارث و نماینده قانونی آن ها را مکلف کرده است، ظرف شش ماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه حاوی کلیه اقلام ماترک، تعیین بهای زمان فوت، تصریح مطالبات و بدهی هایی که قانوناً قابل اجتناب است را به اداره مالیاتی تسلیم و رسید دریافت دارند.

ماده ۸۰ مقرر می دارد: «مؤدیان موضوع این فصل (مالیات بر درآمد املاک) اظهارنامه مالیاتی خود را ... تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر مواد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم نمایند.

تکلیف مؤدیان به ارائه اظهارنامه در مالیات بر درآمد مشاغل در تبصره ۳ ماده ۱۰۰ پیش بینی و مقرر می دارد: «مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره مالیاتی محل شغل خود تسلیم نمایند».

تبصره ۴ ماده مزبور بیان می دارد: «اظهارنامه مالیاتی مؤدیان موضوع این شغل شامل ترازنامه و حساب سود و زیان، یا حساب درآمد و هزینه یا خلاصه وضعیت درآمد و هزینه حسب مورد خواهد بود».

مطابق ماده ۱۱۰ اشخاص حقوقی مکلفند: «اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکاء و سهامداران و حسب مورد نیاز میزان سهم شرکاء یا تعداد سهام، نشانی هریک از آن ها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است، تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند».

برابر ماده ۱۱۴، آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکاً موظفند قبل از تاریخ تشکیل ارکان صلاحیت‌دار برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال اظهارنامه حاوی صورت‌داری، بدهی را تنظیم و به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. مدیران تصفیه نیز مکلفند ظرف شش ماه از تاریخ انحلال، اظهارنامه مالیاتی مربوط به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی را بر اساس ماده ۱۱۵ تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند (ماده ۱۱۶).

صاحبان درآمد اتفاقی مکلفند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده ۱۲۳ این قانون تا آخر اردیبهشت‌ماه سال بعد و در سایر موارد ظرف یک ماه از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به حوزه مالیاتی تسلیم کنند (ماده ۱۲۶).

در موارد یاد شده و در سایر مدارک که مؤدیان مالیاتی موظف به ارائه اظهارنامه در مهلت مقرر شده‌اند، خودداری از انجام آن به عنوان یک تکلیف قانونی می‌تواند با حصول سایر شرایط منجر به تحقق جرم فرار مالیاتی گردد.

الف) تسلیم اظهارنامه مالیاتی بدون ترازنامه و حساب سود و زیان

مؤدیان مالیاتی گاهی ممکن است فرم اظهارنامه را به اداره مالیاتی ارسال نمایند و اما از تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کنند. سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا صرف تسلیم اظهارنامه حتی اگر سایر مدارک منظم نشده باشد، موجب خروج عمل افراد از جرم فرار مالیاتی خواهد بود یا این که تسلیم اظهارنامه به شیوه مذکور در حکم عدم تسلیم آن است.

در پاسخ به این سؤال به نظر می‌رسد از یک سو ضرورت تفسیر مضیق قوانین ماهوی کیفری و تفسیر به نفع متهم ایجاب می‌کند با تسلیم هریک از مدارک (خواه اظهارنامه و خواه ترازنامه و حساب سود و زیان) عنصر مادی فرار مالیاتی (از نوع ترک فعل) زایل و موجب تبرئه افراد شود و از سوی دیگر منطوق ماده ۲۰۱ «... از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان» به‌ویژه عطف کلمات به یکدیگر با حروف (واو) دلالت بر آن دارد که هیچ کدام از اظهارنامه مالیاتی یا ترازنامه و یا حساب سود و زیان نباید ارائه شده باشد، مضافاً این که تسلیم اظهارنامه علی‌رغم عدم تسلیم سایر مدارک می‌تواند بیانگر عدم سوء نیت خاص مؤدی (قصد فرار از مالیات) باشد. لذا عمل مرتکب در این حالت به جهت فقدان عنصر روانی نیز جرم نخواهد بود.

با این وجود به عقیده نگارنده رفتار مرتکب با حصول سایر شرایط می‌تواند تکوین کننده عنصر ماده جرم فرار مالیاتی باشد؛ زیرا اظهارنامه مالیاتی حاوی فرم صورت‌های مالی نهایی بوده و تکمیل نمودن آن

به منزله ارائه یک اظهارنامه ناقص که صرفاً مشخصات مؤدی را در پی دارد، می باشد و چنین اظهارنامه ای، در حکم عدم تسلیم آن است.

دلیل دیگر این که مؤدیان مالیاتی گاهی علاوه بر اظهارنامه مکلفند حساب درآمد و هزینه یا خلاصه وضعیت درآمد و هزینه را تسلیم نمایند. با این وجود ماده ۲۰۱ مصرح حساب درآمد و هزینه و صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه نبوده است. این دلالت بر آن دارد که عبارت «تسلیم اظهارنامه، حساب سود و زیان و ترازنامه» بیانگر آن است که همه مدارک به نحو کامل می بایست تسلیم گردد و ارائه ناقص مدارک به طوری که نتوان مالیات را براساس آن تشخیص داد به منزله عدم تسلیم آن است.

در رد فقدان عنصر روانی نیز باید گفت: فردی که تعمداً اظهارنامه مالیاتی را ناقص تسلیم می نماید با فردی که به طور کلی از تسلیم آن خودداری می ورزد، تفاوت چندانی ندارد؛ زیرا با تسلیم ناقص، قصد فرار مالیات را نیز دارد. به علاوه می خواهد با توسل به یک امر ظاهری از مجازات مقرر بگریزد.

ب) تسلیم حساب سود و زیان و ترازنامه بدون اظهارنامه

از شیوه های ارسال مدارک به اداره مالیاتی، ارسال به وسیله پست است، هرگاه مؤدیان با تسلیم سود و زیان و ترازنامه از طریق پست از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند به نظر می رسد به وظایف قانونی خود عمل نکرده و این ترک فعل می تواند با جمع سایر شرایط موجب محکومیت به جرم فرار مالیاتی گردد. تأکید قوانین مالیاتی همواره بر اظهارنامه مالیاتی به عنوان اصل است. حساب سود و زیان یا ترازنامه فرع آن می باشد؛ بنابراین عدم ارسال فرم اظهارنامه به عنوان امر اصلی در کنار ارسال سایر مدارک به منزله عدم ارسال آن هاست. البته این ادعا که با ارسال ترازنامه و حساب سود و زیان، امکان تشخیص مالیات برای اداره مالیاتی وجود دارد. لذا به جهت عدم تحقق عنصر مادی مقرر در ماده ۲۰۱ قانون و فقدان عنصر روانی، این که جرم فرار مالیاتی تحقق نخواهد یافت، خالی از وجه نیست.

ج) عدم تسلیم اظهارنامه؛ حساب درآمد و هزینه؛ خلاصه وضعیت درآمد و هزینه ها

ماده ۲۰۱، اشاره ای به خودداری مؤدیان از تسلیم حساب درآمد، خلاصه وضعیت درآمد و هزینه ها ندارد و به عبارت «تسلیم اظهارنامه و حساب سود و زیان و ترازنامه» بسنده کرده است. ظاهر ماده ممکن است این تلقی را ایجاد کند که مقنن تنها استنکاف مؤدیان (افراد مشمول بند الف ۹۶ اصلاحی) از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان را جرم انگاری کرده و در مورد سایر مؤدیانی که از تسلیم خلاصه صورت وضعیت درآمد و هزینه ها یا از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و سایر مدارک در مالیات بر درآمد اتفاقی، درآمد املاک امتناع نمایند. جرم فرار مالیاتی مصداق ارتکاب نمی یابد.

به نظر می‌رسد این تفسیر از ماده ۲۰۱ با مقاصد مقنن همخوانی نداشته باشد. چه این که محکومیت مؤدیان مشمول بند الف ماده ۹۶ اصلاحی به جرم فرار مالیاتی از طریق خودداری از تسلیم مدارک مشخصه مالیات و عدم امکان ارتکاب جرم فرار مالیاتی از سوی مؤدیان مشمول بند ب و ج ماده ۹۶ اصلاحی و مؤدیان مالیات بر درآمد املاک، ارث، درآمد اتفاقی یا استتکاف از تسلیم اظهارنامه و حساب درآمد و هزینه‌ها و حسب مورد سایر املاک موجب تبعیض خواهد بود. به علاوه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ اصلاحی فاقد آن خصوصیتی است که انحصار تحقق جرم فرار مالیاتی از طریق خودداری از تسلیم اظهارنامه و حساب سود و زیان و ترازنامه به این گونه مالیات‌ها را توجیه نماید.

مستنبط از عبارت «اظهارنامه» در ماده ۲۰۱ در همه مواردی که مؤدیان مالیاتی ملزم به تنظیم اظهارنامه و ارائه آن به حوزه مالیاتی هستند؛ هرگاه از انجام تکلیف قانونی خودداری کنند با حصول سایر شرایط، مجرم بزه فرار مالیاتی شناخته می‌شوند، خواه این مؤدیان ملزم به تسلیم اظهارنامه به همراه حساب سود و زیان و ترازنامه، ملزم به تسلیم حساب درآمد و هزینه یا خلاصه وضعیت درآمد و هزینه به همراه اظهارنامه، ملزم به تسلیم اظهارنامه با سایر مدارک در مالیات بر درآمد اتفاقی، ارث و املاک باشند.

د) خودداری از تسلیم اظهارنامه و سایر مدارک

در مواردی که مؤدیان مالیاتی از تسلیم اظهارنامه و سایر مدارک مثبته که ملزم به ارائه آن‌ها هستند، امتناع نمایند، جرم فرار مالیاتی تحقق می‌یابد. برای مثال مؤدیانی که در مالیات بر ارث از تسلیم رونوشت گواهی اسناد مربوط به بدهی و مطالبات متوفی و تصویر گواهی شده کلیه اوراق که ثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است و اظهارنامه خودداری می‌نمایند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شناخته می‌شوند. تحقق این جرم در مالیات بر درآمد املاک و درآمد اتفاقی به این شکل خواهد بود که مؤدیان از تسلیم اظهارنامه، قرارداد عادی و رسمی و دفاتری که دال بر حصول درآمد است، امتناع نمایند.

عدم ارسال مالیات وصول شده دیگری از طرف پرداخت کنندگان حقوق

اصولاً پرداخت مالیات از وظایف شخص مؤدی است. در این صورت تنها مؤدی است که متحمل وزن حقوقی و وزن اقتصادی مالیات می‌شود. منظور از تحمل وزن حقوقی این است که وی مجبور به رعایت مقررات قانونی و عمل به وظایف مربوط به رساندن مالیات به اداره مالیاتی است. مراد از وزن اقتصادی، سنگینی بار اقتصادی ناشی از پرداخت مالیات است. پس کسی که وزن اقتصادی مالیات را تحمل می‌کند در واقع همان کسی است که مبلغ پرداخت شده به عنوان مالیات، نهایتاً از دارایی او کاسته می‌شود. در صورتی که مالیات از خود مؤدی مطالبه شود و اشخاص دیگر مسئول پرداخت مالیات مؤدی باشند وزن

اقتصادی را مؤدی و وزن حقوقی آن را اشخاص مسئول پرداخت مالیات وی متحمل خواهند شد. مثلاً وقتی که کارفرما قانوناً مسئول پرداخت مالیات متعلق به حقوق کارکنان خود می‌باشد؛ در واقع وزن حقوقی مالیات را خود وی تحمل می‌کند یعنی او باید تشریفات و مراحل پرداخت مالیات را طی کند و اگر کوتاهی کند مسئولیت قانونی دارد.

ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: «پرداخت کنندگان حقوق هنگام پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرست متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت، در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند».

در تبصره ماده یاد شده نیز آمده است «پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت کنندگان مقرری مزد و حقوق اصلی به عمل می‌آید پرداخت‌کننده این قبیل وجوه مکلفند هنگام هر پرداخت، مالیات متعلق را ... محاسبه و کسر و ظرف سی روز ... به اداره مالیاتی محل پرداخت کنند».

در مواد ۱۸۲ و ۹۰، قانون مکلفین به پرداخت مالیات دیگران و متعهدین ضامنین پرداخت مالیات دیگری را در حکم مؤدی به حساب آورده است. ماده ۱۸۲ مقرر می‌دارد: «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران باشند، همچنین هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد. کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند؛ در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد». در ماده ۹۰ نیز آمده است: «در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند؛ اداره امور مالیاتی ... مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم مربوط موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می‌باشند به موجب این برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه کنند...»

پرسش اساسی در خصوص پرداخت کنندگان حقوق این است که هرگاه آنان سه سال متوالی از ارسال مالیات وصول شده و صورت حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان امتناع نمایند یا با تبانی با دریافت کنندگان حقوقی مالیات مقرر را از حقوق آنان کسر نمایند، رفتارشان مشمول ماده ۲۰۱ به عنوان جرم فرار مالیاتی خواهد بود، یا اینکه با وی به عنوان مرتکب جرم موضوع ماده ۱۹۹ رفتار خواهد شد.

موافقان دیدگاه تحقق جرم فرار مالیاتی معتقدند فلسفه جرم فرار مالیاتی و در حکم مؤدی تلقی شدن آن، اقتضا می‌نماید همانند مؤدیان، پرداخت کنندگان حقوق نیز هرگاه عالماً و عامداً به قصد فرار از مالیات سه

سال متوالی از کسر؛ ایصال و ارسال مالیات و صورت حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان، خودداری ورزندگان، مرتکب جرم فرار مالیاتی شناخته می‌شوند.

مضافاً اینکه خروج پرداخت کنندگان و دریافت کنندگان حقوق (که مقنن هیچ تکلیفی بر آنان بار ننموده است)، از مرتکبان جرم فرار مالیاتی موجب تبعیض میان مؤدیان مالیاتی خواهد بود که می‌تواند موجبات افزایش فرار مالیاتی در جامعه را فراهم ساخته و تنظیم اقتصادی را مختل نماید.

منطوق ماده ۲۷۴ قانون جدید نیز این استدلال را تقویت می‌کند. در این ماده عدم ایصال و ارسال مالیات در کنار استفاده از کارت بازرگانی دیگری به یک میزان مجازات تهدید شده است. از این ظواهر بر می‌آید که بند ۵ ماده ۲۷۴ در مقام تعیین مصادیق عنصر مادی فرار مالیاتی است.

درحالی که مخالفان تحقق فرار مالیاتی معتقدند از ظاهر عبارت ماده ۲۰۱ استفاده می‌شود که قانون‌گذار عنصر مادی جرم فرار مالیاتی را منحصر به استناد به مدارک خلاف واقع و عدم تسلیم اظهارنامه و حساب سود و زیان و ترازنامه نموده است. تفسیر مضیق قوانین کیفری، مقتضی عدم تعمیم جرم فرار مالیاتی به رفتار توزیع کنندگان درآمد است. حتی اگر مدارک خلاف واقع (صورت حاوی نام و میزان حقوق دریافت کنندگان و دفاتر حقوق) را به اداره مالیاتی ارسال نمایند.

۲-۳- شرایط تحقق جرم فرار مالیاتی

الف) فقدان شرط مباشرت در تنظیم خلاف واقع

در تحقق جرم فرار مالیاتی مزبور مطابق ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲۷۴، لزومی به شرط مباشرت مرتکب در تنظیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه و سایر مدارک غیر واقع که مآخذ تشخیص مالیات قرار می‌گیرند نیست. در مواردی که شخص ثالثی دفاتر و صورت حساب‌های نهایی را برخلاف واقع تنظیم نماید و مؤدیان مالیاتی با علم به خلاف واقع بودن، آن‌ها را مورد استناد قرار دهند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده‌اند.

ب) خودداری از تسلیم مدارک در زمان معین

به تصریح ماده ۲۰۱ و بند ۵ ماده ۲۷۴ ق.م.م. در صورتی که عنصر مادی جرم فرار مالیاتی از نوع ترک فعل یعنی خودداری از تسلیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه باشد؛ عدم انجام این امر در سه سال متوالی شرط تحقق عنصر مادی است. ماده ۲۰۱ در این خصوص مقرر می‌دارد: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد در مدت سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند...» در بند ۶ ماده ۲۷۴ می‌خوانیم: «خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم

و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی....».

منظور از متوالی بودن آن است که مؤدیان مالیاتی از ابتدای سالی که موظف به تسلیم اظهارنامه به همراه اسناد و مدارک بوده تا انتهای سال سوم، به تکالیف مقرر عمل ننموده باشند؛ بنابراین هرگاه مثلاً زمان شروع فعالیت اقتصادی مؤدی از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ بوده و مؤدی مالیاتی تا ۱۳۸۳/۱۲/۳۰ اظهارنامه مالیاتی و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه و تسلیم ننموده باشد، جرم فرار مالیاتی مرتکب نشده است. بلکه هرگاه تا تاریخ ۱۳۸۴/۱۲/۳۰ تکالیف مذکور را ترک کرده باشد جرم تحقق خواهد یافت؛ زیرا مبدأ شروع تکلیف پایان سال مالی است که به نظر می‌رسد گذشت سه سال متوالی از زمانی که مؤدی قانوناً می‌بایست اظهارنامه ارائه دهد ملاک خواهد بود. به عنوان مثال در مالیات بر ارث، وارث یا ولی یا امین و یا قیم یا نمایندگان قانونی آن‌ها مکلفند از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه مالیاتی ظرف شش ماه تهیه و به حوزه مالیاتی مربوط ارسال نمایند. بنابراین هرگاه از تاریخ فوت متوفی به قصد فرار از مالیات تا سه سال متوالی اقدام ننمایند، مشمول ماده ۲۰۱ خواهند بود.

ج) کفایت تسلیم اظهارنامه خارج از موعد در نفی جرم فرار مالیاتی

هرچند عدم تسلیم اظهارنامه و مدارک ملاک تشخیص مالیات، خارج از مهلت مقرر موجب تعلق جریمه مالیاتی به مؤدیان است؛ اما در مواردی که به این تکلیف در ظرف سه سال متوالی عمل شود، موجب خروج عمل مرتکب از عنوان جرم فرار مالیاتی خواهد بود. برای مثال هرگاه اشخاص حقوقی دو سال پس از سال مالی اظهارنامه مالیاتی را به حوزه مالیاتی تسلیم نمایند ترک فعل مدیران اشخاص حقوقی در این دو سال موجب محکومیت آنان به مجازات فرار مالیاتی نخواهد بود. هرچند شرکت مذکور به مجازات مقرر در تبصره ۱۹۲ «جریمه‌ای معادل ۴۰ درصد مالیات» محکوم خواهد شد.

۳-۳- نتیجه مجرمانه فرار مالیاتی

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

چه بسا احتمال دارد کارشناسان مالیاتی در مرحله تشخیص متوجه خلاف واقع بودن مدارک شوند و نتیجه‌ای در پی نداشته باشد. حتی ممکن است مقنن به وضعیتی توجه داشته که مؤدیان مالیاتی در مرحله اظهار به اسناد خلاف واقع استناد می‌نمایند، اما در مرحله تشخیص کارشناسان مالیاتی کشف خلاف می‌کنند. اگر قانون‌گذار اراده داشت تحقق جرم را به موفقیت مؤدیان در فرار از مالیات مقید کند، می‌بایست متن ماده را به یکی از دو صورت ذیل انشا می‌کرد. ابتدا با حذف عبارت «به قصد فرار از مالیات» از صدر ماده، در قسمت اخیر اضافه می‌نمود «بدین ترتیب از پرداخت مالیات فرار کند».

یا آنکه متن ماده با این مضمون تنظیم می‌شد: «هرگاه مؤدی عالماً و عامداً به قصد فرار از مالیات با استناد به ترازنامه و حساب سود و زیان، دفاتر و اسناد و مدارک که بر خلاف واقع تنظیم شده و در تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد، یا با امتناع از تسلیم اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و حساب سود و زیان از پرداخت مالیات فرار نماید».

عدم تصویب قانون با عبارات فوق، مؤید این است که مقنن نظر به مطلق بودن جرم دارد. به علاوه هرگاه استناد به مدارک خلاف واقع تنها در صورت عدم تشخیص از طرف کارشناسان مالیاتی و منجر به عدم پرداخت یا پرداخت کمتر، جرم‌انگاری گردد؛ سبب افزایش جرم فرار مالیاتی می‌شود. راه‌گزین از مجازات را برای مؤدیان فراهم می‌سازد. اصولاً سیاست جنایی مبتنی بر تدابیر پیشگیرانه ایجاب می‌کند رفتار متصل به نتیجه زیان‌بار (فرار از پرداخت) داخل در تعریف جرم گردد.

دیدگاه دوم اصرار بر مقید بودن جرم دارد. این دیدگاه که از اصل مقید بودن جرایم، تفسیر به نفع متهم نشأت می‌گیرد، بر مقید بودن جرم مالیاتی تأکید دارد. البته نه بدان مفهوم که مؤدیان موفق به فرار از پرداخت شده باشند. بلکه به این معنی که رفتار مرتکب عامل ورود زیان به دولت بوده باشد یا ضرر بالقوه برای تحقق جرم فرار مالیاتی ضروری است. منطوق ماده ۲۴ قانون ارتقا سلامت اداری ۱۳۹۰: «موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد». ظهور در این نکته دارد که تحقق ضرر به دولت شرط محکومیت مرتکب فرار از پرداخت حقوق قانونی دولت من جمله مالیات به حساب می‌آید؛ و با وحدت ملاک مستنبط از آن، حکم فرار مالیاتی از طرف افراد عادی هم روشن می‌شود.

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

از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در سه سال متوالی ورود ضرر به دولت در معنای عام مسلم است؛ اما بالفعل بودن ضرر در این حالت را نمی‌توان به سایر عناصر مادی جرم فرار مالیاتی تعمیم داد. سوم اینکه در رکن مادی نتیجه آن است که جرم فرار مالیاتی به منظور ایراد ضرر مالی و کسب منافع اقتصادی ارتکاب یابد لیکن ضرر در جرم فرار مالیاتی همانند جرایم علیه اموال لزوماً ضرر مادی است. تحقق ضرر معنوی در آن متصور نیست.

باتوجه به عدم لزوم ورود ضرر بالفعل، زمان تحقق جرم فرار مالیاتی زمانی است که استناد به مدارک خلاف واقع تنظیم شده تمام شده باشد. هرچند در آن لحظه مسئولان مالیاتی اغفال شده ولی بعداً در هنگام تشخیص مالیات به غیرواقع بودن پی ببرند. از سوی دیگر حتی اگر احتمال ورود ضرر (یعنی بالقوه) هم متصور نباشد، جرم فرار مالیاتی محقق نخواهد شد. مثل اینکه مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از مالیات اما اشتباهاً درآمد خود را در ترازنامه، حساب درآمد و هزینه، بالاتر از میزان واقعی درج نمایند که نه تنها فرض ضرر دولت بی‌معنی است بلکه مالیات بیشتری به خزانه عمومی واریز خواهد شد. همین‌طور هرگاه کسی بعد از گذشتن مهلت مقرر در قانون، به اسناد خلاف واقع استناد نماید که اساساً به دلیل انقضای مدت، این اسناد هیچ ارزشی ندارد و مالیات علی‌الراس تعیین می‌گردد.

۴- عنصر معنوی

برای تحقق جرم، نقض اوامر و نواهی قانون‌گذار به تنهایی کافی نیست. فعل مجرمانه باید نتیجه خواست و اراده فاعل باشد؛ به سخن دیگر، میان فعل مادی و حالات روانی فاعل باید نسبتی موجود باشد تا بتوان مرتکب را مقصر شناخت. ارتکاب جرم با تظاهر نیت سوء و یا خطای مجرم است مشروط بر این که فاعل چنین فعلی را بخواهد یا دست کم وقوع آن را احتمال دهد و به نقض اوامر و نواهی قانون‌گذار آگاه باشد. در تحقق عنصر روانی، وجود دو عامل ضرورت دارد، اراده ارتکاب فعل و قصد مجرمانه. (اردبیلی، ۱۳۸۹، ج ۱: ۲۳۵؛ نوربها، ۱۳۸۸: ۱۷۵).

۴-۱- اراده ارتکاب فعل

در کلیه جرایم اعم از عمدی یا غیرعمدی، اراده ارتکاب فعل وجود دارد و قانون‌گذار انجام عمل ارادی را مجازات می‌کند. بنابراین حتی در حوادث رانندگی نیز شخص مرتکب واجد اراده بوده و با وجود همین اراده است که راننده اتومبیل را به راه انداخته و در واقع راندن اتومبیل مورد اراده و خواست او است. در صورت فقدان اراده ارتکاب جرم منتفی است. اراده ارتکاب فعل نیز باید با قصد مجرمانه یا خطای جزایی توأم باشد، وگرنه به علت فقدان عنصر روانی، عمل مورد نظر ارتکاب جرم تلقی نمی‌شود (گلدوزیان، ۱۳۸۹: ۱۷۹).

جرم فرار مالیاتی نیز تنها در صورتی به حقوق کیفری راه پیدا می‌کند که عنصر مادی آن یعنی خودداری از تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و سایر مدارک ضروری یا استناد به حساب سود و زیان، ترازنامه، حساب درآمد و هزینه خلاف واقع و ناشی از اراده و خواست مرتکب باشد، بنابراین چنانچه کسی به اجبار اقدام به جعل مدارکی نماید که فعالیت‌های اقتصادی را از موارد مشمول معافیت مالیاتی می‌نماید به جهت ارادی نبودن عمل مادی، جرم تحقق پیدا نمی‌کند.

۴-۲- عمدی بودن جرم فرار مالیاتی (لزوم قصد مجرمانه)

قانون‌گذار در برخی از موارد بیان می‌کند که فرار مالیاتی جرمی عمدی است و برای این کار از عباراتی چون عالمًا، عامدًا یا با سوءنیت استفاده می‌کند که این‌ها دلالت بر عمدی بودن جرم می‌کند. در مورد جرم غیر عمدی هم قانون‌گذار تصریح می‌کند. گاه این جرم غیر عمدی است یا عباراتی از قبیل سهواً از روی بی احتیاطی، بی مبالاتی یا عدم رعایت نظامات دولتی و ... به کار می‌گیرد.

قانون‌گذار در ماده ۲۰۱ ق.م.م. صراحتاً از عبارت «به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد» و در بند ۶ ماده ۲۷۴ از لفظ «...به منظور فرار مالیاتی» استفاده نموده است که بیانگر عمدی بودن جرم فرار مالیاتی است؛ بدین معنا که اگر مرتکب به صورت عمدی «به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه ... خودداری کند یا از کارت بازرگانی دیگری استفاده کند...» عملش مشمول ماده فوق‌الذکر می‌شود ولی اگر مدتی در اثر اشتباه موضوعی از ارسال اظهارنامه خودداری کند مرتکب جرم فرار مالیاتی نمی‌شود زیرا به علت فقدان علم، عنصر روانی جرم مخدوش بوده لذا جرم محقق نشده است.

سوء نیت عام

سوء نیت عام عبارت از اراده خودآگاه شخص در ارتکاب عمل مجرمانه، وجود این سوءنیت برای آن که جرم عمدی تحقق یابد همیشه لازم است ولی کافی نیست اگر جرم از نوع مطلق باشد. قصد فعل یا خواست انجام عمل مجرمانه یعنی سوق دادن اراده به سوی عمل مجرمانه لازم و برای تحقق جرم کافی است (سلیمی نمین، ۱۳۸۴: ۹۱؛ شامبیاتی، ۱۳۸۷، ج ۱: ۴۱۱). در فرار مالیاتی سوءنیت عام عبارت از اراده خودآگاه فرد در استناد به مدارک خلاف واقع که در تشخیص مالیات ملاک عمل است یا عمد در اقدام به ترک فعل خودداری از تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و یا عمد در اقدام به فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی وجود داشته باشد.

سوء نیت خاص

گاه قانون‌گذار وجود جرم را منوط به داشتن قصد مشخص کرده که فاعل برای تحقق آن کوشیده است.

برای مثال در قتل، صرف جرح و آزار عمدی کفایت نمی‌کند بلکه فاعل باید در تحصیل نتیجه خلاف قانون یعنی کشتن نیز عامد باشد، تا بتوان فعل ارتكابی را قتل عمد شناخت. بنابراین سوء نیت خاص متضمن کشش و تمایل فاعل به تحصیل نتایج معلوم و معین برخلاف نیت قانون‌گذار است (اردبیلی، ۱۳۸۹: ۲۴۲، شامبیاتی، ۱۳۸۷، ج ۱: ۴۱۱). جرم فرار مالیاتی نیز زمانی به وقوع می‌پیوندد که سوء نیت خاص، یعنی قصد فرار از مالیات وجود داشته باشد. ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم در لزوم سوء نیت خاص در جرم فرار مالیاتی تصریح می‌دارد: «هرگاه مؤدی به‌قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه خودداری کند...». بنابراین اگر مدیر یک شرکت به قصد اضرار به شرکت یا سهامداران به ارتکاب عنصر مادی جرم فرار مالیاتی از نوع فعل یا ترک فعل مبادرت نماید، جرم فرار مالیاتی محقق نخواهد بود.

۴-۳- علم به خلاف واقع بودن اسناد

موضوع جرم فرار مالیاتی، در یک حالت استناد به «تراز نامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده» می‌باشد. بنابراین مرتکب جرم فرار باید علم خلاف واقع بودن این اسناد را داشته باشد. برای مثال اگر مدیر عامل شرکت ترازنامه و حساب سود و زیان تنظیمی توسط حسابدار شرکت را به تصور این که این اسناد به نحو صحیح تنظیم گردیده به سازمان مالیاتی ارسال نماید؛ نمی‌توان وی را مرتکب جرم فرار مالیاتی دانست. هر چند از لحاظ عنصر مادی وی به امر خلاف واقع استناد نموده است و عنصر مادی محقق است ولی از لحاظ عنصر معنوی چون عمد در ارسال مدارک خلاف ضرورتاً قصد فرار مالیاتی را نداشته، لذا در این فرض سوء نیت مخدوش است و جرم فرار مالیاتی محقق نشده است.

لزوم وجود این دو شرط یعنی آگاهی به خلاف حقیقت بودن اسناد و تعمد در آن بدون نیاز به تصریح مقنن بر طبق اصول کلی حقوق جزا در باب رکن معنوی جرم قابل استنباط است. زیرا در کلیه جرایم آگاهی فاعل به کیفیت عناصر جرم شرط ضروری تحقق جرایم است و این جرایم نیز از این اصل مستثناء نمی‌باشد. در فرض، استفاده از کارت بازرگانی دیگر مرتکب بایستی علم به عدم تعلق کارت به دیگری داشته باشد اگر کسی اشتباهاً کارت بازرگانی دیگری را کارت خود تصور کند و معامله را با آن انجام دهد مشمول فرار مالیاتی نمی‌شود.

۵- نتیجه گیری

تعریف مقنن از فرار مالیاتی در ماده ۲۰۱ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم جامع نیست و برخی از افعال منجر به عدم پرداخت مالیات را در بر نمی‌گیرد. مثلاً هرگاه مؤدیان با جعل اسناد و مدارکی که ملاک تشخیص مالیات نیست فعالیت‌های شغلی خود را از موارد معافیت مالیاتی قلمداد نماید؛ مشمول قانون ۲۰۱ نخواهد بود. تعریف مقبول جرم فرار مالیاتی عبارت است از «ارتکاب هر فعل و یا ترک فعلی مؤدی که به قصد فرار مالیاتی صورت گیرد و منجر به پرداخت ناقص یا نپرداختن مالیات شود».

در رابطه با عنصر مادی جرم فرار مالیاتی این نتیجه به دست آمد که رفتار فیزیکی فرار مالیاتی هم به صورت فعل مثبت مادی و هم به صورت ترک فعل تحقق می‌یابد. این امر از منطوق مواد ۲۷۴ و ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم قابل استنباط است، در این ماده استناد به اسناد یاد شده و استفاده از کارت بازرگانی غیر و انجام معاملات به نام غیر و.. فعل مثبت مادی و عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان، برای فرار از پرداخت مالیات ترک فعلی است که بر تحقق جرم فرار مالیاتی از سوی هردو فعل تأکید دارد. اصولاً فرار مالیاتی مستلزم خوداری از انجام یک وظیفه عمومی چون پرداخت مالیات است که عمل سلبی به حساب می‌آید؛ اما مرتکب در رسیدن به این مقصود ممکن است به اعمال مادی مثبت نیز مبادرت ورزد.

هرچند مقنن در ماده ۲۰۱ صرفاً به استناد به مدارک خلاف حقیقت یا عدم تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و یا حساب سود و زیان به عنوان عنصر مادی جرم فرار مالیاتی، اشاره نموده است اما نباید عنصر مادی جرم مزبور را منحصر به این موارد دانست. بلکه سایر اعمال مادی نیز با حصول شرایطی می‌تواند تکوین‌گر جرم فرار مالیاتی گردند. هرگاه مؤدی مالیاتی اظهارنامه واقعی تنظیم و تسلیم نماید که ملاک تشخیص مالیات قرار گیرد ولی از طریق سایر اسناد مانند اساسنامه و غیره فعالیت خود را برخلاف واقعیت از فعالیت‌هایی قلمداد نماید که مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده است. حال آن که مطابق ماده ۲۰۱، نه به اسناد خلاف واقع که ملاک تشخیص مالیات است استناد شده و نه از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری شده است.

صرف تنظیم خلاف واقع مدارکی که ملاک تشخیص مالیات قرار می‌گیرد برای تحقق جرم مزبور کافی نیست بلکه می‌بایست به این مدارک خلاف واقع استناد شود. به علاوه در تحقق جرم فرار مالیاتی مزبور مطابق ماده ۲۰۱ لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه و سایر مدارک خلاف واقع که مآخذ تشخیص مالیات قرار می‌گیرند نیست. در مواردی که شخص ثالث دفاتر و صورت

حساب‌های نهایی را برخلاف واقع تنظیم نماید مؤدیان مالیاتی با علم به خلاف واقع بودن، آن‌ها را مورد استناد قرار دهند، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده‌اند.

به تصریح ماده ۲۰۱ در صورتی که عنصر مادی جرم فرار مالیاتی از نوع ترک فعل یعنی خودداری از تسلیم اظهارنامه، حساب سود و زیان، ترازنامه باشد عدم انجام این امر در سه سال متوالی شرط تحقق عنصر مادی است. منظور از متوالی بودن آن است که مؤدیان مالیاتی از ابتدای سالی که موظف به تسلیم اظهارنامه به همراه اسناد و مدارک بوده تا انتهای سال سوم، به تکالیف مقرر عمل ننموده باشد. در رابطه با نتیجه مجرمانه؛ نظریه مطلق بودن فرار مالیاتی از مبنای متقنی برخوردار نیست بلکه دیدگاه مقید بودن فرار از مالیات که از اصل مقید بودن جرایم و تفسیر به نفع متهم الهام می‌گیرد، رجحان دارد. البته نه بدان مفهوم که مؤدیان موفق به فرار از پرداخت شده باشند بلکه به این معنی که رفتار مرتکب عامل ورود زیان به دولت بوده باشد و وحدت ملاک مستنبط از ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری ۱۳۹۰ مفید لزوم تضییع حقوق دولت یعنی ضرر، در تحقق فرار مالیاتی است.

عبارت «به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد» در ماده ۲۰۱ بیانگر عمدی بودن جرم فرار مالیاتی است. بدین معنا که اگر مرتکب به صورت عمدی «به ترازنامه و حساب سود زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید؛ یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه... خودداری کند.» عملش مشمول ماده فوق‌الذکر می‌شود.

فهرست منابع

۱. اردبیلی، محمدعلی (۱۳۸۹)، حقوق جزای عمومی، ج ۱، تهران: میزان.
۲. جمشید پڑویان و یگانه موسوی جهرمی (۱۳۹۰)، مالیه عمومی و تعیین خطمشی دولتها، تهران: انتشارات پیام نور.
۳. حسنی، حسن (۱۳۸۲)، حقوق تعاون و حقوق تجارت، تهران: نشر میزان.
۴. سرلک، احمد (۱۳۸۴)، اقتصاد زیرزمینی، اطلاعات سیاسی - اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۹ و ۱۰.
۵. سلیمی، صادق نمین (۱۳۸۴)، چکیده حقوق جزای عمومی، تهران: انتشارات صدرا.
۶. شامیباتی، هوشنگ (۱۳۸۷)، حقوق جزای عمومی، ج ۱، تهران: ققنوس.
۷. شکروی کاشانی، علی اصغر (۱۳۹۰)، آسیب شناسی مالیه عمومی، قم: نشر وثوق.
۸. شهیدی، مهدی (۱۳۸۴)، تشکیل قراردادهای و تعهدات، تهران: انتشارات مجد، چاپ چهارم.
۹. عبادی، محمدعلی (۱۳۷۳)، حقوق تجارت، تهران: گنج دانش، چاپ دهم.
۱۰. علی مدد، مصطفی، نظام الدین ملک آرای، مبانی و روش های عمومی حسابداری ج ۱، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۱۱. فرهنگ، منوچهر (۱۳۷۱)، فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی، تهران: نشر البرز، چاپ دوم.
۱۲. کاتوزیان، ناصر، (۱۳۸۵)، قواعد عمومی قراردادهای، ج ۱، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ هفتم.
۱۳. گلدوزیان، ایرج (۱۳۸۷)، بایسته های حقوق جزای عمومی: میزان چاپ چهارم.
۱۴. محسنی، مرتضی (۱۳۷۶)، دوره حقوق جزای عمومی، ج ۱، تهران: گنج دانش.
۱۵. موسوی و دیگران (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، یک مدل نظری، پژوهشنامه مالیات، ش ۵۳.
۱۶. نبوی، عزیز (۱۳۷۴)، اصول حسابرسی، ج ۱، تهران: انتشارات کتابخانه فروردین.
۱۷. نوربها، رضا (۱۳۸۸)، زمینه حقوق جزای عمومی، تهران: گنج دانش، چاپ بیست و هفتم.
۱۸. ولی مقدم زنجانی (۱۳۸۹)، مالیه عمومی و خط مشی دولت، تهران: نشر ترمه.
19. Henry Campbell black , M.A. (1983). Black's Law Dictionary , USA west publishing co/ 5ed.
20. Smith, Philip, (2005). Assessing size of the underground economy, the Canadian, statistical perspective Canadian observer catalogue no 11-10, 3, 1, 16-3.

21. Alm, James, Jorge martines-vazguze (2001). Institution Paradigms and Tax Evasion in Development and Transition Countries, paper presented for the conference, public finance in developing and transition countries, u s a.
22. Ellingham M. & Sandmo. A. (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, Vol. 1, 323-338

