

فصلنامه دستاوردهای نوین در حقوق عمومی، سال اول، شماره سوم، پاییز ۱۴۰۱

## تخلفات مالیاتی در آیین آرای دیوان اروپایی حقوق بشر

محمد رضا یوسفی<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۰۸

### چکیده

یکی از دستاوردهای مهم حقوق بشر و ابتکار دیوان اروپایی حقوق بشر قلمرو کیفری است. از عناصر مهم اعمال ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر که در بردارنده معیارهای دادرسی عادلانه است ورود ضمانت اجرای پیش بینی شده در قلمرو کیفری است. در قانون مالیاتهای مستقیم برای تخلفات مالیاتی ضمانت اجراهایی در نظر گرفته شده که در صورت ورود آنها به قلمرو کیفری رعایت اصول دادرسی عادلانه ضروری خواهد بود. پرسش اصلی این تحقیق مقایسه قلمرو کیفری تخلفات مالیاتی در نظام حقوقی ایران و رویه دیوان اروپایی حقوق بشر می باشد. به منظور پاسخگویی به این پرسش ابتدا مفهوم قلمرو کیفری و معیارهای آن سپس ضمانت اجرای تخلفات مذکور و در نهایت تشریفات رسیدگی به تخلفات خواهیم پرداخت.

**واژگان کلیدی:** قلمرو کیفری، رویه دیوان اروپایی حقوق بشر، تخلفات مالیاتی، دادرسی عادلانه

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>۱</sup> استادیار گروه حقوق دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان

## مقدمه

یکی از اهداف مهم حقوق بشر دادرسی عادلانه است. به موجب ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، رعایت اصول دادرسی منصفانه در محاکم قضایی ضروری است. بدین معنی که به ظاهر ضمانت‌اجراهای صادر از مراجع غیر قضایی معاف از اجرای مفاد این ماده هستند. دیوان اروپایی حقوق بشر با برداشتی مستقل و موسع از مفهوم قلمرو کیفری و با ارایه معیارهایی محدوده اعمال ماده ۶ کنوانسیون را به برخی ضمانت‌اجراهای صادره از مراجع غیر قضایی که دارای ماهیت کیفری هستند، گسترش داده است. جزای نقدی پیش‌بینی شده برای تخلفات مالیاتی یکی از این ضمانت‌اجراهایی که مرجع غیر قضایی آن را صادر می‌کند. در نظام حقوقی ایران این نوع ضمانت اجرا در قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی شده. از طرف دیگر مجازات جزای نقدی به عنوان یکی از مجازات‌های اصلی در قانون مجازات اسلامی برای برخی جرایم در نظر گرفته شده است. از آنجا که دیوان اروپایی حقوق بشر ضمانت اجرای مذکور را برای شمول قلمرو کیفری مورد بررسی قرار داده لذا در این پژوهش ضمن توضیح مفهوم قلمرو کیفری و معیارهای آن از دیدگاه دیوان، در صدد پاسخ به این سوال هستیم که، آیا ضمانت اجرای جزای نقدی در تخلفات مالیاتی در نظام حقوقی ایران با توجه به رویه دیوان، ماهیتی کیفری داشته و مشمول ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر می‌شود؟ و در صورت مثبت بودن پاسخ آیا تشریفات رسیدگی در این خصوص متضمن رعایت دادرسی عادلانه است؟ برای پاسخ به این سوالات در ابتدا باید قلمرو کیفری و معیارهای آن را بررسی شود سپس ضمانت اجرای تخلفات مالیاتی و به دنبال آن، تشریفات رسیدگی حاکم بر این نوع تخلفات مورد بحث قرار گیرد.

## ۱- مفهوم قلمرو کیفری و معیارهای آن

«قلمرو کیفری» آستانه‌ای است که با توجه به آن، ضمانت‌اجراهای غیر کیفری از نظر تضمین‌های معمول برای متهم در آیین دادرسی کیفری مشابه با مقوله کیفری تلقی می‌شوند (مارتی، ۱۳۸۱: ۵۱). نخستین بار دیوان اروپایی حقوق بشر با تفسیر موسع و مستقل از مفهوم اتهام کیفری مذکور در ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، آن را به مقوله‌های غیر کیفری که دارای ضمانت‌اجراهای سرکوبگر هستند، تسری داد. در واقع دیوان اروپایی حقوق بشر تمایل زیادی به گسترش محدوده ماده ۶ کنوانسیون برای تقویت حمایت از حقوق بشر و تقویت کرامت انسانی دارد (ساقیان، ۱۳۸۵: ۸۷). ماده ۶ کنوانسیون معرف حق برخورداری از دادرسی عادلانه و حقوق شهروندی افراد در مقابل اتهامات جزایی است (Mole & Harby, 2006 para. 5). این ماده علاوه بر تضمین رعایت دادرسی عادلانه در موضوعات حقوقی و جنایی، می‌تواند منشاء قانون موضوعه غنی و منحصر به فردی باشد (Mahaney, 2004 para. 107). بنابراین رفتاری که به موجب مجموعه قوانین کیفری برای آن مجازات تعیین شده، به‌طور مستقیم داخل در قلمرو کیفری است. می‌توان نتیجه گرفت که هرگاه رفتاری به‌موجب قانون جرم شناخته شده باشد، بدون نیاز به بررسی این موضوع که آیا آن قانون حق برخورداری متهم از اصول عینی حاکم بر حقوق کیفری را به او داده است یا خیر، رعایت دادرسی عادلانه در رسیدگی به آن اتهام ضروری خواهد بود (Zhang & liang, 2010 para. 3). تخلفاتی وجود دارد که خارج از مجموعه قوانین کیفری بوده و یا اساساً جرم انگاری نشده است و یا در راستای سیاست قضازدایی و جرم‌زدایی از قوانین کیفری خارج و در قوانین خاص مربوط به تخلفات اداری یا انضباطی قرار گرفته‌اند، اما ضمانت‌اجراهای پیش‌بینی شده برای آن‌ها به ضمانت‌اجراهای کیفری

شبهات داشته و واجد وصف کیفری و سرکوبگر هستند. این دسته از ضمانت اجراها به طور غیرمستقیم داخل در قلمرو کیفری بوده و مقوله غیر کیفری با ضمانت اجراهای سرکوبگر شناخته می‌شوند.

تخلفات اداری و انضباطی به موجب قوانین خاص تعیین و مشخص شده‌اند، مانند تخلفات مالیاتی، نظامی، پزشکی، کارمندان، کارگری و غیره که برای آنها ضمانت اجراهای متناسب در نظر گرفته شده است. برخی از آنها را می‌توان وارد قلمرو کیفری کرد. در این صورت موازین حقوق بشری ایجاب می‌کند تا شخص مظنون به تخلف غیر کیفری، فقط به دلیل این که ضمانت اجرای آن شبیه ضمانت اجرای کیفری است، از تمامی حقوقی که یک متهم به ارتکاب جرم برخوردار است. بهره‌مند گردد و از تضمینات دادرسی عادلانه استفاده کند. (بابایی و مهدوی، ۱۳۹۱: ۱۰۵)

دیوان در سه رأی صادر شده در تاریخ‌های ۸ ژوئن ۱۹۷۶، ۲۵ اوت ۱۹۷۸ و ۲۱ فوریه ۱۹۸۴، اصطلاح یا مفهوم «موضوع‌های کیفری» یا «قلمرو کیفری» را که حوزه‌ای وسیع تر از قلمرو حقوق کیفری را شامل می‌شود، به کاربرد. (نجفی ابرندآبادی، ۱۳۸۸: ۱۷)

تشخیص این که کدام ضمانت اجرای اداری یا انضباطی مشمول قلمرو کیفری می‌شود نیازمند وجود معیارهایی است. این معیارهای را باید از آراء دیوان اروپایی حقوق بشر، با توجه به پرونده‌های ارجاعی شناسایی کرد. حقوق دانان در بررسی آراء دیوان، چهار معیار را استنباط نموده‌اند. چنانچه ضمانت اجراهای غیر کیفری منطبق با یکی از معیارهای شناسایی شده باشد و اصول دادرسی عادلانه مندرج در ماده ۶ کنوانسیون رعایت نشده باشد، رأی صادره فاقد اعتبار شناخته می‌شود.

قبل از بررسی معیارهای چهارگانه دیوان، ذکر این مطلب لازم است که برای تشخیص قلمرو کیفری انطباق همزمان تمام معیارها با ضمانت اجراهای غیر کیفری ضروری نیست؛ بلکه انطباق یکی از معیارها موجب شمول ضمانت اجرا در قلمرو کیفری می‌شود (آشوری و همکاران، ۱۳۸۳: ۳۲۹).

#### ۱-۱. توصیف رفتار به عنوان جرم در قانون جزا

در پرونده‌های ارجاعی به دیوان، این معیار به عنوان اولین و ساده‌ترین معیار مورد توجه و تأکید دیوان قرار گرفته است. اگر به موجب قوانین جزایی رفتار ارتكابی عنوان مجرمانه داشته باشد، تردیدی در کیفری بودن موضوع نباید کرد و برای دولت عضو دشوار خواهد بود که استدلال کند آن رفتار ماهیت کیفری ندارد. از نظر دیوان این معیار قطعی نیست بلکه اهمیتی نسبی دارد و به منزله‌ی نقطه آغاز کار است (ترشل، ۱۳۸۵: ۲۶۶).

#### ۱-۲. ماهیت رفتار ارتكابی

با توجه به آراء متعدد دیوان اروپایی حقوق بشر و تأکید آن بر مفهومی مستقل از عبارت «اتهام کیفری» مذکور در ماده ۶ کنوانسیون، این نتیجه حاصل می‌شود که مهم‌ترین معیار برای تعیین مفهوم قلمرو کیفری بررسی ماهیت رفتار ارتكابی خلاف قانون است. زیرا در این معیار رفتار ارتكابی صرف‌نظر از این که جزء قوانین کیفری بوده یا خیر مورد بررسی قرار می‌گیرد (پردال، ۱۳۷۶: ۱۶۶). چنانچه ماهیت آن کیفری باشد، در قلمرو کیفری قرار گرفته و تضمینات دادرسی ماده ۶ کنوانسیون قابل اعمال است. رویه قضایی دیوان تعریفی واضح ارائه نداده است بلکه نشانه‌هایی را می‌توان به طور غیرمستقیم از تلاش دیوان برای تعریف قانون‌شکنی‌های انضباطی به دست آورد. می‌توان گفت تخلف در صورتی ماهیت کیفری دارد که نخست خطاب قانون‌گذار متوجه همه افراد جامعه باشد نه گروه محدودی از اشخاص. دوم این که هدف ضمانت اجرای اعمال شده، در وهله نخست سزا دهنده باشد (ترشل، ۱۳۷۰: ۲۶۷). برخی از حقوق دانان علاوه بر مسائل مذکور، به مخاطب آن

هنجار و اوضاع و احوال جرم (زمان و مکان ارتکاب)، شدت عمل نقض شده و تجاوز از نظر خسارت و درجه تقبیحی که برانگیخته است نیز توجه می‌نمایند (دلماش مارتی، ۱۳۸۱: ۵۱).

در تعیین و تشخیص ماهیت جنایی رفتار آنچه بیشتر از موارد دیگر مورد توجه قرار می‌گیرد، جنبه عام یا خاص بودن هنجاری است که مورد توجه و حمایت قانون‌گذار قرار گرفته است. منظور از عام بودن هنجار این است که قلمرو اعمال یک مقرر یا قاعده حقوقی به نحو بالقوه، کلیه افراد را در برگیرد نه فقط گروهی خاص و یا دارای موقعیت و وضعیت خاص (یاوری، ۱۳۹۴: ۲۳۴). اگر عمل ارتكابی متضمن نقض ارزش و هنجاری باشد که میان قشر خاصی مورد شناسایی واقع شده، در این صورت تخلف مزبور انضباطی تلقی می‌شود.

این معیار در پرونده «دومی کولی»<sup>۲</sup> علیه دولت مالت مورد توجه دیوان اروپایی حقوق بشر قرار گرفت. در این پرونده متقاضی به عنوان سردبیر نشریه طنز سیاسی مبادرت به انتشار مقاله‌ای در انتقاد از دو عضو پارلمان نموده بود و پارلمان او را محاکمه و جریمه کرد. دیوان این موضوع را خارج از صلاحیت مقررات داخلی پارلمان تشخیص داد؛ زیرا مقررات اعمال شده به صورت بالقوه نسبت به تمام افراد، اعمال شدنی است؛ اعم از این که شخص مظنون عضو مجلس باشد یا نباشد. در پرونده‌ای که علیه اتریش تشکیل شده بود متقاضی به دلیل اخلال در نظم و دادگاه به جزای نقدی که قابل تبدیل شدن به حداکثر هشت روز حبس بود محکوم شد دیوان بر این اعتقاد بود که افرادی که مشمول صلاحیت دادگاه هستند، شرکت می‌کنند لذا قواعد مربوط به اخلال در نظم دادگاه متعلق به اعضای گروه‌های خاص هستند و معمولاً در قلمرو انضباطی قرار می‌گیرند.

در این میان تعداد زیادی از تخلفات هم واجد جنبه انضباطی اند، هم جنایی. به عبارت دیگر ضمانت اجرایی پیش‌بینی شده برای رفتارهای غیرقانونی، همزمان هر دو جنبه را دارا است. در این خصوص نظر دیوان بر کیفری دانستن ضمانت اجرا است. این نظر در پرونده «کمبل و فل»<sup>۳</sup> علیه دولت انگلستان مطرح شد.

### ۱-۳. هدف ضمانت اجرا

این معیار، تفکیک‌کننده بین ضمانت اجرای کیفری و ضمانت اجرای اداری است. این معیار را می‌توان از پرونده «اوزترک»<sup>۴</sup> استنباط کرد. در این پرونده که متقاضی مرتکب بزه راهنمایی و رانندگی شده بود، به جزای نقدی که می‌توانست حبس را به دنبال داشته باشد، محکوم شد. دیوان اروپایی حقوق بشر علاوه بر این استدلال که چنین سوء رفتارهایی در اکثریت قریب به اتفاق دولت‌های عضو قسمتی از حقوق کیفری را تشکیل می‌دهد؛ بر این نکته تأکید داشت که مجازات اعمال شده، دارای ویژگی بازدارنده و تنبیهی است. این ویژگی خصیصه مرسوم ضمانت اجرای کیفری است. لذا عرف حاکم این نوع تخلف را خطای جزایی و مشمول قلمرو کیفری می‌داند.

در پرونده ای دیگر دیوان بر این اعتقاد بود که ماده ۶ کنوانسیون در دادرسی‌های اختصاصی مربوط به تخلفات انتظامی که به دلیل ضمانت اجرای حبس رنک کیفری به خود می‌گیرد، قابل اجراست. درجایی که ضمانت اجرا شامل حبس یا تهدید به حبس نباشد و فقط جریمه نقدی باشد، دیوان آنچه را مورد بررسی قرار می‌دهد این است که «آیا ضمانت اجرای مالی به عنوان خسارت مدنظر بوده یا اساساً به عنوان مجازات که از ارتکاب جرم مجدد جلوگیری کند؟» تنها در فرض اخیر به عنوان

<sup>۲</sup> Demicoli v. Malta, 27 August 1991.

<sup>۳</sup> Campbell and Fell v. the United Kingdom, 28 June 1984

<sup>۴</sup> Ozturk v. the Federal Republic of Germany, 21 February 1984

محدوده قلمرو کیفری شناخته خواهد شد. بنابراین در این معیار هدف بازدارندگی و تنبیهی ضمانت اجرا مدنظر دیوان اروپایی حقوق بشر است.

#### ۱-۴. ماهیت و شدت ضمانت اجرا

این معیار متفاوت از معیار قبلی است. چنانچه امکان شمول قلمرو کیفری در خصوص تخلف مطابق معیار هدف ضمانت اجرا وجود نداشت، دیوان ماهیت و شدت ضمانت اجرا را برای اعمال تضمینات دادرسی منصفانه ملاک عمل قرار خواهد داد. ضمانت اجرای تحمیل شده اهمیت بسزایی دارد. بدین معنی که هیچ گونه اتهام کیفری وجود ندارد مگر آن که احتمال محکومیت و مجازات وجود داشته باشد ( ترشل، ۱۳۸۵: ۲۷۲).

در این معیار، ماهیت ضمانت اجرا (سالب یا غیر سالب آزادی بودن)، میزان آن (مدت یا مبلغ)، نحوه اجرای آن (محل اجرا برای ضمانت اجراهای اصلی)، لزوم درج در سجل قضایی برای ضمانت اجراهای فرعی (تکمیلی) و یا وجود ضمانت اجراهای جایگزین و نوع آن را (برای زمانی که ضمانت اجرای اصلی اعمال نگردد) می توان مدنظر قرارداد (دلماسی مارتی، ۱۳۸۱: ۵).

#### ۲- ضمانت اجرای مالی

۳- محرومیت از آزادی تنها ضمانت اجرایی نیست که قانون شکنی را وارد «قلمرو کیفری» میکند، بلکه ضمانت اجرای مالی از قبیل جریمه نقدی نیز به چنین نتیجه ای میانجامد. اما مشخص کردن معیاری روشن و صریح برای این نوع ضمانت اجرا، از رویه قضایی دیوان اروپایی حقوق بشر بسیار دشوار است.

۴- در پرونده وبر علیه سوئیس در سال ۱۹۹۰<sup>۵</sup> دیوان در خصوص جریمه نقدی ۵۰۰ فرانک سوئیس چنین حکم داد که، با در نظر گرفتن معیار سوم ماهیت و میزان شدت مجازات، جریمه ۵۰۰ فرانکی میتواند در شرایط و اوضاع و احوال خاص به زندان تبدیل شود. بنابراین آنچه در معرض خطر بوده به اندازه کافی مهم بوده است که بتوان آنها به عنوان جرم طبقه بندی کرد.<sup>۶</sup>

۵- در پرونده راونسبورگ علیه سوئد<sup>۷</sup> مبلغ جریمه ۱۰۰۰ کرون سوئد بود. ( تقریباً ۲۵۰ فرانک سوئیس) که در صورتی شخص عمدا پرداخت نکند یا دلایل خاص دیگری در جهت منافع عمومی وجود داشته باشد، به حداقل ۴۰ روز و حداکثر سه ماه زندان قابل تبدیل بود.<sup>۸</sup> دیوان بر این عقیده بود که چنین مبلغ جریمه های نمیتواند آنها را به حد یک ضمانت اجرای کیفری برساند .

۶- برخلاف جریمه های معمولی این نوع جریمه وارد ثبت پلیس نمی شود. بنابراین چنین جریمه ای به اندازه کافی مهم نبود، تا به عنوان یک جرم کیفری طبقه بندی شود.<sup>۹</sup>

<sup>۵</sup> Weber v. Switzerland –1990

<sup>۶</sup> Ibid., para, 34

<sup>۷</sup> Ravensborg v. Sweden

<sup>۸</sup> Ibid., para, 25

<sup>۹</sup> Ibid., para, 35

۷- در پرونده پونز علیه دولت اتریش<sup>۱۰</sup> جریمه های نقدی مورد حکم به 500, 7500, 10000 شیلینگ اتریش می رسیدند. یعنی معادل با بیش از 2000 فرانک سوئیس. اما دیوان بر این نظر بود که مطابق قانون دولت اتریش در صورت عدم پرداخت جریمه فقط ضمانت اجرای بازداشت که از هشت روز تجاوز نمیکنند، قابل دسترس بود و حتی برای عدم پرداخت جریمه نقدی 20000 شیلینگ، مطابق قانون فقط میتوان حداکثر ده روز بازداشت را اعمال کرد. بنابراین آنچه را که متقاضی در معرض خطر بوده به اندازه کافی مهم نبوده است.

۸- دیوان در همین پرونده به وجود تفاوت های این پرونده و پرونده راونسبورگ پرداخته و اظهار داشته که، در پرونده اخیر مبلغ جریمه از 1000 کرون سوئد تجاوز نکرده است. مضاف بر اینکه در پرونده راونسبورگ نخست اینکه جریمه، ثبت کیفری نمیشود. مضاف بر اینکه در صورت عدم پرداخت، قابل تبدیل به حبس است و این تصمیم در دادگاه قابل تجدید نظر است و در آخر اینکه مدت حبس قابل اعمال برای عدم پرداخت جریمه، 40 روز و حداکثر سه ماه بوده است در حالی که در پرونده پوتز، مدت بازداشت از ده روز تجاوز نمیکرد. در این پرونده در واقع دیوان مبلغ جریمه را برای "جنایی" قلمداد کردن قانون شکنی کافی ندانست.

۹- دیوان در پرونده پیرلوگا<sup>۱۱</sup> علیه دولت فرانسه به نوعی به ماهیت جریمه نقدی پرداخت. در این پرونده که متقاضی محکوم به پرداخت مبلغی پول معادل مقدار هزینه شده به طور قانونی در یک رقابت انتخاباتی به خزانه شده بود، دیوان چنین نتیجه گرفت که صرف نظر از این امر که مبلغ پرداخت شدنی قبلاً مقرر نشده و همچنین تعیین آن بر پایه مقیاسی ثابت نیست، چند ویژگی پرداخت این تعهد را از جریمه های نقدی جزایی در معنای دقیق کلمه متمایز میکند. اول اینکه هیچگونه ورودی در پیشینه جنایی وجود ندارد. به عبارت دیگر ثبت سجل قضایی نمی شود. دوم اینکه قاعده عدم اعمال مجازات پیاپی در مورد قانون شکنی های متعدد به کار گرفته نمی شود. در نهایت اینکه ضمانت اجرای عدم پرداخت زندان نیست. بنابراین نمی توان تعهد به پرداخت مبلغی معادل مبلغ اضافه را با توجه به ماهیت آن، جریمه نقدی تلقی کرد.

استدلال دیوان در این قسمت که مبلغ پرداخت شدنی پیشاپیش مقرر نشده و وارد پیشینه جنایی نمی شود، قانع کننده به نظر نمی رسد. زیرا جریمه های نقدی مربوط به حوزه مالیات بر درآمد نیز، نه پیشاپیش مقرر شده اند و نه ثبت جنایی می شوند. اما دیوان در مواردی آنها را مشمول «قلمرو جنایی» کرده است. به عنوان نمونه در پرونده های<sup>۱۲</sup>، شرکت متقاضی به دلیل ارائه اطلاعات نادرست و ناقص در خصوص میزان درآمد و مالیاتی که می بایست پرداخت کند، به پرداخت مالیات اضافی به میزان بیست تا چهل درصد علاوه بر مالیات اصلی محکوم شده بود و این افزایش محدودیتی نداشت و می توانست به مبلغ بسیار زیادی برسد. دیوان بر این عقیده بود که اگرچه طبق مقررات داخلی میزان اضافه مالیات حتی در صورت عدم پرداخت قابل تبدیل شدن به حبس نیست اما این امر نمی تواند معیار قطعی بر طبقه بندی یک تخلف به عنوان یک "اتهام جنایی" ماده 6 کنوانسیون محسوب شود. در نهایت دیوان اعلام کرد، میزان اضافه مالیات واقعی و بالقوه به اندازه های بالا بوده که جای تردیدی نسبت به شدت آن باقی نمیگذارد.

دیوان در پرونده اوزترک علیه دولت آلمان در خصوص شدت مجازات چنین اعلام کرد که: "هیچ چیز حاکی از آن نیست که قانون شکنی جنایی مورد اشاره در کنوانسیون باید مستلزم میزان معینی از خطرناکی باشد"<sup>۱۳</sup>.

<sup>۱۰</sup>Putz v. Austria, October 1994

<sup>۱۱</sup>Ibid., para, 37

<sup>۱۲</sup>Pierre – Bloch v. France, October 1997;858

<sup>۱۳</sup>Vastberg a taxi Aktiebolag and Vuli v. Sweden tuly 2002, para 80

<sup>۱۴</sup>Ozturk v. Germany, February 1984, & 52

از پرونده ای که مورد بررسی قرار گرفت می توان چنین نتیجه گرفت که، آنچه برای جنایی محسوب کردن جریمه های نقدی مهم است، صرف میزان جریمه نقدی نیست بلکه در کنار آن دو مسئله دیگر باید مدنظر قرار گیرد. نخست اینکه، آیا میتوان جریمه نقدی را به محرومیت از آزادی تبدیل کرد و در صورت مثبت بودن پاسخ، مدت بازداشت چند روز خواهد بود؟ و دوم اینکه، آیا جریمه نقدی در دفتر ثبت قضایی وارد میشود؟

با این وجود اهمیت این معیارها آشکار نیست. چنانچه در پرونده راونسبورگ جریمه نقدی قابل تبدیل شدن به حبس تا سه ماه بود اما دیوان آن را برای «جنایی» قلمداد کردن و اعمال ماده 6 کنوانسیون کافی ندانست. همچنین در پرونده اوزترک محرومیت از آزادی فقط به عنوان یک روش اجرا، پذیرفته شده بود و ماده 6 کنوانسیون قابل اجرا شناخته نشد. با اینکه جریمه های نقدی در این پرونده در دفتر ثبت ترافیک مرکزی وارد شده بود، باز هم فاقد ماهیت جنایی شناخته شد.

از بررسی آراء مذکور توسط دیوان این نکته بدست میآید که نمی توان نوعی شاخص و معیار کلی در خصوص میزان جریمه نقدی ارائه داد تا فراتر از آنها به اندازه کافی برای ورود به قلمرو «جنایی» مهم بدانیم. شاید عدم ارائه چنین شاخصی توسط دیوان را بتوان در یکسان نبودن شدت این نوع ضمانت اجرای از دید افراد بدانیم. برای نمونه در خصوص تعیین شدت جریمه نقدی باید میزان درآمد، تعداد افراد تحت تکفل و هزینه های زندگی فرد را مد نظر قرارداد تا بر اساس آن تخلف ارتكابی را در ضمانت اجرای انضباطی قرار دهیم یا جنایی. البته دیوان در خصوص ضمانت اجرای مالی به ثبت آن در دفتر پلیس یا هر دفتر دیگری و اینکه آیا قابل تبدیل شدن به حبس است یا نه، توجه کرده است اما اهمیت این ملاکها دقیقا مشخص و روشن نیست و نمی توان در این خصوص رویه ثابتی از آراء دیوان به دست آورد!

قانون مالیاتهای مستقیم است. فصل هفتم این قانون به بیان تخلفات مودیانی که به وظایف قانونی خود عمل نمی نمایند، پرداخته و برای آنها جریمه های نقدی در نظر گرفته است. در برخی موارد میزان جریمه تا معادل 40٪ مالیات متعلق به محکوم پیشبینی شده است. به عنوان مثال تبصره ماده 192 این قانون مقرر میدارد: "عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و مشمولان بندهای الف) و ب) ماده 95) این قانون موجب تعلق جریمه های معادل چهل درصد) 40٪ مالیات، تعلق می گردد و مشمول بخشودگی نمی شود. در مورد مقاماتی که اظهارنامه خود را تسلیم می نمایند، حکم این تبصره نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد، جاری خواهد بود." اگرچه عدم پرداخت جریمه های مقرر شده موجب سلب آزادی نمی شود و حتی ثبت دفتر به عنوان سابقه برای افزایش جریمه در مراحل بعدی نخواهد شد اما همانگونه که از رویه دیوان اروپایی برداشت می شود، میزان اضافه مالیات در برخی پرونده ها به اندازه کافی بالا است به ویژه اینکه جریمه چهل درصدی در صورت عدم ارائه صورت حساب سود و زیان و عدم ارائه ترازنامه به 80٪ هم میرسد. بنابراین این میزان جریمه باید برای ورود موضوع به قلمرو کیفری کفایت کند. هم چنین جایی که ضمانت اجرا حبس تعیین شده موضوع وارد قلمرو کیفری می شود.

### ۳- تشریفات رسیدگی حاکم بر تخلفات مالیاتی

ورود یک ضمانت اجرا به قلمرو کیفری به معنی رعایت اصول دادرسی موضوع ماده 6 کنوانسیون اروپایی حقوق بشر است. با شمول قلمرو کیفری به تخلفات مالیاتی نوبت به بررسی تشریفات دادرسی در این نوع تخلفات می رسد. ابتدا الزامات

<sup>۱۵</sup> ترشل، استفان، پیشین، ص 277.

2 طبق ماده 61 قانون نظام صنفی کشور عرضه خارج از شبکه: عبارت است از عرضه کالا یا ارائه خدمت برخلاف ضوابط و شبکه های تعیین شده از طرف وزارت بازرگانی یا دستگاه اجرایی بیربط.

مربوط به دادگاه که استقلال و بی طرفی از مهمترین آنهاست سپس الزامات مربوط به دادرسی شامل تضمین حقوق دفاعی، مستند و مستدل بودن رای و حضوری بودن یا علنی بودن رسیدگی مورد بررسی قرار می گیرد

### ۳-۱. الزامات مربوط به دادگاه

استقلال: در جهت احراز استقلال مرجع رسیدگی کننده، شیوه انتصاب اعضا و مدت مسئولیت آنها از جمله مواردی است که باید مورد توجه قرار گیرد. البته در این میان مسئله بودجه و امور مالی از مسائل مهم به شمار می رود. با توجه به مراجع شبه قضایی در نظام حقوقی ایران دو شیوه برای تعیین اعضای این نوع مراجع به چشم می خورد. نحوه انتخاب اعضا توسط یک نهاد و یا یک مقام. حالت دوم انتخاب اعضا توسط نهادهای مختلف. البته شیوه دوم در حفظ استقلال از مرجع رسیدگی از اهمیت بیشتری برخوردار است اما دیوان اروپایی حقوق بشر انتصاب اعضای مرجع رسیدگی را توسط بالاترین مقام آن نقض کنوانسیون به حساب نمی آورد.<sup>۱۶</sup>

در هیئت های حل اختلاف مالیاتی نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته و یک نفر از اتاق بازرگانی صنایع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه ای و تشکل های صنفی یا شورای اسلامی شهر حضور دارند.<sup>۱۷</sup> شورای عالی مالیاتی نیز به عنوان مرجع تجدید نظر شکلی در آراء قطعی مورد اعتراض هیئت های حل اختلاف از ۲۵ نفر عضو تشکیل می گردد که به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر اقتصاد و دارایی منصوب می شوند و باید حداقل ۱۵ نفر از کارکنان وزارت اقتصاد و دارایی و یا سازمان های وابسته باشند.<sup>۱۸</sup> مدت عضویت اعضا سه سال است و در این مدت جز به تقاضای خود آنها و یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی اداری قابل تغییر نیستند. حضور قاضی در هیئت به لحاظ تضمین جنبه حقوقی امور مالیاتی و نماینده صنفی یا فرد مطلع در امر مالیاتی در رشته مخصوص به هر نوع فعالیت از ناحیه قانونگذار به دو علت حمایت از حقوق مودی و جنبه تخصصی بودن هرگونه فعالیت اقتصادی است. نحوه نصب اعضای شورای عالی مالیاتی که توسط مقامات ارشد دستگاه طرف اختلاف و لزوم انتخاب اکثریت اعضا از بین کارکنان آن دستگاه که در سلسله مراتب اداری با مقام انتخاب کننده نیز قرار می گیرند، این شبهه را ایجاد می کند که اعضا در رسیدگی ها تحت فشار آن مقامات قرار می گیرند و بدین ترتیب اصل استقلال شخصی مخدوش شود. اما این ایراد در هیئت حل اختلاف به چشم نمی خورد.

بی طرفی: بی طرفی مرجع رسیدگی به معنی پرهیز از پیش داوری است و اینکه بر اساس حقایق و مطابق قانون هیچگونه دخالت و فشار از جانب طرفین پرونده رسیدگی کند. در واقع مرجع رسیدگی باید بدون وجود هرگونه فشار درونی و بیرونی و نفع در موقعیت یکی از طرفین. صرفاً بر اساس اسناد و محتویات پرونده و بر طبق قانون تصمیم گیری نماید. از جمله عواملی که می تواند بی طرفی مرجع رسیدگی کننده را خدشه دار کند عدم وجود دادستان انتظامی است. در واقع مراجع شبه قضایی از یک طرف مدافع حقوق و منافع جمعی از اعضای سازمان هستند و در واقع نقش دادستان را برعهده دارند و از طرف دیگر

<sup>۱۶</sup> Zand v. Austria, October 1978 & 66

<sup>۱۷</sup> ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰

<sup>۱۸</sup> ماده ۲۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰



در مقام حل اختلاف و رسیدگی و صدور حکم بین شخص در مظان تخلف و سازمان مربوط. به طور مسلم جمع این دو با بی طرفی سازگار نخواهد بود.

از موارد دیگری که می‌تواند بی طرفی مرجع رسیدگی را تضمین کند این است، مقاماتی که قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر کرده یا رای داده اند، حق اظهار نظر ندارند. در قانون مالیاتهای مستقیم اگر چه دادستان انتظامی پیش بینی نشده اما در تبصره ۲ ماده ۲۴۷ اصلاحی ۲۰/۰۲/۱۳۸۸ آمده: « نمایندگان عضو هیات های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رای داده باشند».

### ۲-۳. الزامات مربوط به دادرسی

بدون تردید کیفیت رسیدگی نقش تعیین کننده‌ای در دادرسی منصفانه دارد. تضمین حقوق دفاعی برابری در حقوق دفاعی و صدور آراء مستدل و مستند به قانون از مواردی است که رعایت آن در بردارنده دادرسی منصفانه می‌تواند باشد. در ذیل این موارد را بررسی خواهیم کرد.

تضمین حقوق دفاعی: تضمین حقوق دفاعی بدین معنی است که شخص در مظان تخلف از مهلت کافی برای آمادگی دفاع برخوردار باشد. لازمه دفاع مناسب این است که چنین شخصی بر همه اطلاعات مربوط که نزد دستگاه تعقیب کننده نگه داشته شده و می‌تواند به وی کمک کند تا از خود رفع اتهام نماید، دسترسی داشته باشد و مقامات صالح باید دسترسی وکلا و متهم را به اطلاعات کافی در وقت مناسب و کافی تضمین کنند.

در قانون مالیاتهای مستقیم در ماده ۲۴۶ امکان حضور نماینده او در جلسه رسیدگی پیش بینی شده است. اما در تبصره همین ماده آمده است: «عدم حضور مودی و نیز نماینده اداری امور مالیاتی مربوط، مانع از رسیدگی هیئت و صدور رای نخواهد بود». در تبصره هیچگونه اشاره‌ای به علت عدم حضور مبنی بر موجه یا غیر موجه بودن، ننموده است. بدون تردید محرومیت از حضور در جلسه رسیدگی به علت موجه می‌تواند اصل برخورداری از امکان دفاع را مخدوش سازد.

در خصوص سایر حقوق دفاعی، امکان برخورداری از معاضدت وکیل، مودیان مالیاتی می‌توانند در ارائه دفاعیات و دلایل خود شخصاً در مراجع حل اختلاف حاضر شوند و یا اینکه از مساعدت وکیل بهره گیرند. و همچنین الزامی به انتخاب وکیل از بین وکلای دادگستری وجود ندارد. (خسروی، ۱۳۸۸ ص ۹۸) اما در مورد امکان آگاهی از ادله طرف مقابل چیزی پیش بینی نشده است و این ضعف در نهادهای هیئت حل اختلاف مالیاتی شورای عالی مالیاتی هیئت عالی انتظامی مالیاتی و دادستان انتظامی به چشم می‌خورد.

مستدل و مستند بودن آراء: پایبند بودن مراجع قضایی و شبه قضایی به قانون، در تصمیمات آنها متبلور می‌شود. بدین معنی که تصمیمات آنها باید منطبق با قانون باشد در غیر این صورت هر یک از مراجع بنا به درخواست و مصلحت اندیشی های خود نتیجه دعوا را معین می‌کنند. این موضوع از نتایج مهم اصل حاکمیت قانون به شمار می‌رود. بنابراین مقام رسیدگی کننده از یک سو باید تصمیم خود را به قوانین مستند کند و مشخص نماید که رفتار ارتكابی منطبق با کدام ماده یا مواد قانونی است و سوی دیگر دلیل کافی برای انتساب رفتار به فرد در مظان تخلف، داشته باشد و روند انطباق رفتار صورت گرفته باید با قوانین و مقررات را دقیقاً مشخص کند.

مستندل و مستند بودن رای سبب می‌شود تا افراد با اطمینان بیشتری رای را بپذیرند و دچار تشکیک نشوند. (عزیز، بیژن، حقوق و وظایف متقابل مودیان مالیاتی و مراجع مالیاتی در حقوق ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه شیراز، ۱۳۸۱ص ۳۸) از طرف دیگر رعایت این موضوع امکان دفاع بهتر را برای محکوم در مرحله تجدید نظر فراهم می‌سازد و شخص می‌تواند جهاتی را که به موجب آن رای مخدوش به نظر می‌رسد، بهتر شناسایی کند.

هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در صدور رای باید در مورد جزئیات اعتراض به طور مشخص تعیین تکلیف کرده و از صدور رای عام و کلی اجتناب نمایند.<sup>۱۹</sup> این امر مستلزم آن است رای متضمن اظهار نظر موجه و مدل نسبت به اعتراض مودی باشد. همچنین در جایی دیگر از مقررات از ذکر اصول و مواد قانونی مورد استناد رای به عنوان یکی از مشخصات آراء صادره یاد شده است.<sup>۲۰</sup> در صورتی که در تنظیم و نوشتن رای اشتباهی صورت گیرد با درخواست اداره مالیاتی راسا به موضوع رسیدگی، رای را تصحیح نموده و به مودی ابلاغ می‌کند. تسلیم رای اصلی بدون رای اصلاح شده ممنوع است.<sup>۲۱</sup>

حضوری بودن: از اصول دیگر منصفانه بودن دادرسی اصل علنی بودن رسیدگی‌ها است. اصل علنی بودن در دو معنا قابل طرح است نخست این که منظور از علنی بودند تنها طرفین حق حضور در جلسه دادرسی را دارند و در معنای دوم علاوه بر حضور طرفین و همچنین سایر اشخاص در جلسه دادرسی، امکان دسترسی به اسناد و مدارکی که بر اساس آنها رای صادر شده است، وجود داشته باشد البته در معنای دوم اصل علنی بودن رسیدگی بهتر رعایت می‌شود. مقررات راجع به مراجع شبه قضایی و رویه حاکم بر آن مبنی بر عدم امکان حضور سایرین در جلسه دادگاه است. به نظر می‌رسد عدم رعایت این رویه نمی‌تواند خلاف اقتضانات اداری تلقی گردد و کم اهمیت تر بودن موضوع تخلفات می‌تواند توجیه مناسبی برای اتخاذ چنین رویه‌ای تلقی شود. البته همانگونه که اصل علنی بودن در دادگاههای عمومی با استثنائاتی از قبیل اخلاق حسنه یا نظم عمومی مواجه است می‌توان چون استثنائاتی را در خصوص مراجع شبه قضایی در نظر گرفت.

طبق ماده ۲۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ «اوقات رسیدگی هیئت اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده باید به امور تشخیص مربوط و مودی ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ تا روز تشکیل جلسه رسیدگی به هیئت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مودی و موافقت واحد مربوط» به موجب تبصره این ماده «عدم حضور نماینده مودی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیئت و صدور رای نخواهد بود» اما به موجب ماده ۲۵۶ این قانون رسیدگی در شورای عالی مالیاتی به عنوان مرجع تجدید نظر شکلی در آراء هیئت حل اختلاف غیر ضروری است.

حق تجدیدنظر خواهی: حق تجدیدنظر خواهی بر آراء صادره از مراجع هم موجب حمایت از افراد در برابر اشتباهات احتمالی را در بر دارد و هم مرجع رسیدگی بدوی تلاش خود را برای بررسی با دقت و بر اساس قوانین و مقررات به کار می‌برد و این امر ضامن سلامت رسیدگی در مراجع بدوی است. حق مزبور اختصاص به مراجع قضایی ندارد بلکه مراجع شبه قضایی را نیز در بر می‌گیرد.

ماده ۲۴۷ مصوب ۲۰/۰۲/۱۳۸۸ آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی را قطعی دانسته مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای به مودی، از طرف ماموران مالیاتی مربوط یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رای این هیات قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.

<sup>۱۹</sup> بند ۳۰ دستورالعمل دادرسی مالیاتی

<sup>۲۰</sup> بند ۳۰ دستورالعمل دادرسی مالیاتی و ماده ۲۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم

<sup>۲۱</sup> بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی و ماده ۲۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم

## درآمد

از آنجا که رعایت دادرسی منصفانه در تهامات کیفری از دیدگاه موازین حقوق بشر امر مهمی تلقی می‌شود لذا تعیین مقوله‌های کیفری ضروری است. دیوان اروپایی حقوق بشر فقط متون و قوانین جزایی را مقوله‌های کیفری نمی‌داند بلکه با تعریف موسع و مستقل از اتهام جنایی آن را به خارج از متون جزایی گسترش داده است. حقوقدانان در آراء دیوان اروپایی حقوق بشر چهار معیار برای تعیین قلمرو کیفری شناسایی کرده‌اند، که برای تعیین قلمرو کیفری همزمان نیاز به وجود هر چهار معیار نیست بلکه وجود یکی از آنها کافی می‌باشد. بدین ترتیب در قلمروی کیفری با مقوله‌های کیفری و مقوله‌های غیر کیفری مواجه هستیم مقوله‌های غیر کیفری شامل ضمانت اجراهای غیر کیفری است که در عین حال از خصیصه تنبیهی و سرکوبگر برخوردارند. مانند ضمانت اجراهای انضباطی و اداری که در صلاحیت مراجع اختصاصی غیر قضایی قرار دارند.

ضمانت اجراهایی که برای تخلفات مالیاتی در نظر گرفته شده است، شامل جزای نقدی و حبس از جمله این ضمانت اجرا هاست. به موجب رویه دیوان اروپایی حقوق بشر این نوع ضمانت اجراها داخل در قلمروی کیفری قرار می‌گیرند. بنابراین ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر قابل اعمال است. از آنجا که رسیدگی به این نوع تخلفات توسط مقام قضایی مستقل و بی طرف انجام می‌شود و در خصوص امکانات دفاعی در قانون مورد بحث منعی وجود ندارد لذا این قانون همسو با رویه دیوان اروپایی حقوق بشر و کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و آزادیهای اساسی است.



## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

- ۱- آشوری، محمد؛ بشیریه، حسین؛ هاشمی، سید محمد و یزدی عبدالمجید (۱۳۸۳ ش)، حقوق بشر مفاهیم مساوات انصاف و عدالت، چاپ اول، تهران: گرایش
- ۲- بابایی، محمد علی؛ مهدوی، داور (۱۳۹۱)، « قلمرو کیفری و جایگاه آن در نظام حقوقی ایران»، آموزه های حقوق کیفری دانشگاه علوم اسلامی رضوی، ش ۳، صص ۱۰۱-۱۲۸
- ۳- پرادل، ژان (۱۳۷۶)، « به دنبال اصول راهبردی مشترک آیین‌های دادرسی کیفری مختلف اروپایی»، منوچهر خزانی، مجله حقوقی دفتر خدمات حقوق بین الملل، ش ۲۱، صص ۶۶-۷۳
- ۴- پرادل، ژان؛ کورستنز، کثرت و فرملن، گرت (۱۳۹۳ ش)، حقوق کیفری شورای اروپا، چاپ اول، تهران: خرسندی
- ۵- ترشل، استفان (۱۳۸۵ ش)، « دادرسی عادلانه در امور جنایی»، علی شایان، مجله حقوقی دادگستری، دوره جدید، سال هفتم، شماره ۵۷-۵۶، صص ۲۳۲-۲۵۵
- ۶- دلماس مارتی، می ری (۱۳۸۱ ش)، نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، علی حسین نجفی ابرندآبادی، دو جلد، چاپ اول، تهران: میزان
- ۷- ساقیان، محمد مهدی (۱۳۸۵ ش)، « اصل برابری سلاح‌ها در فرایند کیفری با تعامل (با تکیه بر حقوق فرانسه و ایران)»، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۵۷-۵۶، صص ۷۹-۱۱۰
- ۸- نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۸۸ ش)، از حقوق جنایی تا علوم جنایی، مجموعه مقالات در تجلیل از دکتر محمد عاشوری، چاپ دوم، تهران: سمت
- ۹- یاور، اسدالله (۱۳۹۴ ش)، «از حقوق کیفری تا قلمرو کیفری (تسری تضمینات کیفری «در دادرسی منصفانه» به رسیدگی های شبه کیفری)»، مجله مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز، دوره ۷، ش ۲، صص ۲۵۸-۲۲۱
- ۱۰- خسروی، احمد، جایگاه اصل دادرسی منصفانه در حل اختلاف مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۸ ص ۹۸

۱۱- عزیز، بیژن، حقوق و وظایف متقابل مودیان مالیاتی و مراجع مالیاتی در حقوق ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه شیراز، ۱۳۸۱ ص ۳۸

ب- منابع لاتین

12- Mahoney, Paul (2004), Right to a fair trial in criminal matters under article 6 E. C. H. R Registrar of the European Court Of Human rights

13- Mole, Nuala & Catharina Hardy (August 2006), "The right to fair trial A guide to the implementation of the European Convention on human right", Human rights handbooks, No 33, Belgium

14- Zhang, JiXi & hua liang (March 14/2010), the Cope of application of fair trial rights in criminal matters\_ comparing I.C.C.P.R. with Chinese Law, Published **online**



## Abstract

### Tax violations in the European Court of Human Rights

One of the achievements of human rights and the initiative of the European Court of Human Rights is the concept of criminal matters. One of the important elements of the application of Article 6 of the European Convention on Human Rights, which includes the criterion of fair trial, is the entry of the guarantee of the implementation of the provision into the criminal matters. In the law of direct taxes, there is a guarantee of executions for tax violations, which in case of entering the criminal matters, it will be necessary to observe the principles of fair proceedings. The main question of this research is to compare the criminal scope of tax violations in Iran's legal system with the practice of the European Court of Human Rights. In order to answer this question, we will first discuss the concept of criminal matters and its criteria, then guarantee the implementation of the aforementioned violations, and finally, the procedures related to dealing with this type of violations.

Key words: criminal matters, procedure of the European Court of Human Rights, tax violations, fair trial



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی