

آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی

حمزه بهفر^۱ دکتر عباس شیخ الاسلامی^۲

چکیده:

درآمد مالیاتی نقش به‌سزایی در تأمین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. جرایم مالیاتی مانع رشد و شکوفایی و رونق اقتصادی می‌شود. این جرایم در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ جرم انگاری گردیده و طبق ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم یکسری افعال و ترک فعل‌ها به عنوان جرم مالیاتی تصریح گردیده است. ارتکاب جرایم مالیاتی در دو حوزه قابلیت ارتکاب خواهد داشت. یک حوزه مالیات عملکرد سالیانه و یک حوزه مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

در این مقاله با روش تحلیلی - توصیفی و با استفاده از روش کتابخانه‌ای به بیان تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی پرداخته شده است.

با توجه به متفاوت بودن منابع اخذ مالیات در این حوزه‌ها می‌توان به نوعی برای هر یک از حوزه‌ها ولو در یک سال مالی مشخص دو جرم مالیاتی در نظر گرفت زیرا هر یک از این حوزه‌ها دارای منابع درآمدی متفاوت از هم می‌باشند. لیکن در هر حوزه حتی اگر مودی مالیاتی چند بند از بندهای هفتگانه ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم را ارتکاب نماید علی‌رغم اینکه هر بند به صورت مجزا یک جرم مالیاتی محسوب می‌گردد ولی به دلیل اینکه نتیجه حاصله در ارتکاب یک یا چند بند از بندهای هفتگانه نتیجتاً عدم پرداخت مالیات در همان سال و در همان حوزه مالیاتی مشخص (عملکرد یا ارزش افزوده) می‌باشد صرفاً یک جرم مالیاتی در نظر گرفته خواهد شد. همچنین با توجه به اینکه در قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی تکلیفی را مشخص ننموده و براین اساس قواعد مربوط به تعدد و تکرار جرم طبق قانون مجازات اسلامی قابلیت اجرا در جرایم ارتكابی در جرایم مالیاتی را نیز دارند.

کلیدواژگان: تکرار، تعدد، مجازات، تعدد اعتباری، تعدد واقعی، فرار مالیاتی.

الف - مقدمه:

^۱ دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشگاه آزاد اسلامی مشهد

^۲ عضو هیأت علمی و استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد

مالیات ابزار اجرای عدالت اجتماعی و یکی از مهمترین دغدغه‌های هر دولتی است که استفاده درست از آن نقش گسترده‌ای در سرمایه‌گذاری دولت و رشد اقتصادی کشور دارد. درآمد مالیاتی یکی از مهمترین راه‌های تأمین منابع دولت است. اما تحقق این درآمد با وجود جرایم مالیاتی دچار اختلال می‌شود و از پیامدهای جرایم مالیاتی، کاهش درآمد مالیاتی و در نتیجه کسری بودجه دولت است. جرایم مالیاتی به عنوان یکی از ابزارها، از سوی قانونگذار برای برخورد با متخلفان مالیاتی وضع شده است. با قانونگذاری جدید در قانون مالیات‌های مستقیم و جرم‌انگاری جرایم مالیاتی در ماده ۲۷۴ این قانون در هفت بند مصادیق جرم مالیاتی تبیین گردیده است. جرایم مالیاتی آثار سوء بسیاری بر اقتصاد دارد. این جرایم باعث تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی می‌شود^۱. در نتیجه خدمات اجتماعی در حد مطلوب و با کیفیت از سوی دولت ارائه نمی‌شود. همچنین جرایم مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو مناسب توزیع نشده و انباشت سرمایه در دست گروه خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت این گروه را فراهم می‌آورد بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و دراز مدت سبب می‌شود تا رشد اقتصادی دچار مشکل شود. حال با توجه به اهمیت موضوع جرایم مالیاتی و این نکته حائز اهمیت که مودیان مالیاتی می‌بایست در هر سال به تکالیف قانونی خود عمل نموده و در خصوص این تکالیف معمولاً مودی مالیاتی که به یکی از تکالیف خود برای نمونه ارائه دفاتر قانونی عمل ننموده به دنبال آن معمولاً میزان فعالیت اقتصادی خود را نیز کتمان کرده و اطلاعات مالی خود را نیز در سامانه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر ثبت ننموده است که بر اساس ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم هر یک از این موارد می‌تواند از مصادیق جرایم مالیاتی باشد و این موضوع قواعد تکرار و تعدد جرم را بحث برانگیزتر خواهد کرد. مودیان مالیاتی در هر سال مالی (که یک سال شمسی می‌باشد) ملزم به انجام تکالیف قانونی خود از جمله تهیه دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری، ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی عملکرد سالیانه و ارزش افزوده، ارائه حساب سود و زیان، ترازنامه و... در بازه‌های

^۱ امامی، محمد، کلیات حقوق مالی، چاپ چهارم تهران نشر میزان، ۱۳۸۷، ص ۶۸

زمانی مجزا و در خصوص پرونده‌های مالیاتی عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده می باشند که هر یک از این مالیات‌ها دارای منشا درآمدی متفاوتی از یکدیگر می باشند. در این مقاله با بررسی مصادیق جرایم مالیاتی آثار تعدد و تکرار جرم را بر روی این جرایم بررسی خواهیم نمود.

ب - مصادیق جرایم مالیاتی:

تظاهر خارجی عملی ناشی از اراده مجرمانه یا خطای جزایی که توسط فاعل جرم میباشد و جرم به وسیله آن آشکار میگردد؛ رکن مادی جرم است ۱. 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 ۲ یعنی همانطور 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.

ماده ۲۷۴- موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می گردند:

- ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن
- ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن
- ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام
- ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده

^۱نوربها، رضا، زمینه حقوق جزای عمومی، تهران، گنج دانش، چاپ بیست و هفتم، ۱۳۸۸، ص ۱۷۳

^۲محسنی، مرتضی، دوره حقوق جزای عمومی، تهران، گنج دانش، ۱۳۷۶، ص ۱۳۰

- 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^۱

الف - تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و اسناد به آن

تمام اسناد و مدارک یک مودی مالیاتی کارکرد فعالیت‌های اقتصادی خود را در آن درج و ثبت می نماید. حسابداران برای تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی نیاز به مدارک و شواهدی دارند تا بر مبنای آنها تشخیص دهند چه تغییراتی در اجزای معادله حسابداری ایجاد شده است. مهمترین دفاتر حسابداری دو دسته هستند:

- ۱- دفاتر رسمی و قانونی که شامل دفتر روزنامه و دفتر کل است.
- ۲- دفاتر غیررسمی یا کمکی که مهمترین آنها دفتر معین است.^۲

ب - تنظیم غیرواقعی حساب سود و زیان، ترازنامه، حساب و خلاصه وضعیت درآمد و هزینه

به موجب مواد ۲۰۱ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، صرف تنظیم خلاف واقع برای تحقق جرم فرار مالیاتی کفایت نمی کند. مؤدیان مالیاتی باید با علم و آگاهی به مدارکی که بر خلاف حقیقت تنظیم یافته، اسناد نمایند.

ج - اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن^۳

^۱ ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم

^۲ حمیدی، محمد، اصول علمی و تمرین‌های عملی حسابداری و دفتر داری، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۴۲، ص ۶۵

^۳ تبصره ۲ ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴.



فعالیت‌های اقتصادی را می‌توان به سه گروه عمده تقسیم می‌کند: گروه اول شامل فعالیت‌های کشاورزی، جنگلبانی و ماهیگیری؛ گروه دوم دربرگیرنده رشته‌های استخراج معادن، صنعت، ساختمان و آب و برق و گاز؛ و گروه سوم متضمن بازرگانی، بانکداری، بیمه، حمل و نقل و ارتباطات و فعالیت در دستگاه‌های خصوصی و دولتی است. به طور خلاصه، بخش اول را بخش کشاورزی، بخش دوم را بخش صنعت و بخش سوم را بخش خدمات می‌نامند^۱

د - ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون

نظارت و بازرسی فراهم آورنده اطلاعات مناسب، مفید و لازم برای مدیریت اثربخش و قابل اطمینان در یک سیستم مطلوب است. این روش برای مشکل‌آفرینی و به اصطلاح میچ‌گیری نیست بلکه برای آشکار کردن عیب‌ها و نقص‌ها جهت اصلاح و حل مشکلات و ارائه راه‌حل‌های کاربردی و تصمیم‌سازی‌های مفید و موثر می‌باشد.^۲

ه- امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹)

و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور

ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مواد مستعد در این راستاست که براساس مفاد آن، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر

^۱ <http://vista.ir/content/>

^۲ طاهری تاری، میر محسن، دادستانی انتظامی، نهاد نظارتی بر تر پولیس اداری مالیاتی در پیشگیری و مبارزه با فساد اداری مالیاتی، مقاله و سخنرانی ارائه شده در همایش « چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور، با تاکید بر پیشگیری تخلف » از سوی دادستانی انتظامی، تهران، ۱۳۹۱/۰۳/۲۰

اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌گردد.

و - 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

این بند در خصوص تکالیفی است که قانون گذار طبق قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده بر دوش مؤدیان مالیاتی گذاشته است. بدین معنی که مودی مالیاتی علاوه بر پرداخت مالیات خود، یکسری مالیات‌ها را نیز از مراجعه کنندگان و مؤدیان مالیاتی دیگر دریافت و در موعد مقرر قانونی به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌نماید. یکی از این مشاغل سردفتران اسناد رسمی می‌باشند^۱.

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

پدیده‌ای که اخیراً بیش از پیش با آن روبرو هستیم همین مقوله معاملات و قراردادهای صوری می‌باشد. 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 گذارده 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 از آنجا که هیچ عمل حقوقی را نکرده اند^۲. ولی هرگاه منظور طرفین یا طرف حقیقی، بستن پیمانی باشد که مایلند موضوع

^۱ بر خورداری، آسیبه، فرار مالیاتی و عوامل آن، تهران، تی‌آر، ۱۳۹۴. ص ۵۷

^۲ شهیدی، مهدی، تشکیل قراردادها و تعهدات، تهران، انتشارات مجد، چاپ چهارم، ۱۳۸۴، ص ۳۴۵

آن زیر سرپوش عقد صوری پنهان بماند^۱، این تظاهر مانع از نفوذ اراده حقیقی نمیشود؛ یعنی پیمان مورد نظر اگر شرایط لازم را داشته باشد بین طرفین واقع میشود^۲.

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

همانطور که می‌دانیم برای حفظ چرخه اقتصادی کشور حقوق دولت باید به شکل مالیات پرداخت شود که اظهارنامه مالیاتی مبحثی در این قالب است که پرداخت مالیات را با توجه به درآمد افراد در نظر می‌گیرد^۳.

ط - استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

مطابق ماده ۳ قانون صادرات و واردات هر شخص اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی برای صادرات و واردات خود نیاز به داشتن کارت بازرگانی دارند که این کارت از طریق اتاق بازرگانی با یکسری شرایط خاص اخذ خواهد شد^۴.

ج - قواعد تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی

در هر مورد از جرایم طبق قوانین خاص حکم خاصی وجود داشته باشد باید براساس حکم آن اقدام و عمل نمود و در مواردی که قانون مسکوت باشد موارد مشمول عمومات قانون مجازات اسلامی مصوب سال ۱۳۹۲ می‌باشد و چون در خصوص تعدد و تکرار جرم مقررات خاصی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد طبق مقررات مواد ۱۳۱ الی ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ در خصوص تکرار و تعدد جرایم موضوع قانون مالیات‌ها عمل خواهد شود. همچنین اطلاق مواد ۱۳۱ تا ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی دایره شمول آن تمام موارد تعزیر را [دربر] می‌گیرد. لذا نظر به اینکه قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم حکم خاصی در

^۱ خالقی، ابوالفتح؛ سیفی قره‌یتاق، داود، همان، ص ۳۲

^۲ کاتوزیان، ناصر، قواعد عمومی قراردادها، تهران، شرکت سهامی انتشار، چاپ هفتم، ۱۳۸۵، ص ۲۲۴

^۳ ثورونی، ویکتور، همان، ص ۱۴۲

^۴ حمیدی، محمد، همان، ص ۳۵

مورد تعدد و تکرار جرم وضع نکرده، بنابراین مواد ۱۳۱ الگایت ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با توجه به آمره بودن آن، در جرایم مالیاتی نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین اینگونه جرایم، در صورت تعدد بزه‌های ارتكابی لازم‌الرعايه خواهد بود. در مورد مشابه نیز طبق رای وحدت رویه دیوان عالی کشور الزام تبعیت قوانین خاص از مقررات قانون مجازات اسلامی آنجایی که در آن قانون خاصی حکمی در آن خصوص وضع نشده باشد مورد تایید قرار گرفته است.^۱

د - تعدد مادی و جرایم مالیاتی :

به ارتکاب جرائم متعدد بدون آن که متهم برای اتهامات متعدد پیشین خود به محکومیت کیفری قطعی رسیده باشد، تعدد جرم گفته می‌شود. خواه جرایم متعدد در فاصله‌های کوتاهی اتفاق افتاده باشد و خواه متهم متواری بوده و یا جرایم او به دلایل گوناگونی کشف نشده باشد. در آثار حقوقدانان و قوانین موضوعه تعدد جرم به تعدد مادی و معنوی تقسیم می‌شود. اگر فردی چند رفتار انجام دهد که هر کدام جرم مستقلی باشد تعدد مادی است.^۲

مودیان مالیاتی به واسطه اینکه در هر سال مالی (که یک سال شمسی می‌باشد) ملزم به انجام تکالیف قانونی خود از جمله تهیه دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری، ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی عملکرد سالیانه و ارزش افزوده، ارائه حساب سود و زیان، ترازنامه و... می‌باشند. فقدان آموزش مودیان مالیاتی درباره تخصیص صحیح منابع مالیاتی دولت، موجب نارضایتی بیشتر و عدم تمایل آنان به پرداخت مالیات می‌شود.^۳ قانونگذار در اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ با توجه به اهمیت نقش مالیات در اقتصاد تصمیم به جرم انگاری فرار مالیاتی نمود. برای اولین بار و با صراحت کامل قانونگذار اقدام به جرم انگاری جرایم مالیاتی در قالب اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و در ماده ۲۷۴ این قانون و در غالب هفت بند مصادیق جرم فرار مالیاتی را احصاء نموده است که با عنایت به صدر ماده که بیان

۱. رأی وحدت رویه شماره ۷۳۸-۱۳۹۳/۱۰/۳۰ هیأت عمومی دیوان عالی کشور

۲. همان، ص ۳۳

۳. انبار لویی، محمدکاظم، آسیب شناسی مالیه عمومی، تهران، وثوق، ۱۳۸۶، ص ۴۳.

داشته: « موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم میگردند » این مفهوم استنباط می شود که هریک از مودیان مالیاتی که در رسیدگی‌های پرونده مالیاتی خود هر یک از موارد هفت گانه مصروحه در این ماده را انجام دهد یا از تکالیف قانونی خود شانه خالی کند به جرم مالیاتی محکوم خواهد شد . آنچه حائز اهمیت است این است که قانونگذار هم فعل و هم ترک فعل را جرم انگاری نموده است .

در ایران دو نوع مالیات وجود دارد ؛ مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیر مستقیم . که هر یک از این مالیات‌ها در ادارات امور مالیاتی مشخص و مخصوص به خود و جدا از هم مورد رسیدگی قرار می گیرند .

الف ° مالیات عملکرد سالیانه : این مالیات براساس حوزه جغرافیایی و آدرس شرکت و براساس میزان فعالیت تقسیم بندی شده و در اداره امور مالیاتی مربوط به خود مورد رسیدگی قرار می گیرد .

ب - مالیات بر ارزش افزوده : دوره‌های رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده به صورت دوره‌های سه ماهه بوده و به همین اساس نیز رسیدگی معمولاً به صورت دوره‌ای و هر سه ماه یک بار صورت می گیرد ۱ .

مودیان مالیاتی به دلایل متعدد تمایل به پرداخت مالیات نداشته و به راه‌های مختلف از پرداخت مالیات شانه خالی می نمایند مواردی از جمله دستکاری در دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری ، دو و چند دفتری بودن ، ارائه و استفاده از فاکتورهای خرید صوری و جعلی با توجه به اینکه در قانون مالیاتی‌های مستقیم در خصوص اعمال مقررات مربوط به تعدد تکرار جرم سخنی به میان نیامده است و با مذاقه در آرای صادره از دیوان عالی کشور و نظریات مشورتی اداره حقوقی قوه قضائیه می توان نتیجه گرفت مقررات مربوط به تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی نیز قابلیت استناد و اعمال ار دارد ۲ .

۱ رستمی، ولی، مالیه عمومی، تهران، بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۰، ص ۱۲۱.

۲ نظریه شماره ۷/۹۲/۱۴۱۹ مورخ ۹۲/۷/۲۳

۱- برابر ماده ۱۰ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ قانون زمان وقوع جرم ملاک عمل خواهد بود؛ مگر مواردی که طبق ماده ۱۱ همان قانون استثناء شده است یا قانون جدید؛ خفیف تر یا مساعدتر به حال مرتکب باشد و تشخیص مصادیق تخفیف یا تشدید با توجه به پرونده به عهده قاضی رسیدگی کننده است و با توجه به این که طبق ماده ۴۷ قانون مجازات اسلامی ۱۳۷۰ قاعده جمع مجازات‌ها در جرائم غیرمشابه اعمال می‌شد ولی در قانون فعلی یک مجازات اشد قابل اجراء است لذا در هر مورد باید جداگانه بررسی و مشخص گردد چنانچه مجموع مجازات‌های تعیین شده در حکم طبق قانون سابق بیشتر از مجازات اشدی باشد که مقنن در ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ پیش بینی نموده است، باید مطابق بند ب ماده ۱۰ قانون مؤخر عمل شود؛ در غیر این صورت مجموع همان مجازات‌هایی که طبق قانون سابق تعیین شده اجراء می‌شود.

۲- منظور از "تناسب مجازات" قید شده در مواد ۴-۵-۸ قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر، تناسب مجازات با عمل ارتكابی است که میزان مجازات با توجه به مقدار و دفعات و اوضاع و احوال از قبیل انگیزه، شرایط ارتكاب جرم، سابقه- سن و شخصیت متهم توسط مرجع رسیدگی کننده تعیین می‌گردد.

۳- نظریه تفسیری شماره ۵۳۱۸- مورخ ۱۳۷۲/۷/۲۴ شورای نگهبان مقرر داشته که هیچ یک از مراجع قانون گذاری حق رد و ابطال و نقض و نسخ مصوبه مجمع تشخیص مصلحت نظام را ندارد؛ بنابراین در هر مورد که در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر که مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام است، حکم خاصی وجود دارد باید براساس این قانون عمل شود و در مواردی که این قانون ساکت است مشمول عموماًت قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ می‌باشد و چون در خصوص تعدد، مقررات خاصی در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر وجود ندارد لذا طبق مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ در خصوص تعدد جرائم موضوع قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر باید عمل شود.

۴- مقنن حداقل و حداکثر مجازات جرائم موضوع ماده ۴-۵-۸ قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر را در بندهای ذیل این مواد تعیین نموده است. همکار محترم به بندهای ذیل این مواد مراجعه نماید.

۵- طبق ماده ۷۹ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ یکی از مجازات‌های جایگزین حبس، انواع خدمات عمومی است که دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی و عمومی پذیرنده محکومان هستند و نحوه همکاری آنان باید طی آئین نامه مشخص گردد. بعضاً مجازات‌های جایگزین حبس نیاز به اقدامات مراقبتی ندارد. از جمله مجازات‌های جایگزین حبس موضوع ماده ۸۶ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ که جزای نقدی است. مع الوصف با توجه به اطلاق قسمت اخیر ماده ۷۹ همین قانون، مقررات فصل نهم پس از تصویب آئین نامه لازم الاجراء می‌شود و تا زمانی که آئین نامه موضوع ماده ۷۹ به تصویب نرسیده اجراء مجازات‌های جایگزین حبس منتفی است.

نظریه شماره نظریه شماره ۷/۹۲/۲۰۰۲ مورخ ۹۲/۱۰/۱۵

۱- در هر مورد که در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر که مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام است، حکم خاصی وجود دارد باید بر اساس این قانون عمل شود و در مواردی که این قانون ساکت است مشمول عموماًت قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ می باشد و چون در خصوص تعدد، مقررات خاصی در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر وجود ندارد لذا طبق مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ در خصوص تعدد جرایم موضوع قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر باید عمل شود.

(۲-۳-۴)- در صورت اعمال مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ فقط مجازات اشد قابل اجراء است اعم از اینکه در دادنامه تصریح شده باشد یا نه به عبارت دیگر درج یا عدم درج این مطلب در دادنامه تأثیری در قضیه ندارد.

۵- اگر مجازات اشد واضح بوده و توسط قاضی اجرای احکام نیز قابل تشخیص باشد نیازی به استعلام از دادگاه نیست ولی در صورت ابهام باید از دادگاه صادرکننده حکم سؤال شود.

۷- صدور حکم واحد در خصوص شخصی که دارای محکومیت های قطعی متعددی است با رعایت صلاحیت ذاتی وفق مقررات ماده ۱۸۴ قانون آئین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور کیفری مصوب ۱۳۷۸ صورت می گیرد. ضمناً ماده ۱۸۴ یاد شده با ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی مغایرتی نداشته و به قوت خود باقی است. الف

نظریه شماره نظریه شماره ۷/۹۲/۲۲۰۵ مورخ ۹۲/۱۱/۱۹

نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضائیه

در هر مورد که در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر که مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام است حکم خاصی وجود دارد، باید بر اساس این قانون عمل شود و در مواردی که این قانون ساکت است مشمول عموماًت قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ می باشد و چون در خصوص تعدد، مقررات خاصی در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر وجود ندارد، لذا طبق مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ در خصوص تعدد جرایم موضوع قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر باید عمل شود. الف

نظریه شماره نظریه شماره ۷/۹۲/۲۳۲۷ مورخ ۹۲/۱۲/۵

۱-مقررات قانون مجازات اسلامی عام است وعلی الاصول باید در کلیه جرایم رعایت گردد. معهذا قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر با اصلاحات والحاقتا بعدی، قانون خاص است. لذا در هر مورد که حکم خاصی در این قانون وجود دارد باید براساس همین قانون عمل شود ودر مواردی که قانون مذکور ساکت است باید طبق مقررات عام قانون مجازات اسلامی عمل شود درخصوص تعدد، مقررات خاصی در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر وجود ندارد، لذا مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی در مورد تعدد جرایم «موضوع قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر...» نیز باید اعمال گردد. ولی درخصوص

اگر بخواهیم نسبت به هر یک از بندهای هفت گانه موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم یک جرم مالیاتی مستقل متصور باشیم و در صورت ارتکاب بیش از یک بند توسط مودی مالیاتی قاعده تعدد جرم را اعمال نماییم موضوعاتی مورد پرسش قرار خواهد گرفت از جمله اینکه :

تکرار جرم چون مقررات خاصی در قانون مزبور طبق مواد ۲-۵-۶-۹-۱۴ و ۳۹ این قانون پیش بینی شده است، لذا در تکرار جرایم موضوع این قانون باید طبق این مقررات عمل شود. ۲- احکام مربوط به تعدد و تکرار به شرح مندرج در قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ شامل مجازاتهای شلاق تعزیری هم می شود و در این خصوص محدودیتی وجود ندارد/ن

نظریه شماره نظریه شماره ۷/۹۲/۲۵۰۵ مورخ ۹۲/۱۲/۲۷

در هر مورد که در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر که مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام است حکم خاصی وجود دارد باید براساس این قانون عمل شود و در مواردی که این قانون ساکت است مشمول عموماً قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ می باشد و چون در خصوص تعدد، مقررات خاصی در قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر وجود ندارد لذا طبق مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ در خصوص تعدد جرائم موضوع قانون اصلاح مبارزه با مواد مخدر باید عمل شود و چون در ماده ۳۸ این قانون نحوه اعمال تخفیف مقرر گردیده است لذا در جرائم موضوع قانون صدرالذکر در صورت احراز جهات مخففه باید طبق مقررات این ماده عمل شود. /ن

د: رأی وحدت رویه شماره ۷۳۸-۱۰/۳۰-۱۳۹۳

هیأت عمومی دیوان عالی کشور

نظر به اینکه قانون اصلاح قانون مبارزه با مواد مخدر مصوب ۱۳۷۶ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۸۹ حکم خاصی در مورد تعدد جرم وضع نکرده، بنابراین ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با توجه به آمره بودن آن، در جرایم مواد مخدر نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین اینگونه جرایم، در صورت تعدد بزه‌های ارتكابی لازم‌الرعايه است. براین اساس آراء دادگاه‌های انقلاب اراک، مشهد و همدان که با این نظر مطابقت دارد به اکثریت آراء صحیح و قانونی تشخیص می‌گردد. این رأی طبق ماده ۲۷۰ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور کیفری برای دادگاه‌ها لازم‌الاتباع است.

سوال ۱ - آیا هر یک از موارد هفتگانه که توسط مودی مالیاتی ارتکاب یافت یک جرم مالیاتی به وقوع پیوسته و مودی می بایست برای هر یک از بندها به عنوان مجرم مالیاتی تعیین مجازات شود؟

در این خصوص می توان دو نظریه را مطرح نمود:

نظریه اول: بگوییم با توجه به اینکه قانونگذار در صدر ماده ۲۷۴ قانون پیش گفته عنوان داشته موارد ذیل جرم مالیاتی محسوب می گردد بنابراین هر یک از موارد هفت گانه مصرح جرم مالیاتی بوده و در صورت ارتکاب بیش از یک مورد توسط مودی مالیاتی قاعده تعدد جرم نسبت به وی باید اعمال گردد. (که در این صورت با سیل عظیمی از مجرمان مالیاتی با اشد مجازات مواجه خواهیم بود زیرا مودی مالیاتی در عدم رعایت بندهای مصرح در ماده ۲۷۴ معمولاً دو یا چند مورد را رعایت نمی نماید).

نظریه دوم: بگوییم چون هریک از موارد مذکور در ماده ۲۷۴ مقدمه یا ملازمه با جرم منظور (فرار مالیاتی) می باشد بنابراین در صورت ارتکاب تمام یا چند مورد از موارد هفتگانه از جانب یک نفر و برای یک پرونده مالیاتی مربوط به سال مشخص فقط یک مجازات و یک جرم در نظر گرفته شود که در تایید این مورد نیز در موارد مشابه به نظریه مشورتی شماره ۷/۹۲/۷۴۵ مورخ ۱۳۹۲/۰۴/۲۷ اشاره نمود^۱. بنابراین باین وصف بگوییم انجام یک یا چند مورد از موارد هفتگانه جرم مالیاتی که در نهایت منتهی به تحقق جرم فرار مالیاتی می گردد اگر در پرونده مالیاتی مربوط به سال و نوع مشخصی بود از شمول قاعده تعدد جرم خارج و به عنوان جرم واحد در نظر گرفته شود.

^۱ نظریه شماره ۷/۹۲/۷۴۵ مورخ ۹۲/۴/۲۳

نظریه اینکه مقنن در ماده ۷۰۲ اصلاحی مصوب ۱۳۸۷/۸/۲۲ قانون مجازات اسلامی برای تمام مصادیق ساخت، خرید و فروش، حمل و نگهداری و یا در اختیار دیگری قراردادن مشروبات الکلی مجازات یکسانی تعیین کرده، مضافاً براینکه ممکن است هریک از موارد مذکور مقدمه یا ملازمه با جرم منظور اصلی مجرم باشد، بنابراین در صورت ارتکاب تمامی آنها از جانب یک نفر فقط یک مجازات برای وی تعیین می گردد.

سوال ۲ - با توجه به اینکه رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مودیان مالیاتی در خصوص مالیات عملکرد سالانه و مالیات بر ارزش افزوده در فواصل زمانی متعدد و مختلف و توسط ماموران مالیاتی متفاوتی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد آیا در هر یک از پرونده‌های مالیاتی عملکرد و ارزش افزوده اگر موارد ۷ گانه موضوع ماده ۲۷۴ مطرح شو باید یک جرم واحد در نظر گرفته شود و یا جرایم متعدد؟

در پاسخ به این سوال نیز دو نظریه را می‌توان متصور بود:

نظریه اول: بگوییم چون منشا و میزان این مالیات‌ها با هم متفاوت هستند و و هر یک در مورد خاص خود وصول و درآمدی مجزا می‌باشد بنابراین در هر کدام از پرونده‌های مالیاتی جرم مالیاتی صورت پذیرد به عنوان یک جرم مستقل از پرونده دیگر مودی به آن رسیدگی و جرم انگاری گردد. بدین معنی که اگر مودی هم در پرونده عملکرد سالانه و هم در پرونده ارزش افزوده خود مرتکب یک یا چند مورد از موارد ۷ گانه گرد برای هر پرونده یک جرم مالیاتی برای وی در نظر گرفته شود.

نظریه دوم: بگوییم با توجه به اینکه موارد هفتگانه مصرح در ماده ۲۷۴ در جهت ارائه اطلاعات صحیح و درست از جانب مودی مالیاتی که منجر به تعیین دقیق درآمد و فروش مودی مالیاتی می‌گردد می‌باشد بنابراین ارتکاب هر یک از موارد هفتگانه در خصوص یک سال مشخص چه در پرونده مالیات عملکرد سالانه و چه در پرونده مالیات بر ارزش افزوده یک جرم مالیاتی لحاظ شود زیرا هر فردی دارای یک مبلغ فروش و درآمد مشخص در هر سال بوده که مبنای تعیین مالیات وی هم در عملکرد و هم در ارزش افزوده قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن مطالب فوق به نظر نگارنده در جرم انگاری جرایم مالیاتی به جهت اعمال مقررات مربوط به تعدد جرم و با تفسیر مضیق و به نفع متهم قوانین می‌توان اینگونه نتیجه گرفت که: در صورتی که مودی مالیاتی جهت یک سال مشخص و برای یک منبع مالیاتی مشخص (مثلاً منبع مالیاتی مالیات بر عملکرد سالیانه و یا منبع مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده) یک یا چند فقره از بندهای هفتگانه مندرج در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم را انجام دهد در خصوص تعدد مادی برای وی تعدد مادی اعمال نشده و صرفاً یک جرم مالیاتی در نظر گرفته شود ولی در خصوص تعدد معنوی چنانچه رفتار واحد مرتکب دارای عناوین متعدد

باشد می بایست تعدد معنوی لحاظ گردد. چنانچه مودی مالیاتی هر یک از موارد هفتگانه مندرج در ماده ۲۷۴ را در منبع مالیاتی عملکرد سالانه و ارزش افزوده ولو برای یک سال مشخص مرتکب شود می بایست برای وی برای هر یک از منابع مالیاتی یک جرم مالیاتی لحاظ گردد یعنی یک جرم مالیاتی در خصوص مالیات عملکرد و یک جرم مالیاتی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده برای وی لحاظ می گردد. دلیل این امر نیز این است که هر یک از منابع مالیاتی عملکرد سالانه و ارزش افزوده دارای منابع مالیاتی متفاوتی می باشند. مالیات عملکرد سالانه مودی از میزان درآمد وی کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت می شود ولیکن مالیات بر ارزش افزوده مبلغی است که مودی مالیاتی مازاد بر درآمد خود از مشتریان خود دریافت نموده و مکلف به پرداخت آن به دولت می باشد. بنابراین این دو مالیات دارای دو منشا و منبع متفاوت می باشند و جرم مالیاتی در هر کدام از این دو منابع ولو برای یک سال مالی مشخص قابلیت اعمال و انتساب خواهد داشت. برای باز شدن موضوع مثالی ذکر می شود. مودی مالیاتی با تهیه فاکتورهای خرید جعلی، این فاکتورها را در یک مرحله در رسیدگی به پرونده مالیات عملکرد سالیانه به واحد رسیدگی کننده ارائه داده و این فاکتورهای جعلی به عنوان هزینه‌های قابل قبول از مودی قبول و منجر به افزایش بهای تمام شده و کاهش سود و در نهایت کاهش مبلغ مالیات می گردد. در این مرحله این فاکتورهای جعلی با افزایش هزینه‌ها باعث کمتر نشان دادن درآمد شده و در نهایت منجر به کمتر پرداخت نمودن مالیات توسط مودی می گردد. پس در این مرحله یک فقره جرم مالیاتی ارتکاب یافته است. حال مودی مالیاتی همین فاکتورهای خرید جعلی را در رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده به واحد رسیدگی کننده خود که جدا از واحد رسیدگی کننده به پرونده عملکرد می باشد ارائه نموده و اینگونه وانمود نموده که خریدی معادل مبلغ فاکتورهای جعلی انجام داده و مالیات ارزش افزوده‌ای معادل مبالغ مندرج در فاکتورهای خرید به فروشنده این کالا پرداخت نموده است در اینجا واحد مالیاتی موظف است در راستای اجرای ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده به میزان مبلغ مالیات‌های مندرج در فاکتورهای خرید جعلی به مودی مالیاتی پول پرداخت نماید. می بینیم که منشا جرم مالیاتی این دو نوع مالیات با هم متفاوت بود. بنابراین در این موارد نیز در هر منبع مالیاتی یک جرم مالیاتی مجزا در نظر گرفته می شود. یا مثلا

مودی مالیاتی برای محاسبه مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۵ خود موظف به انجام تکالیف قانونی بوده که عدم انجام آن دارای ضمانت اجرای کیفری می باشد همچنین در صورتی که برخی افعال از وی ارتکاب یابد وی مرتکب جرم خواهد شد. حال این مودی مالیاتی در رسیدگی به پرونده مالیاتی مربوط به مالیات عملکرد سالانه سال ۱۳۹۵ خود مبادرت به تنظیم دفاتر قانونی خلاف واقع نموده که طبق بند ۱ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم جرم مالیاتی می باشد همچنین از انجام تکالیف قانونی خود مبنی بر ارسال اطلاعات مالی خود موضوع ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی امتناع نموده که این رفتار وی نیز مشمول بند ۳ ماده ۲۷۴ خواهد بود همچنین مودی یکسری از فعالیت‌های اقتصادی خود را کتمان نموده که منجر به کتمان درآمد وی گردیده که این عمل وی هم موضوع بند ۲ ماده ۲۷۴ می باشد. علیرغم اینکه مودی مالیاتی سه بند از بندهای هفت گانه ماده ۲۷۴ را مرتکب شده و علیرغم اینکه طبق صدر ماده که بیان داشته موارد زیر جرم مالیاتی می باشد ولیکن ما مجموع این سه بند ارتکابی توسط مودی را چون برای یک منبع مالیاتی و سال مالی مشخص می باشد صرفاً یک جرم مالیاتی در نظر میگیریم زیرا می توان گفت این بندها مقدمه برای تحقق فرار مالیاتی و کمتر پرداخت کردن مالیات توسط مودی در یک سال مشخص بوده و ضرر ممکن الحصول حاصل از همه این بندها کاهش مبلغ مالیات می باشد. اما اگر مودی مالیاتی همین موارد را نیز در پرونده مالیات بر ارزش افزوده خود نیز رعایت ننماید ولو اینکه مربوط به یک سال مشخص باشد ولی جرم مالیاتی دیگری محقق می شود زیرا همانطور که بیان شد منبع مالیاتی این دو مالیات متفاوت از هم می باشند.

ه- تعدد معنوی و جرایم مالیاتی

تعدد معنوی جرم حالتی است که رفتار واحد شخص مرتکب دارای عناوین مجرمانه متعدد باشد.^۱

آنچه می تواند بحث تعدد معنوی را در جرایم مالیاتی مطرح می نماید این است که برخی موارد مطرح در ماده ۲۷۴ از جمله بند ۴ در نهایت منتهی با این خواست شد که مودی مالیاتی

^۱ شیخ الاسلامی، عباس، تعدد جرم نظریه‌ها و رویه‌ها، تهران، نشر میزان، ۱۳۹۵، ص ۲۹

که مسئول وصول مالیات از سایر اشخاص و ایثال آن به دولت بوده از انجام این تکالیف خود سرباز زده و این عدم انجام تکالیف که در قسمت ایصال مبالغ به دولت است منجر به تحصیل مالی برای مودی شده که این مال مشروعیتی برای وی ندارد بنابراین در این مورد می توان گفت مودی مالیاتی علاوه بر اینکه به تکالیف قانونی خود عمل ننموده که مشمول بند ۴ ماده گردیده به صورت تحصیل این وجوه مرتکب جرم فرار مالیاتی هم گردیده و مشمول مقررات ماده ۲ قاون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا اختلاس و کلاهبرداری گردیده است .

در خصوص تعدد جرم مثال‌های ذکر می گردد .

۱ - طبق بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم 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 جرم مالیاتی محسوب گردیده است . این بند از ماده مذکور ناظر بر این است که در صورتی که طبق قانون مالیات‌ها وظیفه وصول برخی از مالیات‌ها بر عهده مودی مالیاتی گذاشته شده باشد مودی مالیاتی موظف است در موعد مقرر قانونی و ظرف مهلت این مالیات‌های را وصول و به سازمان امور مالیاتی کشور ایصال نماید . حال چنانچه مودی مالیاتی از وظیفه قانونی خود تخطی کرده و این مالیات‌ها را وصول نکند یا وصول کرده لیکن در زمان مقرر ایصال ننماید و یا ایصال نموده لیکن در خارج از مهلت فرجه قانونی آن باشد مجرم شناخته می شود . حال اگر مودی مالیاتی پس از وصول مالیات‌های مربوطه از دیگران این مالیات‌ها را به سازمان امور مالیاتی ایصال ننماید و به نفع خود تصاحب و تحصیل کند این تصاحب وجوه دیگر فراتر از یک عدم انجام تکالیف قانونی خواهد بود زیرا با این اقدام مودی مالیاتی وجوهی را تصاحب و تحصیل نموده است که این وجوه برای وی فاقد مشروعیت قانونی بوده و به عنوان امانتی در نزد وی می باشند . برای مثال یک سردفتر اسناد رسمی که طبق قانون موظف است در زمان تنظیم اسناد مالیات‌های مربوط به آن سند را از مراجعه کنندگان خود دریافت نموده و در مهلت مقرر قانونی به حساب سازمان امور مالیاتی ایصال نماید اگر بر خلاف قانون پس از وصول این مالیات‌ها بجای ایصال آن به حساب سازمان امور مالیاتی آن را بری خود تصاحب و تحصیل نماید می بینیم که این رفتار سردفتر دیگر فراتر از یک عدم انجام وظیفه قانونی بوده بلکه این شخص بجای اینکه این

مالیات‌ها را که به عنوان امانتی نزد وی می باشد به حساب سازمان امور مالیاتی ایصال نماید به نفع خود تصاحب و تحصیل نموده است که حسب مورد علاوه بر مجازات مربوط به جرم مالیاتی موضوع بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می توان وی را به اتهام تحصیل مال از طریق نامشروع موضوع ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا اختلاس کلاهبرداری و یا خیانت در امانت موضوع ماده ۶۷۴ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات مورد تعقیب کیفری قرار داد .

۲ - از جمله مالیات هایی که از اشخاص حقیقی همچون کارمندان کارگران و ... در پایان هر ماه از حقوق ایشان کسر می گردد مالیات بر حقوق می باشد . حال در نظر بگیرد شرکتی که موظف است درصدی از حقوق کارمندان خود را به عنوان مالیات حقوق از دریافتی ایشان کسر نماید و در مهلت قانونی این مالیاتی‌های کسر شده را به حساب سازمان امور مالیاتی ایصال نماید بجای ایصال این مالیات‌ها به حساب سازمان امور مالیاتی این مالیات‌های کسر شده از حقوق کارمندان خود را به نفع خود تصاحب و تحصیل نماید می بینیم که در این مثال نیز همچون مثال قبل رفتار واحد عناوین مجرمانه متعددی به همراه داشت لذا اینگونه شخصی را نیز می توان با عناوین اتهامی جرم مالیاتی موضوع بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم حسب مورد می توان وی را به اتهام تحصیل مال از طریق نامشروع موضوع ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا اختلاس کلاهبرداری و یا خیانت در امانت موضوع ماده ۶۷۴ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات مورد تعقیب کیفری قرار داد .

۳ - مودی مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی خود قراردادی را ارائه نموده که این قرار داد مبنای محاسبه مالیات وی قرار می گیرد . حال مودی مذکور بجای درج مبلغ واقعی موضوع قرارداد با ارتکاب جعل در مندرجات قرارداد مبلغ قرارداد را به مبلغی کمتر از میزان واقعی‌ها تغییر می دهد . می بینیم که این خصوص مودی مالیاتی با تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع و کتمان درآمد علاوه بر ارتکاب جرایم مالیاتی موضوع بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب جرم جعل و استفاده از سند مجعول نیز گردیده است .

۴ - دارندگان ماشین‌های عمومی همچون کامیون ، نیشان و ... مشمول مالیات نقل و انتقال وسیله نقلیه خود می باشند . در زمان نقل و انتقال خودروهای عمومی قبل از هرگونه نقل و

انتقال الزام می بایست مالیات‌های مربوطه به خودرو مذکور تصفیه و سپس نسبت به انتقال سند اقدام گردد. در این خصوص نیز دارنده خودرو با مراجعه به دفاتر پیشخوان دولت و ارائه مدارک مربوط به مالکیت خود فیش مالیاتی مربوط به مالیات خودرو را دریافت نموده و می بایست با مراجعه به شعب بانک ملی و پس از پرداخت مالیات فیش پرداخت شده را به دفتر پیشخوان تحویل داده و گواهی عدم بدهی دریافت نماید. حال در نظر بگیرید مودی مالیاتی بجای پرداخت صحیح فیش مالیاتی مبادرت به جعل پرفراژ بانک بر روی فیش مالیاتی نموده و با ارائه این فیش به دفتر پیشخوان موفق به دریافت گواهی عدم بدهی گردیده و از این طریق بدون پرداخت مالیات موفق به انتقال خودرو خود گردد. در این خصوص نیز می بینیم که علاوه بر جرم مالیاتی موضوع ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مودی مالیاتی مرتکب جرم جعل و استفاده از سند مجعول نیز گردیده است.

۵- هر فرد ایرانی پس از فوت اموال او مشمول مالیات بر ارث می گردد یعنی ورثه قبل از انتقال این اموال به نام خود یا دیگری موظف به پرداخت مالیات بر ارث آن می باشند. حال ورثه‌ای را در نظر بگیرید که برای نپرداختن مالیات با تنظیم قراردادهای صوری و جعل امضاء مورث خود در ذیل قرارداد، اینگونه وانمود نمایند که مرحوم قبل از فوت ملک خود را به شخصی دیگر منتقل نموده بنابراین اموال وی مشمول مالیات بر ارث نمی‌گردد. در این مثال مشاهده می شود که ورثه متوفی علاوه بر تنظیم اسناد و مدارکی خلاف موضوع بند ۱ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب جرم جعل و استفاده از سند مجعول نیز گردیده‌اند.

۶- پس از تعیین مالیات توسط واحدهای رسیدگی برای مودیان مالیاتی و طی مراحل دادرسی مالیاتی این مالیات‌ها پس از قطعیت و عدم پرداخت در مهلت مقرر توسط مودی مالیاتی پرونده مالیاتی مودیان جهت وصول مالیات به اداره اجرائیات امور مالیاتی ارسال می گردد اداره مربوطه طبق قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی اقدام به شناسایی و توقیف اموال مودی مالیاتی یا مدیران شرکت‌های حقوقی می نماید. حال پرونده‌ای را در نظر بگیرید که اتومبیل مودی مالیاتی جهت بدهی وی توسط اداره اجرائیات توقیف شده باشد. حال اگر مودی مالیاتی با تنظیم قرارداد بیع صوری اینگونه وانمود نماید که اتومبیل توقیفی را در تاریخی قبل از تاریخ شروع عملیات اجرایی به فرد دیگری فروخته است عملیات اجرایی متوقف و از

اتومبیل مربوطه رفع توقیف خواهد شد. مشاهده می شود در این خصوص نیز مودی مالیاتی علاوه بر ارتکاب جرم مالیاتی موضوع بند ۱ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب جرم انتقال مال به قصد فرار از ادای دین موضوع ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴ و همچنین جرم موضوع ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد خواهد گردید.

۷- مودیان مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی خود یکی از اسناد و مدارکی که به واحدهای مالیاتی ارائه می نمایند صورتحساب‌های خرید مواد و کالا می باشد. این مبلغ خرید به عنوان اعتبار مالیاتی و یا هزینه قابل قبول حسب مورد در رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده و مالیات عملکرد سالانه از مودیان پذیرفته شده و باعث کاهش مبلغ فروش می گردد و یا به درخواست مودیان به استناد ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده اضافه مالیات پرداختی از حساب دولت به ایشان مسترد و پرداخت می گردد. مودیان مالیاتی بعضاً با مراجعه به شرکت‌های فاقد اعتبار و فاکتور فروش و تهیه فاکتورهای صوری و غیر واقعی و یا جعل صورتحساب‌های خرید این فاکتورهای صوری و جعلی را با علم به صوری و جعلی بودن آن در دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری خود ثبت نموده و برایشان صدور حواله انبار و دستورپرداخت و چک صادر نموده و بعضاً بارنامه‌های صوری نیز تهیه می نمایند و اینگونه وانمود می نمایند که خریدی انجام شده و مالیات ارزش افزوده خرید پرداخت شده است تا به عنوان اعتبار و هزینه در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات عملکرد منظور شود در حالیکه در واقع هیچگونه مبادله‌ای انجام نپذیرفته و صرفاً خرید و فروش فاکتورهای صوری و جعلی صورت گرفته است. حال در صورتی که مودی مالیاتی با ارائه صورتحساب‌های جعلی به واحد مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیات بر ارزش افزوده خود و به استناد ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم موفق به اخذ وجه از دولت گردد این مودی مالیاتی علاوه بر ارتکاب جرم جعل و استفاده از سند مجعول مرتکب جرم کلاهبرداری یا تحصیل مال از طریق نامشروع گردیده است.

و - تکرار جرم و جرایم مالیاتی :

تکرار جرم حالت کسی است که پس از محکومیت قطعی در دادگاه صالح، مرتکب جرم دیگری شود.^۱

تکرار کنندگان جرم نه تنها با استمرار فعالیت خویش، نظم و امنیت اجتماعی را در معرض مخاطره قرار می‌دهند؛ بلکه هزینه‌های گزافی را نیز بر اقتصاد عمومی و بودجه نظام عدالت کیفری تحمیل می‌کنند چرا که بیش از نیمی از مشتریان دائمی دستگاه عدالت کیفری را تکرار کنندگان جرم تشکیل می‌دهند.^۲

آنچه موضوع تکرار جرم را در جرایم مالیاتی پررنگ تر می‌نماید این موضوع است که مودی مالیاتی در هر سال ملزم به انجام تکالیف قانونی می‌باشد که قانونگذار با تصویب ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای عدم انجام این تکالیف مجازات در نظر گرفته است. با توجه به سالیانه و حتی در برخی موارد در مالیات بر ارزش افزوده سه ماهه بودن انجام این تکالیف قانونی می‌توان دریافت در صورتی که مودی مالیاتی در یک سال به دلیل عدم انجام تکالیف قانونی تحت تعقیب و محکومیت قرار گیرد در سال‌های بعد در معرض خطر بیشتری در خصوص تکرار جرم و تشدید مجازات قرار خواهد گرفت.

در خصوص اعمال مقررات تکرار جرم در جرایم مالیاتی بیان چند نکته حائز اهمیت است:
۱ - جرایم مالیاتی در جرایم درجه ۶ قرار داشته و بنابراین فارغ از مقررات مربوط به ماده ۲۵ قانون مجازات اسلامی بوده و فاقد آثار تبعی می‌باشد بنابراین حصول اعاده حیثیت در این جرایم جایگاهی نخواهد داشت.

۲ - در خصوص شمول مرور زمان اجرای مجازات با توجه به اینکه جرایم مالیاتی در درجه ۶ قرار دارند لذا طبق بند ت ماده ۱۰۷ قانون مجازات اسلامی مرور زمان جرایم مالیاتی که در درجه شش قرار دارند پس از انقضاء هفت سال از تاریخ قطعیت حکم محکومیت می‌باشد.

^۱ گارو؛ مطالعات نظری و عملی در حقوق جزا، ترجمه سید ضیاء الدین نقابت، تهران، بنگاه مطبوعاتی ایران،

۱۳۴۸، ج ۳، ۳۸۰

^۲ غلامی، حسین؛ بررسی حقوقی - جرم شناختی تکرار جرم، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۲، چاپ اول، صص ۸ و ۹

۳ - طبق بند ب ماده ۱۰۹ ناظر به بند د ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی جرایم مالیاتی بالاتر از یک میلیارد ریال مشمول مرور زمان نبوده و مقررات مربوط به مرور زمان نسبت به آن جرایم اعمال نمی‌گردد .

ز - نتیجه گیری :

با توجه به جرم انگاری فرار مالیاتی در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و بیان مصادیق فرار مالیاتی بندهای هفت گانه ماده ۲۷۴ این قانون و اینکه مودی مالیاتی با ارتکاب هر یک از این مصادیق مرتکب جرم فرار مالیاتی خواهد شد و قانونگذار جرم فرار مالیاتی را جرمی درجه شش اعلام نموده است . همچنین معمولاً در جرم فرار مالیاتی مودی مالیاتی وقتی یکی از تکالیف خود را انجام نمی‌دهد به دنبال آن احتمال عدم انجام سایر تکالیف توسط وی می‌رود و به دلیل اینکه این عدم انجام تکالیف در اصلاحیه قانون مالیات‌های جرم انگاری شده است بنابراین در واقع مودی مالیاتی مرتکب چند فقره جرم فرار مالیاتی شده است . همچنین رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و مالیات عملکرد به صورت جداگانه و در فواصل زمانی متفاوت صورت می‌گیرد و در هر یک از این رسیدگی‌ها مودی مالیاتی موظف به انجام تکالیف قانونی خود بوده و عدم انجام این تکالیف قانونی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مودی را به عنوان متهم در معرض تعقیب قرار می‌دهد و در هر پرونده مالیاتی مودی مالیاتی موظف به انجام تکالیف و ارائه مدارک به صورت مجزا به اداره رسیدگی کننده می‌باشد با این وصف بحث تعدد و تکرار جرم مورد توجه قرار می‌گیرد . لذا نظر به اینکه در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم حکم خاصی در مورد تکرار و تعدد جرم وضع نگردیده است ، بنابراین مقررات مربوط به تعدد و تکرار جرم موضوع مواد ۱۳۱ الی ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با توجه به امره بودن آن، در جرایم مالیاتی نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین اینگونه جرایم، در صورت تعدد و تکرار بزه‌های ارتكابی لازم‌الرعایه خواهد بود .

پیشنهادات :

۱- لزوم تعیین تکلیف در خصوص مقررات تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی
 ۲- تدوین راهکارهای جدی جهت جلوگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی و فرهنگ سازی مناسب از جمله:

۱- ۲ تولید و پخش برنامه‌های مختلف در رسانه ملی همچنین ساخت فیلم‌های مستند و سینمایی در خصوص فلسفه پرداخت مالیات و زمینه سازی برای برخورداری از جامعه مدنی و فرهنگ سازی مستمر و مداوم.

۲- ۲ ترویج اندیشه سرزمینی آباد با پرداخت مالیات در مطبوعات و رسانه‌های گروهی و تاکید روز افزون بر منافع عام از پرداخت مالیات و افزایش سهم شهروندان و اقشار پایین جامعه از کالاهای عمومی.

۳- ۲ گنجاندن چند واحد درسی به عنوان آشنایی با مالیات در برنامه‌های درسی سطوح مختلف تحصیلی از جمله اول دبیرستان یا تحصیلات دانشگاهی.

۴- ۲ اهتمام جدی دولت برای اجرای دقیق قانون مالیات بر ارزش افزوده و سایر مقررات مرتبط به گونه‌ای که شهروندان با جدیت با مسئله مالیات برخورد نمایند و پرداخت مالیات را وظیفه خود تلقی نمایند...

۵- ۲ شفاف سازی نحوه هزینه کرد درآمدهای مالیاتی توسط دولت و انعکاس اخبار آن در مطبوعات و رسانه‌های شنیداری و دیداری.

۳- بازبینی در درجه بندی جرایم مالیاتی بر مبنای مبلغ و میزان فرار مالیاتی

منابع و مآخذ

۱. امام، محمد، (۱۳۸۷) کلیات حقوق مالی، چاپ چهارم، تهران نشر میزان.
۲. انبار لویی، محمدکاظم، آسیب شناسی مالیه عمومی، تهران، وثوق، ۱۳۸۶
۳. برخورداری، آسیه، فرار مالیاتی و عوامل آن، تهران، تی آرا، ۱۳۹۴
۴. رستمی، ولی، مالیه عمومی، تهران، بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۰
۵. حمیدی، محمد (۱۳۴۲) اصول علمی و تمرین‌های عملی حسابداری و دفتر داری، تهران، انتشارات دانشگاه تهران،

۶. خالقی، ابوالفتح (۱۳۹۴) سیفی قره یتاق، داود، رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی، پژوهشنامه مالیات - سال بیست و سوم، شماره ۴ (پیاپی ۷۶).
۷. شهیدی، مهدی (۱۳۸۴) تشکیل قراردادهای و تعهدات، تهران، انتشارات مجد، چاپ چهارم.
۸. شیخ الاسلامی، عباس، تعدد جرم نظریه‌ها و رویه‌ها، تهران، نشر میزان.
۹. طاهری تازی، میر محسن (۱۳۹۱) دادستانی انتظامی، نهاد نظارتی برتر پلیس اداری مالیاتی در پیشگیری و مبارزه با فساد اداری مالیاتی، مقاله و سخنرانی ارائه شده در همایش «چالش‌ها و فرصت‌های فراروی سلامت نظام مالیاتی کشور، با تاکید بر پیشگیری تخلف» از سوی دادستانی انتظامی، تهران.
۱۰. غلامی، حسین؛ بررسی حقوقی جرم شناختی تکرار جرم، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۲، چاپ اول، صص ۸ و ۹.
۱۱. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۵) قواعد عمومی قراردادهای، تهران، شرکت سهامی انتشار، چاپ هفتم.
۱۲. گارو؛ مطالعات نظری و عملی در حقوق جزا، ترجمه سید ضیاء الدین نقابت، تهران، بنگاه مطبوعاتی ایران، ۱۳۴۸، ج ۳، ۳۸۰.
۱۳. محسنی، مرتضی (۱۳۷۶) دوره حقوق جزای عمومی، تهران، گنج دانش.
۱۴. سایت سازمان امور مالیاتی کشور
۱۵. سایت دیوان عالی کشور
۱۶. سایت روزنامه رسمی کشور

نسبت میان دموکراسی و ولایت فقیه در پرتو قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

ساعد ترسه^۱ دکتر سیدطه موسوی میرکلایی^۲

چکیده

ولایت فقیه جایگاهی بس رفیع در فقه اسلام (مذهب تشیع) دارد، که بر اساس معیارهای دین اسلام تبلور یافته است. تأثیر چشم گیر نظریه ولایت فقیه به عنوان یکی از مقوله‌های کلیدی زندگی سیاسی در جوامع اسلامی از یک سو و شبهه تناقض داشتن ولایت فقیه با دموکراسی از سوی دیگر، ضرورت این سؤال را مطرح ساخته است، که چه نسبتی بین دموکراسی و ولایت فقیه در جوامع اسلامی وجود دارد؟ در این زمینه نوشتار حاضر بر آن است که در چارچوب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نسبت میان ولایت فقیه و دموکراسی را مورد بحث و بررسی قرار دهد. پس از بررسی اصول متعدد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران از جمله اصول پنجاه و ششم، یکصد و هفتم، یکصد و دهم و یکصد و یازدهم و همچنین اصول و ارزش‌های دموکراسی، اینگونه نمایان می شود که نه تنها دموکراسی و ولایت فقیه با هم منافاتی ندارند، بلکه مقوم یکدیگر بوده و مفاهیمی قابل جمع هستند.

واژگان کلیدی: دموکراسی، ولایت فقیه، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، جمهوری اسلامی ایران، جوامع اسلامی.

^۱-دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری دادگستری

^۲، استادیار حقوق عمومی و بین الملل دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری دادگستری تهران.