

The Penological Analysis of Taxation Crimes

*Fereshteh Abdolrahimi**¹, *Seyed Mehdi Ahmadi Mousavi*²

1. M.A. in Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Islamic Azad University (Rafsanjan Branch), Rafsanjan, Iran.

*. **Corresponding Author:** Email: Abdolrahimi.fereshteh@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Islamic Azad University (Rafsanjan Branch), Rafsanjan, Iran.

Email:m.moosavi@iaurafsanjan.ac.ir



S.D.I.L.
The SD Institute of Law
Research & Study



Publisher:
Shahr-e Danesh
Research And Study
Institute of Law

Article Type:
Original Research

DOI:
10.48300/JLR.2022.148309

Received:
8 July 2020

Accepted:
22 August 2020

Published:
7 June 2022



ABSTRACT

In penology of tax crimes, we review the penalties imposed on tax offenders and the etiology of determination of these punishments. Before the 2001 amendment to the 1380 Direct Taxes Act, only one tax law provision was foreseen in our tax laws, but today there are several issues surrounding such crimes that we are looking for in the penology of tax crimes. The process of tax penology has been created for several reasons, including the restoration of the criminal policy structure of tax crimes, as initially approved by the Direct Taxes Act (adopted in 1345), which stipulates the non-intervention of criminal policy in the field of economics, it eliminated any criminal interference in the tax area, but today the structure is improving and modifying. Also, we can mention the restoration of the sanctions

Copyright & Creative Commons:

© The Author(s). 2021 Open Access. This article is licensed under a Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. To view a copy of this licence, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.



because in the primary tax laws we did not have a sanctions of a tax crime and the projected sanctions was limited to civil and administrative sanctions, such as fines, but, in the recent amendments, criminal sanctions are also foreseen. One of the other reasons for criminalization is the deterrence of tax laws, which, in anticipation of the heavier penalties in recent amendments to direct taxes act, the legislator is pursuing this goal.

Keywords: Tax Crimes, Penology, Penal Tax Crimes.

Excerpted from the dissertation entitled “Criminological and criminal analysis of tax crimes”, Islamic Azad University, Rafsanjan Branch, Faculty of Judicial Law.

Funding: The author(s) received no financial support (funding, grants, sponsorship) for the research, authorship, and/or publication of this article.

Author contributions:

Fereshte Abdolrahimi: Conceptualization Methodology, analysis, Investigation, Resources, Writing - Original Draft, Writing - Review & Editing, Project administration

Seyed Mahdi Ahmadi Mousavi: Supervision Project administration

Competing interests: The authors declare that they have no competing interests.

Citation:

Abdolrahimi, Fereshteh & Seyed Mehdi Ahmadi Mousavi. “The Penological Analysis of Taxation Crimes” *Journal of Legal Research* 21, no. 49 (June 7, 2022): 293-313.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

Extended Abstract

Every government, in order to establish order, justice and the consolidation of its power, enacts a series of laws and obliges its people to obey those laws, and failure to follow and violate any of these laws causes the decline of order and injustice and weakens the government. Slowly Hence, the application of punishment and the execution of punishment preserve the power of the government and show the degree of legitimacy of the government. Taxation in Iran is accepted as a rule and law in order to finance the government and help the improvement and social welfare of citizens, and disobedience to tax laws is considered by some to lead to injustice and disruption of the government. In such circumstances, the government to prove its legitimacy, it must punish tax offenses. What matters now is whether the criminal responses provided for tax offenses are consistent with the nature of such offenses?

One of the main reasons of the Predicting tax penalties is the ultimate goal of punishment, ie prevention and deterrence. Punishments Savior pattern for both the offender and others because, in addition, the punishment of tax offenders can eliminate the temptation to commit a crime in others and correct the offender himself so that he does not commit tax offenses. One can use the negative effects that can also hinder the economy can be avoided, in other words, not dealing with tax crimes causes the government to not provide social services to the desired level.

It should also be said that criminalization and confrontation with tax crimes and the prosecution of tax offenders should be done because if tax crimes are committed, revenues will be improperly distributed at the national level and capital will be accumulated in the hands of a special group that strengthens the power of this group. Provides and increases the class gap, so in order to prevent political and social tensions in society, which will ultimately disrupt the field of economic activity and investment, criminalization and criminalization of tax crimes is necessary. Also, the provision of criminal enforcement guarantees in the recent amendments to the tax laws indicates the importance of the legislator to the category of taxes, which after years, in addition to guaranteeing civil and administrative enforcement, such as fines, It has enforced a stricter performance guarantee, It has implemented strict enforcement guarantees. and in fact a new step has been taken to achieve a favorable tax system. In the latest amendment to the Law on Direct Taxes (approved in 2015), the legislator, following the doctrine of entitlement punishment, while preserving human dignity, has determined a fixed and definite punishment of 6th degree for perpetrators of tax crimes. Grade 6 ta'zir for tax offenders is considered by some legalists to

be negligent and the legislature should have dealt with it more severely than tax offenders. Perhaps the reason for this Negligence to tax offenders can be traced to the importance of taxes and the status of taxes among citizens. Many Iranians are unaware of the value of taxes and do not care about taxes. The legislator is also aware of the tax status of the citizens and for this purpose, he has limited himself to the 6th degree punishment to adopt a new approach to deal with tax disobedience, hoping that it will be more effective and will not cause dissatisfaction and protest Did not provide the many who do not value taxes.

On the other hand, the intervention of criminal law in the field of economics has always been opposed by some economists, so the legislator, by intensifying the punishment of tax offenders or taking strict financial and tax measures, certainly found many protesters and in fact this process slow Punishment is the wisdom of the legislator.

In penology of tax crimes, we review the penalties imposed on tax offenders and the etiology of determination of these punishments. Before the 2001 amendment to the 1380 Direct Taxes Act, only one tax law provision was foreseen in our tax laws, but today there are several issues surrounding such crimes that we are looking for in the penology of tax crimes. The process of tax penology has been created for several reasons, including the restoration of the criminal policy structure of tax crimes, as initially approved by the Direct Taxes Act (adopted in 1345), which stipulates the non-intervention of criminal policy in the field of economics, it eliminated any criminal interference in the tax area, but today the structure is improving and modifying. Also, we can mention the restoration of the sanctions because in the primary tax laws we did not have a sanctions of a tax crime and the projected sanctions was limited to civil and administrative sanctions, such as fines, but, in the recent amendments, criminal sanctions are also foreseen. One of the other reasons for criminalization is the deterrence of tax laws, which, in anticipation of the heavier penalties in recent amendments to direct taxes act, the legislator is pursuing this goal.

تحلیل کیفرشناختی جرایم مالیاتی

فرشته عبدالرحیمی*^۱، سید مهدی احمدی موسوی^۲

۱. کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی (واحد رفسنجان)، رفسنجان، ایران.

* نویسنده مسئول: Email: Abdolrahimi.fereshteh@yahoo.com

۲. استادیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی (واحد رفسنجان)، رفسنجان، ایران.
Email: m.moosavi@iaurafsanjan.ac.ir

چکیده:

در کیفرشناسی جرایم مالیاتی به بررسی کیفرهای تعیین شده برای مرتکبان جرائم مالیاتی و علت شناسی تعیین این کیفرها می پردازیم. قبل از اصلاحیه ی سال ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم فقط یک ماده پیرامون جرایم مالیاتی در قوانین مالیاتی ما پیش بینی شده بود لیکن امروزه مواد متعددی پیرامون این قبیل جرایم مطرح می شود که در کیفرشناسی جرایم مالیاتی به دنبال چرایی طرح این مواد هستیم. روند کیفرانگاری مالیاتی به دلایل متعددی ایجاد شده است که از آن جمله می توان به ترمیم در ساختار سیاست کیفری پیرامون جرایم مالیاتی اشاره کرد، زیرا در ابتدا با تصویب قانون مالیات های مستقیم (مصوب ۱۳۴۵) که مؤکد عدم مداخله سیاست کیفری در حوزه ی اقتصاد بود پای هر گونه دخالت کیفری در حوزه مالیاتی را کوتاه کرد، لیکن امروزه این ساختار در حال اصلاح

کپی رایت و مجوز دسترسی آزاد:



کپی‌رایت مقاله در مجله پژوهش‌های حقوقی نزد نویسنده (ها) حفظ می شود. کلیه مقالاتی که در مجله پژوهش‌های حقوقی منتشر می شوند با دسترسی آزاد هستند. مقالات تحت شرایط مجوز 4.0 Creative Commons Attribution Non-Commercial License منتشر می شوند که اجازه استفاده، توزیع و تولید مثل در هر رسانه ای را می دهد، به شرط آنکه به مقاله استناد شود. جهت اطلاعات بیشتر می توانید به صفحه سیاست‌های دسترسی آزاد نشریه مراجعه کنید.



پژوهش‌کده حقوق



نوع مقاله:

پژوهشی

DOI:

10.48300/JLR.2022.148309

تاریخ دریافت:

۱۸ تیر ۱۳۹۹

تاریخ پذیرش:

۱ شهریور ۱۳۹۹

تاریخ انتشار:

۱۷ خرداد ۱۴۰۱



و بهبود است. همچنین می توان به ترمیم ضمانت اجراها اشاره کرد زیرا در قوانین مالیاتی اولیه ضمانت اجرایی در قبال جرم مالیاتی نداشتیم وضمانت اجراهای پیش بینی شده محدود به ضمانت اجراهای مدنی و اداری مانند جریمه نقدی می شدند ولیکن در اصلاحیه های اخیر ضمانت اجراهای کیفری هم پیش بینی شده است. از دیگر دلایل کیفرانگاری می توان بازدارندگی قوانین مالیاتی را نام برد که با پیش بینی کیفرهای سنگین تر در اصلاحیه های اخیرقانون مالیات های مستقیم، قانون گذار در جهت نیل به این هدف گام برمی دارد.

کلیدواژه ها:

جرایم مالیاتی، کیفرشناسی، مجازات جرایم مالیاتی.

برگرفته از پایان نامه با عنوان «بررسی و تحلیل جرم‌شناختی و کیفرشناختی جرایم مالیاتی»، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رفسنجان، دانشکده حقوق قضایی

حامی مالی:
این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان:
فرشته عبدالرحیمی: مفهوم‌سازی، روش‌شناسی، تحلیل، تحقیق و بررسی، منابع، نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش مدیریت پروژه.
سید مهدی احمدی موسوی: نظارت مدیریت پروژه.

تعارض منافع:
بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

استناددهی:

عبدالرحیمی، فرشته و سید مهدی احمدی موسوی، «تحلیل کیفرشناختی جرایم مالیاتی». مجله پژوهش‌های حقوقی ۲۱، ش. ۴۹ (۱۷ خرداد ۱۴۰۱): ۲۹۳-۳۱۳.

مقدمه

مجازات را بیش از آنکه یک ساختار انتزاعی فلسفی - اخلاقی بدانیم بایستی یک پدیدار اجتماعی دانست که در شرایط گوناگون واقعیت‌های متفاوتی به خود می‌گیرد و نقش‌های متفاوتی در فرایند حیات اجتماعی ایفا می‌کند. عده‌ای از جامعه‌شناسان معتقدند که مجازات و دیگر اشکال واکنش‌های تنبیهی ابزاری طبیعی به جهت تداوم و ترمیم انسجام اجتماعی هستند و در واقع جامعه را نظام پیچیده‌ای می‌دانند که بخش‌های گوناگون آن نظام به صورت توأمان به دنبال ایجاد ثبات و انسجام هستند. این گروه بر این اعتقادند که اخلاقیات، هنجارها و ارزش‌های جامعه بایستی مقدس شمرده شوند و اعضای جامعه در مقابل نقض آنها به صورت طبیعی واکنش نشان دهند. هر جامعه دارای یک سری ارزش‌ها، هنجارها و چهارچوب‌هایی است که همه افراد جامعه موظف به اطاعت و پیروی از آن هستند. در حقیقت بر طبق همین ارزش‌ها و هنجارها وارد جامعه شده و آن را یک حقیقت اخلاقی و اجتماعی می‌دانند و نه تنها خود از آن اطاعت می‌کنند بلکه پیروی از آن را به دیگران نیز توصیه می‌کنند و در صورت عدم تمکین دیگری از ارزش‌ها او را ناپه‌نجار تلقی کرده و مستوجب تحمل رنج و عذاب و پاسخ‌گو در قبال عمل انجام شده یا نشده می‌دانند. پیش‌بینی نقش مؤدی برای یک شهروند در واقع پیش‌بینی ارزش و هنجار دیگری است که مؤدی در چهارچوب آن اعمال خود را در جامعه تنظیم می‌کند و پایبندی به اخلاقیات او را ملزم به تبعیت از قوانین مالیاتی می‌کند در این شرایط اگر مؤدی دیگری برخلاف قوانین رفتار نمود و مرتکب جرم گردید جامعه و مؤدی با اخلاق در پاسخ به هنجارشکنی او، وی را مستوجب کیفر و مجازات می‌دانند. در نتیجه برای آنکه ارزش‌های جامعه حفظ شوند و ارزش‌های اقتصادی جامعه پاس داشته شوند، قانونگذار برای ناقضان قوانین مالیاتی و هنجارشکنان مجازات و کیفر پیش‌بینی کرده است.

از طرف دیگر هر حکومتی به منظور برقراری نظم، عدالت و تثبیت قدرت خود یک سری قوانین را تنظیم و ملت خود را ملزم به اطاعت از آن قوانین می‌کند و عدم پیروی و زیرپا گذاشتن هر کدام از قوانین سبب زوال نظم و بی‌عدالتی گشته و حکومت را تضعیف می‌کند. از این رو اعمال کیفر و اجرای مجازات سبب حفظ قدرت حاکمیت می‌شود و میزان مشروعیت حاکمیت را نشان می‌دهد. مالیات در کشور ایران به منظور تأمین مالی دولت و کمک به بهبود رفاه اجتماعی شهروندان به عنوان یک ضابطه و قانون پذیرفته شده است و عدم اطاعت از قوانین مالیاتی توسط عده‌ای منجر به بی‌عدالتی و برهم زدن نظم تلقی می‌شود، در چنین شرایطی حکومت باید برای اثبات مشروعیت خود به کیفرانگاری جرایم مالیاتی بپردازد. حال آنچه حائز اهمیت است این است که آیا پاسخ‌های کیفری که در قبال جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده‌اند با ماهیت این قبیل جرایم هماهنگی دارند یا خیر؟ کیفرشناسی در پرتو مطالعات خود به دنبال دلیل کیفرانگاری جرایم و میزان و درجه و شدت کیفر تعیین شده بر جرایم است، مطالعات کیفرشناسی لزوماً مطالعه محض کیفر نیست و سایر پاسخ‌های فراکیفری را نیز شامل می‌شود و در واقع شاخه‌های متعدد کیفرشناسی متکفل تحلیل و تبیین گونه‌های متفاوت رویکرد نسبت به جرم و پاسخ‌های کیفری شده‌اند. در کیفرشناسی جرایم

مالیاتی نیز سعی در تبیین میزان کیفر جرایم مالیاتی، محدوده مجازات مجرمین مالیاتی و علل تعیین و تصویب مجازات پیش‌بینی شده مرتکبین جرایم مالیاتی در بخش نخست و شرایط مشمول شروع به جرم، تعدد، تکرار، معاونت و ... مرتکبین جرایم مالیاتی در بخش دوم هستیم.

۱- سابقه تاریخی و چرایی مداخله نظام کیفری در نظام مالیاتی

امروزه در اغلب کشورهای دنیا مالیات سهم زیادی از درآمدها را به خود اختصاص داده است و یکی از منابع مهم تأمین مخارج دولت به شمار می‌رود. لیکن در کشور ایران کم‌اهمیتی به مقوله مالیات‌هایی که از سال ۱۳۴۵ هجری شمسی طبق قانونی مدون موظف به پرداخت آن هستیم، قانونگذار را بر آن داشته که دائماً تغییراتی در قوانین مالیاتی در جهت مطلوبیت و محبوبیت آنها ایجاد کند و به تغییر جرایم و تخلفات مالیاتی و تغییر کیفر آنها بپردازد تا بدین طریق بر روند تمکین مالیاتی بیفزاید.

۱-۱- بررسی سابقه تاریخی مجازات جرایم مالیاتی

مالیات سابقه تاریخی طولانی دارد و با پیدایش نخستین حکومت‌ها و سازمان‌های مدیریت اجتماعی همراه بوده است و تنها نوع و مقدار مالیات و نحوه وصول مالیات در ادوار تاریخی متفاوت بوده است لیکن هیچ‌گاه اصل مالیات نادیده گرفته نشده است. ایران از جمله قدیمی‌ترین کشورهای است که برای تأمین مخارج عمومی خود مالیات دریافت می‌کرده است، به زعم برخی مورخان، عمر تاریخ مالیات در ایران بیش از پنج هزار سال است. ایران از زمان هخامنشیان اقدام به تعیین میزان معین از مالیات و تنظیم دفاتر و سازمان‌های مرتبط کرده است که در دوران سلوکی به صورت نظام مالیات مختلط (مستقیم و غیرمستقیم) مقرر گردید.

مطالعه مالیات در برهه‌های تاریخی و در دوران حکومت مبتنی بر سلطنت پادشاهان حاکی از آن است که در دوران وصول مالیات به صورت باج و خراج از شهروندان توسط مأموران حکومتی و به منظور تأمین هزینه‌های معیشت و عیش حکام خودکام گذشته و تأمین هزینه‌های کشورداری، عدم پرداخت مالیات بی‌پاسخ نمی‌مانده است. مصادره اموال، اعم از دام‌ها و محصولات زراعی، ادوات کار و معیشت و اسباب زندگی و در نهایت حبس افراد ناتوان از پرداخت را می‌توان مجازات عدم تمکین مالیاتی در دوران حکمرانی سلسله‌ها دانست البته در تاریخ ایران باستان، دوران حکومتی را می‌توان مشاهده کرد که هیچ مالیاتی از مردم دریافت نمی‌شد همانند دوران حکومت کمبوجیه. در زمان ساسانیان اخذ مالیات صورت کامل‌تری به خود گرفت و سه نوع مالیات به نام‌های اراضی و سرشماری و سرانه دریافت می‌شد، پس از مسلط شدن اعراب به ایران، در زمان حجاج بن یوسف ثقفی دفاتر مالیاتی از فارسی به عربی برگردانده شد و در دوران سلجوقیان مجدداً به فارسی ترجمه شد. و در زمان سلطنت صفویه تجارت خارجی و درآمد گمرکی به مالیات‌ها اضافه شد که در دوره افشاریه گسترش بیشتری یافت. در دوره قاجاریه نیز با زحمات امیرکبیر مقررات جدیدی در جهت وصول خزانه وضع شد.

تا قبل از مشروطیت شاهان همه درآمدها و عواید کشور را در اختیار داشتند و همه مخارج کشور نیز به فرمان آنها صورت می‌گرفت لیکن با انقلاب مشروطه در سال ۱۲۸۵ هجری شمسی نخستین کابینه قانونی تشکیل شد و وزیر مالیه‌ای به جهت رسیدگی به امور مالی و مالیاتی منصوب شد. و از سال ۱۳۰۰ هجری شمسی به بعد تغییرات زیادی در وزارت مالیه رخ داد تا اینکه در نهایت در سال ۱۳۵۳ هجری شمسی قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی با ۶ ماده به تصویب شورای ملی سابق رسید.

اولین قانون مالیاتی ایران در سال ۱۳۴۵ هجری شمسی تصویب شد. این قانون را می‌توان مهم‌ترین قانون در حوزه مالیات‌ها دانست. از آن روی که این قانون در زمانی تصویب شد که منابع سرشار نفتی کشور را تأمین می‌کرد. با تصویب قانون مالیات مستقیم وصول مالیات به نوعی قاعده‌مند گشت و مرتکب عدم تمکین مالیاتی با پاسخ‌های قانونی مواجه گردید. به عنوان مثال مقنن در ماده ۶۴ این قانون ارائه اسناد و مدارک خلاف واقع را جرم‌انگاری کرده و برای آن جریمه مالی معادل ۱۵٪ مالیات متعلق آن سال در نظر گرفته بود. همچنین ماده ۲۰۳ پیرامون فرار مالیاتی مقرر کرده بود که مرتکب فرار مالیاتی تا دو سال حبس تأدیبی دارد که البته در این ماده نه فرار مالیاتی تعریف شده و نه مصادیق آن مشخص گشته بود و ابهامات زیادی را به وجود آورده بود که هم قضات و هم مؤدی را مردد در شناخت مفهوم و افعال مشمول فرار مالیاتی کرده بود.

پس از پیروزی انقلاب اسلامی ایران و به تناسب نیازها و شرایط، اوضاع و احوال سیاسی و اقتصادی مقررات متعدد و مختلفی در مورد انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به تصویب مراجع قانونگذاری رسیده است. در سال ۱۳۵۸ هجری شمسی قانون مالیات مستقیم مصوب شورای ملی در اسفند سال ۱۳۴۵ هجری شمسی مورد بررسی و بازنگری قرار گرفت و در نهایت در سال ۱۳۶۶ هجری شمسی مجلس شورای اسلامی قانون مالیات‌های مستقیم جدیدی را با تغییرات عدیده بالغ بر پنجاه ماده از قانون سابق به تصویب رساند و پس از آن نیز بنا بر شرایط گوناگون و با توجه به عدم ثبات در سیاست‌گذاری‌های اقتصادی و فقدان برنامه آینده‌نگر طی سالیان متمادی به اصلاح و حذف و تغییر در مواد قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت اما آنچه در این تغییرات نادیده گرفته شده بود، تعیین جرایم خاص مالیاتی و مجازات آنها بود. البته نمودهای جرم مالیاتی در این قانون و اصلاحات بعدی آن مشهود بود. به عنوان مثال مقنن در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ هجری شمسی مقرر داشته: «خودداری از تسلیم اظهارنامه جریمه معادل ۱۰٪ مالیات داشته و اشخاص حقوقی علاوه بر جریمه معادل ۴۰٪ مالیات از بخشودگی مالیاتی نیز محروم می‌گردند.» البته پاسخ‌های کیفی نیز در این قانون مشهود بود به عنوان مثال ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب فرار از مالیات را علاوه بر مسؤولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال و محرومیت از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌ها محکوم می‌کرد. البته همچنان ایراد عدم تعریف مفهوم فرار مالیاتی و مصادیق بر آن وارد بود.

در نهایت اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ هجری شمسی دریچه جدیدی را پیرامون رشد کیفی قوانین مالیاتی باز کرد. در اصلاحات اخیر قانون مذکور مصادیق جرایم مالیاتی

ذیل فصلی مشخص تبیین گردید و مجازات معینی برای جرایم وضع گردید تا موضع جدید دولت پیرامون اهمیت مالیات و قبح عدم پرداخت مالیات را به خوبی جلوه‌گر شود. بدین منظور ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، پس از بیان مصادیق هفت‌گانه جرایم مالیاتی که تا پیش از این کم و بیش به صورت پراکنده در قانون مذکور قابل مشاهده بودند، مرتکبین را به مجازات تعزیری درجه ۶ محکوم می‌کند که طبق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مجازات تعزیری درجه ۶ شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌باشد.

۲-۱- علل تعیین کیفر جرایم مالیاتی

قانون مالیات‌های مستقیم مرتکبین جرایم مالیاتی را به تعزیر محکوم کرده است. ماده ۱۸ قانون مجازات اسلامی، تعزیر را مجازاتی می‌داند که مشمول حد، قصاص یا دیه نیست و به موجب قانون در موارد ارتکاب محرمات شرعی یا نقض مقررات حکومتی تعیین و اعمال می‌گردد. یکی از دلایل اصلی پیش‌بینی کیفرهای تعزیری مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم، تحقق هدف نهایی کیفر یعنی پیشگیری و بازدارندگی می‌باشد. در واقع تعیین کیفرهای تعزیری جرایم مالیاتی از یک سو به منظور پیشگیری از ارتکاب جرایم مالیاتی است. پیشگیری به معنی جلوی ناهنجاری را گرفتن به منظور ممانعت از وقوع جرایم و کاهش نرخ ارتکاب جرایم مالیاتی از طریق ارزیابی خطر جرم و حساب سود و زیان ناشی از ارتکاب جرایم مالیاتی توسط شهروندان و مؤدیان است. در مقابل از سوی دیگر استفاده از مجازات به عنوان بازدارنده‌ای است که مانع تکرار جرایم توسط مجرم می‌گردد و همچنین به گونه‌ای انگیزه دیگران را نیز برای ارتکاب همان جرایم کاهش می‌دهد. ارتکاب جرایم مالیاتی سبب ورود خسارت به جامعه می‌گردد و جامعه نیز در مقابل خسارتی که متحمل شده است با تحمیل مجازات تعزیری درجه ۶ به مرتکب از یک سو و جبران خسارات وارده به دولت و ... از سوی دیگر، به دنبال برقراری تعادل در جامعه و اداره جامعه حول محور قانون است.

علاوه بر آن کیفرها هم برای مجرم و هم برای دیگران یک الگوی نجات‌بخش محسوب می‌شود یعنی مجازات مجرمین مالیاتی می‌تواند وسوسه ارتکاب جرم مالیاتی را در دیگران از بین ببرد و مجرم مالیاتی را نیز اصلاح کند تا مجدداً مرتکب جرایم مالیاتی نگردد. اگر از بعد دیگری به بحث کیفر جرایم مالیاتی بنگریم، می‌توان به این نتیجه رسید که عدم جرم‌انگاری جرایم مالیاتی و عدم محاکمه مجرمین مالیاتی آثار سویی بر اقتصاد نیز دارد. جرایم مالیاتی سبب عدم تأمین هزینه‌های دولت به منظور صرف هزینه‌ها برای امور اجتماعی می‌گردد. در نتیجه عدم مقابله با جرایم مالیاتی سبب می‌شود که دولت خدمات اجتماعی را در سطح مطلوبی ارائه ندهد.

همچنین باید گفت جرم‌انگاری و مقابله با جرایم مالیاتی و محاکمه مجرمین مالیاتی بایستی صورت بگیرد زیرا در صورت ارتکاب جرایم مالیاتی درآمدها در سطح ملی به صورت نامناسب توزیع خواهد شد و سرمایه در دستان گروه خاصی انباشته خواهد شد که زمینه تقویت قدرت این گروه را فراهم می‌کند و شکاف طبقاتی را افزایش می‌دهد؛ بنابراین به منظور جلوگیری از تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه که در نهایت زمینه انجام فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال خواهد کرد جرم‌انگاری و کیفرانگاری جرایم مالیاتی ضروری می‌نماید. همچنین پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای کیفری در اصلاحات اخیر قوانین مالیاتی حاکی از اهمیت دادن قانونگذار به مقوله مالیات‌ها است که پس از سال‌ها بالاخره به غیر از ضمانت‌اجراهای مدنی و اداری همانند جریمه نقدی، ضمانت‌اجراهای شدیدتری را اعمال کرده است و در واقع گامی جدید در جهت نیل به اهداف نظام مالیاتی مطلوب برداشته است.

تعزیر درجه ۶ مرتکبین جرایم مالیاتی را برخی حقوقیون برخورد مسامحه‌آمیز با مرتکب می‌دانند و معتقدند قانونگذار می‌بایست نسبت به مجرمین مالیاتی با شدت عمل بیشتری برخورد می‌کرده است. شاید بتوان علت این آسان‌گیری به مجرمین مالیاتی را در میزان اهمیت مالیات‌ها و جایگاه مالیات نزد شهروندان جست‌وجو کرد. عده‌ی زیادی از ایرانیان از ارزش مالیات‌ها بی‌خبرند و اهمیتی به مالیات نمی‌دهند. قانونگذار نیز از جایگاه مالیات نزد شهروندان آگاهی داشته و به همین منظور به کیفر تعزیر درجه ۶ بسنده کرده است تا هم رویکرد جدیدی برای مقابله با عدم تمکین مالیاتی اتخاذ کند به امید اینکه اثربخشی بیشتری داشته باشد و هم موجبات نارضایتی و اعتراض عده‌ی کثیری را که برای مالیات ارزش قائل نیستند، فراهم نیاورد.

از سوی دیگر مداخله حقوق کیفری در حوزه اقتصاد همواره مورد مخالفت عده‌ای از جمله اقتصاددانان بوده است، به همین جهت مقنن با تشدید کیفر مجرمین مالیاتی یا اتخاذ تدابیر شدید مالی و مالیاتی، مسلماً معترضان زیادی پیدا می‌کرد و در واقع این روند کند کیفرگذاری از دانایی قانونگذار است.

البته رویه قضایی همه مجرمین مالیاتی را در یک مرتبه و مشمول ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم و کیفر تعزیر نمی‌داند بلکه بنا به شدت جرم صورت‌گرفته و میزان ضرری که مجرم با ارتکاب جرم مالیاتی به دولت و جامعه وارد می‌کند، می‌توان او را مخل در نظام اقتصادی کشور و مشمول ماده ۲۸۶ قانون مجازات اسلامی و محکوم به حد مفسد فی الارض دانست.

۲- احکام قانونی جرایم مالیاتی

تعیین نوع و میزان مجازات جرایم مالیاتی با دادگاه رسیدگی کننده است. لیکن تصمیم دادگاه ممکن نیست خارج از حدودی که قانونگذار تعیین کرده است باشد. اصل قانونی بودن مجازات که از اصول قانون اساسی است قانونگذار را موظف کرده که هر بار که عملی را مجرمانه خواند، میزان جزای عمل را نیز تعیین کند. بنابراین، محدوده اختیارات قضات در انتخاب نوع اقدام کیفری منطبق با نیت و اراده قانونگذار است. البته در روزگار ما این فرض چندان با واقعیت منطبق نیست. زیرا، شعاع

اقتدار قاضی به دو دلیل در حال افزایش است: نخست، اختیار قاضی در تعیین مجازات بین کم‌ترین و بیشترین میزان مجازات تعیین شده برای جرایم مالیاتی و دوم وجود بنیادهای کیفی همانند تخفیف و تشدید مجازات که دست قاضی را در تعدیل میزان مجازات قانونی مجرمین مالیاتی باز گذاشته است.

۱-۲- مجازات شروع به جرم مالیاتی

هر جرمی الزاماً یک عنصر مادی دارد یعنی تحقق جرم موکول به بروز عوارض بیرونی اراده ارتکاب جرم است و تا زمانی که اراده به گونه‌ای اعم از فعل یا ترک فعل بروز خارجی نیابد، جرم محقق نمی‌گردد و مرتکب برای رسیدن به هدف نهایی خود که انجام تام عمل مجرمانه است مسیری را طی می‌کند که اصطلاحاً آن را «مسیر فعل مجرمانه» می‌گویند. در واقع، در بیشتر موارد، بزهدار پس از میل به ارتکاب جرم و سنجش میزان سود حاصل از ارتکاب جرم و زیان ناشی از تعقیب و محاکمه و مجازات، تصمیم به ارتکاب جرم می‌گیرد و مقدمات عمل را فراهم می‌کند و وارد عملیات اجرایی می‌گردد و شروع به جرم می‌کند، عملی که مرتکب جرایم مالیاتی انجام می‌دهد باید با تعریف قانونی جرایم مالیاتی و مصادیق آن منطبق باشد تا بتوان آن را شروع به جرم مالیاتی تلقی کرد. و از آنجایی که در قانون مالیات‌های مستقیم پیرامون شروع به جرم مالیاتی حکمی صادر نشده است بنابراین بر طبق قانون مجازات اسلامی ماده ۱۲۲ که شروع به جرم و دایره شمول آن را مقرر می‌دارد، بایستی حکم قاعده شروع به جرایم مالیاتی را یافت که بر طبق این ماده جرایم تعزیری درجه ۶ که جرایم مالیاتی را نیز دربرمی‌گیرد، مشمول شروع به جرم نمی‌داند.

۲-۲- جهات تشدید مجازات جرایم مالیاتی

در خصوص هر امری پیرامون جرایم اگر در قوانین خاص حکم خاصی باشد باید بر طبق آن عمل نمود لیکن در مواردی که قانون خاص مسکوت باشد امور مربوطه مشمول عموماً قانون مجازات اسلامی می‌باشد و از آنجایی که در خصوص تعدد و تکرار جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم حکم و مقررۀ خاصی وجود ندارد، طبق مقررات مواد ۱۳۱ الی ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی عمل خواهد شد. از طرف دیگر دایرۀ شمول مقررات تعدد و تکرار قانون مجازات اسلامی تمام موارد تعزیر را دربرمی‌گیرد. لذا نظر به اینکه مقنن در اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم حکم خاصی پیرامون تعدد و تکرار جرم مالیاتی وضع نکرده و مرتکب را مستحق تعزیر می‌داند، مواد ۱۳۱ الی ۱۳۹ قانون مجازات اسلامی با توجه به اینکه قاعده آمره هستند در خصوص جرایم مالیاتی نیز حاکم می‌باشند. از طرف دیگر طبق رأی وحدت رویه شماره ۱۳۹۳/۱۰/۳۰-۷۳۸ دیوان عالی کشور قوانین خاص در صورتی که پیرامون امری حکم خاص صادر نکرده باشند، ملزم به تبعیت از مقررات قانون مجازات اسلامی می‌باشند.

۲-۱- تعدد جرایم مالیاتی

تعدد جرم بنا به تعریف عبارت است از ارتکاب جرایم متعدد بدون آنکه متهم برای اتهامات متعدد پیشین خود به محکومیت کیفری قطعی رسیده باشد که یا به دلیل اینکه جرایم متعددی را در فواصل کوتاهی مرتکب شده و زمان برای تعقیب و محکومیت متهم کافی نبوده و یا به دلیل متواری بودن متهم و یا عدم کشف جرایم او به دلایل گوناگون محاکمه وی صورت نگرفته است. مقررات قانون مجازات اسلامی عام است و علی‌الاصول بایستی در کلیه جرایم رعایت گردد. قانون مالیات‌های مستقیم یک قانون خاص است و در هر موردی که حکم خاصی در این قانون وجود دارد باید طبق آن عمل کرد لیکن پیرامون تعدد جرایم مالیاتی در این قانون حکمی صادر نشده است لذا مقررات ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی در مورد تعدد جرایم مالیاتی اعمال می‌گردد. تعدد جرم از جمله جهات تشدید مجازات است. زیرا عدالت و انصاف اقتضا می‌کند که کسی که یک بار مرتکب جرم شده و کسی که چندین بار مرتکب جرم شده و نظم اجتماعی را آشفته ساخته، یکسان نباشند و با آنان برخورد مشابهی صورت نگیرد. در آثار حقوق‌دانان و قوانین موضوعه تعدد جرم به تعدد مادی و معنوی تقسیم می‌گردد. اگر فردی چند رفتار انجام دهد که هر کدام جرم مستقلی باشد، تعدد مادی است و در صورتی که رفتار واحدی انجام دهد ولی عناوین مجرمانه متعددی داشته باشد تعدد معنوی است.

ماده ۱۲ قانون کاهش مجازات حبس تعزیری (مصوب ۱۳۹۹/۲/۲۳) در باب اصلاح ماده ۱۳۴ قانون مجازات اسلامی در زمینه تعدد مادی جرایم بیان می‌دارد: «در تعدد جرایم تعزیری، تعیین و اجرای مجازات به شرح زیر است: .. ب) در مورد جرایم مختلف، هر گاه جرایم ارتكابی بیش از سه جرم نباشد، حداقل مجازات هر یک از آن جرایم بیشتر از میانگین حداقل و حداکثر مجازات مقرر قانونی است. پ) چنانچه جرایم ارتكابی مختلف، بیش از سه جرم باشد، مجازات هر یک، حداکثر مجازات قانونی آن جرم است. در این صورت دادگاه می‌تواند مجازات هر یک را بیشتر از حداکثر مجازات مقرر قانونی تا یک چهارم آن تعیین کند. ... چ) در صورتی که در جرایم تعزیری، از رفتار مجرمانه واحد، نتایج مجرمانه متعدد حاصل شود، مرتکب به مجازات اشد محکوم می‌شود. ... د) در صورتی که مجموع جرایم ارتكابی در قانون عنوان مجرمانه خاصی داشته باشد، مقررات تعدد جرم اعمال نمی‌شود و مرتکب به مجازات مقرر در قانون محکوم می‌شود.»

طبق این ماده نوع جرم ارتكابی نادیده گرفته می‌شود و صرف تعداد جرم‌های ارتكابی و تحقق تعدد مادی مبنای تشدید مجازات تلقی می‌گردد و همچنین در ماده ۱۳۱ قانون مجازات اسلامی پیرامون تعدد معنوی جرایم بیان شده: «در جرایم موجب تعزیر هرگاه رفتار واحد، دارای عناوین مجرمانه متعدد باشد مرتکب به مجازات اشد محکوم می‌شود.»

اما نکته‌ای که در خصوص جرایم مالیاتی مطرح می‌گردد این است که وجود مصادیق چندگانه جرایم مالیاتی و ارتکاب هر کدام از این مصادیق توسط مؤدی مالیاتی را باید یک جرم جداگانه تلقی کرد و برای ارتکاب هر یک از مصادیق و بندها به صورت جداگانه باید مؤدی را به عنوان

مجرم مالیاتی مجازات کرد یا خیر؟ در این خصوص دو نظر مطرح می‌گردد: عده‌ای بر این اعتقادند که از آنجایی که قانونگذار در صدر ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم عنوان داشته موارد ذیل جرم مالیاتی محسوب می‌گردد. بنابراین ارتکاب هر یک از موارد هفتگانه یک جرم مالیاتی مجزا محسوب می‌گردد و مؤدی در صورت ارتکاب بیش از یک مورد از موارد هفتگانه مشمول قاعده تعدد جرم می‌باشد که البته به این نظر ایرادی وارد است مبنی بر اینکه معمولاً مؤدی برای پرداختن مالیات به هر راه و وسیله‌ای متوسل می‌شود و در واقع دو یا چند مورد از موارد مشمول ماده ۲۷۴ را رعایت نمی‌کند. بنابراین، شناسایی تعدد جرم برای ارتکاب چند مورد از مصادیق جرم مالیاتی ما را با سیل عظیمی از مجرمین مالیاتی با مجازات اشد مواجه خواهد کرد. اما عده دیگری بر این اعتقادند که از آنجایی که هر یک از مصادیق مطروحه در ماده ۲۷۴ مقدمه و ملازمه عدم پرداخت مالیات می‌باشند لذا در صورتی که مؤدی، مرتکب چند مورد از موارد هفتگانه شود، فقط یک جرم مالیاتی و یک مجازات برای وی در نظر گرفته می‌شود. این گروه برای اثبات اعتقاد خود به نظریه مشورتی شماره ۷۴۵/۹۲/۷ مورخ ۲۷/۴/۱۳۹۲ اشاره می‌کنند. مطابق این نظریه تمام مصادیق ساخت، خرید و فروش، حمل و نگهداری و در اختیار دیگری قرار دادن مشروبات الکلی اگر از جانب یک نفر صورت گیرد فقط یک مجازات برای وی تعیین خواهد گردید. مطابق مطالب پیش گفته به نظر می‌رسد اعمال مقررات پیرامون تعدد جرم در خصوص مؤدی مرتکب مصادیق متعدد جرایم مالیاتی مندرج در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم به دور از انصاف باشد و اصل تفسیر مضیق و تفسیر به نفع متهم ایجاب می‌کند که برای مؤدی که مرتکب چند بند از بندهای چندگانه جرایم مالیاتی گشته تا مالیات یک دوره خود را نپردازد مشمول قواعد تعدد مادی جرم ندانیم. فارغ از آن بند «د» ماده ۱۲ قانون کاهش حبس تعزیری نیز مصداق این امر است.

لیکن این امر ناقض وجود و اعمال مقررات تعدد معنوی جرم نمی‌باشد. بدین معنی که اگر هر یک از مصادیق جرایم مالیاتی عنوان مجرمانه مجزا و مجازات خاصی داشته باشند، قاعده تعدد معنوی جرم قابل اعمال و اجرا باشد.

در این خصوص می‌توان به بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد. بر طبق این بند «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 می‌گردد. حال اگر مؤدی مالیاتی پس از وصول مالیات‌های مربوطه از دیگران این مالیات‌ها را به سازمان امور مالیاتی ایصال ننماید و به نفع خود تصاحب یا تحصیل نماید این تصاحب فراتر از عدم انجام تکالیف قانونی وی و مشمول عنوان مجرمانه دیگری است که مطابق ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری به اتهام تحصیل مال از طریق نامشروع یا مطابق ماده ۶۷۴ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات به اتهام خیانت در امانت، قابل مجازات و تعقیب کیفری خواهد بود. به عنوان مثال سردفتر اسناد رسمی طبق قانون موظف است در زمان تنظیم سند، مالیات مربوط به سند را از مراجعه‌کنندگان خود دریافت کند و در مهلت مقرر به سازمان امور مالیاتی ایصال نماید. حال اگر سردفتر برخلاف قانون پس از وصول مالیات به جای

ایصال آن به حساب سازمان امور مالیاتی، آن را تصاحب و تحصیل نماید، این رفتار سردفتر نه‌تنها فراتر از عدم انجام وظیفه قانونی وی بوده است بلکه مالی که نزد وی به عنوان امانت بوده و برای او مشروعیت قانونی نداشته را تصاحب کرده است که مشمول عنوان تعدد معنوی جرایم می‌باشد. البته تعدد جرایم را در حالت دیگری نیز می‌توان متصور شد بدین ترتیب که اگر مؤدی مالیاتی هم در مالیات مستقیم که باید آن را به صورت سالانه بپردازد و هم در مالیات بر ارزش افزوده، مرتکب یک یا چند مورد از موارد هفتگانه مصرح در ماده ۲۷۴ گردد، بایستی برای هر یک از منابع مالیاتی یک جرم مالیاتی جداگانه لحاظ گردد. البته در این خصوص نظر دیگری نیز مطرح است مبنی بر اینکه هر یک از بندهای هفتگانه جرایم مالیاتی به منظور ارائه دقیق و صحیح درآمدها و فروش مؤدی مالیاتی می‌باشد. بنابراین، اگر مؤدی در یک سال مشخص مالی چه در مالیات عملکرد سالانه خود و چه در مالیات بر ارزش افزوده خود مرتکب جرایم مالیاتی گردد، فقط یک جرم مالیاتی برای وی در نظر گرفته می‌شود. 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. در فرض دیگر ورثه متوفی به منظور اینکه مالیات بر ارث را نپردازند این گونه وانمود می‌کنند که متوفی قبل از فوت، ملکش را به دیگری منتقل نموده است، تا دیگر اموال وی مشمول مالیات بر ارث قرار نگیرد. در این صورت ورثه متوفی هم اسناد و مدارک خلاف واقع تنظیم نموده‌اند که مصداق بند یک ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد و هم مرتکب جرم جعل و استفاده از سند مجعول شده است.

۲-۲-۲- تکرار جرایم مالیاتی

تکرار جرم وصف افعال کسی است که به موجب حکم قطعی لازم‌الاجرا از یکی از دادگاه‌های ایران محکومیت کیفری یافته و بعداً مرتکب جرم دیگری شده است که مستلزم محکومیت شدید کیفری است. تکرار جرم نشانه حالت خطرناک بزهکار است و از این حیث قوانین برخی کشورها سیاست تشدید مجازات را در قبال بزهکاران خطرناک توصیه می‌کنند. این سیاست بر این فرض مبتنی است که بزهکاران پیشینه‌دار با تحمل محکومیت باید از کردار خود تنبه حاصل کرده باشند، مجازات زندان باید موجبات اصلاح و سپس بازگشت آنان را به جامعه فراهم نموده باشد. بنابراین، مسؤولیت آنان به این دلیل که از این هشدار پند نیاموخته‌اند، سنگین‌تر از بزهکاران بدوی است.

شناسایی تکرار جرم به عنوان جهات مشدده مجازات برای تمام جرایم تعزیری بسیار پراهمیت است و قوانین خاص نیز باید به شناسایی جهات تشدید برای جرایم خاص مذکور در آن قانون بپردازند، لیکن در صورت سکوت قانون خاص، قانون مجازات اسلامی به دلیل آمره بودن، حکم فرما است. در مورد تکرار جرایم مالیاتی نیز به دلیل سکوت قانون مالیات‌های مستقیم، باید بر طبق قانون مجازات اسلامی عمل نمود.

قانونگذار ایران درباره تکرار جرم در جرایم تعزیری، در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی و بر طبق ماده ۱۳ قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مقرر می‌دارد: «هر کس به موجب حکم قطعی به یکی از مجازات تعزیری از درجه یک تا پنج محکوم شود و از تاریخ قطعیت حکم تا حصول اعاده

حیثیت یا شمول مرور زمان اجرای مجازات، مرتکب جرم عمدی تعزیری درجه یک تا شش گردد، حداقل مجازات جرم ارتكابی میانگین بین حداقل و حداکثر مجازات قانونی آن جرم است و دادگاه می‌تواند وی را به بیش از حداکثر مجازات تا یک چهارم آن محکوم کند.»

همان‌گونه که در این ماده بیان شده است محکومیت قطعی به مجازات تعزیری باید از درجات یک تا پنج باشد و مهم نیست که محکومیت پیشینی برای جرمی، مشابه جرم جدید و یا متفاوت با آن صادر شده باشد و پیشینه محکومیت به جرایم تعزیری از درجه هفت یا هشت در تحقق وصف تکرار تأثیرگذار نیست و همچنین جرم جدید نیز باید از جرایم تعزیری درجه یک تا شش باشد. بنابراین، اگر مرتکب به جرایمی از درجه هفت یا هشت متهم باشد، ولو اینکه دارای پیشینه محکومیت به جرایم تعزیری درجه یک تا شش باشد، وصف تکرار جرم محقق نمی‌گردد. در واقع ا دیدگاه تدوین‌کنندگان قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲ هجری شمسی)، مجرمانی که برای بار اول مرتکب جرم شده‌اند و کسانی که چندین فقره جرم با محکومیت کمتر از دو سال مرتکب شده‌اند، میزان خطر یکسانی دارند و مشمول تکرار جرم قرار نمی‌گیرند و تنها مجرمان دارای سابقه کیفری محکومیت حبس بیش از دو سال مشمول تشدید مجازات قرار می‌گیرند.

تکرارکنندگان جرایم علاوه بر آنکه با استمرار فعالیت خود، نظم و امنیت اجتماعی را به مخاطره می‌اندازند، هزینه‌های گزافی نیز بر اقتصاد عمومی و بودجه نظام عدالت کیفری تحمیل می‌کنند زیرا بیش از نیمی از مشتریان دائمی دستگاه عدالت کیفری را تکرارکنندگان جرم تشکیل می‌دهند. آنچه که موضوع تکرار جرم در جرایم مالیاتی را حائز اهمیت می‌کند این است که زمینه ارتکاب جرایم مالیاتی دائماً برای مؤدی وجود دارد. بدین ترتیب که مؤدی تکلیف قانونی بر پرداخت سالیانه مالیات و در برخی موارد بر پرداخت هر سه ماه یک بار مالیات بر ارزش افزوده دارد که از جمله پیش‌گفته می‌توان چنین برداشت کرد که در صورتی که مؤدی مالیاتی در یک سال به دلیل عدم انجام تکالیف قانونی تحت تعقیب و محکومیت قرار گیرد، در سال‌های بعدی در معرض خطر بیشتری در خصوص تکرار جرم و تشدید مجازات قرار خواهد گرفت. اما با تصویب قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب اردیبهشت ماه سال نود و نه و با استناد به ماده ۱۳ قانون مذکور، ارتکاب جرم مالیاتی به تنهایی برای مرتبه‌های دوم و سوم مشمول عنوان تکرار جرم نمی‌گردد و تنها در صورتی می‌توان قاعده تکرار جرم را برای مرتکبان جرایم مالیاتی اعمال کرد که به موجب حکم قطعی به مجازات تعزیری درجه یک تا پنج برای ارتکاب جرم عمدی محکوم گردند و تا قبل از حصول اعاده حیثیت یا شمول مرور زمان به علت ارتکاب جرم مالیاتی محاکمه گردند.

۲-۳- جهات تخفیف مجازات جرایم مالیاتی

یکی از ملاک‌های قانونگذار برای تعیین نوع و میزان مجازات برای یک جرم، توجه به میزان حقی است که مورد تعرض قرار گرفته که به اقتضای آن مجازات بدنی، مجازات مالی و مجازات سالب آزادی برای فعل یا ترک فعل مشمول عنوان مجرمانه در نظر گرفته می‌شود. قانونگذار با توجه به اهمیت جرایم مالیاتی و با پیش‌بینی مجازات تعزیری درجه شش، انواع مجازات را برای

جرایم مالیاتی در نظر گرفته است. لیکن تعیین مجازاتی جدید و متفاوت از اصلاحات قبلی قانون مالیات‌های مستقیم که نشان از ورود به حوزه سخت‌گیرانه‌تری نسبت به قبل است، مانع از اعمال تخفیف مجازات مرتکبین جرایم مالیاتی نخواهد شد.

تخفیف مجازات یکی از گام‌های مثبت در جهت اصل فردی کردن مجازات است و اعمال تخفیف مجازات در قوانین کیفری منصرف از قوانین و احکام الهی است. یعنی تنها در مجازات تعزیری تقلیل یا تبدیل مجازات، آن هم متناسب با حال متهم اعمال می‌شود و از آنجایی که مجازات جرایم مالیاتی بر طبق قانون، تعزیری است امکان تخفیف مجازات وجود دارد و به دلیل سکوت قانون خاص مالیات‌های مستقیم، تخفیف مجازات مرتکبین جرایم مالیاتی بر طبق قواعد آمره قانون مجازات اسلامی و مطابق عمومات این قانون قابل اعمال است.

توسل به تخفیف و یا تبدیل مجازات، وسیله مناسبی برای تعدیل کیفر و اجرای عدالت است. معنی حقوقی تخفیف مجازات، پایین آوردن کیفر از حداقل قانونی آن است. در مورد کیفیات مخففه، دادگاه در صورت وجود شرایط و کیفیاتی که علل و جهات آن را قانونگذار تعیین نموده است، می‌تواند مجازات مرتکب را در هر جرمی تخفیف دهد.

بر طبق ماده ۳۸ قانون مجازات اسلامی جهات تخفیف مجازات در هشت قسم بیان شده‌اند که در صورت وجود هر یک یا چند جهت از جهات تخفیف مجازات دادگاه مکلف است در حکم خود آنها را ذکر کرده و بر طبق قانون مشمول تخفیف بداند. از جمله جهات تخفیف می‌توان به اعلام متهم قبل از تعقیب یا اقرار مؤثر وی در حین تحقیق و رسیدگی، کوشش متهم به منظور تخفیف آثار جرم یا اقدام وی برای جبران زیان ناشی از آن اشاره کرد.

در صورت وجود هر یک از جهات تخفیف با استناد ماده ۳۷ قانون مجازات اسلامی و ماده ۶ قانون کاهش مجازات حبس تعزیری، دادگاه می‌تواند مجازات تعزیری را به نحوی که به حال متهم مناسب‌تر باشد، تقلیل دهد یا تبدیل نماید که کیفیات آن به شرح ذیل است: «... ب) تقلیل مجازات حبس درجه پنج و درجه شش به میزان یک تا دو درجه یا تبدیل این مجازات و مجازات حبس درجه هفت حسب مورد به جزای نقدی متناسب با همان درجه؛ پ) تبدیل مصادره کل اموال به جزای نقدی درجه یک تا چهار؛ ت) تقلیل انفصال دائم به انفصال موقت به میزان پنج تا پانزده سال؛ ث) تقلیل سایر مجازات تعزیری به میزان یک یا دو درجه یا تبدیل آن به مجازات دیگر از همان درجه یا یک درجه پایین‌تر.»

بنا بر آنچه مطرح گردید، چنانچه مؤدی مرتکب جرایم مالیاتی، یک یا چند جهت از جهات تخفیف را دارا باشد، بر طبق قانون مجازات اسلامی می‌توان او را مشمول تخفیف مجازات به شرح مندرج در قانون مذکور دانست.

۲-۴- تعلیق اجرای مجازات جرایم مالیاتی

تعلیق اجرای مجازات عبارت است از متوقف ساختن مجازات کسی که به کیفر تعزیری محکوم شده است تا اگر در مدت معینی پس از آن مرتکب جرم دیگری نگردد و از دستورهای دادگاه در

این مدت تبعیت کرد، محکومیت او کان لم یکن تلقی گردد.

تعلیق اجرای مجازات اندیشه و ابتکاری غربی است که در سدهٔ اخیر رفته رفته به نظام‌های کیفری کشورهای جهان راه یافته است. در کشور ما نیز نخستین بار در سال ۱۳۰۴ هجری شمسی در قانون مجازات عمومی تجلی یافت. سپس، علاوه بر مجازات حبس، ضمن اصلاحات متعددی که در قوانین موضوعه طی این سال‌ها اتفاق افتاده است به جزای نقدی نیز تسری یافت و سرانجام با وضع قانون مجازات اسلامی یکی از بنیادهای حقوق کیفری در اجرای محکومیت‌های تعزیری شناخته شد. تعلیق اجرای مجازات در روزگار ما یکی از ابزارهای قضایی سیاست فردی کردن مجازات شناخته می‌شود که اختیار دادگاه صادرکنندهٔ حکم کیفری در اعطای تعلیق تنها محدود به مجازات تعزیری می‌شود. لذا، ملاک در تعلیق، نوع خاص مجازات به هیچ وجه نیست، بلکه نوع جرم ارتكابی است. دلایل تأسیس این نهاد را عده‌ای پرهیز از محکومیت به زندان و امکان انحراف در محیط زندان برای محکومین می‌دانند و برخی دیگر کم اهمیت بودن جرم و سرزنش‌پذیری شخص را دلیل عدم مجازات دانسته‌اند. اما شاید نگاه داشتن مجرم در برزخ اجرای مجازات، باعث می‌شود بدون تحمیل هزینه به فرد و جامعه مرتکب به سوی اصلاح رفتار خویش سوق داده شود و اثر عملی این اصلاح را نیز عدم اجرای مجازات و حذف مجازات از سجل کیفری خود مشاهده نماید. با توجه به اینکه هدف از مجازات مجرمین مالیاتی اصلاح آنان و بازگرداندن آنان به چرخهٔ قانون‌مداری است، تعلیق اجرای مجازات می‌تواند در تحقق این هدف مؤثر باشد زیرا تعلیق اجرای مجازات مرتکبین جرایم مالیاتی هم به نفع مرتکب جرم مالیاتی است چون به او فرصت جبران عمل داده می‌شود و هم به نفع جامعه است چون جرایم مالیاتی در زمرهٔ جرایم شدید نیست و در نتیجه نه جامعه متحمل هزینه‌های نگهداری مجرمین مالیاتی خواهد شد و نه از نیروهای فراوان این مجرمین بی‌بهره و بی‌نصیب خواهد ماند. البته صدور قرار معلق نمودن اجرای مجازات تعزیری درجه ۶ مجرمین مالیاتی به معنای براءت کامل نیست بلکه در صورت وجود شرایط خاصی، مطابق مادهٔ ۴۶ قانون مجازات اسلامی اجرای تمام یا قسمتی از مجازات را ۱ تا ۵ سال معلق می‌نماید. تعلیق را به دو قسم تقسیم می‌نمایند: تعلیق ساده که در این نوع از تعلیق مجرم در مدت مشخصی از زمان و بی‌هیچ قید و شرطی از مجازات جرم خود معاف می‌شود و چنانچه که در این مدت معین، جرم جدیدی مرتکب نشود از تحمل مجازات کاملاً معاف می‌شود و گرنه باید مجازات مورد حکم اجرا شود و در تعلیق مراقبتی مجازات، مجرم علاوه بر رعایت شرایط تعلیق ساده، باید الزاماتی را در مدت معینی، از طرف دادگاه رعایت نماید که در صورت انجام دستورات دادگاه از مجازات معاف می‌شود و در غیر این صورت مجازات می‌گردد.

لبته لازم به ذکر است که جرایم مالیاتی نوعی از انواع جرایم اقتصادی محسوب می‌گردند و مطابق مادهٔ ۴۷ قانون مجازات اسلامی اجرای مجازات در مورد جرایم اقتصادی با موضوع جرم بیش از یک صد میلیون ریال قابل تعلیق نیست. بنابراین، تنها مجازات جرایم مالیاتی کمتر از میزان مذکور قابل تعلیق خواهند بود.

نتیجه‌گیری

مالیات یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های دولت به شمار می‌آید زیرا بخش عمده منابع درآمدی دولت‌ها از طریق مالیات تأمین می‌شود. در واقع مالیات پایدارترین نوع درآمد دولت‌ها است که با بهره‌گیری مناسب از مالیات‌ها می‌توان به رشد اقتصادی دست یافت. لیکن در کشور ایران به دلایل گوناگونی با عدم پرداخت مالیات مواجهیم به همین جهت شناسایی جرایم مالیاتی از سوی قانونگذار برای برخورد با متخلفان مالیاتی و اعمال مجازات بر مجرمین مالیاتی الزامی می‌نماید. پیرو همین الزامات قانون مداری در زیست اجتماعی در دوره‌های مختلف تاریخی شاهد برخوردها و مجازات متفاوتی با مجرمان مالیاتی بوده‌ایم لیکن میزان این برخوردها و مجازات در ادوار مختلف متفاوت می‌نماید بدین صورت که کیفرانگاری رسمی جرایم مالیاتی پس از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۶ هجری شمسی و طی سالیانی که این قانون دستخوش تغییرات و اصلاحیه‌های متعدد قرار گرفته، با نوعی برخورد مسامحه‌آمیز قانونگذار و نظام عدالت کیفری روبرو بوده است تا اینکه در آخرین اصلاحیه مقنن پیرو آموزه مجازات استحقاقی ضمن حفظ کرامات انسانی به تعیین مجازات ثابت و معینی برای مرتکبین جرایم مالیاتی پرداخت. در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) در ماده ۲۷۴، هفت مصداق برای جرم مالیاتی احصا شده که بر اساس آن هر فردی مرتکب هر کدام از این مصادیق شود، مجرم مالیاتی محسوب و طبق این قانون مجازات می‌شود که این خود گام درستی به جهت نیل به هدف قانون مداری مالیاتی به واسطه تعیین نوع رفتار مشمول عنوان مجرم مالیاتی است لیکن پیرامون وجود یا فقدان هماهنگی میان پاسخ‌های کیفری جرایم مالیاتی با ماهیت این قبیل جرایم می‌توان گفت شدت پاسخ بیانگر درجه سرزنش است و شدت عمل انعکاس عدم تأیید است. در قانون مالیات‌های مستقیم نیز هر چند تعیین مجازات تعزیری درجه ۶ نسبت به رویه‌های قبلی قانونگذار از شدت بیشتری برخوردار است که بیانگر سرزنش مرتکبین جرایم مالیاتی است اما از آنجایی که پاسخ کیفری باید انعکاس شدت رفتار باشد و این در جهت اجرای انصاف ضروری می‌نماید و ما معادل این اصل را در قانون مالیات‌های مستقیم با پیش‌بینی پرداخت اصل مالیات و اعمال مجازات مقرر در این قانون و همچنین جبران ضرر و زیان وارده به دولت و پرداخت جریمه‌های متعلق قانونی به منظور اجرای انصاف شاهد هستیم، هر چند اقدامات نوین و عدالت محورانه ای است لیکن به نظر می‌رسد که هماهنگی لازم وجود ندارد و مجازات جرایم مالیاتی با ماهیت این قبیل جرایم همخوانی ندارد، از آن روی که عملکرد ضعیف نظام مالیاتی در پاسخ به جرایم مالیاتی مرتکبان سبب افت جایگاه مالیات‌ها در نزد مؤدیان و شهروندان گردیده و حاکی از کم‌اهمیتی درآمدهای مالیاتی در نزد دولت است. بنابراین، به منظور بالا بردن جایگاه مالیات در تأمین منابع درآمدی دولت و خروج از ماهیت رانتی ناشی از وجود بیماری هلندی و عدم اتکا به منابع نفتی به منظور تأمین هزینه‌های دولت، یکی از بهترین راهکارها پیش‌بینی پاسخ‌های متناسب‌تر و سخت‌گیرانه‌تری نسبت به جرایم مالیاتی با توجه به اهمیت آنها است تا مؤدیان را بیشتر ملزم به نظم مالیاتی گرداند. به گونه‌ای که وسوسه ارتکاب جرم مالیاتی را در دیگران از بین ببرد و مجرم مالیاتی را

نیز اصلاح کند تا مجدداً مرتکب جرایم مالیاتی نگردد. در واقع سازمان مالیاتی برای اثربخشی بیشتر مجموعه قوانین مالیاتی، نیاز به پاسخ‌های کیفی دارد که بازدارندگی آن قابلیت اجرایی قوی‌تری داشته باشد مانند اینکه پاسخ کیفی به این قبیل جرایم از نرخ انواع سپرده‌های بانکی و تورم و سود سرمایه مرتکبان بالاتر باشد تا بتوان امیدوار بود از تعدد مؤدیان متخلف و موارد تخلف آنان کاسته شود. البته این عدم هماهنگی از دید دیگری نیز قابل توجیه است بدین ترتیب که اگر جرایم مالیاتی را در زمره جرایم اقتصادی بدانیم، فقدان نسبی در مجازات جرایم مالیاتی و نادیده گرفتن شدت یا ضعف جرم ارتكابی در تعیین مجازات و در نظر گرفتن یک مجازات ثابت برای تمام مجرمین مالیاتی امری غیرقابل پذیرش است. بدین توجیه که مرتکب یک جرم مالیاتی با مرتکب چندین جرم مالیاتی و همچنین مؤدی که برای کتمان درآمد چند میلیونی خود مرتکب جرم مالیاتی می‌شود با مؤدی که برای کتمان درآمد چند میلیاردی خود مرتکب جرم می‌شود، همگی تحت شمول مجازات تعزیر درجه ۶ قرار می‌گیرند که این امر حکایت آشکاری از عدم تطابق مجازات جرایم مالیاتی با ماهیت این قبیل جرایم است.



فهرست منابع

- الهام، غلامحسین و محسن برهانی. *درآمدی بر حقوق جزای عمومی: واکنش در برابر جرم*. جلد دوم. چاپ دوم. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۴.
- امامی، محمد. *کلیات حقوق مالی*. چاپ چهارم. تهران: نشر میزان، ۱۳۸۷.
- بهفر، حمزه و عباس شیخ الاسلامی. «آثار تعدد و تکرار جرم در جرایم مالیاتی». *مقالات حقوقی* ۴(۱۳۹۷): ۹-۶۶.
- احمدی موسوی، سید مهدی. «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی». رساله دکتری، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴.
- غلامی، حسین. *کیفرشناسی: کلیات و مبانی پاسخ‌شناسی جرم*. چاپ اول. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۵.
- کریمی، سارا، انور خسروی و بیژن خزدوزی. «بررسی دلایل اختلافات بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط حوزه‌های مالیاتی استان کردستان». مقاله ارائه شده در کنفرانس ملی رویکردهای نوین علوم انسانی در قرن ۲۱، رشت: دانشگاه امام صادق (ع)، پردیس خواهران، ۱۳۹۶/۰۹/۱۵.
- گلدوزیان، ایرج. *محشای قانون مجازات اسلامی*. چاپ دوم. تهران: نشر مجد، ۱۳۹۴.
- اردبیلی، محمد علی. *حقوق جزای عمومی*. جلد دوم. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۴.
- مختارزاده، میثم. *قانون‌یار حقوق جزای عمومی*. چاپ اول. تهران: نشر چتر دانش، ۱۳۹۴.



This Page Intentionally Left Blank

پروشکاه علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی