

پژوهشهای حقوقی

فصلنامه علمی - ترویجی

شماره ۳۷

هزار و سیصد و نود و هشت - بهار

۷	• نقدی پست‌مدرنیستی بر پوزیتیویسم حقوقی در حقوق بین‌الملل دکتر علیرضا باقری ابیانه - دکتر مجتبی انصاریان
۲۷	• تفسیر قطعنامه‌های شورای امنیت: از معمای تعمیم قواعد عام تفسیر تا تخصیص تفسیر یاسر سالاریان - مهدی خلیلی طریقه
۵۵	• استثنائات منع کار اجباری در قوانین موضوعه ایران و مقاله‌نامه شماره ۲۹ سازمان بین‌المللی کار دکتر محمد مظهری - فرزاد جنگجوی (خراطا) - اکبر لطفی عزیز
۷۹	• تعهدات خاص خدمات مخابرات در سازمان جهانی تجارت زهرا مشرف جوادی
۱۰۷	• بررسی الزام مستدل بودن آرای داوری در رسیدگی به اختلافات ناشی از سرمایه‌گذاری بین‌المللی سپهر حسن‌خان‌پور - امیرحسین حقیقی
۱۲۷	• رویکرد کیفی قانون مالیات‌های مستقیم با تأکید بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱
۱۶۷	• سیاست‌های نوین تقنینی مبارزه با قاچاق کالا در قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز مصوب ۱۳۹۲/۱۰/۰۳ دکتر ابوالحسن شاکری - عاطفه شیخ اسلامی
۱۸۹	• تأثیر شخصیت در قراردادهای مطالعه تطبیقی در حقوق ایران و انگلیس با تأکید بر رویه قضایی فاطمه نوروزی - دکتر مهدی عاشوری - دکتر دلاور برداران
۲۱۵	• جایگاه وکیل در مرحله تحقیقات مقدماتی در پرتو تحولات قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ دکتر سید ابراهیم قدسی - میثم غلامی - امین ملکی
۲۳۹	• اصل حاکمیت اراده و بروز آن در قواعد حل تعارض در نظام حقوقی ایران و چین وحید یگانه - روح‌الامین حجتی کرمانی
۲۶۱	• قراردادهای هوشمند: توافقات حقوقی در پرتو بلاک‌چین نگارنده: رچی او شیلدر، ترجمه: مهدی ناصر - دکتر حسین صادقی





تأملی بر رویکرد کیفری قانون مالیات‌های مستقیم با تأکید بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱

دکتر ابوالحسن شاکری* - عاطفه شیخ اسلامی**

چکیده:

برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ که فصل هفتم آن (تشویقات و جرایم مالیاتی)، درخصوص تخلفات و جرایم مالیاتی، بیشتر موجد ضمانت اجرای غیرکیفری جریمه نقدی (در هفت مورد) است تا ضمانت اجرای کیفری حبس (فقط در سه مورد) و با مقایسه و مذاقه در بند ۶۰ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مشاهده می‌شود که تمرکز قانون اخیرالذکر درخصوص جلوگیری از افزایش فرار مالیاتی، بر افزایش تعداد مؤدیان، افزایش جرایم مالیاتی و میزان مجازات‌های آنها نسبت به قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. اگرچه، این موضوع خود نشان از جدیت و تلاش مقنن در جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده بیشتر و شدیدتر از ضمانت‌اجراهای کیفری دارد اما با توجه به دامن زدن به تورم کیفری، تراکم کار دستگاه قضا و تمرکز آن بر سیاست کاهش جمعیت کیفری زندان‌ها به‌ویژه با دستورالعمل ابلاغی ساماندهی زندانیان و کاهش جمعیت کیفری زندان‌ها از سوی رئیس قوه قضائیه،** قابل توجه نمی‌باشد.

مجله پژوهش‌های حقوقی (فصلنامه علمی - ترویجی)، شماره ۳۷، بهار ۱۳۹۸
صفحه ۱۲۷-۱۶۵، تاریخ وصول: ۱۳۹۵/۰۱/۱۷، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۴/۰۹

* دانشیار گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه مازندران

Email: shakeri_criminallaw@yahoo.com

** دانشجوی دوره دکترای حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه مازندران، نویسنده

Email: atefe.sheikheslami@gmail.com

مسئول

*** طبق ماده ۲۹ دستورالعمل مذکور؛ این دستورالعمل در ۲۹ ماده در تاریخ ۱۳۹۲/۰۳/۲۹ به تصویب رئیس

قوه قضائیه رسیده است.

بررسی رویکرد کیفری قوانین مالیاتی به‌ویژه قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم**** در موادی که متضمن جرم‌انگاری رفتارهایی از سوی اشخاص حقیقی و حقوقی بوده و به‌موجب بند ۶۰ همین قانون به‌عنوان مواد ۲۷۴ (جرایم مندرج در هفت بند) و ۲۷۹ به قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ الحاق می‌شوند و ارتباط و جمع آنها با جرایم فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم و نسخ مواردی از آنها توسط ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و سایر موضوعات مرتبط از قبیل تعدد این جرایم با هم و یا با سایر جرایم از قبیل جعل و استناد به سند مجعول، شروع به جرایم مالیاتی و مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در قبال جرایم مالیاتی باتوجه به مقررات و محدودیت‌های پیش‌بینی‌شده در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲، مباحث مختلف این تحقیق را تشکیل می‌دهند.

کلیدواژه‌ها:

فرار مالیاتی، جرایم مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم.

مقدمه

هرگونه تلاش غیرقانونی که برای پرداخت نکردن مالیات مقرر از قبیل عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، اختفای فعالیت اقتصادی و درآمد ناشی از آن و عدم ارائه صحیح اطلاعات لازم درخصوص اموال و دارایی‌های مشمول مالیات صورت می‌گیرد، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. بدین ترتیب، فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون مالیاتی و مقررات موجود در آن درخصوص تکالیف پیرامون پرداخت مالیات است. به‌عنوان مثال، زمانی که مؤدی مالیاتی طبق قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مواعد مقرر و ذکر فعالیت‌های اقتصادی و درآمد واقعی خود می‌باشد و از این تکلیف قانونی عدول می‌کند، مرتکب تخلف از قانون شده و ممکن است با ضمانت‌اجراهای موجود در آن قانون اعم از ضمانت‌اجراهای کیفری و یا

**** ماده ۲۸۱ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم: «تاریخ اجرای این قانون (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)، به‌استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد. لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۴/۰۱/۰۱ و بعداز آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده ۲۷۲ و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.»

غیرکیفری روبه‌رو شود؛ اما در اجتناب از پرداخت مالیات، مؤدی مالیاتی با استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی راه‌های گریز از پرداخت مالیات را یافته و به آنها متوسل می‌شود. بدین ترتیب «اجتناب مالیاتی در چهارچوب قانون صورت می‌گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است.»^۱

بدین ترتیب، جرایم مالیاتی رفتارهایی هستند که برای آنها در قوانین مالیاتی، مجازات تعیین شده است. رفتارهایی که به قصد فرار از پرداخت مالیات ارتکاب یافته و به جهت جلوگیری از فرار مالیاتی وضع شده‌اند. عدم تکمیل و تسلیم اظهارنامه در مواعد مقرر قانونی، اختفای فعالیت اقتصادی، کتمان درآمد، استفاده از کارت بازرگانی دیگری به قصد فرار از پرداخت مالیات و ... نمونه‌هایی از این جرایم هستند. بدین ترتیب «در قانون برای فرار مالیاتی در صورت مشخص شدن آن جرایمی تعیین شده درحالی‌که اگر فعالیت‌های تجاری با انگیزه اجتناب مالیاتی انجام شود، محاکم قضایی و هیئت‌های حل اختلاف نمی‌توانند آن فعالیت تجاری را باطل اعلام نمایند؛ زیرا قوانین محدودکننده‌ای در زمینه اجتناب از پرداخت مالیات وجود ندارد و معاملات انجام‌شده واقعی بوده و حتی اگر در جهت اجتناب مالیاتی هم باشد نمی‌توان آن را باطل اعلام نمود.»^۲

در ایران، برنامه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۸۷ و در قالب طرح تحول نظام مالیاتی مطرح و لایحه آن تحت عنوان لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی به دلیل خلأها و نواقص موجود در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ و اصلاحات بعدی آن (۱۳۷۱ و ۱۳۸۰) و ضرورت اصلاح آن، پس از تصویب هیئت وزیران با قید یک فوریت در ۱۳۹۱/۰۸/۰۱ به مجلس شورای اسلامی ارسال شد. یکی از اهداف اصلی تدوین این لایحه در مقدمه آن، بدین شکل بیان شده بود: «شکل لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به‌عنوان بخشی از برنامه طرح تحولات اقتصادی با هدف ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین مالی دولت و کاهش اتکای بودجه دولت به عواید حاصل از صادرات نفت (بند ۲۲-۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه) از طریق افزایش مشارکت عمومی و بدون تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر پایه‌های موجود، فراهم آوردن بستر مناسب برای دسترسی و

۱. مهنوش عبدالله میلانی و نرگس اکبرپور روشن، «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران». فصلنامه پژوهشنامه مالیات ۱۳ (۱۳۹۱)، ۱۴۳.

۲. فرزین رضایی و روح‌اله جعفری نیارکی، «رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات ۲۶ (مسلسل ۷۴) (۱۳۹۴)، ۱۱۱.

تجمیع اطلاعات مبادلات اقتصادی کشور، احصای درآمدها به‌خصوص درآمدهای پنهان و در نتیجه ایجاد شفافیت اقتصادی و به تبع آن جلوگیری از فرار مالیاتی تدوین شده است. این لایحه در نهایت در ۳۱ تیر ماه ۱۳۹۴ و به‌رغم انتقادات وارد بر آن از جمله دامن زدن به تورم کیفری با تعداد بیشتر رفتارهای جرم‌انگاری شده به‌عنوان جرایم مالیاتی، به‌عنوان قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم^۳ تصویب گردید و در تاریخ ۱۳۹۴/۰۵/۰۷ به تأیید شورای نگهبان رسید.

مواد ۱۹۲ تا ۲۰۱ از فصل هفتم ق.م.م تحت عنوان تشویقات و جرایم مالیاتی، برای جرایم و تخلفات مالیاتی ضمانت‌اجراهایی از قبیل حبس تأدیبی سه ماه تا دو سال (تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹، ۲۰۰ و ۲۰۱) و جریمه نقدی به میزان درصدی معین در هر مورد از مالیات قابل پرداخت یا مالیات پرداخت‌نشده (مواد ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۵، ۱۹۶، ۱۹۷، ۱۹۹ و ۲۰۰) و همچنین ابطال اسناد دال بر انتقال اموال به همسر و فرزندان به‌قصد فرار از پرداخت مالیات (تبصره ماده ۲۰۱) را مقرر نموده است. برخلاف ق.م.م که در فصل هفتم آن، بیشتر از ضمانت‌اجرای جریمه نقدی (در هفت مورد) تا حبس (در سه مورد) استفاده نموده است و با بررسی بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م مشاهده می‌شود که رویکرد کیفری قانون اخیرالذکر، با توجه به جرم‌انگاری رفتارهای بیشتری به‌عنوان جرایم مالیاتی و مقرر نمودن مجازات درجه ۴ برای آنها که شدیدتر از حبس مقرر در ق.م.م است، بسیار سخت‌گیرانه‌تر می‌باشد.

در حال حاضر، رکن قانونی جرایم مالیاتی را باید در فصل هفتم ق.م.م و بند ۶۰ قانون ق.ا.ق.م.م جستجو کرد. بررسی رکن مادی جرایم مالیاتی، رکن معنوی این جرایم، شروع به جرایم مالیاتی، معاونت و تعدد جرایم مالیاتی با یکدیگر یا با سایر جرایم مثل جعل و استفاده

۳. قانون مالیات‌های مستقیم و قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در این نوشتار، از این پس و به‌اختصار به شکل «ق.م.م» و «ق.ا.ق.م» آورده می‌شود.

۴. طبق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ نیز مجازات تعزیری درجه ۶ عبارتند از: «حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه ضربه در جرایم منافی عفت، 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، ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.»

از سند مجعول و مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی درخصوص جرایم مالیاتی، قسمت‌های مختلف این تحقیق را تشکیل می‌دهند.

۱- رکن مادی جرایم مالیاتی

رکن مادی جرایم مالیاتی در موادی از فصل هفتم ق.م.م و موادی در ق.ا.ق.م.م که طبق بند ۶۰ همین قانون مقرر شده است به‌عنوان مواد ۲۷۴ و ۲۷۹، به ق.م.م الحاق شوند، احصاء شده است. مرتکبان این جرایم طبق ق.ا.ق.م.م و در بندهای هفت‌گانه ماده ۲۷۴ و ماده ۲۷۹ این قانون به مجازات‌های تعزیری درجه ۶ محکوم خواهند شد درحالی‌که فصل هفتم از ق.م.م غالباً بر جریمه نقدی به میزان درصدی از مالیات مقرر، اکتفاء کرده و در معدود مواردی حبس تأدیبی سه ماه تا دو سال را نیز مقرر نموده است. بررسی بندهای هفت‌گانه ماده ۲۷۴ و ماده ۲۷۹ الحاقی به ق.م.م و ارتباط آنها با مواد قانونی مقرر در فصل هفتم ق.م.م و همچنین رویکرد کیفری این قانون درقبال مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در این قسمت مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱-۱- بررسی جرایم ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م و ارتباط آنها با جرایم موضوع فصل هفتم ق.م.م

طبق بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م اشخاصی که مرتکب یکی از جرایم مالیاتی مندرج در ماده ۲۷۴ ق.ا.م.م می‌شوند ممکن است به یکی از مجازات‌های درجه ۶ محکوم شوند. در این ماده مقرر شده است که تمام افرادی که اقدام به تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن کنند، فعالیت اقتصادی‌شان را اختفاء و درآمد حاصل از آن را کتمان کنند، مانع از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث شده و از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور امتناع کرده و با این اقدام به دولت زیان وارد کنند، مشمول این مجازات‌ها خواهند شد. همچنین تمام افرادی که 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 تعیین‌شده را انجام نداده، معاملات و قراردادهای خود را به‌نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر را به‌نام خود برخلاف واقع ثبت کنند، از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی خودداری و یا از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی استفاده کنند، نیز مرتکب جرم مالیاتی شده و به یکی از مجازات‌های درجه ۶ محکوم می‌شوند؛ اما

برای اشخاص حقیقی مرتکب به هریک از این جرایم در ماده ۲۷۵ همین قانون، برخلاف ماده ۲۰ ق.ا.ق.م.ا ۱۳۹۲، صرفاً مجازات ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری در نظر گرفته شده است. علاوه بر مجازات‌های مربوط به جرایم مالیاتی، مرتکبان جرایم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های مقرر قانونی و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی نیز خواهند بود.

بررسی جرایم موضوع قسمت‌های مذکور در دو ق.م.م (فصل هفتم) و ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م (بند ۶۰)، تعامل و ارتباط آنها با یکدیگر و درموردی جمع آنها یا نسخ برخی از جرایم ق.م.م توسط ق.ا.ق.م.م، در این قسمت، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱-۱-۱- جرم مالیاتی تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن (بند ۱ ماده ۲۷۴) و قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م ۱۳۶۶

ایجاد نمودن اسناد و مدارک اعم از عادی و رسمی و یا وارد نمودن اطلاعات خلاف واقع در دفاتری که مبنای احتساب مالیات مؤدی مالیاتی قرار می‌گیرند و یا تغییر دادن آنها به صورت خلاف واقع یعنی مغایر با وضعیت حقیقی اسناد، مدارک و دفاتر مؤدی مالیاتی موجب تحقق جرم مالیاتی موضوع بند نخست ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م، می‌شود. تنظیم کردن اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقع اعم از آن است که مؤدی خود مباشرت به تنظیم آنها نماید و یا به دستور او این اسناد و مدارک به صورت خلاف واقع تنظیم شوند. به عبارت دیگر فاعل در ارتکاب این جرم اعم است از فاعل مادی که خود مستقیماً در رکن مادی دخالت داشته و یا فاعل معنوی که «جرم را توسط دیگری مرتکب می‌شود، کسی که با داشتن اقتدار، خواه درعمل و خواه به موجب قانون، جرم را بی‌آنکه ماداً در ارتکاب آن مداخله کند، واقع می‌سازد، فاعل معنوی جرم را باید نسبت به فاعل مادی که بازوهای اجرایی جرم محسوب می‌شود، مغز اندیشنده به‌شمار آورد و به همان اندازه از رفتار او بی‌مناک بود.»^۵ تفسیر منطقی این بند نیز ایجاب می‌کند که مؤدی مالیاتی که دستور به تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع را داده به‌صرف این دستور و عدم‌مبادرت مستقیم بر تنظیم اسناد از تعقیب و مجازات معاف نباشد.

۵. محمدعلی اردبیلی، حقوق جزای عمومی (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۳)، ۹۲.

در ماده ۲۰۱ ق.م.م، آنچه که در این زمینه، به‌عنوان جرم مالیاتی جرم‌انگاری شده است، صرفاً استناد به دفاتر، اسناد و مدارکی است که برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده باشد و در واقع، فعل تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع را دربر نمی‌گیرد. بدین ترتیب، این ماده صراحتاً گستره شمول جرم مالیاتی استناد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا دفاتر و اسناد و مدارکی (که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشند) که برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده‌اند را با استفاده از عبارت «... به اسنادی که ... برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است، استناد نماید» مشخص نموده و صرف‌نظر از اینکه آن اسناد و مدارک خلاف واقع توسط خود مؤدی یا به دستور و اکراه او تنظیم شده باشد یا توسط دیگری، صرف استناد به این‌گونه اسناد و مدارک را ملاک تحقق جرم مالیاتی قرار داده است و علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در همان قانون مرتکب را از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم نموده است.

اما عبارت بند الف بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م در این زمینه به‌گونه دیگری تنظیم شده است که اولاً برخلاف ماده ۲۰۱ ق.م.م، تنظیم این‌گونه اسناد و مدارک خلاف واقع را نیز به‌عنوان جرم مالیاتی، جرم‌انگاری نموده و ثانیاً با استفاده از حرف اضافه «و» میان دو رفتار تنظیم و استناد، بدو این مسئله را متبادر می‌کند که صرف تنظیم اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقع یا صرف استناد به آنها برخلاف رویه ماده ۲۰۱ ق.م.م، با این بند منجر به تحقق جرم مالیاتی نبوده و برای تحقق جرم طبق این بند لازم است که دو عمل تنظیم و استناد توأمان از طرف مؤدی مالیاتی واقع شود.

در واقع، اگر مقنن به‌جای حرف اضافه «و» از حرف اضافه «یا» در این بند استفاده می‌کرد گستره شمول این جرم مالیاتی هم شامل تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع از سوی هر فردی می‌شد و هم در صورت صرف استناد به این اسناد از سوی مؤدی مالیاتی صرف‌نظر از این موضوع که تنظیم‌کننده این اسناد و مدارک خود مؤدی بوده یا دیگری (همانند ماده ۲۰۱ ق.م.م) قابل تعقیب و مجازات می‌گردید؛ اما به نظر می‌رسد با نحوه انشای این بند، برای تحقق جرم مالیاتی موضوع بند الف ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع و یا استناد به آن از سوی مؤدی مالیاتی ضروری می‌باشد. تفسیر مضیق و به نفع متهم نیز پذیرش چنین تفسیری را تقویت می‌کند و بنابراین در صورتی که مقنن هدف جلوگیری از استناد به اسناد و مدارک خلاف واقع از سوی مؤدی مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیاتی را

دنبال می‌کند بهتر است همانند ماه ۲۰۱ ق.م.م گستره این موضوع را به‌طور روشن‌تری مشخص نماید.

همچنین ذکر این نکته خالی از فایده نیست که بیان مقنن در خصوص تعیین مجازات این جرم مالیاتی در ماده ۲۰۱ ق.م.م با عبارت «... علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون...» به‌ویژه در خصوص تعیین جریمه نقدی که در هریک از موارد مندرج در فصل هفتم این قانون به میزان مشخصی (مثلاً ده درصد، بیست درصد و چهل درصد) تعیین شده، مبهم است و مشخص نیست که چه میزان جریمه نقدی برای مرتکبان این جرم مالیاتی موردنظر مقنن بوده است مگر اینکه تعیین جریمه نقدی را ناظر بر قسمت دوم ماده ۲۰۱ یعنی عدم‌تسلیم اظهارنامه و ترازنامه سود و زیان در سه سال متوالی که طبق ماده ۱۹۲ همان قانون موجب تعلق ده درصدی مالیات به‌عنوان جریمه نقدی خواهد بود، بدانیم؛ اما با توجه به اینکه تنها کیفر مقرر در فصل هفتم ق.م.م و طبق تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ و ماده ۲۰۰ (در صورت تکرار)، حبس تأدیبی سه ماه تا دو سال است، طبق این قانون، استناد مؤدی مالیاتی به‌قصد فرار از پرداخت مالیات به ترازنامه و حساب سود و زیان یا دفاتر، اسناد و مدارکی که برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده‌اند، موجب مجازات حبس سه ماه تا دو سال است.

از طرف دیگر، در صورتی که تحقق جرم موضوع بند نخست ماده ۲۷۴ را در صورت ارتکاب توأمان تنظیم خلاف واقع اسناد و استناد آنها توسط مؤدی مالیاتی (به‌واسطه حرف اضافه «و») می‌پذیریم، در موارد استناد به اسناد و مدارک و دفاتری که توسط دیگری و بدون دستور و اکراه مؤدی مالیاتی و برخلاف واقع تنظیم شده باشد باید ماده ۲۰۱ را در این زمینه لازم‌الاجرا دانسته و مجازات سه ماه تا دو سال را برای مرتکب آن تعیین کنیم و در واقع قائل به نسخ نسبی قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م باشیم.

همچنین، از آنجایی که رفتار مجرمانه بند الف ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م منوط به تحقق نتیجه خاصی نشده است و صرف تنظیم اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقع و استناد به آنها از سوی مؤدی جرم مالیاتی محسوب می‌شود، این جرم یک جرم مطلق بوده و مقید به نتیجه خاصی نیست. همچنین، تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و حتی استناد به آنها نیز جرمی آنی است نه مستمر. بدین ترتیب از آنجایی که رکن مادی جرم تنظیم و استناد به دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع، یکبار در زمان محقق می‌شود ولو دارای آثاری در طول زمان باشد جرمی

آنی بوده و تابع قانون حاکم بر زمان ارتکاب و قابل محاکمه در دادگاه واقع در محل وقوع جرم خواهد بود.

۱-۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به‌عنوان یک جرم مالیاتی در بند ب ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م جرم‌انگاری شده است. درخصوص چنین جرمی بدین‌شکل، قانون مالیات‌های مستقیم ساکت است و فقط در ذیل ماده ۱۹۴ خود درخصوص اظهار خلاف واقع درآمد واقعی درخصوص مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای مقررات ماده ۱۵۸ همان قانون مورد بررسی قرار می‌گیرد، مقرر نموده است در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهارشده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهند بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات مقرر خواهد شد. نوع بیان مقنن در این ماده با عبارت «علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط ...» مبهم است و صرفاً تأکید بر جرم مالیاتی بودن این اظهار خلاف واقع کرده و مشخص نیست برای این نوع اظهار برخلاف واقع از میان ضمانت‌اجراهای موجود در فصل هفتم مثل جریمه نقدی که مشخصاً و به‌طور موردی ذیل هر ماده تعیین شده است یا حبس، کدام ضمانت‌اجرا و به چه میزانی مدنظر بوده است. بند ب ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م، اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن را جرم‌انگاری نموده و مجازات درجه ۶ را به‌موجب بند ۶۰ این قانون برای آن مقرر نموده است.

اختفاء به‌معنای پوشاندن چیزی است که به علت آگاهی مخفی‌کننده از عواقب آن و برای کسب منافی با پیش‌بینی‌های لازم، صورت می‌پذیرد. این رفتار ممکن است به‌واسطه یک فعل، مثل مستتر کردن و پوشاندن و یا ترک فعل مثل سرّی نگه‌داشتن آنچه که در راستای یک وظیفه قانونی - مثل اخفای فعالیت‌های اقتصادی و درآمد حاصل از آن - که مرتکب جرم از افشای آن اجتناب نموده است، محقق شود.^۶ کتمان کردن نیز به‌معنای پنهان کردن و پنهان داشتن میزان واقعی درآمد ناشی از فعالیت‌های اقتصادی می‌باشد که هم به‌صورت فعل

۶ ریکاردو پینتو ایپلی شوالیه، «تحلیل جرم پولشویی به‌عنوان یک جرم مستقل از اخفاء (تحلیل آثار و نتایج استقلال جرم پولشویی؛ مرتکب جرم مقدم به‌عنوان مرتکب جرم پولشویی)»، برگردان عاطفه شیخ اسلامی، مجله حقوقی داور ۱۱ و ۱۲ (۱۳۹۳)، ۲۵۱.

اظهار خلاف واقع آن قابل تحقق است و هم به صورت عدم ارائه آن یعنی ترک فعل؛ بنابراین، در صورت اختفای انجام فعالیت‌های اقتصادی و کتمان درآمد ناشی از آن، چه در قالب فعل یعنی انعکاس و اظهار خلاف واقع درآمد و چه به شکل ترک فعل، عدم اظهار فعالیت اقتصادی و درآمد واقعی حاصل از آن، جرم مالیاتی طبق این بند را محقق بدانیم. همچنین، به نظر می‌رسد که باتوجه به ارتباط میان درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی و فعالیت اقتصادی در واقع در تحقق این جرم به نوعی باید کتمان درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی را نتیجه اختفای فعالیت اقتصادی محسوب کنیم.

جرم اختفای فعالیت‌های اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن مطلق بوده و طبق این بند منوط به تحقق نتیجه خاصی نشده و صرف اختفاء و کتمان فعالیت اقتصادی و درآمد حاصل از آن برای تحقق جرم مالیاتی کافی خواهد بود. این جرم مالیاتی، جرمی آنی است و به محض تکمیل اطلاعات موضوع اظهارنامه و اخفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد واقعی ناشی از آن در اظهارنامه، تأیید نهایی آن و دریافت کد رهگیری، محقق خواهد شد.

۱-۳- 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

این بند متشکل از دو قسمت می‌باشد. قسمت اول ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و قسمت دوم امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور. نکته بسیار مهم در قسمت اخیر این بند یعنی در وارد کردن زیان به دولت با این اقدام و این بحث است که «این اقدام» مشمول هر دو قسمت بند می‌شود و یا فقط قسمت اخیر آن را دربرمی‌گیرد. توضیح آنکه، نحوه بیان این قسمت و استفاده از عبارت «این اقدام» بعد از قسمت دوم ماده یعنی امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور، به نحوی است که وارد کردن زیان به دولت را برای این قسمت لازم می‌داند نه قسمت اول آن، چراکه اگر منظور وارد کردن زیان به دولت در نتیجه هردو رفتار مجرمانه هردو قسمت بود باید به جای عبارت این اقدام از عبارت این اقدامات استفاده می‌شد هرچند ناظر بودن قسمت اخیر این بند، یعنی وارد کردن زیان به دولت را اگر مشمول قسمت اول هم بدانیم بیشتر به

نفع متهم خواهد بود؛ اما با در نظر گرفتن ظاهر ماده و استفاده از عبارت «این اقدام»، به نظر می‌رسد که وارد کردن زیان به دولت مشمول قسمت قبل از آن یعنی امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور باشد.

بدین ترتیب جرم قسمت دوم این بند از جمله جرایم مقید به نتیجه بوده و این نتیجه نیز وارد کردن زیان به دولت از طریق امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور است. بدین ترتیب، رفتار مجرمانه قسمت اول این بند یعنی ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون، جرمی مطلق بوده و با صرف ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی با اطلاعات موردنظر، محقق خواهد بود. به‌طور کلی رفتار مجرمانه ارتكابی طبق این بند عبارت است از:

۱- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا

اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون: طبق بند ۴۴ ق.ا.ق.م.م. واحدی تحت عنوان واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور، به‌منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، ایجاد می‌شود. واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیئت‌های بازرسی که حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤدیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی واحد بازرسی مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در راستای تکلیف این بند، طبق بند ۳ ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م. جرم مالیاتی خواهد بود. ماده ۱۹۳ ق.م.م. جرمه‌ای معادل بیست درصد مالیات برای عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول و جرمه‌ای معادل ده درصد برای رد دفتر نسبت به مؤدیانی که به‌موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، پیش‌بینی نموده است. در این زمینه

رویکرد ق.ا.ق.م.م در خصوص ضمانت‌اجرای کیفری مقرر نمودن مجازات درجه ۶ برای افراد مذکور است.

ممانعت کردن، به معنای جلوگیری کردن از دسترسی و یا ایجاد مانع برای دسترسی به اطلاعاتی است که قانوناً باید مورد دسترسی مأموران قرار بگیرد. همان‌طور که پیشتر توضیح داده شد اگر قسمت آخر بند سوم بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م را با توجه به نوع بیان و محدود کردن آن به «این اقدام» که شامل اقدام اخیرالذکر آن می‌شود نه اقدام در صدر بند، باید جرم ممانعت را جرمی مطلق دانست. همچنین، ممانعت و ایجاد مانع کردن در دسترسی به اطلاعات جرم آنی بوده و با ایجاد مانع در دسترسی به اطلاعات مورد نظر قانون محقق خواهد شد:

۲- 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: طبق بند ۴۱ ق.ا.ق.م.م، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلف به درج صورت حساب صادره و شماره اقتصادی خود و طرف معامله در صورت حساب‌ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه و فهرست معاملات خود به سازمان امور مالیاتی کشور هستند. عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است، می‌باشد. بدین ترتیب عدم درج صورت حساب صادره و شماره اقتصادی خود و طرف معامله در صورت حساب‌ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه و فهرست معاملات خود به سازمان امور مالیاتی کشور، عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود و عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود، طبق بند ۳ بند ۶۰ قانون اصلاح

ق.م.م که ماده ۲۷۴ تا ۲۸۲ را به ق.م.م اضافه نموده است، جرم مالیاتی و قابل تعقیب می‌باشد.

جرم امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی که به صورت ترک فعل قابل تصور است، به معنای عدم انجام تکالیف مقرر قانونی در این زمینه می‌باشد و در صورتی محقق خواهد بود که سبب وارد شدن زیان به دولت باشد و بدین ترتیب این جرم از جمله جرایم مقید به نتیجه می‌باشد. همچنین طبق بند ۴۲ ق.ا.ق.م.م که جایگزین ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م شده است، به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات مورد نیاز را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند. این اطلاعات عبارتند از:

الف) اطلاعات هویتی: ۱- اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی؛ ۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادها. ب) اطلاعات معاملاتی اشخاص: ۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)؛ ۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)؛ ۳- قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری؛ ۴- قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات؛ ۵- اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا؛ ۶- اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی؛ ۷- بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر. پ) اطلاعات مالی، پولی، اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص: ۱- جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار؛ ۲- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی؛ ۳- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها؛ ۴- تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن. ت) اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین

نقل‌وانتقال آنها؛ ث) سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهند شد.

بدین ترتیب عدم‌ارائه اطلاعات فوق به پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی واقع در سازمان امور مالیاتی کشور توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات موردنیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به‌نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، مشروط به وارد شدن زیان به دولت در نتیجه این اقدام طبق بند ۳ بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م جرم و قابل تعقیب خواهد بود.

این جرم که در قالب ترک فعل محقق می‌شود و باتوجه به تصریح مقنن بر تحقق جرم در صورت وارد شدن زیان به دولت در اثر این اقدام، از جمله جرایم مقید به نتیجه می‌باشد. همچنین، جرم امتناع از انجام تکالیف قانونی مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، جرمی آنی است و رکن مادی آن با اتمام مهلت مقرر برای انجام تکالیف مقرر قانونی محقق می‌شود؛ زیرا باتوجه به تبصره ۵ بند ۴۲ ق.ا.ق.م.م که مقرر نموده ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به‌موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تهیه می‌شود و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد، باید توجه داشت که در صورت امتناع از انجام تکالیف قانونی مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر در مهلت مقرر، پس از اتمام مهلت و با حصول سایر شرایط جرم مذکور محقق می‌شود.

۱-۱-۴- جرم مالیاتی بند ۴ ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م عدم‌انجام 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 تعیین‌شده (و ارتباط آن با ماده ۱۹۹ ق.م.م)

طبق ماده ۱۸۷ ق.م.م در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم^۷ و همچنین فصول اول^۸ و ششم^۹ باب سوم این قانون به‌موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد

۷. نک: مواد ۱۷ تا ۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مثل مالیات بر اموال متوفی در صورت فوت واقعی یا فرضی، مالیات بر ارث، درخصوص اموالی که از مالیات خارج هستند مثل وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس‌انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده‌نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه‌گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها، اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ۱۳۴۰ و ماده ۵۱ قرارداد وین مورخ اردیبهشت ماه ۱۳۴۲ و بند ۴ ماده ۳۸ قرارداد وین مورخ اسفند ماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل، اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور در ماده ۲ این قانون موردوقف یا نذر یا حبس واقع گردد به‌شرط تأیید سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور، ۴- هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفای نزد بانک‌های ایرانی و شعب آنها در خارج از کشور و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی مجاز، همچنین پنجاه درصد ارزش سهام متوفای در شرکت‌هایی که سهام آنها طبق قانون مزبور در بورس پذیرفته شده باشد و چهل درصد ارزش سهام‌الشکره متوفای در سایر شرکت‌ها و نیز چهل درصد ارزش خالص دارایی متوفای در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی، وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود. احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط به تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد می‌باشد و ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا موصی‌له ثبت می‌نمایند، همچنین کلیه دفاتر اسناد رسمی در موقعی که می‌خواهند تقسیم‌نامه یا هرنوع معامله وراثت راجع به ماترک را ثبت کنند، باید گواهینامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار را مبنی بر عدم‌شمول مالیات یا اینکه مالیات متعلق کلاً پرداخت یا ترتیب یا تضمین لازم برای پرداخت آن داده شده است، مطالبه نمایند و قبل از ارائه این گواهینامه مجاز به ثبت نیستند، اموالی که به‌موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل می‌شود، در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نباشند و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردند و ...

۸. نک: مواد ۵۲ تا ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم مثل درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد، نقل‌وانتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق، نقل‌وانتقال قطعی املاکی که به‌صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود به‌استثنای نقل‌وانتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل‌وانتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود، اولین نقل‌وانتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد و ...

صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله مراتب را به شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند. گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

در این زمینه طبق بند ۵۰ ق.ا.ق.م.م (ماده ۱۹۹ ق.م.م، هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم (۲/۵٪) مالیات به‌زای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود. طبق تبصره ۲ ماده ۱۹۹ در صورتی که مکلف به کسر مالیات شخص حقوقی غیردولتی باشد، مدیر یا مدیران مربوط علاوه بر مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس از سه ماه تا دو سال نیز محکوم خواهند شد و طبق تبصره ۳ آن، در صورتی که کسرکننده مالیات، شخص حقیقی باشد به حبس سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد؛ اما این تبصره‌ها طبق بند ۵۰ ق.ا.ق.م.م حذف شده‌اند و در نتیجه با لازم‌الاجرا شدن ق.ا.ق.م.م بند ۴ ماده ۲۷۴ با مجازات درجه ۶، جایگزین تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م و کلیه مواردی که طبق آنها جرم مالیاتی 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 موارد قانونی، محقق باشد، خواهد بود.

۹. نک: مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مثل درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به‌عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید، صلح معوض و هبه معوض به‌استثنای مواردی که مشمول ماده ۶۳ این قانون می‌باشد، مال مورد وصیت به نفع اشخاص معین در حدودی که وصیت قانوناً نافذ است بعد از قطعی شدن آن در مورد وراثت به سهم‌الارث آنها اضافه و مشمول مالیات بر ارث می‌باشد و در مورد غیروراثت نسبت به کل آن.

همچنین، طبق ماده ۲۰۰ ق.ا.ق.م.م درهرموردی که به موجب مقررات ق.م.م تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات و یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه بیست درصدی آن نیز خواهد بود اما در صورت تکرار آن طبق تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م به حبس سه ماه تا دو سال (حبس درجه ۶) محکوم خواهد شد.

همچنین طبق ماده ۱۸۸ همان قانون، متصدیان فروش و ابطال تمبر مکلفند بر اساس مقررات این قانون به میزان مقرر در روی هر وکالت‌نامه تمبر باطل و میزان آن را در دفتری که اختصاصاً جهت تمبر مصرفی باید به وسیله هریک از وکلا نگهداری شود، ثبت و گواهی نمایند. دفتر مزبور باید در موقع رسیدگی به حساب مالیاتی وکیل به اداره امور مالیاتی ارائه شود وگرنه از موجبات عدم قبول دفتر وکیل از نظر مالیاتی خواهد بود.

بدین ترتیب رکن مادی جرم موضوع این بند عبارت است از 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؛ بنابراین، جرم موضوع این بند در قالب ترک فعل محقق می‌شود و با توجه به تحقق آن به محض پایان مواعد قانونی، جرمی آنی بوده و تابع احکام جرایم آنی از نظر قانون حاکم بر زمان ارتکاب جرم از نظر تعیین مجازات و صلاحیت دادگاه محل وقوع جرم می‌باشد. همچنین این جرم از آنجایی که مقید به تحقق نتیجه خاصی نشده است جرمی مطلق است و با صرف عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در مواعد قانونی در موارد مشخص شده محقق خواهد شد.

۱-۱-۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع

این بند مبین دو جرم مالیاتی: ۱- تنظیم خلاف واقع معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران برخلاف واقع و ۲- تنظیم معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع، می‌باشد.

این جرم مطلق بوده و شامل هر دو دسته قراردادهای عادی و رسمی می‌شود. بدین ترتیب قراردادهای عادی هم که مابین اشخاص (حقیقی یا حقوقی) به صورت عادی نهرسمی (یعنی در نزد مراجع و مراکز تنظیم اسناد رسمی مانند دفاتر اسناد رسمی، توسط مأمور واجد صلاحیت قانونی و در حدود مقرر قانونی تنظیم نشده باشد) و در محدوده مواد ۱۰ و ۱۹۰ قانون مدنی نافذ بوده و در صورتی که مؤدی مالیاتی برای فرار از پرداخت مالیات آنها را به نام دیگران

و یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر را به نام خود و برخلاف واقع تنظیم کند، مرتکب این جرم مالیاتی شده و به مجازات درجه ۶ محکوم خواهد شد.

صرف تنظیم خلاف واقع معاملات و قراردادها طبق این بند جرم بوده و به عبارت دیگر مقید به نتیجه خاصی نیست و مطلق می‌باشد. جرم تنظیم خلاف واقع معاملات و قراردادها که به صورت فعل محقق می‌شود، جرم آنی است چراکه رکن مادی جرم (تنظیم کردن) در یک زمان انجام و پایان می‌پذیرد. بدین ترتیب در خصوص زمان حکومت قانون و مکان رسیدگی کننده، نیز تابع احکام جرایم آنی (قانون حاکم در زمان ارتکاب جرم و دادگاه صالح در حوزه محل وقوع جرم) خواهد بود. در این زمینه ق.ا.ق.م.م ساکت است و حکمی در خصوص تنظیم خلاف واقع معاملات و قراردادها ندارد.

۱-۱-۶- بند ششم ماده ۲۷۴ الحاقی^{۱۰} و ارتباط آن با قسمت دوم ماده ۲۰۱ ق.م.م

کارنامه مالی یک سال کاری شخص حقیقی یا حقوقی که مبنای محاسبه مالیاتی پرداختی وی می‌شود و به سازمان امور مالیاتی در قالب فرم‌های تنظیمی ارائه می‌گردد را اظهارنامه مالیاتی می‌گویند. سال مالیاتی نیز عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند همان سال ختم می‌شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد. همچنین اشخاص زیر^{۱۱} ملزم به تکمیل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مواعد مقرر جهت پرداخت مالیات می‌باشند: ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم؛ ۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید؛ ۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند؛ ۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج

۱۰. بند ۶ ماده ۲۷۴ الحاقی به قانون مالیات‌های مستقیم طبق بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م ۱۳۹۴: «خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.»

۱۱. نک: ماده ۱ ق.م.م ۱۳۶۶.

از ایران تحصیل می‌نماید؛ ۵- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بهای حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

طبق بند ۶ ماده ۲۷۴ الحاقی به ق.م.م، خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی، به‌عنوان یک ترک فعل، موجب تحقق جرم مالیاتی و شمول مجازات درجه ۶ برای مؤدیان مالیاتی خواهد بود. در این زمینه رویکرد ق.ا.ق.م.م به دلیل استفاده از ضمانت‌اجراهای کیفری، شدیدتر از ق.م.م می‌باشد؛ زیرا در قانون اخیر برای عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مقرر قانونی صرفاً جریمه‌ای معادل ده درصد مالیات و عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی موجب تعلق جریمه ۴۰ درصدی از مالیات مقرر شده است (درخصوص صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند و باید دفاتر، اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول، موازین و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری نگاهداری کنند و صاحبان مشاغلی که برحسب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند). همچنین جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی درخصوص عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ همین قانون، در مهلت مقرر قانونی یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع از سوی آنها عبارت است از دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت‌شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال؛ اما طبق بند ۴۸ ق.ا.ق.م.م در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل‌بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد.

در این زمینه باید ماده ۱۱۴ ق.م.م را مورد توجه قرار داد که طبق آن: «آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکاً موظفند قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی با سایر ارکان صلاحیت‌دار که برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی دعوت شده است اظهارنامه‌ای حاوی صورت‌داری و بدهی شخص حقوقی در تاریخ دعوت روی نمونه‌ای که بدین منظور از طرف سازمان مالیاتی کشور تهیه می‌گردد، تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط

تسلیم نمایند. اظهارنامه‌ای که حداقل حاوی امضاء یا امضاءهای مجاز و حسب مورد مهر مؤسسه برطبق اساسنامه شخص حقوقی باشد برای اداره امور مالیاتی معتبر خواهد بود.»

بدین ترتیب خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی، طبق ق.ا.ق.م.م به‌عنوان جرم دارای مجازات درجه ۶ مقرر شده است. در ق.م.م دو ماده در این زمینه در فصل هفتم همین قانون مشاهده می‌شود. طبق قسمت دوم ماده ۲۰۱ این قانون عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه سود و زیان برای سه سال متوالی از سوی مؤدی مالیاتی علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون موجب محرومیت از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور خواهد شد. منظور از جریمه مقرر، ماده ۱۹۲ این قانون است که به‌موجب بند ۴۸ ق.ا.ق.م.م در مواردی که مؤدی یا نماینده او که به‌موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد؛ اما درخصوص مجازات مقرر در این قانون برای این جرم مالیاتی، با توجه به اینکه تنها کیفر مقرر در فصل هفتم ق.م.م و طبق تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ و ماده ۲۰۰ (در صورت تکرار)، حبس تأدیبی سه ماه تا دو سال است، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه سود و زیان در سه سال متوالی به‌قصد فرار از پرداخت مالیات موجب تعلق کیفر حبس سه ماه تا دو سال به مرتکب خواهد بود که البته در اینجا بند ۶ ماده ۲۷۴ که به‌عنوان جرم مالیاتی با مجازات‌های درجه ۶ جرم‌انگاری شده است را باید ناسخ قسمت دوم ماده ۲۰۱ ق.م.م بدانیم.

بنابراین، صرف خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی، به‌عنوان یک ترک فعل، موجب تحقق جرم مالیاتی خواهد بود. با توجه به اینکه این بند از ماده ۲۷۴ نیز تحقق جرم را منوط به تحقق نتیجه خاصی نکرده است، این جرم، جرمی مطلق بوده و به‌صرف خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در مدت زمان مشخص شده، محقق است. همان‌طور که گفته شد سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند همان سال ختم می‌شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به‌موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند درآمد سال مالی

آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد. همچنین، باتوجه به اجرایی شدن سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی و ایجاد پایگاه داده‌های مالیاتی، از ابتدای سال ۱۳۹۱ (سال مالی ۱۳۹۰) تکمیل و تسلیم اظهارنامه از طریق پایگاه اینترنتی سازمان امور اقتصادی و دارایی صورت می‌پذیرد.

جرم مالیاتی خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی جرمی آنی بوده و در صورت عدم انجام تکالیف قانونی درخصوص تکمیل و ارسال اظهارنامه به صورت الکترونیکی و در پایان ضرب‌الاجل مهلت مقرر قانونی (چهار ماه پس از پایان سال مالی مگر آنکه این مهلت توسط سازمان مالیاتی کشور تمدید شود) در سه سال متوالی محقق خواهد شد.

۱-۱-۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

کارت بازرگانی سندی است که به موجب آن می‌توان اقدام به صادرات و واردات کالا نمود و توسط شعب اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران به نام متقاضیان اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی (تحت شرایط مقرر قانونی)، صادر می‌شود.^{۱۲} طبق ماده ۳ قانون صادرات و واردات ۱۳۷۲/۰۷/۰۴ مبادرت به امر صادرات و واردات کالا به صورت تجاری مستلزم داشتن کارت بازرگانی است که توسط اتاق بازرگانی، صنایع و معادن ایران صادر و به تأیید وزارت بازرگانی می‌رسد. اعتبار کارت بازرگانی بر اساس ماده ۴ آیین‌نامه مربوط به صدور کارت بازرگانی ۱۳۵۸/۰۹/۲۴: «پنج سال از تاریخ صدور مشروط بر اینکه همه ساله عضویت دارنده کارت از طرف اتاق بازرگانی و صنایع و معادن نیز تأیید و به وزارت بازرگانی اعلام شود.» بوده و کاربرد آن برای ثبت سفارش و ترخیص کالا، واردات از مناطق آزاد، حق‌العمر کاری در گمرک و مبادرت به امر صادرات و واردات کالا به صورت تجاری است.

جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی تا قبل از ق.ا.ق.م.م در نظام کیفری ایران، بی‌سابقه بوده است؛ اما باتوجه به صدور بی‌رویه کارت‌های بازرگانی، سوءاستفاده سوجدجویان از کارت بازرگانی متعلق به دیگران و تأثیر آن در افزایش قاچاق و فرار مالیاتی، به‌عنوان یک جرم مالیاتی در ق.ا.ق.م.م جرم‌انگاری شده است. اثر منفی سوءاستفاده

۱۲. «پرسش‌های متداول / امور واردات»، گمرک جمهوری اسلامی ایران.

از کارت بازرگانی متعلق به دیگری در افزایش فرار مالیاتی را نمی‌توان نادیده گرفت. اهمیت این موضوع تا بدانجاست که رئیس کل پیشین سازمان امور مالیاتی^{۱۳} در نشست خبری مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۱ در وزارت اقتصاد اذعان کردند که فقط بابت کارت‌های بازرگانی ۱۶۰۰ میلیارد تومان طلب مالیاتی از مؤدیان وجود دارد و برخی افراد اصلاً شغلشان بازرگانی نیست ولی دارای ده‌ها و بلکه صدها کارت بازرگانی هستند. ایشان صدور بی‌مهابای کارت‌های بازرگانی و پیلهوری را منجر به این میزان معوقه مالیاتی دانسته‌اند. همچنین، رئیس مجمع واردات^{۱۴} نیز در خصوص آفات و آثار منفی سوءاستفاده از کارت بازرگانی متعلق به دیگران از جمله سوءاستفاده‌هایی عنوان کردند که مانع از پرداخت مالیات می‌شود و اذعان کردند که باید میان بازرگانانی که با کارت خود فعالیت کرده و بابت فعالیتش مالیات می‌دهند و فردی که با کارت بازرگانی دیگران کالا وارد می‌کند و نمی‌خواهد مالیات بدهد، فرق باشد چراکه وقتی دولت نمی‌تواند مالیاتش را دریافت کند در گمرک ارزش افزوده می‌گذارد و در نتیجه علاوه بر تعرفه ورودی چیزی حدود ۱۲ درصد در گمرک باید پرداخت. در نتیجه با این کارها بازار قاچاقچیان رونق می‌گیرد و فردی که کار غیرقانونی و زیرزمینی می‌کند، برنده می‌شود، چراکه نه بیمه‌ای می‌دهد، نه مالیاتی و در نهایت قیمت تمام‌شده‌اش پایین‌تر است.

در این میان مرکز پژوهش‌های مجلس در گزارشی به بخش ثبت سفارش و کارت‌های بازرگانی در تجارت پرداخته و بیان کرده است که استفاده از سیستم کدینگ HS به جای ایران‌کد، فروش برگه‌های ثبت سفارش، جعلی بودن پرفورما، عدم امکان اتکاء به اطلاعات سامانه ثبت سفارش برای مدیریت تنظیم بازار، صدور ثبت سفارش و کارت بازرگانی به صورت کاغذی، جعلی یا مخدوش بودن برگه ثبت سفارش و استفاده از کارت‌های بازرگانی یک‌سال‌مصرف و ارائه مدارک جعلی احراز هویت برای دریافت کارت بازرگانی وجود دارد که منجر به سوءاستفاده از ضعف‌های موجود شده است.^{۱۵}

تحقق جرم استفاده از کارت بازرگانی دیگری به منظور فرار از پرداخت مالیات، باتوجه‌به عبارت «استفاده از کارت بازرگانی دیگری» جرمی مطلق بوده و بدین ترتیب هرگونه استفاده

۱۳. «نشست خبری علی‌عسگری در مشهد، به مناسبت هفته مالیات»، وزارت امور اقتصادی و دارایی جمهوری اسلامی ایران، ۱۲ بهمن ۱۳۹۳، <http://keyhan.ir/fa/news/36521>

۱۴. «استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای فرار مالیاتی»، خبرگزاری مشرق، ۲۷ خرداد ۱۳۹۳، <https://www.mashreghnews.ir/news/318853/استفاده-از-کارت-بازرگانی-دیگران-برای-فرار-مالیاتی/318853>

۱۵. «تجارت میلیاردی سودجویان با کارت بازرگانی»، اقتصاد آنلاین، ۱۳۹۴/۰۷/۲۰، <http://www.iana.ir/other-news/item/25116-1.html>

از کارت بازرگانی متعلق به دیگری اعم از ارائه تصویر آن به صورت الکترونیکی و یا غیرالکترونیکی و اعم از اینکه فرد صاحب کارت بازرگانی رضایت و آگاهی به استفاده توسط مؤدی دیگر داشته یا خیر و در قید حیات بوده یا خیر، قابل تحقق می‌باشد. همچنین، این جرم از آنجایی که منوط به تحقق نتیجه خاصی نمی‌باشد اگر به منظور فرار از پرداخت مالیات واقع شده باشد، جرمی مطلق است و صرف استفاده از کارت بازرگانی که متعلق به دیگری باشد، موجب تحقق جرم خواهد بود. از آنجایی که این جرم با استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر و با استعمال آن در قالب ارائه به مأموران، نهادها یا سازمان‌های ذی‌ربط و ... صورت می‌گیرد، جرمی آنی است و با ارائه آن به اشخاص و نهادهای ذی‌ربط جرم محقق و قابل تعقیب و در نتیجه تابع قانون حاکم بر زمان ارتکاب و قابل محاکمه در دادگاه واقع در محل وقوع جرم خواهد بود.

۱-۲- ماده ۲۷۹ ق.ا.ق.م. ۱۳۹۴

بند ۶۰ ق.ا.ق.م. رفتار مجرمانه‌ای را پیش‌بینی و مقرر نموده که به‌عنوان ماده ۲۷۹ به ق.م.م. افزوده شود. طبق این ماده: «هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این ماده با اقامه دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.» جرم موضوع ماده ۲۷۹ قانون مذکور با توجه به الکترونیکی شدن ثبت اطلاعات مؤدیان جهت تکمیل و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات و ضرورت حفاظت از اطلاعات آنها در این قانون جرم‌انگاری شده است. در خصوص دسترسی غیرمجاز به داده‌ها یا سامانه‌های رایانه‌ای یا مخابراتی که به‌وسیله تدابیر امنیتی حفاظت شده است به‌موجب پیش‌بینی ماده ۱ قانون جرایم رایانه‌ای مصوب ۱۳۸۸، حبس از نود و یک روز تا یک سال یا جزای نقدی از پنج میلیون (۵,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال یا هر دو مجازات مقرر شده است؛ اما طبق ماده ۲۷۹ ق.ا.ق.م. دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده مؤدیان در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی، به‌عنوان جرم مالیاتی، جرم‌انگاری شده و موجب شمول

مجازات شدیدتری نسبت به ماده ۱ قانون جرایم رایانه‌ای، یعنی مجازات درجه ۶ خواهد شد. نکته قابل‌توجه این است که این ماده حاوی دو رفتار مجرمانه است:

الف - دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر این قانون که طبق تصریح خود ماده این دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده در صورتی جرم است که درخصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی صورت گرفته باشد. البته دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از این اطلاعات خود به مفهوم استفاده از اطلاعات مذکور در مسیری غیر از پیش‌بینی مقنن می‌باشد. بدین ترتیب چه افراد فاقد صلاحیت دسترسی به این اطلاعات با دسترسی غیرمجاز به این اطلاعات دست یازند و چه افراد واجد صلاحیت دسترسی به پایگاه‌های عملکردی و هویتی و دارایی مؤدیان، از این اطلاعات سوءاستفاده کرده و در مواردی جز موارد مقرر قانونی مورد استفاده قرار دهند جرم مذکور محقق خواهد بود. این جرم، جرمی آنی و مطلق است؛ و صرف دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات مذکور منجر به تحقق این جرم مالیاتی می‌شود؛

ب - افشای اطلاعات مزبور؛ این جرم با دراختیار افراد غیرصلاحیت‌دار گذاشتن اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر این قانون محقق می‌شود. درخصوص افشای سر توسط کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می‌شوند، هرگاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشاء کنند ماده ۶۴۸ ق.م.ا. ۱۳۷۵ مجازات سه ماه و یک روز تا یک سال حبس و یا یک میلیون و پانصد هزار تا شش میلیون ریال جزای نقدی را مقرر نموده که طبق ماده ۱۹ ق.م.ا. ۱۳۹۲ هرچند مجازاتی از درجه ۶ است اما بسیار خفیف‌تر از پیش‌بینی ماده ۲۷۹ ق.ا.ق.م. یعنی مجازات‌های درجه ۶ می‌باشد. بدین ترتیب، افشای اطلاعات مذکور در ماده ۲۷۹ چه توسط افرادی باشد که به واسطه کار خود محرم اسرار می‌شوند و چه توسط افراد فاقد صلاحیتی که با دسترسی غیرمجاز به اطلاعات مذکور دست یازیده‌اند، جرم مالیاتی با مجازات درجه ۶ می‌باشد.

این جرم، جرمی آنی است و مقید به نتیجه خاصی نمی‌باشد، به عبارت دیگر صرف افشای این اطلاعات منجر به تحقق جرم موضوع ماده ۲۷۹ ق.م.ا. خواهد شد البته در صورتی که این اطلاعات با علم به اینکه درخصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی هستند و از روی عمد افشاء شده باشند.

۱-۳- ماده ۲۷۵ قانون اصلاح ق.م.م در خصوص مجازات اشخاص حقوقی

مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی به‌طور کلی و صریح تا قبل از تصویب ق.م.ا ۱۳۹۲ و جز در قانون جرایم رایانه‌ای مصوب ۱۳۸۸ و در خصوص جرایم مربوطه، در نظام کیفری ایران پذیرفته نشده بود. هرچند با نگاهی به قوانین قبل از تصویب ق.م.ا ۱۳۹۲، مواردی پراکنده در قوانین مختلف در خصوص مسئولیت برای اشخاص حقوقی به‌چشم می‌خورد که موجد این امر است که گویی مقنن به‌طور غیرمستقیم بر پذیرش مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی نظر داشته است. برای مثال، ماده ۴ قانون مربوط به امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی ۱۳۳۴/۰۳/۲۹ مقرر می‌دارد: «هر مؤسسه پزشکی و دارویی که امور فنی آن به اتکای پروانه اشخاص ذی‌صلاحیت توسط افراد فاقد صلاحیت اداره شود، از طرف وزارت بهداشت تعطیل می‌شود.» یا ماده ۱۲ قانون اقدامات تأمینی و تربیتی^{۱۶} که صراحتاً در بند ۳ همین ماده بستن مؤسسه را در زمره اقدامات تأمینی مالی قرار داده و ماده ۱۵ همین قانون، این مجازات را برای هر نوع مؤسسه‌ای که وسیله ارتکاب جرم قرار بگیرد، در نظر گرفته است.

شرایط تحقق مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در ماده ۱۴۳ ق.م.ا مصوب ۱۳۹۲ بیان شده است. طبق این ماده «در مسئولیت کیفری، اصل بر مسئولیت شخص حقیقی است و شخص حقوقی در صورتی دارای مسئولیت کیفری است که نماینده قانونی شخص حقوقی به‌نام یا در راستای منافع آن مرتکب جرمی شود.» در همین ماده هم تأکید شده است که مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی مانع مسئولیت اشخاص حقیقی مرتکب جرم نیست.

در فصل هفتم ق.م.م و اصلاحات بعدی آن، جریمه مقرر شامل هردو اشخاص حقیقی و حقوقی می‌باشد. به‌عنوان مثال ماده ۱۹۹ همین قانون جریمه معادل بیست درصد مالیات پرداخت‌نشده را برای هر شخص حقیقی و حقوقی که به‌موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد، در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، مشخص نموده است اما در خصوص مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی و ضمانت‌اجرای کیفری برای جرایم مالیاتی ارتكابی آنها ساکت بوده و ضمانت‌اجرای کیفری مقرر در این قانون را فقط برای اشخاص حقیقی یعنی مدیر یا مدیران آنها و آن هم در قالب کیفر حبس پیش‌بینی نموده است. مثل تبصره ۲ ماده ۱۹۹ مذکور که در صورتی که مکلف به کسر مالیات شخص

حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط علاوه بر مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. اما باتوجه به پذیرش مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در ق.ا.م. ۱۳۹۲، شاهد نمود این امر در ق.ا.م.م. هستیم و براین اساس مشاهده می‌کنیم که طبق ماده ۲۷۵ همین قانون، چنانچه مرتکب هریک از جرایم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌شود و مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نخواهد بود.

نکات قابل توجه در این خصوص عبارتند از: اولاً منظور از جرایم مالیاتی در این ماده که به‌عنوان ماده ۲۷۵ به ق.م.م. الحاق خواهد شد جرایم موضوع بندهای هفت‌گانه مواد ۲۷۴، ۲۷۶ و ۲۷۹ مقرر در ق.ا.م.م. و موادی از فصل هفتم ق.م.م. که منجر به مجازات حبس سه ماه تا دو سال می‌شوند مثل ماده ۲۰۰ (در صورت تکرار) و ماده ۲۰۱ (در مواردی که این دو ماده را توسط بند ۴ و بند ۱ ماده ۲۷۴ نسخ‌شده ندانیم و به عبارتی قائل به نسخ ضمنی آنها باشیم) ق.م.م. هستند؛ ثانیاً، از یک‌سو، ماده ۲۷۴ پیش‌بینی شده در بند ۶۰ ق.ا.م.م. در قسمت صدر خود صراحتاً و به‌طور کلی جرایم مالیاتی مقرر در بندهای هفت‌گانه خود را از درجه ۶ قرار داده و مقرر داشته است که «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند» و طبق ماده ۱۹ و ۲۰ ق.ا.م. ۱۳۹۲، مجازات درجه ۶ قابل اعمال برای اشخاص حقوقی عبارت است از جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال. از سوی دیگر، ماده ۲۷۵ همین قانون در صورت تحقق جرایم مالیاتی از طرف اشخاص حقوقی صرفاً به تعیین دو مجازات ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری برای مدت شش ماه تا دو سال اکتفاء نموده است که هرچند همین مدت شش ماه تا دو سال نیز در گستره مجازات‌های درجه ۶ قرار می‌گیرد (چراکه در ماده ۱۹ سه مجازات ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای

اشخاص حقوقی، ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی به میزان حداکثر تا مدت پنج سال تعیین گشته است) اما مقنن در ماده ۲۷۵ این میزان مجازات را مشخصاً شش ماه تا دو سال و فقط با دو مجازات ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری و نه ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه، جزای نقدی، انتشار حکم محکومیت توسط رسانه‌ها، برای اشخاص حقوقی، قرار داده است.

قبل از پایان این قسمت ذکر این نکته درخصوص جمع و ارتباط جرایمی که هم در ق.م.م با مجازات حبس تأدیبی سه ماه تا دو سال (مثل تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۹۹، ماده ۲۰۰ و ۲۰۱) روبه‌رو هستند و هم در ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م با مجازات درجه ۶ ضروری است که باتوجه‌به حذف تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م.م طبق بند ۵۰ ق.ا.ق.م.م و بند ۱، ۴ و ۶ ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م، از زمان لازم‌الاجرا شدن قانون اخیرالذکر یعنی ابتدای سال ۱۳۹۵ باید قائل به جایگزینی بند ۴ ماده ۲۷۴ به‌جای تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م (درخصوص تکلیف بر کسر و ایصال مالیات مؤدیان در صورتی که مکلفین به آن شخص حقوقی غیردولتی یا شخص حقیقی باشد)، نسخ نسبی قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م توسط بند ۱ ماده ۲۷۴ (درموردی که تنظیم اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقع و استناد به آنها هردو از سوی مؤدی محقق می‌شود (و نه درموارد استناد به اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقعی که توسط دیگری و نه به دستور و اکراه مؤدی تنظیم شده باشد)) و نسخ جرم مالیاتی موضوع قسمت دوم ماده ۲۰۱ ق.م.م (یعنی عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه سود و زیان در سه سال متوالی) توسط بند ۶ ماده ۲۷۴ و همچنین نسخ نسبی ماده ۲۰۰ ق.م.م توسط بند ۴ ماده ۲۷۴ (درخصوص تکلیف و وظیفه قانونی کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر برای دفاتر اسناد رسمی)، باشیم.

۲- رکن روانی جرایم مالیاتی بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م

درخصوص رکن روانی جرایم مالیاتی ماده ۲۷۴ الحاقی به ق.م.م باید گفت که طبق تصریح ماده ۱۴۴ ق.ا.م. ۱۳۹۲ در تحقق جرایم عمدی علاوه‌بر علم مرتکب به موضوع جرم، باید قصد او در ارتکاب رفتار مجرمانه احراز گردد. در جرایمی که وقوع آنها بر اساس قانون منوط به تحقق نتیجه است، قصد نتیجه یا علم به وقوع آن نیز باید محرز شود.

در یک تقسیم‌بندی، جرایم از منظر رکن معنوی به سه دسته تقسیم می‌شوند: ۱- جرایم مادی صرف که بی‌نیاز از اثبات رکن معنوی هستند و نه اینکه نیازی به رکن روانی نداشته

باشند و البته امکان اثبات خلاف آنها نیز وجود دارد؛ ۲- جرایم با سوءنیت عام که تحقق آنها نیاز به اثبات سوءنیت عام یعنی علم به موضوع جرم و عمد در عمل است، مثل ماده ۵۳۶ ق.م.ا. ۱۳۷۵ در خصوص اینکه «هرکس در اسناد یا نوشته‌های غیررسمی جعل یا تزویر کند.»؛ ۳- جرایم با سوءنیت خاص که عبارت است از اراده و قصد خاص مرتکب در ارتکاب جرم که به تصریح مقنن برای تحقق آن جرم ضروری می‌باشد. مثل ماده ۵۶۲ ق.م.ا. ۱۳۷۵ هرگونه حفاری و کاوش به قصد به‌دست آوردن اموال تاریخی - فرهنگی ممنوع بوده و مرتکب به حبس از شش ماه تا سه سال و ضبط اشیای مکشوفه به نفع سازمان میراث فرهنگی کشور و آلات و ادوات حفاری به نفع دولت محکوم می‌شود و یا ماده ۵۱۹ ق.م.ا. که طبق آن هرکس به قصد تقلب به هرنحو از قبیل تراشیدن، بریدن و نظایر آن از مقدار مسکوکات طلا یا نقره ایرانی یا خارجی بکاهد یا عالماً عامداً در ترویج این قبیل مسکوکات شرکت یا آن را داخل کشور نماید به حبس از یک تا سه سال محکوم می‌شود.

با مذاقه در جرایم مالیاتی موجود در ق.م.م و بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م این نتیجه‌گیری حاصل می‌شود که برخی از این جرایم مثل قسمت نخست ماده ۱۷۲۰۱ ق.م.م (درمواردی که آن را طبق بند ۱ ماده ۲۷۴ و پس از لازم‌الاجرا شدن ق.ا.ق.م.م (الحاقی به ق.م.م طبق ق.ا.ق.م.م)، نسخ‌شده ندانیم) با تصریح صدر ماده یعنی «... به قصد فرار از مالیات» یا قسمت دوم (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) بند ۳ ماده ۲۷۴ با عبارت «... وارد کردن زیان به دولت با این اقدام» و یا بند ۷ همان ماده در استفاده از کارت بازرگانی دیگری «به منظور فرار مالیاتی» جرایم با سوءنیت خاص هستند که طبق تصریح مقنن برای تحقق جرم باید به قصد فرار از مالیات و یا وارد کردن زیان به دولت واقع شوند. این جرایم با سوءنیت خاص به طریق اولی واجد سوءنیت عام یعنی اقدام عالمانه و عامدانه مرتکب جرم در ارتکاب رفتار مجرمانه نیز می‌باشند. در خصوص بند ۳ ماده ۲۷۴ و «... وارد کردن زیان به دولت با این اقدام» طبق قسمت دوم ماده ۱۴۴ در جرایمی که وقوع آنها بر اساس قانون منوط به تحقق نتیجه است، قصد نتیجه یا علم به وقوع آن نیز باید محرز شود.

۱۷. در این خصوص لازم به ذکر است که جرم موضوع قسمت دوم ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم که عبارت است از عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه سود و زیان در سه سال متوالی به قصد فرار از مالیات نیز جرمی با سوءنیت خاص است که باید با لازم‌الاجرا شدن قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و با بند ۶ از ماده ۲۷۴، آن را نسخ‌شده بدانیم.

اما برخی دیگر از جرایم مالیاتی نیازی به سوءنیت خاص ندارند و صرف سوءنیت عام یعنی علم و عمد در ارتکاب رفتار مجرمانه مقرر در قانون کافی است. ماده ۱۴۴ ق.م.ا. در این زمینه مقرر داشته است که در تحقق جرایم عمدی علاوه بر علم مرتکب به موضوع جرم، باید قصد او در ارتکاب رفتار مجرمانه احراز گردد. این جرایم مالیاتی عبارتند از بندهای ماده ۲۷۴؛ بندهای ۱ (تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن)، ۲ (اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن)، قسمت اول بند ۳ (ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون - در صورتی که عبارت «... وارد کردن زیان به دولت با این اقدام» را فقط ناظر بر قسمت دوم این بند بدانیم)، چهار (عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده)، ۵ (تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع)، ۶ (خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی) و ماده ۲۷۹ الحاقی به ق.م.م. طبق بند ق.ا.ق.م.م (هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر این قانون درخصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است).

البته ذکر این نکته ضروری است که برخی از این جرایم یعنی جرم موضوع بند ۶ ماده ۲۷۴ درخصوص عدم انجام تکالیف قانونی راجع به تکمیل و ارسال اظهارنامه حاوی اطلاعات درآمدی و یا جرم موضوع بند ۴ همان قانون یعنی 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، از جمله جرایم مادی صرف هستند که به رغم نیاز به سوءنیت عام برای تحقق، بی‌نیاز از اثبات آن به عنوان رکن روانی جرایم مذکور بوده و با صرف تحقق رفتارهای مجرمانه مقرر و با فرض اینکه سوءنیت عام در ارتکاب رفتارهای مجرمانه وجود داشته قابل تعقیب و محاکمه خواهند بود البته امکان اثبات خلاف آنها توسط مرتکب یا مرتکبان این جرایم دال بر فقدان رکن روانی جرم، امکان پذیر می‌باشد.

۳- جرم شروع به جرایم مالیاتی

شروع به جرم به مفهوم شروع به عملیات اجرایی جرم و انصراف از آن بدون میل و اراده مرتکب، می‌باشد. رویه ق.م.ا ۱۳۹۲ در ماده ۱۲۲ که مبتنی بر جرم‌انگاری شروع به جرم درست برخلاف ماده ۴۱ ق.م.ا سابق می‌باشد که در آن شروع به جرم، جرم نبود مگر در جرایمی خاص که مقنن شروع به آنها را به‌طور خاص و موردی جرم‌انگاری کرده بود. طبق ماده ۱۲۲ ق.م.ا ۱۳۹۲ هرکس قصد ارتکاب جرمی کرده و شروع به اجرای آن نماید، لکن به‌واسطه عامل خارج از اراده او قصدش معلق بماند شروع به جرم محقق خواهد بود یا هرگاه رفتار ارتكابی، ارتباط مستقیم با ارتكاب جرم داشته، لکن به جهات مادی که مرتکب از آنها بی‌اطلاع بوده وقوع جرم غیرممکن باشد، اقدام انجام‌شده در حکم شروع به جرم است. همچنین، توجه به این نکته ضروری است که شروع به جرم هم در جرایم مقید به نتیجه و هم در برخی از جرایم مطلق قابل تحقق است. چراکه در برخی از جرایم مطلق شروع به عملیات اجرایی جرم هم‌زمان منجر به تحقق خود جرم نیست که بخواهیم قائل باشیم که جرم به‌محض شروع محقق می‌شود و تصور شروع به جرم در آن امکان‌پذیر نیست. مثل جرم رشاء و ارتشاء در زمانی که راشی وجهی را به سمت مرتشی می‌گیرد و قبل از اینکه مرتشی وجه را اخذ کند، مدیر یا مأمور قانونی سر می‌رسد و یا به‌هرعلت دیگر که خارج از اراده و میل مرتکبان جرم است عملیات اجرایی جرم متوقف می‌شود و در نتیجه می‌توان شروع به جرم را قابل تحقق دانست؛ اما در جرم مطلق دیگری همانند جرم موضوع ماده ۶۰۸ ق.م.ا ۱۳۷۵ که توهین به افراد از قبیل فحاشی و استعمال الفاظ رکیک را جرم دانسته است که به‌محض شروع به فحاشی و استعمال الفاظ رکیک محقق بوده و شروع به جرمی برای آن قابل تصور نمی‌باشد.

به‌طور کلی رفتار ارتكابی مرتکب در راستای شروع به جرم باید جزء تعریف جرم یا از علل مشدده آن باشد و در جرایم مطلق نیز از مقدمات قریبه جرم باشد.^{۱۸} نتیجه مذاکرات قضات دادسرای عمومی و انقلاب ناحیه ۲۸ تهران ویژه جرایم کارکنان دولت در نشست قضایی این دادسرا در تاریخ ۱۳۹۰/۰۴/۲۹ این بوده است که با توجه به اصول قانونی بودن جرم و مجازات،

۱۸. محمد باهری، حقوق جزای عمومی (تقریرات) (تهران: انتشارات مجد، ۱۳۸۴)، ۲۱۹؛ مرتضی محسنی، پدیده جنایی (تهران: گنج دانش، ۱۳۸۲)، جلد دوم، ۱۷۳؛ پرویز صانعی، حقوق جزای عمومی (تهران: طرح نو، ۱۳۸۱)، ۳۴۴.

اباحه عمل، رعایت حریم خصوصی و منطقه‌الفراغ اشخاص، رعایت مصلحت جامعه و متهم در تشویق وی به ترک ادامه رفتار مجرمانه و عدم مجازات و تمییز سایر اصول شرعی، قانونی و عقلی دیگر، باید پذیرفت که مرحله شروع به جرم اساساً یک مرحله و یک قدم مانده به جرم را تشکیل می‌دهد و پیش از آن تهیه مقدمات است. در جرایم مطلق نیز که تحقق جرم منوط به تحقق عنصر نتیجه نیست، یک مرحله پیش از آن، به‌گونه‌ای که گام بعدی از نظر عقل و عرف ارتکاب بزه خواهد بود، شروع به جرم محسوب می‌شود.^{۱۹} درمقابل برخی از حقوق‌دانان^{۲۰} شروع به جرم جرایمی که مقید به نتیجه خاصی نیستند را به دلیل فقدان حالت بینابین که بتوان آن را شروع به ارتکاب جرم دانست، قابل تصور نمی‌دانند؛ اما همان‌طور که پیشتر نیز گفته شد در برخی از اشکال جرایم مطلق امکان تصور و تحقق شروع به جرم وجود ندارد زیرا در این‌گونه جرایم مطلق صرف آغاز عملیات اجرایی رفتار مجرمانه موجب تحقق جرم می‌شود درحالی‌که در برخی دیگر از جرایم مطلق امکان تصور و تحقق شروع به جرم وجود دارد. برای مثال در جرم جعل اگر مرتکب حین ساختن اسکناس مجعول دستگیر شود یا در جرم ارتشاء اگر کارمند دولت حین دریافت رشوه دستگیر شود، شروع به جرم قابل تحقق است.

درخصوص جرایم مالیاتی، طبق بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م، از آنجایی که مواد ۲۷۴ (مجازات درجه ۶ بنابر تصریح قسمت صدر بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م)، ۲۷۵ (مجازات درجه ۶ برای اشخاص حقوقی)، ۲۷۶ (حداقل مجازات مباشر جرم برای هریک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت‌گرفته را گزارش نکنند که این حداقل مجازات، خود از نوع درجه ۶ محسوب می‌شود و مجازات درجه ۷ و ۸ برای افراد دیگری که در جرایم مالیاتی معاونت می‌کنند (طبق بند ۱ ماده ۱۲۷ قانون ق.م.ا. ۱۳۹۲ «در جرایم موجب تعزیر یک تا دو درجه پایین‌تر از مجازات جرم ارتكابی»))، ماده ۲۷۹ (مجازات درجه ۶) و قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م (درموردی که توسط بند ۱ ماده ۲۷۴ منسوخ نمی‌باشد) و مجازات درجه ۶ سه ماه تا دو سال، باید قائل بود که از آنجایی که جرایم مستوجب مجازات‌های درجه ۶، ۷ و ۸ طبق ماده ۱۲۲ ق.م.ا. ۱۳۹۲ و بندهای سه‌گانه آن و سکوت

۱۹. «نشست قضایی، شروع به جرم در رشاء و ارتشاء»، فصلنامه تعالی حقوق ۱۲ (۱۳۹۰)، ۱۸۰.

۲۰. حسین میرمحمد صادقی، جرایم علیه امنیت و آسایش عمومی (تهران: نشر میزان، ۱۳۸۶)، ۳۱۰.

هر دو ق.م.م و ق.ا.ق.م.م در خصوص آن، مشمول جرم‌انگاری شروع به جرم قرار نگرفته و بدین ترتیب شروع به جرایم مالیاتی صرف‌نظر از مطلق یا مقید بودن به نتیجه خاصی، جرم و قابل تعقیب نمی‌باشند.

۴- معاونت در جرایم مالیاتی

معاونت در جرم زمانی محقق می‌شود که فردی به قصد ارتکاب جرم و بی‌آنکه مستقیماً در انجام عملیات مادی و اجرایی متشکله جرم دخالتی داشته باشد، با روش‌های مختلفی از جمله آموزش طریق ارتکاب جرم، تحریک، تشویق، تطمیع، تهدید و ... مباشر جرم را در ارتکاب رفتار مجرمانه مساعدت نماید. در خصوص معاونت در ارتکاب جرایم مالیاتی ماده ۲۷۶ ق.ا.ق.م.م مقرر نموده است که «چنانچه هریک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت‌گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق ق.م.ا تعیین می‌شود.» این ماده مبین دو قسمت است:

الف) قسمت اول مربوط است به حسابداران، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت می‌نمایند و یا تخلفات صورت‌گرفته را گزارش نمی‌کنند که طبق همین ماده به حداقل مجازات مباشر محکوم خواهند شد. معاونت در جرایم طبق ماده ۱۲۶ ق.م.ا عبارت است از ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم یا موجب وقوع جرم گشتن با دسیسه یا فریب یا سوءاستفاده از قدرت، ساختن و تهیه کردن وسایل ارتکاب جرم، تسهیل ارتکاب جرم و ارائه طریق ارتکاب جرم به مرتکب اصلی جرم که در جرایم مالیاتی، مؤدی مالیاتی می‌باشد.

بدین ترتیب در صورتی که حسابداران، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری مبادرت به ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم، ساختن و تهیه کردن وسایل ارتکاب جرم، تسهیل ارتکاب جرم و ارائه یا آموزش طریق ارتکاب جرم به مرتکب اصلی جرم که در جرایم مالیاتی، مؤدی مالیاتی می‌باشد، کنند یا موجب وقوع جرم با دسیسه یا فریب یا سوءاستفاده از قدرت شوند و یا تخلفات صورت‌گرفته را گزارش نکنند طبق این ماده به حداقل مجازات مباشر جرم

محکوم خواهند شد. بدین ترتیب و به‌عنوان مثال، این حداقل مجازات مقرر برای مباشر درخصوص کیفر حبس و یا ممنوعیت از انجام یک یا چند فعالیت شغلی یا ممنوعیت از اصدار اسناد تجاری برای اشخاص حقوقی طبق مواد ۲۷۴، ۲۷۵ و ۲۷۹ ق.ا.ق.م.م مدت زمان شش ماه و درخصوص قسمت اول ماده ۲۰۱ و ماده ۲۰۰ ق.م.م در مواردی که بند ۱ و بند ۴ ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م را ناسخ آنها ندانیم، مدت زمان سه ماه خواهد بود.

ب) قسمت دوم این ماده دلالت بر جرم معاونت از طرف افرادی به‌غیراز حسابداران، حساب‌برسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری به مؤدی مالیاتی جهت انجام جرایم مالیاتی دارد که نیازی به تصریح نداشت زیرا در صورت عدم تصریح نیز همچنان با ماده ۱۲۷ ق.م.ا قابل انطباق و مجازات می‌باشد؛ زیرا طبق بند ت ماده ۱۲۷ ق.م.ا در صورتی که در شرع یا قانون، مجازات دیگری برای معاون تعیین نشده باشد، مجازات معاونت در جرایم تعزیری، یک تا دو درجه پایین‌تر از مجازات جرم ارتكابی خواهد بود. این یک تا دو درجه پایین‌تر از مجازات جرم ارتكابی باتوجه‌به مجازات‌های پیش‌بینی‌شده در مواد ۲۷۴، ۲۷۵ و ۲۷۹ ق.ا.ق.م.م، ماده ۲۰۰ و قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م عبارتند از مجازات درجه ۷ و ۸. همچنین، طبق ماده ۱۲۸ ق.م.ا، اگر مرتکب جرایم مالیاتی از فرد نابالغ به‌عنوان وسیله ارتکاب جرم مستند به خود استفاده نماید به حداکثر مجازات قانونی همان جرم محکوم می‌گردد زیرا در اینجا نابالغ همچون آلتی برای ارتکاب جرم مورد استفاده فرد بوده و به دلیل سبب اقوی از مباشر مسئولیت مباشرت در جرم نیز برعهده وی خواهد بود.

۵- تعدد جرایم مالیاتی

ارتکاب جرایم متعدد قبل از محکومیت قطعی به هریک از آنها مصداق تعدد جرم به‌عنوان عاملی برای تشدید مجازات می‌باشد؛ بنابراین تعدد جرم در تعیین میزان مجازات مؤثر است.^{۲۱} در رویه قانونی درخصوص تعدد جرایم مالیاتی مواردی پیش می‌آید که مؤدی مالیاتی در تکمیل اظهارنامه مالیاتی به اختفای فعالیت اقتصادی خود و کتمان درآمد ناشی از آن مبادرت می‌کند و در کنار آن به تنظیم اسناد و دفاتر و مدارک خلاف واقع و استناد آنها نیز می‌پردازد و یا از کارت بازرگانی متعلق به فرد دیگری به‌منظور فرار از پرداخت مالیات، استفاده می‌کند.

۲۱. مجتبی جعفری، «تعدد جرم و آثار آن در قانون جدید مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری ۵ (۱۳۹۲)، ۱۷۷.

گاهی ارتکاب رفتار مجرمانه‌ای که به‌عنوان جرم مالیاتی جرم‌انگاری شده است متضمن عنوان مجرمانه دیگری هم می‌باشد مثل تنظیم اسناد، دفاتر و مدارک خلاف واقع و استناد به آنها که در مواردی متضمن جرم جعل و استناد به سند مجعول نیز است و یک رفتار ارتكابی واجد چند عنوان مجرمانه است. در مثال اول با تعدد مادی و در مثال دوم با تعدد معنوی جرم روبه‌رو هستیم.

۵-۱- تعدد معنوی

تعدد معنوی یا تعدد اعتباری زمانی محقق می‌شود که رفتار واحد مجرمانه از نظر قانون، مشمول دو یا چند عنوان مجرمانه باشد. طبق ماده ۱۳۱ ق.م.ا در جرایم موجب تعزیر هرگاه رفتار واحد، دارای عناوین مجرمانه متعدد باشد، مرتکب به مجازات اشد محکوم می‌شود؛ بنابراین و به‌عنوان مثال در صورتی که بر اساس بند الف ماده ۲۷۴ بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م، رفتار مجرمانه تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آنها که دارای مجازات درجه شش می‌باشد با جرم موضوع ماده ۵۳۳ ق.م.ا ۱۳۷۵ که طبق آن اشخاصی که کارمند یا مسئول دولتی نیستند در احکام و تقریرات و نوشته‌ها و اسناد و سجلات و دفاتر و غیر آنها از نوشته‌ها و اوراق رسمی تزویر کرده اعم از اینکه امضاء یا مهری را ساخته یا امضاء یا مهر یا خطوط را تحریف کرده یا کلمه‌ای الحاق کنند یا اسامی اشخاص را تغییر دهند علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا سه سال یا سه تا هیجده میلیون ریال جزای نقدی محکوم خواهند شد (درجه ۵) از یک سو و با جرم موضوع ماده ۵۳۵ همین قانون که بر اساس آن هرکس اوراق مجعول مذکور در مواد ۵۳۲ و ۵۳۳ را با علم به جعل و تزویر مورد استفاده قرار دهد علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا سه سال یا به سه تا هیجده میلیون ریال جزای نقدی محکوم خواهد شد (درجه ۵) از سوی دیگر، منطبق می‌باشد. از آنجایی که رفتار واحد بر اساس ماده ۱۳۱ ق.م.ا واجد سه عنوان مجرمانه می‌باشد، مرتکب به مجازات اشد (درجه ۵) محکوم خواهد شد. همچنین است در مواردی که مؤدی مالیاتی با تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آنها درصدد ارتکاب رفتار مجرمانه بند ب ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م یعنی اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد واقعی

۲۲. تبصره ۲ ماده ۱۹ ق.م.ا ۱۳۹۲: «مجازات‌هایی که حداقل آن منطبق بر یکی از درجات فوق و حداکثر آن منطبق با درجه بالاتر باشد، از درجه بالاتر محسوب می‌شود»؛ و تبصره ۳ همان ماده: «در صورت تعدد مجازات‌ها، مجازات شدیدتر و در صورت عدم امکان تشخیص مجازات شدیدتر، مجازات حبس ملاک است.»

ناشی از آن نیز باشد که در این صورت تعدد معنوی جرم محقق و مرتکب تنها به یک مجازات درجه شش محکوم خواهد شد.

۵-۲- تعدد مادی

هرگاه شخصی مرتکب چند رفتار مجرمانه شده باشد و نسبت به هیچ‌یک از آنها نیز محکومیت قطعی نیافته باشد، تعدد مادی جرم، مصداق پیدا می‌کند. بدین ترتیب در صورتی که فردی برای عدم پرداخت مالیات و یا فرار مالیاتی مبادرت به ارتکاب دو یا چند رفتار مجرمانه مقرر در بند ۶۰ ق.ا.ق.م.م نماید و در عین تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آنها از کارت بازرگانی دیگری به منظور فرار مالیاتی استفاده کند و یا برای عدم پرداخت مالیات مبادرت به اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد واقعی ناشی از آن و خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی و استفاده از کارت بازرگانی دیگری به منظور فرار مالیاتی نماید یا در مواردی که جرم مالیاتی توأم با جرایم دیگر مثل اختلاس، سرقت و یا کلاهبرداری و ... و منطبق با تعدد مادی محقق شده باشد مشمول تشدید ماده ۱۳۴ ق.م.ا. بوده و بر اساس آن به مجازات اشد محکوم خواهد شد.

بدین ترتیب و بر اساس مواد ۱۳۴ و ۱۹ ق.م.ا، هرگاه فردی مرتکب دو جرم فرار مالیاتی از طریق اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد واقعی ناشی از آن از یک سو و کلاهبرداری از سوی دیگر شود که مجازات آنها در دو درجه متفاوت قرار بگیرد (جرم مالیاتی مذکور از درجه ۶ و کلاهبرداری از درجه ۴)، مجازات درجه ۴، مجازات اشد محسوب خواهد شد.

به علاوه اگر کسی مرتکب دو جرم از یک درجه شود مانند آنکه مجازات یکی حبس درجه ۶ و دیگری شلاق درجه ۶ باشد، از آنجاکه در مجازات تعزیری درجه ۶ مجازات حبس در

۲۳. بر اساس ماده ۱۳۴ ق.م.ا. ۱۳۹۲ در جرایم موجب تعزیر هرگاه جرایم ارتكابی بیش از سه جرم نباشد دادگاه برای هریک از آن جرایم حداکثر مجازات مقرر را حکم می‌کند و هرگاه جرایم ارتكابی بیش از سه جرم باشد، مجازات هریک را بیش از حداکثر مجازات مقرر قانونی مشروط به اینکه از حداکثر به اضافه نصف آن تجاوز نکند، تعیین می‌نماید. در هریک از موارد فوق فقط مجازات اشد قابل اجراست و اگر مجازات اشد به یکی از علل قانونی تقلیل یابد یا تبدیل یا غیرقابل اجرا شود، مجازات اشد بعدی اجرا می‌گردد. در هر مورد که مجازات فاقد حداقل و حداکثر باشد، اگر جرایم ارتكابی بیش از سه جرم نباشند تا یک چهارم و اگر جرایم ارتكابی بیش از سه جرم باشند تا نصف مجازات مقرر قانونی به اصل آن اضافه می‌گردد

درجه بالاتری از شلاق قرار دارد، باید مجازات حبس تعزیری درجه ۶ را شدیدتر از شلاق تعزیری درجه ۶ محسوب نمود.^{۲۴}

نتیجه

باتوجه به حذف تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م.ط.ب. بند ۵۰ ق.ا.ق.م.م. و بند ۱، ۴ و ۶ ماده ۲۷۴ ق.ا.ق.م.م، از زمان لازم‌الاجرا شدن قانون اخیرالذکر یعنی ابتدای سال ۱۳۹۵ باید قائل به جایگزینی بند ۴ ماده ۲۷۴ به جای تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م. (درخصوص تکلیف بر کسر و ایصال مالیات مؤدیان در صورتی که مکلفین به آن شخص حقوقی غیردولتی یا شخص حقیقی باشد)، نسخ نسبی قسمت اول ماده ۲۰۱ ق.م.م. توسط بند ۱ ماده ۲۷۴ (در مواردی که تنظیم اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقع و استناد به آنها هردو از سوی مؤدی محقق می‌شود (و نه در موارد استناد به اسناد، مدارک و دفاتر خلاف واقعی که توسط دیگری و نه به دستور و اکره مؤدی تنظیم شده باشد)) و نسخ جرم مالیاتی موضوع قسمت دوم ماده ۲۰۱ ق.م.م. (یعنی عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه سود و زیان در سه سال متوالی) توسط بند ۶ ماده ۲۷۴ و همچنین نسخ نسبی ماده ۲۰۰ ق.م.م. توسط بند ۴ ماده ۲۷۴ (درخصوص تکلیف و وظیفه قانونی کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر برای دفاتر اسناد رسمی) باشیم و به‌طور کلی مهم‌ترین تغییر رویکرد کیفی مقنن در ق.ا.ق.م.م. را افزایش جرایم مالیاتی و پیش‌بینی مجازات شدیدتر برای این جرایم تلقی کنیم.

درواقع، رویکرد پیشینه مقنن در ق.ا.ق.م.م. با جرم‌انگاری رفتارهای بیشتری به‌عنوان رفتار مجرمانه و تشدید مجازات جرایم مالیاتی (اصلاح و الحاق تبصره‌های ۲ و ۳ مواد ۱۹۹، ۲۰۰ و ۲۰۱) نسبت به فصل هفتم ق.م.م. که بیشتر به ضمانت‌اجراهای حقوقی و جریمه تمسک جسته بود، از نقاط برجسته تمایز این قانون با ق.م.م. مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد که باتوجه به تورم کیفی و تراکم کاری دستگاه قضا در موضوعات مربوط به رسیدگی به جرایم و محدودیت امکانات در اجرای برخی از مجازات‌ها به‌ویژه کیفر حبس به دلیل افزایش جمعیت کیفری زندان‌ها و همچنین باتوجه به سخنان رئیس قوه قضائیه و دستورالعمل ساماندهی زندانیان و کاهش جمعیت کیفری زندان‌ها که در مقدمه آن قسمتی از دلیل ابلاغ آن بدین شرح مقرر شده است: «با عنایت به فرمایشات مقام معظم رهبری (مدظله‌العالی) در دیدار با مسئولان

۲۴. عباس اصغری، «نقدی بر مقررات تعدد جرم در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲»، فصلنامه تعالی حقوق ۷ (۱۳۹۳)، ۱۷۰.

قضایی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۴/۰۷ (مشهد مقدس) در کاهش مجازات زندان و تبدیل به مجازات‌های دیگر، همچنین بند دوازدهم سیاست‌های کلی قضایی (مصوب مقام معظم رهبری) و در راستای اعمال سیاست‌های کلان دستگاه قضایی در زمینه حبس‌زدایی ... و نیز وجود مشکلات عدیده اجتماعی، فرهنگی و بهداشتی در زندان‌ها به دلیل افزایش جمعیت کیفری و همچنین به‌منظور بهره‌گیری بهینه از مجازات زندان و استفاده از مجازات‌های جایگزین در جهت کاستن از ضررها و آسیب‌های جدی زندان به افراد، خانواده زندانیان و جامعه و ضرورت اتخاذ تدابیر در فرایندهای مختلف قضایی اعم از مرحله قبل از وقوع جرم، رسیدگی در دادسرا و اخذ تأمین، صدور حکم به مجازات، نحوه اجرای احکام به‌ویژه توجه به مرحله اجرای مجازات حبس ...» و همچنین با در نظر گرفتن افزایشی بودن شاخص فرار مالیاتی و گسترش آن در سال‌های اخیر در نظام مالیاتی ایران،^{۲۵} به‌هیچ‌عنوان همسو با سیاست‌های اتخاذی درخصوص کاهش جمعیت کیفری زندان‌ها نبوده و قابل‌توجیه به‌نظر نمی‌آید.

به‌نظر می‌رسد، استفاده از ضمانت‌اجراهای غیرکیفری بر اساس معیار جرم‌انگاری ضرورت در مقابله با فرار مالیاتی درخصوص بسیاری از این جرایم اولویت داشته و به‌عبارت بهتر، مادامی‌که رویکرد کیفری درقبال فرار مالیاتی به‌عنوان آخرین راهکار ضرورت نداشته باشد، استفاده از ضمانت‌اجراهای کیفری و جرم‌انگاری‌های متعدد درخصوص آن، قابل‌توجیه نخواهد بود. توجه به این نکته ضروری است که غنی کردن فرهنگ مالیاتی و رابطه مستقیم آن با رواج و افزایش خوداظهاری در مؤدیان مالیاتی در کنار استفاده از ضمانت‌اجراهای غیرکیفری و یا به حداقل رساندن ضمانت‌اجراهای کیفری، موجب افزایش کارایی نظام مالیاتی و کاهش موارد فرار از پرداخت مالیات خواهد بود.

۲۵. علی‌حسین صمدی و رضیه تابنده، «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)»، فصلنامه

پژوهشنامه مالیات ۱۹ (مسلسل ۶۷) (۱۳۹۲)، ۹۸.

فهرست منابع

الف) منابع فارسی

- اپیلی شوالیه، ریکاردو پینتو. «تحلیل جرم پولشویی به‌عنوان یک جرم مستقل از اخفاء (تحلیل آثار و نتایج استقلال جرم پولشویی؛ مرتکب جرم مقدم به‌عنوان مرتکب جرم پولشویی)». برگردان عاطفه شیخ اسلامی. *مجله حقوقی داور* ۱۱ و ۱۲ (۱۳۹۳): ۲۳۷-۲۳۷.
- اردبیلی، محمدعلی. *حقوق جزای عمومی*. جلد دوم. چاپ ۳۳. تهران: نشر میزان، ۱۳۹۳.
- اصغری، عباس. «نقدی بر مقررات تعدد جرم در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲». *فصلنامه تعالی حقوق* ۷ (۱۳۹۳): ۱۷۸-۱۵۵.
- اقتصاد آنلاین. «تجارت میلیاردی سودجویان با کارت بازرگانی». ۲۰/۰۷/۱۳۹۴.
<http://www.iana.ir/other-news/item/25116-1.html>.
- باهری، محمد. *حقوق جزای عمومی (تقریرات)*. چاپ دوم. تهران: انتشارات مجد، ۱۳۸۴.
- جعفری، مجتبی. «تعدد جرم و آثار آن در قانون جدید مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)». *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری* ۵ (۱۳۹۲): ۱۹۶-۱۷۵.
- خبرگزاری مشرق. «استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای فرار مالیاتی». ۲۷ خرداد ۱۳۹۳.
<https://www.mashreghnews.ir/news/318853/فرار-مالیاتی-برای-فرار-مالیاتی>.
- دادخدایی، لیلا. «نشست قضایی: شروع به جرم در رشاء و ارتشاء». *فصلنامه تعالی حقوق* ۱۲ (۱۳۹۰): ۱۸۴-۱۸۰.
- رضایی، فرزین، روح‌اله جعفری نیارکی. «رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها». *فصلنامه پژوهشنامه مالیات* ۲۶ (مسلسل ۷۴) (۱۳۹۴): ۱۳۴-۱۰۹.
- صانعی، پرویز. *حقوق جزای عمومی*. تهران: طرح نو، ۱۳۸۱.
- صمدی، علی‌حسین، رضیه تابنده. «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)». *فصلنامه پژوهشنامه مالیات* ۱۹ (مسلسل ۶۷) (۱۳۹۲): ۱۰۶-۷۷.
- عبداله میلانی، مهنوش، نرگس اکبرپور روشن. «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران». *فصلنامه پژوهشنامه مالیات* ۱۳ (۱۳۹۱): ۱۶۸-۱۴۱.
- قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴.
- قانون اقدامات تأمینی و تربیتی مصوب ۱۳۳۹.
- قانون مالیات‌های مستقیم.
- قانون مجازات اسلامی.
- گمرگ جمهوری اسلامی ایران. «پرسش‌های متداول / امور واردات».

<http://www.irica.gov.ir/portal/Home/ShowPage.aspx?Object=Faq&CategoryID=c747064a-1b37-4577-a294-303014e3291c&WebPartID=af13347b-cbce-4d61-8c93-59939e85b6c8&ID=72b7bc28-5033-4855-83a2-868badf72e95>

محسنی، مرتضی. پدیده جنایی. جلد دوم. چاپ دوم. تهران: گنج دانش، ۱۳۸۲.

میرمحمد صادقی، حسین. جرایم علیه امنیت و آسایش عمومی. چاپ نهم. تهران: نشر میزان، ۱۳۸۶.

وزارت امور اقتصادی و دارایی جمهوری اسلامی ایران. «نشست خبری علی‌عسگری در مشهد، به

مناسبت هفته مالیات». ۱۲ بهمن ۱۳۹۳. <http://www.mefa.gov.ir/Portal/Home>. (آخرین دسترسی ۱ بهمن ۱۳۹۴).

ب) منابع انگلیسی

Cronin, Edward F. *Tax Crimes Handbook*. United States: Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, 2009. Last Accessed January 21, 2016. https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf.

OECD: (Organization for Economic Co-operation and Development). Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion. Paris: OECD, 2009. Last Accessed January 21, 2016. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42232037.pdf>.



Journal of LEGAL RESEARCH

VOL. XVIII, No. 1

2019-1

- **A Postmodern Critique of Legal Positivism in International Law**
Dr. Alireza Bagheri Abyaneh - Dr. Mojtaba Ansarian
- **Interpretation of the UN Security Council Resolutions**
Yaser Salarian - Mahdi Khalili Torghabe
- **Exceptions to the Prohibition of Forced Labor in Iran's Current Laws and ILO Conventions No. 29**
Dr. Mohammad Mazhari - Farzad Jangjooi (Kharata) - Akbar Lotfi Aziz
- **Specific Obligations of Telecommunication Services in the World Trade Organization**
Zahra Moshref Javadi
- **Reasoning Requirement of Arbitration Awards in International Investment Disputes Settlement**
Sepehr Hasankhanpour - Amirhosein Haghighi
- **Criminal Policy on Direct Tax Law Emphasizing the Amendment Law on Direct Tax Law**
Dr. Aboulhasan Shakeri - Atefeh Sheikheslami
- **Combating Smuggling of Goods in the Law on Combating Trafficking in Goods and Currency Approved 2013**
Mostafa Hasan Raeisi - Reyhaneh Khalili
- **The Effect of Personality in the Contracts in Iranian and English Laws and Judicial Precedent**
Fatemeh Norouzi - Dr. Mahdi Ashouri - Dr. Delavar Baradaran
- **Situation of Lawyer at the Preliminary Investigation Phase**
Dr. Seyyed Ebrahim Ghodsi - Meisam Gholamy - Amin Maleki
- **Sovereignty of the Wills and its Advent in the Rules of Conflict of Laws in the Iranian and Chinese Legal Systems**
Vahid Yeganeh - Rouholamin Hojjati Kermani
- **Smart Contracts: Legal Agreements for the Block Chain**
Author: Reggie O'Shields, Translators: Mahdi Naser - Dr. Hossein Sadeghi

