

# پاسخ واکنشی دوگانه در برابر بزه - تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه\*

□ شهرام ابراهیمی<sup>۱</sup>✉

## چکیده

سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۹۷، تعقیب جرایم مالیاتی را منوط به اجرای شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمود. بر همین اساس، به جریان انداختن تعقیب این جرایم، مستلزم شکایت اداره مالیاتی پس از کسب نظر موافق کارگروه ستادی جرایم مالیاتی است. در واقع، قدرت دادسرا در ارزیابی تعقیب، محدود و به نوعی به ارزیابی و نظر قبلی اداره مالیات است. این شیوه‌نامه شبیه سازوکار «کمیسیون جرایم مالیاتی» در حقوق فرانسه است که نزدیک به نیم قرن پیش توسط پارلمان این کشور تصویب شد. یکی از توجهات تأسیس این سازوکار، اصل تناسب در تعقیب است که بر اساس آن، تنها پرونده‌های تقلب مالیاتی شدید، پس از طی فرایند اداری در اداره مالیات و عدم حصول نتیجه، در مراجع کیفری نیز تعقیب می‌شود. این سیاست گزینش پرونده‌های شدید، در راستای اندیشه عبرت‌آموز بودن پاسخ کیفری و پیشگیری عام می‌باشد. در واقع،

\* تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۸ - تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۶.

۱. دانشیار گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه شیراز  
(shahram.ebrahimi@gmail.com)

اداره مالیات ترجیح می‌دهد کوتاهی در انجام تعهدات مالیاتی را با پاسخ‌های واکنشی اداری - مالی پاسخ دهد و پاسخ‌های کیفی را به تقلب‌های مالیاتی شدید و همراه با مانور متقابلانه اختصاص دهد. این سازوکار البته در سال ۲۰۱۸ با اصلاحات جدی روبه‌رو شد. برخلاف حقوق فرانسه که هم پیش‌بینی کمیسیون جرایم مالیاتی و هم اصلاحات آن، با هدف شفاف‌سازی، توسط مجلس صورت گرفت، در ایران، شیوه‌نامه مصوب سازمان امور مالیاتی است و نه قوه مقننه.

**واژگان کلیدی:** جرم مالیاتی، تخلف مالیاتی، سیاست جنایی، پاسخ‌های واکنشی، جرم یقه‌سفیدها.

### مقدمه

[۱] یکی از جرایمی که در عصر حاضر به‌طور جدی مشروعیت ملی و بین‌المللی حکومت‌ها را از نظر سیاسی زیر سؤال می‌برد و تهدید بزرگ علیه موجودیت و ثبات آن‌ها محسوب می‌شود، جرم اقتصادی است. طرح اصطلاح جرم اقتصادی به‌لحاظ تاریخی، به مکتب سوسیالیست آلمانی کارل مارکس در نیمه دوم قرن ۱۹ بازمی‌گردد. این مکتب ضمن پرداختن به شرایط اقتصادی - اجتماعی جرم‌زای ناشی از نظام سرمایه‌داری، بر این باور بود که شرایط پیش‌گفته نه تنها بزهکاری از روی نیاز را دامن می‌زند، بلکه زمینه رشد رفتارهای مجرمانه سودمحور طبقه مرفه را نیز فراهم می‌کند.<sup>۱</sup> پس از آن، ویلیام بُنگر در سال ۱۹۰۵ در کتاب *بزهکاری و شرایط اقتصادی*، سه گونه بزهکاری اقتصادی را برشمرد:

- ۱- بزهکاری ناشی از حرص و طمع که مرتکبان آن از هر فرصتی برای افزایش سود بهره می‌برند.
- ۲- بزهکاری ناشی از شرایط و اوضاع و احوال خاص که توسط کارآفرینان گرفتار در مشکل ارتکاب می‌یابد. این دسته برای خروج از این وضعیت، به هر نوع تقلب

۱. درک بهتر جرایم اقتصادی در هر کشور، مستلزم شناخت اقتصاد آن است؛ شناخت اینکه اقتصاد و به‌طور خاص نظام تولید، توزیع و مصرف در اختیار چه کسانی است و چگونه کار می‌کند. به‌طور کلی، برای پرداختن به این دسته جرایم، در کشورهای دارای نظام اقتصاد سرمایه‌داری، از اصطلاح جرایم یقه‌سفیدها، و در محیط‌هایی که اقتصاد دولتی - دستوری حاکم است، از اصطلاح جرایم شغلی (به مناسبت شغل) استفاده می‌شود. توضیح اینکه در نظام‌های اخیر، زمام همه امور، اعم از اقتصاد، فرهنگ، سیاست و... در دست کارگزاران دولتی است. این وضعیت به‌طور اجتناب‌ناپذیر، به سوءاستفاده از قدرت و موقعیت و شیوع جرایمی مانند ارتشا، اختلاس و... در سطوح مختلف مدیران و کارکنان منتهی می‌گردد. در این صورت، پیش‌بینی و صدور و اجرای مجازات‌های شدید مانند سلب حیات هم اثربخش نخواهد بود (Gassin et al., 2011: 367).

متوسل می‌گردند. ۳- بزهکاری افراد حرفه‌ای که رفتار مجرمانه آنان نظام‌مند، پایدار و سازمان‌یافته است (Queloz, 2002: 59). بدین‌سان، اگرچه سابقه تحلیل علمی این پدیده طولانی است، اما معمولاً به‌صورت موسمی، موقت و کوتاه‌مدت در سطح نهادهای دولتی مطرح و بلافاصله فراموش می‌شود. پس از بحران اقتصادی دهه ۹۰ میلادی و آشکار شدن گستردگی زیان این جرایم<sup>۱</sup> که در سطوح مختلف اجتماعی، اقتصادی از جمله لطمه به منابع انسانی، ازدست‌رفتن مشاغل، زلزله در پایداری شرکت‌ها، تنزل سطح زندگی و... قابل مشاهده بود، توجه به آن به‌طور چشمگیری افزایش یافت.

[۲] از مهم‌ترین مصادیق جرم اقتصادی بر اساس بند ب ماده ۱۰۹ و نیز بند د تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات، جرم مالیاتی است. در طول تاریخ، بیشتر تابعان حقوق کیفری همیشه به‌نوعی در برابر پرداخت مالیات مقاومت نشان داده و عمدتاً با توسل به تقلب، مرتکب جرم یا تخلف مالیاتی شده‌اند؛ لیکن علت‌شناسی این موضوع، یعنی تقلب مالیاتی، مانند بیشتر جرایم اصطلاحاً تزویرآمیز تا مدت‌ها در مطالعات جرم‌شناسی مورد غفلت واقع شده بود و دیرهنگام توجه جرم‌شناسان را به خود جلب کرد. در واقع، این ساترنلند بود که در اواسط سده بیستم (سال ۱۹۳۹ برابر با ۱۳۱۸ خورشیدی)، تحقیقات خود را بر اشخاص حقیقی و حقوقی که قواعد و مقررات ناظر به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و مالی خود را نقض می‌کنند، متمرکز کرد و مفهوم جرایم یقه‌سفیدها را در کنار بزهکاری یقه‌آبی مطرح کرد (نجفی ابرنآبادی، ۱۳۹۱: ۱۲). بی‌تردید، ساترنلند که

۱. از جمله مهم‌ترین ویژگی‌های جرایم اقتصادی عبارت است از: ۱- در یک بستر کسب‌وکار مالی - بازرگانی مربوط به شرکت‌های دولتی و خصوصی ارتکاب می‌یابد. ۲- ابزار ارتکاب آن غیرخشونت‌آمیز و نوعاً همراه با تزویر و تقلب است. ۳- ارتکاب آن مستلزم دانش و مهارت خاص دنیای اقتصادی، تجاری و بازرگانی است؛ لذا به همین اندازه، تخصص و تجربه نیروهای متصدی کشف، تعقیب و رسیدگی ضروری است. ۴- انگیزه اساسی بزهکاران اقتصادی، انباشت سود، تسلط اقتصادی و ادامه حیات شرکت به هر قیمتی است؛ آن هم بر اساس فلسفه فایده‌گرایی «هدف وسیله را توجیه می‌کند». ۵- با سوءاستفاده از اعتماد و حسن نیت در روابط اقتصادی - تجاری و لطمه به اعتبار و امنیت برخی بخش‌های اقتصادی و حتی لطمه به نظم اقتصادی همراه است. ۶- نتایج آن در کوتاه‌مدت برای شهروندان و حتی نظام عدالت کیفری ملموس نیست. لذا مرتکبان آن همواره از مدارای اجتماعی بهره می‌برند. به همین دلیل، کشورهایی که در آن جرایم اقتصادی و مالی مقبولیت اجتماعی دارد، با استقبال سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت‌های جهانی مواجه نمی‌شوند.

اولین قدم را برای توسعه قلمرو جدید جرم‌شناسی برداشت، نه یک دانشمند ساده‌لوح بود، نه یک انقلابی یا رؤیاپرداز. وی به دو دلیل، به دنبال این بود که رفتار مجرمانه صاحبان موقعیت را به موضوع اصلی جرم‌شناسی تبدیل کند: ۱- به لحاظ علمی، بر این باور بود که جرم‌شناسی تاکنون علت رفتار مجرمانه را فقر می‌دانسته است.<sup>۱</sup> از آنجایی که بر اساس این دیدگاه، فقرا مهم‌ترین تهدید علیه نظم عمومی محسوب می‌شدند، بیشترین مشتریان نظام عدالت کیفری و میهمانان زندان‌ها را تشکیل می‌دادند. اما جرم‌شناسی راه را اشتباه طی کرده بود. ساترلند بر این باور بود که مطالعه رفتار مجرمانه افراد دارای ظاهر اجتماعی موجه - که تاکنون از آن غفلت شده است - موجب توسعه دانش جرم‌شناسی، پالایش نظریه‌هایی چون آنومی، فشار، انتخاب عقلانی، خنثی‌سازی و...، درک بهتر چگونگی گذار از اندیشه به عمل نزد این دسته و آزمون نظریه‌های عمومی بزهکاری از جمله معاشرت‌های ترجیحی است. یعنی مراد با گروه‌های مرجع که افراد از طریق تماس با آن‌ها ارتکاب جرم را فرا می‌گیرند. ۲- علاوه بر این جنبه علمی، ساترلند جنبه اخلاقی موضوع را هم به جهت گستردگی خسارات مالی و اجتماعی و سست شدن پایه‌های اخلاقی جامعه مد نظر داشت.<sup>۲</sup>

۱. انریکو فری، نماینده بارز مکتب تحقیقی در کتاب *جامعه‌شناسی جنایی* خود که در سال‌های ۱۹۸۰ به بعد با اقبال مواجه شد، همین دیدگاه را منعکس کرده بود. وی در این اثر، طبقات اجتماعی را دسته‌بندی کرد: ۱- طبقه متعلق به سطح بالا که نوعاً درستکارند و مرتکب جرم نمی‌شوند. این طبقه بیشتر تحت تأثیر ضمانت اجرای اخلاقی و اعتقادات مذهبی بوده و این عادات رفتاری را به نسل بعد خود منتقل می‌کنند. طبقه دوم و سطح پایین که عمدتاً سرکش و نافرمان بوده و با درستکاری فاصله دارند. آنان اسیر فقر مادی و اخلاقی خود بوده و در جنگ برای بقا به سر می‌برند. دسته اخیر این شرایط و مختصات را از نیاکان خود به ارث برده و آن را به بعد خود هم منتقل می‌کنند (Nagels, 2016: 5-14).
۲. ساترلند فعالیت مجرمانه ۷۰ واحد اقتصادی از ۲۰۰ شرکت بزرگ در آمریکا را بررسی کرد و متوجه شد پاسخی که این شرکت‌ها در برابر رفتارهای مجرمانه دریافت کرده‌اند، عمدتاً اداری - مدنی، آن هم از طرف یک مرجع غیرقضایی است. نتیجه تحقیقات ساترلند را می‌توان در سه محور خلاصه کرد: فراوانی جرایم افراد متعلق به طبقه بالای جامعه که نوعاً از شرایط اجتماعی خوبی برخوردارند، قابل احترام هستند و رفتار مجرمانه آنان نیز به محیط کسب و کار و فعالیت حرفه‌ای ارتباط دارد. این رفتارها اگرچه به لحاظ حقوقی جرم و سزاوار مجازات است و خسارات اجتماعی فراوان دارد، اما برخلاف جرایم خیابانی، از منظر علمی (جرم‌شناسی) مطالعه نشده است. در مقابل، جرایم یقه‌سفیدها رؤیت‌پذیر نیست و در فرض کشف، موضوع یک دادرسی و پاسخ ترجیحی از نوع اداری - مالی و متفاوت با پاسخ‌های عدالت کیفری کلاسیک قرار می‌گیرد (Velloso, 2016: 153-178).

بدین سان، سایر جرم‌شناسان و جامعه‌شناسان جنایی که مطالعات و تحقیقات خود را به‌ویژه از اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی، به جرایم اقتصادی یقه‌سفیدها و بنگاه‌های تجاری - اقتصادی - صنعتی اختصاص داده بودند، به‌تدریج فصلی را برای بررسی جرم مالیاتی و محاسبه هزینه - فایده این جرایم و ویژگی‌های مرتکبان آن باز کردند. سال‌های ۲۰۰۰ میلادی، چرایی امتناع از پرداخت مالیات از جانب مؤدیان و بی‌میلی قضات به تعقیب کیفری این دسته جرایم و نیز شناسایی و تعیین راهکارهای متناسب برای مقابله با موارد نقض ارزش‌های مورد حمایت در جرایم مالیاتی، از جمله منفعت و خیر عمومی، به‌طور جدی در محیط‌های علمی، نهادهای عمومی و نیز رسانه‌ها مطرح شد (Spire et Weidenfeld, 2016: 80).

[۳] از منظر سیاست جنایی، پیامدهای سوء تخلف مالیاتی و ویژگی‌های مرتکبان<sup>۱</sup> آن‌چنان متنوع، فراگیر و خاص است که گونه‌شناسی پاسخ‌گذاری و فرایند پاسخ‌دهی به آن‌ها را نیز متنوع کرده است. به‌طور کلی، نظام پاسخ‌دهی واکنشی به جرایم - تخلفات مالیاتی بر اساس نوع و اهمیت تقلب، در دو سطح انجام می‌شود: ۱- پاسخ‌های اداری به تخلف مالیاتی که به‌صورت جریمه‌های تصاعدی و افزون بر مالیات قانونی تعیین می‌شود. ۲- پاسخ کیفری به بزه کیفری به‌عنوان آخرین راه حل. قانونگذار ایران به موازات بزه‌انگاری<sup>۲</sup> کیفری (جرم‌انگاری)، با بزه‌انگاری اداری (تخلف‌انگاری) اعمال علیه منفعت اجتماعی، به دنبال حمایت از تمامیت نظام اقتصادی است؛ نظام اقتصادی در معنای وسیع کلمه که با دوام و قوام نظام سیاسی ارتباط تنگاتنگ دارد. از این رو، مراجع

۱. با بررسی قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و بر اساس داده‌های سامانه درآمد اشخاص (ماده ۱۲۹)، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان (ماده ۱۶۹ مکرر)، بانک جامع اطلاعات مالی اشخاص (بند ۲ ماده ۱۶۹ مکرر)، بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها (تبصره ۲ الحاقی به ماده ۱۸۶)، بانک اطلاعات ثبتی و وکالت‌نامه‌های موجد انتقال حقوق (تبصره ۴ ماده ۸۱۷) و بانک اطلاعات املاک کشور، می‌توان مؤدیان را به سه دسته کم‌ریسک، دارای ریسک متوسط و پرریسک دسته‌بندی کرد. بر این اساس، در صورتی که مؤدی پرریسک باشد، پرونده‌اش به واحد حسابرسی مالیاتی ارجاع می‌شود تا طبق اسناد و مدارک، به اظهارنامه مالیاتی وی رسیدگی شود. گفتنی است که در متن قانون، اشاره‌ای در خصوص دسته‌بندی مؤدیان به کم‌خطر، دارای خطر متوسط و پرخطر نشده است.

۲. سیاست جنایی افزون بر بزه کیفری، به بزه اداری، انضباطی، مدنی و... که در قوانین مختلف پیش‌بینی شده است، به‌عنوان پدیده حقوقی می‌پردازد (در این خصوص ر.ک: نجفی ابرندآبادی، ۱۳۹۸ الف: ۴۹).

متنوع قضایی، شبه قضایی، اداری، صنفی و... را متولی رسیدگی و اعمال پاسخ‌های کیفری و غیرکیفری به جرایم و تخلفات مالیاتی می‌کند.

[۴] بدین سان، در مفهوم مضیق سیاست جنایی یعنی سیاست کیفری، پاسخ قضایی از نوع کیفری، تنها ابزار انتظام در مقابل جرم است که قاضی بدون توجه به نظر مرتکب و با هدف مرعوب کردن مجرمان بالقوه و نیز خود مجرم جهت پیشگیری از تکرار، رأساً نسبت به تعیین و صدور آن اقدام می‌کند. سیاست جنایی در معنایی موسع (نجفی ابرنآبادی، ۱۳۹۸ ب: ۵۵۴)، پاسخ کیفری محض را تنها سازوکار مبارزه با جرم می‌داند. در این برداشت، مدل کیفردهی یکی از مدل‌های گوناگون انتظام اجتماعی در کنار دیگر مدل‌ها همچون مدل جبرانی است. در مدل جبرانی، واکنش به جرم چند مرحله‌ای است و با هدف جبران و اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم - تخلف، از مذاکره و گفتگو و اخطار آغاز شده و در صورت عدم موفقیت در ملزم نمودن مرتکب به انجام تعهدات، با پاسخ کیفری به‌عنوان آخرین حربه خاتمه می‌یابد (آل محمد، ۱۳۹۶: ۹۷). طیف گسترده‌ای از جرایم و تخلفات مالی مانند جرایم مالیاتی یا جرایم صنفی، از این مدل تبعیت می‌کند.

[۵] در حوزه تخلفات و جرایم مالیاتی، البته میزان بهره‌گیری از هر دو مدل یکسان نبوده و با فراز و نشیب‌هایی همراه بوده است. از یک طرف، برای مدتی یک الگوی کاملاً واقع‌گرایانه<sup>۱</sup> جبرانی مبتنی بر ارزیابی هزینه - فایده که در آن استفاده از هر ابزاری که نتیجه بهتری به دنبال داشته باشد، در اولویت بوده است و از طرف دیگر، الگوی آرمانی (آرمانگرا) کیفرمدار که فارغ از ملاحظات کارآمدی، بر تعدادی اصول غیرقابل نقض از جمله لزوم مجازات مرتکبان جرایم مالیاتی مبتنی است. بر همین اساس است که مقاله حاضر به ترتیب، از یکسو الگوهای حاکم بر نظام پاسخ‌دهی به تخلفات و جرایم مالیاتی را در حقوق ایران، و از سوی دیگر، خاستگاه آن را در حقوق فرانسه به‌صورت تطبیقی بررسی می‌کند. این مقایسه و تطبیق به مناسبت، در دو بخش مستقل الف و ب صورت می‌گیرد.

[۶] اگرچه پیوند زدن و انتقال یک نهاد حقوقی از یک نظام به نظام حقوقی دیگر بدون توجه به شرایط و بستر سیاسی و اجتماعی هر جامعه اصولاً مشکل‌زاست، لیکن

۱. عمل‌گرا، پراگماتیسم یا مکتب اصالت عمل‌نگرشی فلسفی است که همواره بر کنش، عمل و آنچه کارایی دارد، تأکید می‌ورزد.

مطالعات تطبیقی همواره می‌تواند برای نظام‌های تحت مطالعه، ایده‌بخش و رهگشا واقع شود. در واقع، یکی از راه‌های فراهم ساختن عناصر و ابزارهای لازم برای پیش‌بینی سنجیده تحولات حقوقی، یعنی آینده‌نگری و آینده‌پژوهی حقوقی، مطالعات تطبیقی است که در چارچوب آن، قوانین داخلی با مقررات معادل، ارزیابی و ضمن بررسی وجوه افتراق و اشتراک و نقاط خلأ یک یا چند جنبه از یک مفهوم، قاعده و یا یک نهاد حقوقی، علل و پیامدهای این وجوه و خلأهای احتمالی بررسی شود (نجفی ابرندآبادی، ۱۳۹۵: ۱۴). یک نظام حقوقی بالنده همواره به موازات تحولات ملی و بین‌المللی، در حال تحول است و نمی‌تواند در برابر قوانین خود دچار خودشیفتگی، خودستایی و در نتیجه ایستایی شود. بر همین اساس، آورده‌های پژوهش تطبیقی، موضوع مقاله حاضر درباره جرم - تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه می‌تواند به مناسبت، در بازبینی و روزآمدسازی سیاست جنایی تقنینی و قضایی و اجرایی هر دو کشور رهگشا باشد.

## ۱. پاسخ‌دهی به بزه - تخلف در نظام مالیاتی ایران: از رویکرد جبرانی تا تعقیب کیفری مشروط

[۷] سیاست جنایی به‌طور کلی بر دو محور اصلی استوار است: از یکسو، شناسایی و تعریف آن دسته از ارزش‌ها و مصالح اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی، سیاسی و مدنی که امنیت جامعه را تشکیل می‌دهند و باید مورد حمایت واقع شوند. این مهم در چارچوب ارزش‌گذاری و سپس بزه‌انگاری اعمال و رفتارهای ناقض آن‌ها، به عبارت دیگر، جرم‌انگاری و تخلف‌انگاری نقض ارزش‌های مهم برای جامعه در رشته‌های مختلف حقوق صورت می‌گیرد. از سوی دیگر، شناسایی و تعیین راهکارهای متناسب برای مقابله با موارد نقض ارزش‌ها، با توجه به درجه اهمیت هر مصلحت و ارزش برای جامعه، در چارچوب فرایند پاسخ‌گذاری. سیاست حاکم بر جرایم مالیاتی در ایران در دوره‌های تاریخی، با توجه به مقتضیات زمانی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه تغییر یافته است. اما همواره الگو یا رویکردهای خاصی از پاسخ‌دهی، بر سایر الگوها حاکم و غالب بوده و چه‌بسا در موارد استثنایی، به الگوها و مدل‌های دیگر پاسخ‌دهی توسل

شده یا می‌شود. در ادامه به پاسخ‌دهی واکنشی به جرایم مالیاتی با توجه به دو برهه زمانی پیش و پس از انقلاب ۱۳۵۷ می‌پردازیم.

## ۱-۱. پاسخ‌های جبرانی در مقررات پیشانقلاب

[۸] نظام مالیاتی، به‌طور کلی بر اساس یک قرارداد اخلاقی ضمنی بین دولت و شهروندان مبتنی است. اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان که با مسئولیت خود آنان تکمیل می‌شود، بر فرض درستی استوار است.<sup>۱</sup> اعتمادآفرینی، مؤدی‌مداری و عدالت در وصول مالیات به‌عنوان شاخصه‌های اصلی حقوق شهروندی،<sup>۲</sup> همواره از سیاست‌های

۱. به‌موجب ماده ۴ قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۰۸/۲۱، اصل بر صحت اطلاعات ثبت‌شده مؤدی در سامانه مؤدیان است، مگر خلاف آن اثبات شود. مأموران مالیاتی -جز در مواردی که مؤدی از ثبت‌نام در سامانه امتناع کرده و یا به ترتیبی که در ماده ۹ ذکر شده، اثبات شود که در ثبت اطلاعات خود در سامانه مؤدیان تخلف نموده است-، حق مراجعه به محل فعالیت مؤدی و مطالبه دفاتر، اسناد و مدارک وی و رسیدگی به آن‌ها را ندارند. همچنین به‌موجب اطلاعیه ۱۴۰۱/۰۳/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور، تأکید شده است که ادارات مالیات، اظهارات مؤدیان مالیاتی را حمل بر صحت کنند. در این اطلاعیه یادآوری شده است که «در تعیین مالیات اصناف و کسبه، ضمن اعتماد کامل به آن‌ها در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی از جمله وجوه واریزی به حساب از طریق دستگاه کارتخوان، اصل را بر صحت ادعای آنان بگذارند و مالیات آن‌ها را با رعایت کامل مقررات قانونی تعیین نمایند؛ مگر آنکه طبق اسناد و مدارک و شواهد و قرائن مثبت، خلاف ادعای آن‌ها ثابت شود». همچنین به‌موجب نامه شماره ۱۳۰/۱۰۷۲/د مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۱، دادستان انتظامی مالیاتی خطاب به تمامی ادارات کل امور مالیاتی خاطرنشان ساخته است «از آنجا که هدف اصلی قانونگذار از اصلاح ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات بر اساس رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک ابرازی یا به دست‌آمده از مؤدی است، لذا مادامی که مستندات و دلایل متقن مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای برای عدم پذیرش اظهارنامه مؤدی وجود نداشته باشد، ملاک پذیرش اظهارنامه مؤدی است و چنانچه مأموران مالیاتی بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی، درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص دهند، متخلف پس از طی تشریفات اداری حسب مورد به مجازات‌های مصرح در بند ۱ ماده ۲۷۰ ق.م.م. و ماده ۹ قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد».

۲. منشور حقوق شهروندی ایران در ۲۹ آذر ۱۳۹۵ در ۱۲۰ ماده به امضای رئیس‌جمهور وقت رسید. این منشور با هدف استیفا و ارتقای حقوق شهروندی و به‌منظور تدوین «برنامه و خط‌مشی دولت»، موضوع اصل ۱۳۴ قانون اساسی، تنظیم شده و شامل مجموعه‌ای از حقوق شهروندی است که یا در منابع نظام حقوقی ایران شناسایی شده‌اند و یا دولت برای شناسایی، ایجاد، تحقق و اجرای آن‌ها از طریق اصلاح و توسعه نظام حقوقی و تدوین و پیگیری تصویب لوایح قانونی یا هرگونه تدبیر یا اقدام قانونی لازم، تلاش جدی و فراگیر خود را معمول خواهد داشت. برای دستیابی به این هدف، همکاری سایر قوا و نهادها و مشارکت مردم، تشکل‌ها، اتحادیه‌های صنفی، سازمان‌های مردم‌نهاد و بخش خصوصی ضروری است.



اصلی نهادهای متولی وصول مالیات محسوب می شده است. سازمان امور مالیاتی کشور نیز که عهده دار گردآوری درآمدهای لازم برای تأمین هزینه خدمات عمومی جامعه است، به اهمیت این موضوع واقف بوده و تلاش می کند تا از حقوق مؤدیان مالیاتی صیانت کند. ابلاغ سند «منشور حقوق مؤدیان»<sup>۱</sup> توسط این سازمان را می توان در همین راستا تفسیر کرد. بدین سان، نظام مالیاتی می کوشد با ایجاد شرایط مناسب، اعتماد مؤدیان مالیاتی را جلب و از طریق تعامل و با صرف هزینه های کمتر، بیشتر مالیات های خود را وصول کند. اما همزمان، نظام مالیاتی از قدرت و اختیار کنترل و در صورت لزوم، ضمانت اجرای اثربخش و ابزارهای پاسخ دهی نسبت به کسانی که عامدانه مقررات مالیاتی را نقض می کنند نیز برخوردار است؛ هر چند میزان توسل به این سازوکارها، بر اساس نوع رویکرد انتخابی می تواند متغیر باشد. بررسی نوع ضمانت اجرا در تحولات تقنینی امور مالیاتی می تواند به درک رویکرد انتخابی قانونگذار کمک کند.

[۹] اولین قانون کامل مالیات بر درآمد، در سال ۱۳۱۲ شمسی در ایران تصویب شد.<sup>۲</sup>

۱. منشور حقوق مؤدیان مشتمل بر ۵ اصل و ۲۴ بند در تاریخ ۱۳۹۳/۰۹/۰۳ به منظور شفاف سازی حقوق مؤدیان مالیاتی، ایجاد بسترهای ارتقاء و توسعه عدالت مالیاتی، بسط و گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه و گسترش فرهنگ مؤدی مداری، بر مبنای اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و با تکیه بر قوانین مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، قانون مدنی و قانون تجارت، تدوین و تصویب گردیده است.

۲. از اولین قوانین مالیاتی می توان به «قانون مالیات بلدی بر وسایط نقلیه» مصوب ۱۲۸۸/۱۲/۲۶ اشاره کرد که بر وضع مالیات بر دُرشکه، کالسکه، چهارچرخه و دوچرخه و... متمرکز بود. دومین قانون که در تاریخ ۱۲۹۰/۰۳/۲۳ به تصویب رسید، «قانون تشکیل ترتیبات مالیاتی مملکت ایران» بود که به موجب ماده ۱ آن، خزانه دار کل ممالک محروسه ایران، مأمور نظارت مستقیم و واقعی بر تمام معاملات مالیاتی و پولی دولت ایران است و این معاملات شامل اخذ تمام عایدات از هر قبیل، و تفتیش و محاسبات تمام مخارج دولتی می باشد.

اصطلاح فرار از پرداخت مالیات، از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه های خلاف واقع با «قانون مالیات بر درآمد» در قوانین مالیاتی پیش بینی شد و در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی داشت. اما جرم انگاری فرار از پرداخت مالیات با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ مورد توجه قرار گرفت و با تغییراتی تا سال ۱۳۸۰ نیز ادامه داشت. مجازات آن هم با اندکی تغییرات عبارت بود از حبس تا دو سال برای تنظیم خلاف واقع ترازنامه و دفاتر بازرگانی و استناد به آن ها. با تصویب قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۴۵، فرار مالیاتی بدین مضمون در ماده ۱۴۵ جرم انگاری گردید: «هرکس به قصد فرار از پرداخت مالیات، به دفتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه و یا تنظیم شده، استناد نماید، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد».

این قانون که برحسب وضعیت فعالیت‌های اقتصادی و سیاسی کشور در آن سال‌ها تنظیم شده بود، از ضمانت اجرای کافی برخوردار نبود و در موارد متعدد، جریمه مشخصی برای متخلفان نداشت. دومین قانون مالیاتی در ایران در سال ۱۳۴۵ شمسی تصویب شد. در دهه‌های ۴۰ و ۵۰ شمسی، کشور شاهد تحولاتی مهم در عرصه ورود صنایع موتاژ، تکنولوژی صنعتی، گسترش فعالیت بخش خصوصی و افزایش درآمد مالیاتی بود. به‌همین دلیل، جرایم متعددی در خصوص مؤدیان متخلف پیش‌بینی و در اصلاحیه ۱۳۴۵ اعمال شد. در این قانون، دو نوع شیوه پاسخ‌دهی برای مؤدیان متخلف پیش‌بینی شده بود: نوع اول، تخلفات قابل پیگیری و حل و فصل در اداره مالیاتی از طریق وضع جریمه بود، و نوع دوم، تخلفات قابل پیگرد از طریق مراجع قضایی. قانون اخیر تا حدودی تخلفات و جرایم را تفکیک کرده بود.

بدین ترتیب، در این رویکرد، هدف اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم است. اداره مالیات در اینجا بیشتر به دنبال جبران و خسارت‌زدایی مالی از رهگذر مذاکره و گفتگوست. مأمور مالیاتی قبل از هر چیز به دنبال این است که مؤدی مالیاتی متخلف، مالیات معوقه یا واقعی خود را پردازد (نجفی ابرندآبادی، ۱۳۹۷: ۴۶۵)؛ بنابراین گفتگو با وی را

→ پس از انقلاب، قانون مالیات‌های مستقیم متناسب با ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور، تغییر و تحولات بسیاری داشت. قانونگذار در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ ضمانت اجرای خفیفی را برای نقض هنجارهای مالیاتی پیش‌بینی نموده بود و مبارزه با جرایم مالیاتی را به اندازه جرایم اقتصادی دیگر، مشمول سیاست کیفری متمایز ندانسته بود. لایحه اصلاحیه قانون ۱۳۶۶، در سال ۱۳۷۶ به مجلس ارائه شد و در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید. در مواد ۱۹۹، ۲۰۰ و ۲۰۱ این قانون، علاوه بر ضمانت اجرای غیرکیفری و اعمال مسئولیت تضامنی، مجازات حبس نیز پیش‌بینی شده است. متن زیر با الحاق یک تبصره به آن، جایگزین ماده ۲۰۱ شد: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است، استناد نماید، یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند، علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون، از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد».

همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که در ابتدا ۵ سال به‌صورت آزمایشی تصویب و اجرا شد و سال‌های بعد در قانون بودجه سنواتی تمدید می‌شد، لایحه اصلاح آن سال ۱۳۹۵ تقدیم مجلس شد و در نهایت در تاریخ ۱۴۰۰/۰۴/۱۲ به‌صورت دائمی تصویب و به دولت ابلاغ شد و از ۱۳ دی‌ماه همان سال در کشور اجرایی شد. به‌موجب ماده ۵۴ این قانون، تبصره ۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح و «سازمان امور مالیاتی» به جای «دادستانی انتظامی مالیاتی»، عهده‌دار اعلام جرایم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرایم مالیاتی نزد مراجع قضایی گردید.

ترجیح می‌دهد.<sup>۱</sup> لذا به‌عنوان آخرین حربه و در آخرین مرحله، چنانچه مؤدی حاضر نشد مبلغ موردنظر را بپردازد و یا در صورت تکرار تخلف، در مراجع قضایی طرح شکایت می‌شود.<sup>۲</sup>

۱. در نظام مالیاتی کشور ما، امکان مراجعه به رؤسای امور و معاونین و مدیران ادارات کل مالیاتی به‌موجب ماده ۲۳۸ ق.م.م. و تبصره ۳۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. را می‌توان نمونه‌ای از مدل ترمیمی به حساب آورد. بر اساس این مواد قانونی، مؤدی ظرف سی روز پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات می‌تواند به مندرجات برگ تشخیص اعتراض نماید. در ابتدا جهت کوتاه نمودن مسیر رسیدگی، اعتراض به‌صورت اداری مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و طبق مقررات این ماده، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد، می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل تام‌الاختیار خود (کارمند حقوق‌بگیر و یا وکیل قانونی) به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که نباید بیش از سی روز از تاریخ ثبت درخواست وی باشد، به موضوع رسیدگی کند و چنانچه دلایل و اسناد و مدارک ابرازشده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مؤدی خواهد رسید. همچنین سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مؤدی موضوع این ماده را موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید و در مواردی که رسیدگی مجدد مسئول مربوط، منجر به توافق نگردد، مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیرکل با رعایت مهلت مقرر در قانون نخواهد بود. در واقع در این مرحله، قانونگذار برای جلوگیری از وارد شدن پرونده در جریان حل اختلاف به شیوه شبه‌قضایی و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و تأخیر در پرداخت مالیات، حل اختلاف به روش اداری و توافق را سفارش نموده است و لذا در صورتی که موجبات رضایت مؤدی فراهم گردد، ظهر برگ تشخیص به امضای مؤدی و مسئول مربوط می‌رسد و اختلاف موجود بین مؤدی و دستگاه مالیاتی حل و فصل گردیده و برگ قطعی مالیات صادر و مؤدی موظف به پرداخت مالیات متعلق خواهد بود.

۲. برای نمونه، ماده ۲۰۰ ق.م.م. در خصوص تخلف دفاتر اسناد رسمی از مقررات مالیاتی مقرر می‌دارد: «در هر مورد که به‌موجب این قانون، تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است، در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌های معادل بیست درصد آن نیز خواهد شد و در مورد تکرار، به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد». همین‌گونه که در متن ماده مشاهده می‌شود، قانونگذار ابتدا به‌عنوان مابازاء عدم رعایت وظایف قانونی مالیاتی سردفتر، ضمانت اجرایی حقوقی و همچنین جریمه نقدی در نظر گرفته و در صورت تکرار، قانونگذار مجازات حبس درجه شش را برای وی پیش‌بینی نموده است که این امر خود نشان از وجود درجه‌بندی در اعمال ضمانت اجراها نسبت به سردفتر نقض‌کننده مقررات مالیاتی می‌باشد. بدین‌نحو که در مرحله اول، تخلف وی جرم نبوده و با واکنش غیرکیفری مقنن روبه‌رو می‌شود و در صورت تکرار تخلف، عمل وی جرم محسوب شده و با واکنش کیفری قانونگذار و حبس درجه شش که شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال می‌شود، مواجه خواهد شد و این نوع برخورد، حاکی از وجود تدرج در نظام پاسخ‌دهی به نقض هنجارهای مالیاتی قانونی می‌باشد.

در این رویکرد یک سلسله تعهدات و تکالیف مبنی بر اعاده وضع به شرایط مطلوب برای مرتکب تعیین می‌شود.

## ۲-۱. رویکرد کیفرمدار در قوانین مالیاتی پسانقلاب

[۱۰] بعد از انقلاب، ابتدا در اصلاحیه سال ۱۳۷۱ قانون مالیات مستقیم، جریمه‌ها در مواردی همچون عدم تسلیم اظهارنامه، با کاهش همراه شد.<sup>۱</sup> اما پس از آن، به موجب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، جریمه‌ها واقعی‌تر شد. با وجود این، متولیان تعقیب جرایم و تخلفات مالیاتی بر این باور بودند که این ضمانت اجراها از بازدارندگی لازم برخوردار نیست. بر همین اساس، لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم با هدف: ۱- الزام مؤدیان به انجام تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر و منطبق با واقعیت، ۲- تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از پرداخت مالیات دارند، ۳- وصول خسارت وارده به دولت از طریق تقویت انواع ضمانت اجراهای اداری - مدنی و کیفری، تهیه و در تاریخ ۱۳۹۱/۰۸/۰۱ تقدیم مجلس و در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ تصویب و به موجب ماده ۲۸۲ این قانون از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم‌الاجرا گردید. ضمانت اجراهای پیش‌بینی شده در این اصلاحیه را می‌توان به سه دسته تقسیم کرد:

دسته نخست: ضمانت اجراهای حقوقی شامل: الف) ضمانت اجرای جبران خسارت که در این نوع ضمانت اجرا، مسئولیت مدنی واردکننده زیان مطرح است.<sup>۲</sup> ب) مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات<sup>۳</sup> که هدف آن تضمین بهتر وصول مالیات می‌باشد.

دسته دوم: ضمانت اجراهای اداری. این نوع ضمانت اجراها ویژه نظام مالیاتی بوده و سازمان مالیاتی حق دارد آن‌ها را رأساً اعمال کند و مواردی همچون تشخیص علی‌الرأس،

۱. مثلاً در خصوص نرخ جریمه از ده درصد مالیات پرداخت‌نشده به نصف کاهش یافت.
۲. برخی دیگر از ضمانت اجراهای غیرکیفری موجود در قوانین و مقررات مالیاتی عبارت‌اند از: اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیئت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن موضوع ماده ۱۶۱ ق.م.م.؛ اختیار ممنوع‌الخروج کردن بدهکاران مالیاتی موضوع مواد ۱۳۳ ق.آ.د.ک. و ۲۰۲ ق.م.م.؛ اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات موضوع ماده ۲۰۲ ق.م.م. (برای اطلاع بیشتر ر.ک: عامری و دیگران، ۱۴۰۰: ۹۱).
۳. مواد ۱۹۷ تا ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم.

جرایم مالیاتی و محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی را در برمی‌گیرد.<sup>۱</sup>

دسته سوم: ضمانت اجراهای کیفری که هدف این نوع ضمانت اجرا، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که قصد فرار از مالیات دارند.

در اصلاحیه سال ۱۳۹۴، اگرچه به هر سه نوع ضمانت اجرا تأکید شده، اما نوآوری آن، تعریف و تعیین فهرستی از عناوین مجرمانه مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای کیفری می‌باشد که به موجب بند ۶۰ قانون اصلاح قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ طی ماده ۲۷۴ تا ۲۸۲ به متن قانون الحاق گردید.<sup>۲</sup> شایان ذکر است که بیشتر بندهای ماده ۲۷۴ قبلاً تخلف بوده و بر اساس این قانون جرم‌انگاری شده است.<sup>۳</sup> با بررسی مشروح مذاکرات نمایندگان مجلس در خصوص لایحه یک‌فوریتی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن می‌توان مجموعه نظریات آنان را در دو دسته ارائه کرد:

۱. از جمله می‌توان به مواد ۱۹۰، ۱۹۲ تا ۱۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد.  
 ۲. «ماده ۲۷۴- موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن، ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام، ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین‌شده، ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع، ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی، ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.

۳. برای نمونه: در قانون سابق، عدم تسلیم اظهارنامه به موجب ماده ۱۹۲ تخلف محسوب شده و مشمول ضمانت اجرای اداری یا حقوقی می‌باشد؛ در حالی که در قانون حاضر، این اقدام علاوه بر تخلف بودن در صورت تکرار طی سه سال متوالی به موجب بند ۶ ماده ۲۷۴ این قانون جرم بوده و مشمول ضمانت اجرای کیفری می‌باشد، یا به موجب ماده ۱۹۳ ق.م.م. در مورد عدم ارائه دفاتر، مؤدی متخلف محکوم به جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات و... دانسته شده و به موجب بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م. با حفظ تخلف بودن این موارد، مورد جرم‌انگاری هم قرار گرفته است و فرد مرتکب علاوه بر تحمل ضمانت اجراهای غیرکیفری و اداری، مشمول ضمانت اجرای کیفری نیز می‌شود.

الف) گروه مخالف جرم‌انگاری: این دسته که در ابتدا مخالف «جرم‌انگاری» و سپس در ادامه مذاکرات بر «کیفرزدایی» تأکید کرده‌اند، مهم‌ترین دلیل مخالفت خود را «سیاست زندان‌زدایی» قوه قضاییه و کاهش آثار حبس برای محکوم‌علیه، خانواده وی و نیز برای جامعه از یکسو، و ورود کمیسیون‌های غیرتخصصی از جمله کمیسیون اقتصادی به قلمرو مباحث حقوقی و جرم‌انگاری می‌دانند و در نهایت، پیشنهاد حذف ماده ۲۷۴ به شکل کنونی را مطرح می‌کنند.<sup>۱</sup>

ب) گروه موافق جرم‌انگاری: این دسته به‌عنوان موافقان جرم‌انگاری تقلب مالیاتی،

۱. در مشروح مذاکرات مجلس پیرامون تصویب این ماده به‌عنوان نظر دو نفر از مخالفان چنین آمده است: «بینید (۱۶۹) چه می‌گوید، هم در اصل هم در اصلاح‌شده‌ای که الان در اختیارتان هست، وزارت دارایی گفته که کاربرد، وسایل، روش‌ها، صورتحساب‌ها و فرم‌هایی را جهت نگهداری حساب برای افراد وضع می‌کند و در روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌کند. اگر کسی این‌ها را ندید یا ارائه نکرد یا هر چیز دیگری جرم تلقی می‌شود. این چطور جرم‌شناسی است که ندادن یک فرمی که در روزنامه کثیرالانتشار آمده، این را جرم به پای مردم بنویسیم بعد شش ماه تا دو سال در ماده بعد زندان برای آن وضع کنیم. نگاه کنید بند ۳ با ممانعت از دسترسی مأموران شروع می‌شود، اما به کجا ختم می‌شود؟ به یک فرم و برگ منتهی می‌شود؛ یعنی به هر بهایی می‌شود به مردم انگ جرم زد. این چطور وضع قانون است؟ وقتی که مسئولین قضایی ما جناب آیه‌الله شاهرودی صراحتاً بارها در این مجلس آمدند از زندان‌زدایی حرف زدند، شما مجازات زندان وضع می‌کنید برای یک فرم، که با این فرم ۱۰ میلیون آدم را می‌شود متهم کرد. حقیقتاً تصور می‌کنم ورود کمیسیون‌های غیرتخصصی در حوزه تخصصی دیگری، این فجاج را به بار می‌آورد. کمیسیون اقتصادی چه صلاحیتی در مسائل قضایی دارد که به خودش اجازه می‌دهد بیاید این‌طور جرم وضع کند علیه مردم و بخواهد برای این جرم زندان وضع کند؟ یا گفته شده که خودداری از انجام تکالیف قانونی، انتهای آن را نگاه کنید یعنی به ریز می‌شود، یا استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر. اگر کسی جر می‌کرده، کارتی را سوءاستفاده کرده، اینجا ما باید مجازاتش کنیم. فرض کنید به فرار هم انجامیده، ولی اینجا باید مجازات کنیم. خواهش می‌کنم که هم ماده ۲۷۴ را حذف بفرمایید. متشکرم». «اگر این ماده به گونه دیگری تنظیم می‌شد، شاید مناسب داشت که مجلس محترم با حذف آن مخالفت بکند و مجازات برای خاطیان مالیاتی پیش‌بینی بکند. اما تنظیمی که در اینجا وجود دارد، مغایر با شرایط اقتصادی جاری کشور ماست؛ از یکسو ما می‌خواهیم لایحه خروج از رکود را بررسی کنیم، از یکسو فشار بر بنگاه‌های اقتصادی، سرمایه‌گذاران و کسانی را که فعال تولیدی هستند، فعال اقتصادی هستند، می‌خواهیم رقم بزنیم». «از سوی دیگر، سیاست‌های قوه قضاییه ما از سال‌ها پیش در مسیر زندان‌زدایی است؛ یعنی حبس علاوه بر آثار متوجه‌شده به خود متهم و مجرم، آثاری در جامعه دارد، آثاری روی خانواده او دارد، ممکن است باعث انواع فسادها و مشکلات جانبی شود، ما نباید به‌راحتی برای هر موضوعی هرچند پیش پا افتاده، حبس آن هم حداقل ۶ ماه را پیش‌بینی بکنیم».

در استدلال‌های خود از یکسو به مقررات تطبیقی و البته بدون ذکر نوع مطالعه تطبیقی و کشور مورد مطالعه و حدود ارتباط و مشابهت آن با جامعه ایران، و از سوی دیگر به عدالت مالیاتی اشاره می‌کنند. نماینده دولت وقت نیز با اعتقاد به اینکه جرمیه، امروز به تنهایی بازدارنده نیست، به‌عنوان موافق جرم‌انگاری صحبت نموده و سخنان نمایندگان همسو با نظر خود را که عمدتاً کسانی هستند که با سازمان امور مالیاتی همکاری تخصصی دارند، بازگو می‌کند.<sup>۱</sup>

بدین ترتیب، این رویکرد بر پاسخ‌دهی کیفری به جرم مبتنی است؛ یعنی سزادهی از طریق تعقیب و محاکمه کیفری و انعکاس اخبار آن در رسانه‌ها و اطلاع‌رسانی. در این رویکرد که جنبه نمادین سزادهی آن پررنگ است،<sup>۲</sup> دو هدف دنبال می‌شود: نخست، مرعوب کردن مجرمان بالقوه، و دوم، مرعوب کردن خود مجرم<sup>۳</sup> جهت پیشگیری از تکرار جرم.

۱. «آنچه که در ماده ۲۷۴ مطرح است، مباحثی است که تماماً مربوط به فرار مالیاتی است. شاید در تمام کشورها یا غالب کشورهای دنیا، عدم پرداخت مالیات و فرار از مالیات جرم تلقی شده و مجازات برای آن در نظر گرفته شده. به اضافه اینکه در بندهایی که اشاره فرمودند، از جمله مثلاً بند ۷ که فرمودند استفاده از کارت بازرگانی اشخاص یا خودداری از انجام تکلیف قانونی یا موارد دیگری که ملاحظه می‌فرمایید، تمام این‌ها به‌صورت عالماً عامداً از ناحیه مؤدیان مالیاتی صورت می‌گیرد و در واقع صرفاً برای فرار از مالیات است. چطور ممکن است ما در کشور عزیزمان مکلف کنیم عده‌ای را که حقوق‌بگیر ثابت هستند و قبل از اینکه حقوق آن‌ها پرداخت شود، مالیات آن‌ها را کسر کنند و به خزانه واریز کنند، در حالی که کسانی که مکلف هستند مالیات پرداخت بکنند، درآمد‌های قابل توجهی دارند و طبق قانون از امکاناتی که استفاده کردند، آن‌ها ملزم شدند به پرداخت مالیات، نه تنها پرداخت نکنند، بلکه اقداماتی انجام بدهند که علاوه بر فرار از مالیات، نوعی عمل مجرمانه هم محسوب می‌شود. اما این شخصی که از کارت بازرگانی دیگری استفاده می‌کند، عالماً عامداً برای اینکه فرار مالیاتی بکند، چطور ما به این وصف مجرمانه ندهیم و اجازه بدهیم که تخلف به این فاحشی صورت بگیرد؟»

۲. برای نمونه در دادنامه صادره از شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو شهرستان ماکو، شخص مرتکب جرم مالیاتی به‌موجب بند ۷ ماده ۲۷۴ ق.م.م. محکوم به ۸ ماه حبس تعزیری، ۴۰ میلیون جزای نقدی درجه شش و پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلقه به مبلغ ۲۲۰۵۱۷۴۸۱۶۴۸ ریال در حق صندوق دولت و انتشار حکم محکومیت در روزنامه‌های کثیرالانتشار شده است و در مورد شخص حقوقی مرتکب این جرم، علاوه بر انحلال، به انتشار حکم محکومیت در رسانه‌های جمعی، مجازات تعیین شده است.

۳. برای نمونه بعضاً مشاهده می‌شود که به‌محض طرح شکایت از شخص متهم به ارتکاب جرم مالیاتی و قبل از صدور کیفرخواست در مرحله دادسرا، مرتکبان به‌منظور جلوگیری از صدور حکم محکومیت، اقدام به پرداخت بدهی مالیاتی مربوطه می‌کنند.

### ۳-۱. بازگشت به رویکرد جبرانی از طریق شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای

مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ ق.م.م.

[۱۱] شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ ق.م.م. به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۵۷ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور نظر به اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و به منظور بهره‌گیری از ظرفیت‌های موجود در برخورد با مجرمان مالیاتی و جلوگیری از تبعیض در اخذ مالیات و امکان هماهنگی و پیگیری مؤثر پرونده‌های مربوطه، تصویب و جهت اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی در سراسر کشور ابلاغ گردید.

[۱۲] محتوای شیوه‌نامه: جرایم مالیاتی همان‌طور که در مقدمه بیان شد، بر اساس بند د ماده ۳۶ قانون مجازات، جرم اقتصادی محسوب می‌شود (ابراهیمی و صادق‌نژاد نایینی، ۱۳۹۲: ۱۷۴) و صدور حکم و اجرای مجازات در مورد این جرم، به استناد بند ج ماده ۴۷ همین قانون، قابل تعویق و تعلیق نیست. اعلام جرایم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرایم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.<sup>۱</sup> قانون آیین دادرسی کیفری نیز<sup>۲</sup> در باب جهات قانونی شروع به تعقیب، یکی از این جهات را اعلام و اخبار ضابطان دادگستری و مقامات رسمی دانسته و در ادامه، در چارچوب ماده ۷۲ مقرر داشته است:

«هرگاه مقامات و اشخاص رسمی از وقوع یکی از جرایم غیرقابل گذشت در حوزه کاری خود مطلع شوند، مکلف‌اند موضوع را فوری به دادستان اطلاع دهند».

علاوه بر این، بر اساس ماده ۲۷۸ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، رئیس قوه قضاییه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هریک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلى را برای آن‌ها تأمین نماید.

۱. تبصره ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م. اصلاحی به موجب ماده ۵۴ قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰.

۲. ماده ۶۴ به بعد ق.آ.د.ک.



اما با وجود این تکالیف قانونی و نیز اصرار سازمان امور مالیاتی کشور بر حفظ ضمانت اجرای کیفری در متن لایحه هنگام بررسی در کمیسیون‌ها و در صحن مجلس<sup>۱</sup> در زمان تصویب اصلاحیه فوق و به‌طور کلی حمایت از رویکرد کیفری، این سازمان سه سال بعد از تصویب قانون، از رویکرد خود در این خصوص عدول و به‌موجب مصوبه شماره ۲۰۰/۹۷/۵۷ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶، تعقیب کیفری این دسته جرایم را به‌عنوان گزینه آخر معرفی، و اعمال مقررات کیفری را منوط به اجرای شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ نموده است. بدین‌سان، توسل به سازوکار کیفری، در پایان فرایند کنترل مالیاتی و پس از ابلاغ جریمه‌های مالیاتی به مؤدی و امتناع او از انجام تعهدات صورت می‌گیرد. گفتنی است که امروزه رسیدگی‌های درون‌سازمانی و اعمال پاسخ‌های مالی نسبت به تقلب‌های مالیاتی از جایگاه قابل توجهی برخوردار است. یکی از دلایل روی آوردن به این مدل پاسخ‌دهی، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی و عدم امکان رسیدگی فنی در فرایندهای قضایی طولانی است. علاوه بر این، رسیدگی کیفری به‌معنای مضیق، به پرونده‌های شدید تقلب مالیاتی منحصر شده است. از طرفی، هدف اصلی برای سازمان امور مالیات‌ها، وصول مالیات است که آن هم با توسل به شیوه‌های غیرکیفری به دست می‌آید.

شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم که هدف خود را جلوگیری از فرار مالیاتی، برخورد با مرتکبان جرایم مالیاتی با اولویت پرونده‌های مهم و اصلی فرار مالیاتی و احقاق حقوق حقه دولت و اجرای مفاد ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم موضوع اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و همچنین تسریع در رسیدگی به گزارش‌های واصله و تشریح وظایف کارگروه‌های مربوطه می‌داند، در ماده نخست مقرر داشته است:

«هریک از مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت، وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند، مکلف‌اند در صورت دریافت گزارش یا مواجهه با هریک از جرایم مالیاتی، مراتب را

۱. برای آگاهی بیشتر در خصوص تعریف مسئله فساد در فرایند قانونگذاری ر.ک: خانعلی‌پور و اجارگاه، ۱۴۰۱: ۱۱۵۶؛ نجفی ابرندآبادی، ۱۳۹۶.

از طریق مسئول مافوق به رئیس اداره امور مالیاتی ذی‌ربط یا معاون مالیاتی حسب مورد اعلام نمایند. اشخاص اخیرالذکر نیز مکلف‌اند پس از از وصول گزارش اعلام جرایم از سوی واحدهای مالیاتی و یا از هر طریق دیگر از قبیل اعلام اشخاص ثالث، موضوع را مورد بررسی قرار داده و مراتب را به همراه کلیه اسناد و مدارک، به کارگروه استانی اعلام نمایند».

بر اساس ماده ۶ این دستورالعمل، کارگروه استانی پس از وصول گزارشات اعلام جرایم مالیاتی از سوی ادارات امور مالیاتی، اقدام به بررسی مفاد گزارش و انطباق آن با قوانین و مقررات و بخشنامه‌های مربوطه می‌نماید. کارگروه مذکور نسبت به اظهارنظر و تهیه و تنظیم گزارش مطابق با فرم این شیوه‌نامه اقدام کرده و مراتب را به همراه تعیین میزان ضرر و زیان وارده به دولت، به مدیرکل امور مالیاتی اعلام می‌نماید. مدیرکل امور مالیاتی نیز مطابق ماده ۷ مکلف است پس از دریافت، اظهارنظر و گزارش تنظیمی کارگروه استانی را به همراه اصل و تصاویر کلیه اسناد و مدارک مثبت به قید فوریت به کارگروه ستادی ارسال نماید. دبیرخانه ستادی نیز طبق ماده ۱۱ که تحت مدیریت دادستان انتظامی مالیاتی می‌باشد، پس از اخذ گزارش و مستندات از کارگروه استانی و طرح گزارش در کارگروه ستادی، مراتب را همراه با سوابق مربوطه، جهت اعلام جرم به دفتر حقوقی اعلام می‌کند. خاطرنشان می‌گردد کارگروه استانی حتی در فرض احراز جرم مالیاتی، در صورتی که اداره امور مالیاتی پرداخت اصل مالیات و جرایم را تأیید کند، با ذکر عبارت «نیاز به اقدام قضایی ندارد»، پرونده را مختومه می‌کند.

بدین ترتیب، به جریان انداختن تعقیب این جرایم، مستلزم شکایت اداره مالیاتی پس از کسب نظر موافق کارگروه ستادی جرایم مالیاتی است.<sup>۱</sup> در واقع، قدرت دادسرا در ارزیابی اقتصادی تعقیب<sup>۲</sup> محدود و به نوعی به ارزیابی و نظر قبلی اداره مالیات

۱. تا پایان شهریور ماه ۱۴۰۱، تعداد ۲۹۰ پرونده جرم مالیاتی موضوع مواد ۲۷۴ و ۲۷۵ ق.م.م. از کارگروه ستادی به دفتر حقوقی ارسال و شکایت کیفری آن‌ها توسط دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور مطرح و تحت پیگرد می‌باشد.

۲. اصل تعقیب کیفری توسط دادستان به دو شکل قابل تصور است: حالت نخست، وی به محض اطلاع از وقوع جرم مکلف به تعقیب است؛ مگر موانع قانونی مانند مرور زمان وجود داشته باشد. در این خصوص

وابسته است.<sup>۱</sup> اگرچه عده‌ای بر این باورند که دادسرا در تعقیب جرم مالیاتی، به‌ویژه مصادیقی از جرم مالیاتی که اعلام آن از خارج سازمان امور مالیاتی، همانند مرکز اطلاعات مالی و مبارزه با پولشویی و یا اشخاص حقیقی صورت می‌گیرد، نه‌تنها نیاز به اخذ نظر مساعد سازمان امور مالیاتی نداشته، بلکه الزام به تعقیب دارد.

[۱۳] چارچوب نظری شیوه‌نامه: سازمان امور مالیاتی کشور به‌موجب مصوبه شماره ۲۰۰/۹۷/۵۷ تاریخ ۱۳۹۷/۴/۱۶ تعقیب این دسته جرایم را منوط به اجرای

→ از نظام قانونی بودن تعقیب صحبت می‌شود. در حالت دوم، دادستان با توجه به داده‌های مختلف، در ارزیابی تعقیب یا عدم تعقیب آزاد است که به آن نظام اقتضای تعقیب گفته می‌شود. هرکدام از دو نظام، مزایا و معایب خاص خود را دارد. البته معیارهای مورد بررسی در نظام اقتضای تعقیب مانند شدت جرم، انواع دلایل جمع‌آوری‌شده و میزان اعتبار آن، انعکاس اخبار جرم در جامعه، شرایط و وضعیت مرتکب، ندامت او، اقدام وی برای جبران خسارت بزه‌دیده و... لزوماً در قانون ذکر نمی‌شود؛ بلکه در قالب بخشنامه‌ها و دستورالعمل تنظیم و ابلاغ می‌گردد. گفتنی است نظام اقتضای تعقیب با موانع مختلف روبه‌روست، به‌طوری که گاهی دادستان در برخی پرونده‌ها دو راه بیشتر ندارد؛ یا تکلیف به تعقیب و گاهی ممنوعیت تعقیب. ممنوعیت تعقیب یا حداقل ممنوعیت تعقیب فوری، نتیجه وجود یک مانع است. به‌عنوان مثال، در مواردی تعقیب مستلزم تقدیم شکایت از طرف بزه‌دیده یا یک اداره است؛ از جمله در تقلب مالیاتی که تا اداره مالیات پس از اخذ نظر کارگروه ستادی جرایم مالیاتی، طرح دعوی نکند، دادستان نمی‌تواند در خصوص اقتضای تعقیب تصمیم بگیرد.

۱. برای نمونه در یک پرونده، پس از طرح در کارگروه استانی آذربایجان غربی، فرار مالیاتی شخص حقیقی موضوع آن مورد تأیید قرار گرفت و در مرحله بعد پس از ارسال به کارگروه ستادی، در این کارگروه نیز تأیید و پرونده در مرجع قضایی مطرح گردید و در نهایت، شعبه ۱۶ دادگاه تجدیدنظر استان آذربایجان غربی به‌موجب ماده ۲۷۴، این شخص را به ۱۵ ماه حبس تعزیری محکوم نمود. در پرونده‌ای دیگر، پس از تأیید فرار مالیاتی در کارگروه‌های استانی و ستادی و طرح شکایت در مرجع قضایی توسط دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، شعبه ۲۲ دادگاه تجدیدنظر استان آذربایجان غربی به استناد ماده ۲۷۴ ق.م.م. حکم به ۳۰ میلیارد جزای نقدی نمود. در نمونه‌ای دیگر که شخص حقوقی، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده بود، پس از طی مراحل تأیید فرار مالیاتی در کارگروه‌های فوق و طرح شکایت در مرجع قضایی، شعبه ۷ دادگاه تجدیدنظر سمنان، شرکت مورد نظر را به‌موجب ماده ۲۷۵ ق.م.م. به ممنوعیت از اصدار چک به مدت ۶ ماه و جزای نقدی به مبلغ ۲۴۰ میلیون ریال محکوم نمود.

۲. گفتنی است که این شیوه‌نامه ۱۵ ماده‌ای در تاریخ ۲۴ مرداد ۱۴۰۲، نسخ، و شیوه‌نامه جدید شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵۰۷ جایگزین آن شد. متن اخیر که دارای ۴ ماده و بسیار مختصر است و عمده محتوای شیوه‌نامه سابق را تکرار کرده است، چند محور جدید دارد؛ از جمله اینکه پرونده‌های با مبلغ کمتر از پنجاه میلیارد ریال در کارگروه استانی تصمیم‌گیری می‌شود و به کارگروه ستادی ارسال نمی‌گردد. علاوه بر این، با توجه به اصلاح تبصره ۲ ماده ۲۷۴، دبیر کارگروه به جای دادستان انتظامی مالیاتی، مدیر دفتر حقوقی می‌باشد. در واقع، موقعیت دفتر حقوقی ارتقا یافته است.

شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمود. در همین راستا، دادستان انتظامی مالیاتی در تاریخ ۱۳۹۹ در خصوص مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم خاطرنشان می‌سازد، بررسی‌های صورت گرفته حکایت از آن دارد که در برخی از موارد، قبل از انجام اقدامات اجرایی جهت وصول مالیات، ادارات کل، مبادرت به تشکیل کارگروه استانی و طرح پرونده جرم مالیاتی می‌نمایند. لذا خواهشمند است ضمن خودداری از عمل به رویه مذکور، ابتدائاً کلیه اقدامات اجرایی و راهکارهای قانونی به منظور وصول مالیات متعلقه معمول و در صورت عدم حصول توفیق در وصول حقوق دولت، نسبت به طرح موضوع پرونده‌های مهم مالیاتی و در نظر گرفتن اصل هزینه - فایده در کارگروه ماده ۲، شیوه‌نامه اقدام شود.

بدین ترتیب، دستورالعمل مذکور بر اصل هزینه - فایده استوار است. خاطرنشان می‌شود ارزیابی هزینه - فایده مشتمل بر مجموعه‌ای از روش‌هایی است که طی یک فرایند نظام‌مند در تصمیم‌گیری‌های اداری - اقتصادی، اجتماعی و سیاسی و نیز توجیه سرمایه‌گذاری طرح‌های بزرگ در بخش دولتی و خصوصی از طریق محاسبه و مقایسه مزایا و هزینه‌ها انجام می‌شود. این بحث، نخست توسط ژول دوپویی مهندس فرانسوی در اواسط قرن ۱۹ و زمانی که در زمینه ساخت پل و جانمایی آن مطالعه می‌کرد، مطرح شد. اما ورود آن به حوزه تصمیم‌گیری، به دهه ۱۹۳۰ و فعالیت‌های علمی - اجرایی مربوط به طغیان و کنترل آب رودخانه‌ها و تنظیم مقرراتی در این خصوص بازمی‌گردد. دوره طلایی این رویکرد، دهه شصت میلادی بود که طرح‌های نظامی بر این اساس تجزیه و تحلیل می‌شد. در این عصر در اروپا و به‌ویژه فرانسه، طرح ساخت فرودگاه و بزرگراه و تنظیم سیاست‌های بهداشت و سلامت در قالب جنبش بر اساس تحلیل هزینه - فایده رونق یافت. در آمریکا، دولت‌های کارتر، ریگان و کلینتون به ترتیب در حوزه محیط زیست از آن استفاده کردند. البته این جنبش در دهه هفتاد در فرانسه به‌طور جدی گُند شد، به‌طوری که امروز کمتر از آن استفاده می‌شود. لیکن در آمریکای شمالی، انگلیس و کشورهای اسکاندیناوی همچنان از آن استقبال می‌شود. در حقوق فرانسه در زمینه مقابله با فساد بین‌المللی، با توجه به هزینه‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی این پدیده، بخش‌نامه تاریخ ۲ ژوئن ۲۰۲۰ در ارتباط با نحوه رسیدگی قضایی بر اساس همین شیوه محاسبه،

تنظیم و ابلاغ شد. در واقع، انگیزه مرتکب این جرم به‌عنوان یکی از مصادیق جرایم اقتصادی، کسب سود بر اساس محاسبه هزینه - فایده است. بر همین اساس، این بخشنامه توصیه می‌کند که یک ارزیابی نظام‌مند از عواید ناشی از جرم، اموال و دارایی مرتکب، جهت هدف قرار دادن منافع مورد نظر او، همراه با تشویق وی به قبول مجرمیت جهت بهره‌مندی از پاسخ کیفری مذاکره‌ای صورت پذیرد. به نظر می‌رسد قانونگذار اندیشه شیوه‌نامه داخلی را از حقوق فرانسه الهام گرفته باشد.

## ۲. خاستگاه تعقیب کیفری مشروط و سازوکارهای جدید عدالت

### مذاکره‌ای در نظام مالیاتی فرانسه

[۱۴] فرانسه به‌عنوان کشوری متکی به درآمدهای مالیاتی، ناگزیر است برای جلوگیری از تقلب مؤدیان و تضمین تحقق این منبع مهم، مبادرت به وضع قوانین و مقررات لازم در این زمینه نماید<sup>۱</sup> (پرادل، ۱۳۸۵: ۲۹۷). تعقیب کیفری مشروط و رویکرد پاسخ‌دهی به جرایم مالیاتی نیز با توجه سیاست جنایی حاکم بر نظام مالیاتی این کشور، دستخوش تحولاتی گردیده است که در ادامه به رویکردهای متفاوت متخذه توسط قانونگذار این کشور می‌پردازیم.

۱. گفتنی است قانونگذار فرانسه در مناسبت‌های مختلف، برای مبارزه بهتر با جرایم مالیاتی، قانونگذاری کرده است. از جمله مهم‌ترین تدابیر می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد: ۱- پیش‌بینی جرم پولشویی یعنی تسهیل توجیه دروغین منشأ اموال یا درآمد. ۲- تصویب قانون مربوط به مقابله با تقلب مالیاتی و جرایم بزرگ اقتصادی و مالی در ۶ دسامبر ۲۰۱۳ که طی آن ضمانت اجرای کیفری تشدید شد، امکان توافق با مرتکب در صورت شروع تعقیب کیفری ممنوع گردید. همچنین دادستان ویژه مالی با اختیارات وسیع به نحوی که در ماده ۷۰۵ قانون آیین دادرسی کیفری آمده است، پیش‌بینی شد. ۳- انتشار قانون مربوط به شفافیت و مقابله با فساد و مدرن‌سازی اقتصاد و نیز ایجاد نهاد ملی ضد فساد (Afa). این نهاد، متولی پیشگیری و کشف رشوا و ارتشا، اعمال نفوذ، تحصیل غیرقانونی منافع و تصرف در اموال دولتی است. در چارچوب همین قانون، کیفر (پاسخ) انطباقی برای اشخاص حقوقی مرتکب رشوا و ارتشا و پولشویی در حوزه مالیات‌ها پیش‌بینی شد. همچنین دادستان اجازه پیدا کرد به اشخاص حقوقی، توافق‌نامه قضایی مبتنی بر منفعت عمومی را که در بردارنده جزای نقدی و تدبیر انطباق وضعیت خود با قانون است، پیشنهاد دهد تا زیر نظر نهاد ملی ضدفساد انجام شود. ۴- جمع‌آوری داده‌های برخط قابل دسترسی. ماده ۱۵۴ قانون بودجه ۲۰۲۰، به‌طور آزمایشی اجازه داد از محتوای وبگاه‌های قابل دسترسی آزاد، برای راستی‌آزمایی و تکمیل اظهارنامه‌های ناقص و یا نادرست استفاده شود (Bernard et Gondran de Robert, 2022).

## ۱-۲. خاستگاه تعقیب کیفری مشروط

تعقیب کیفری، یکی از مراحل مهم در فرایند کیفری به حساب می‌آید. پس از ارتکاب جرم و پیرو کشف آن، دادستان بسته به نظامی که از آن تبعیت می‌کند، تکلیف خود را مبنی بر تعقیب یا عدم تعقیب جرم اعمال می‌کند. قانونگذار فرانسه با پذیرش نظام متناسب بودن تعقیب در خصوص جرم تقلب مالیاتی، اختیار سنجش نفع و ضرر تعقیب را در ابتدا به وزیر اقتصاد داده و سپس با تغییر رویکرد، این مصلحت‌سنجی را مشروط به نظر کمیسیون جرایم مالیاتی نموده است.

## ۲-۲. کمیسیون جرایم مالیاتی در فرانسه و توجیه تأسیس آن

در سال ۱۹۲۰ میلادی، قانونگذار فرانسه ضمن جرم‌انگاری تقلب مالیاتی در ماده ۱۱۲ قانون ۲۵ ژوئن ۱۹۲۰، انحصار تقدیم شکایت تقلب مالیاتی را با سازوکار مشخصی به وزیر اقتصاد داد. در واقع، تعقیب قضایی یک فرد یا یک شرکت متهم به تقلب مالیاتی، جز با چراغ سبز وزارت اقتصاد ممکن نبود. این انحصار اقدام علیه مرتکبان تقلب مالیاتی، به مرور زمینه سوءاستفاده را برای اداره مالیات فراهم نمود. نزدیک به نیم قرن بعد، یعنی در تاریخ ۲۹ دسامبر ۱۹۷۷، با هدف مهار این اختیار نامحدود، ارائه تضمین به مؤدیان در فرایند رسیدگی به تقلب مالیاتی و جلوگیری از سوءاستفاده اداره مالیات از موقعیت خود برای طرح شکایت علیه مؤدیان و دفع شبهه جانبداری، «کمیسیون جرایم مالیاتی»<sup>۱</sup> ایجاد شد و این وزارتخانه ملزم شد به هنگام تعقیب تقلب مالیاتی، نظر کمیسیون جرایم را اخذ کند (Baudu, 2018: 94). بدین ترتیب، مأموریت اولیه کمیسیون جرایم، کنترل اختیار تشخیص مأموران مالیاتی<sup>۲</sup> جهت به جریان انداختن تعقیب کیفری مرتکبان و بررسی پیشنهادات تعقیب جرم تقلب مالیاتی بود که توسط وزارت اقتصاد ارجاع می‌شد. به همین دلیل، پذیرش شکایت اداره مالیات، به نظر مساعد کمیسیون جرایم منوط شد. به عبارت دیگر، انحصار اولیه

1. La commission des infractions fiscales.

۲. اداره مالیات در دهه هفتاد یعنی زمان تأسیس کمیسیون جرایم مالیاتی، یک واحد پر قدرت برای به خطر انداختن کارفرمایان محسوب می‌شد و به همین دلیل، کمیسیون جرایم مراقب بود که این اداره، دعوی ایدایی و مبتنی بر سوءاستفاده از موقعیت خود مطرح نکند.

در طرح دعوی با توجه به رویه‌های جانبدارانه این اداره با قفل دوم همراه شد (Cariou, 2018: 19).

[۱۵] مهم‌ترین توجیه توسل به این دو سازوکار درون‌سازمانی، فنی بودن موضوع، یعنی پرونده‌های تقلب مالیاتی از یکسو، و تخصص کنشگران کنترل از سوی دیگر بود. موافقان این سازوکار معتقد بودند که تعقیب مرتکبان جرایم مالیاتی، مستلزم انجام یک فوق‌کارشناسی است و نهادهای درون‌سازمانی تنها مرجعی هستند که از این ظرفیت و تخصص برخوردارند. از سوی دیگر، اداره مالیات به‌طور جدی و خارج از فرایند کیفری، از طریق جریمه‌های نقدی به رفتار ناقضان قواعد مالیاتی پاسخ می‌دهد. ضمن اینکه بر اساس همین روش، تاکنون در وصول مالیات، موفق عمل کرده است. این دسته معتقدند که کاهش اختیار اداره مالیات در این خصوص، موجب کاهش اعتبار ضمانت‌اجراهای خاص مالیاتی و کم‌رواق شدن مالیات‌ستانی بر اساس مذاکره می‌گردد. یکی دیگر از توجیحات تأسیس این سازوکار، اصل تناسب در تعقیب است که بر اساس آن، تنها پرونده‌های تقلب مالیاتی شدید، علاوه بر فرایند اداری در اداره مالیات، تحت عنوان کیفری نیز تعقیب می‌شوند. این سیاست‌گزینش پرونده‌های شدید، در راستای اصل عبرت‌انگیزی پاسخ کیفری و پیشگیری عام نیز می‌باشد. در واقع، اداره مالیات ترجیح می‌دهد کوتاهی در انجام تعهدات مالیاتی را با ضمانت‌اجراهای مالی پاسخ دهد و پاسخ‌های کیفری را به تقلب‌های مالیاتی شدید<sup>۱</sup> و همراه با مانور متقابلانه اختصاص دهد. ضمن اینکه تعقیب کیفری مشروط به معنای بی‌کیفرمانی نیست. اداره مالیات به سهم خود از طریق جریمه‌های تصاعدی که مبلغ آن بر اساس نوع رفتار مؤدیان و مالیات متعلقه متفاوت خواهد بود، نسبت به مرتکبان تقلب مالیاتی واکنش نشان می‌دهد. علاوه بر این، گزینش پرونده‌ها توسط سازمان امور مالیاتی، نوعی تضمین بررسی یکنواخت

۱. ماده ۱۷۴۱ قانون مالیات‌ها در فرانسه، تقلب مالیاتی را چنین تعریف می‌کند: رفتار فردی که متقابلانه از پرداخت تمام یا بخشی از مالیات شانه خالی می‌کند و یا عامدانه در مهلت مقرر، اظهارنامه مالیاتی را تکمیل و ارسال نمی‌کند و یا به‌صورت ارادی، بخشی از درآمد مشمول مالیات را پنهان می‌کند یا خود را ناتوان از پرداخت معرفی می‌کند و یا با توسل به هر روش متقابلانه دیگری، در پرداخت مالیات مقرر مانع ایجاد می‌کند. مجازات تقلب مالیاتی در مواردی مانند داشتن حساب بانکی در خارج و پنهان کردن آن و یا ارتکاب به‌صورت سازمان‌یافته تشدید می‌شود.

و هماهنگی این نوع پرونده‌ها در سطح کل سرزمین است؛ برخلاف دادسرا که متأثر از اولویت‌های زمانی و مکانی است و می‌تواند به صورت تصادفی، اصل اقتضای تعقیب را نسبت به این پرونده‌ها اعمال کند.<sup>۱</sup> با وجود این، قدرت انحصاری اداره مالیات در گزینش و سپس تعقیب پرونده‌های تقلب، عاری از ایراد نمی‌باشد.

## ۲-۱-۱. انتقادات سازوکار گزینش پرونده

اگرچه این سازوکار به عنوان یک استثنا در حقوق فرانسه (باباخانی و رستمی، ۱۴۰۱: ۳۱)، علاوه بر کارآمدی در وصول جریمه‌های مالیاتی، موجب کاهش ورودی پرونده‌های دادگستری می‌شود، اما منطبق با اصول حقوق کیفری نبوده و با ایرادات متعددی همراه است، از جمله:

۱- نقض اصل تفکیک قوا: زیرا قانونگذاری بر عهده مجلس است، تعقیب کیفری وظیفه دادستان، اجرای قانون و تفسیر آن نیز با قاضی است و نه سازمان امور مالیاتی که خود یک طرف دعوی محسوب می‌شود. قدرت به جریان انداختن تعقیب جرم مالیاتی در دستان یک نهاد وابسته به قوه مجریه، خلاف اختیارات دادستان در تصمیم به تعقیب یا عدم تعقیب یک پرونده به عنوان نماینده جامعه است. کمیسیون جرایم زیرمجموعه وزارت اقتصاد بوده و این وزارتخانه توسط قوه مجریه هدایت می‌شود و دولت قاعداً حق دخالت در امور قضایی را ندارد (Cabon, 2014: 4)؛ لذا این سازوکار، اصل تفکیک قوا<sup>۲</sup> را نقض می‌کند.

۲- معیارهای مبهم گزینش: معیارهایی که کمیسیون بر اساس آن، دست به گزینش پرونده‌ها می‌زند، متعدد و مبهم است. تعریف کلی جرم تقلب مالیاتی نیز بر این ابهام

۱. گفتنی است اداره مالیات پس از نظر کمیسیون جرایم مالیاتی، شکایت را به دادسرای محلی که مؤدی، مرتکب تقلب مالیاتی شده است، تقدیم می‌کند. شکایت به صورت نامه و همراه با شرح اعمالی که عنصر تشکیل دهنده جرم است و ثابت می‌کند به صورت عمدی و با قصد ارتکاب تقلب انجام شده است، به دفتر دادستان ارسال می‌شود. با توجه به اینکه خود اداره مالیاتی، پیش از این دست به گزینش زده است، معمولاً درصد بالایی از این پرونده‌ها توسط دادستان مورد تعقیب قرار می‌گیرد و مشمول اصل اقتضای تعقیب نمی‌شود.

۲. تفکیک قوا، اصلی در حقوق عمومی است که بر اساس آن، برای جلوگیری از استبداد، حکومت به چند قوه جدا از هم سپرده می‌شود.



دامن زده است. در واقع، کمیسیون جرایم مالیاتی بر پایه این ملاحظات ذهنی و در پایان یک جلسه غیرعلنی و غیرترافعی، در مورد اقتضا یا عدم اقتضای تعقیب نظر می‌دهد، بدون اینکه تصمیم خود را توجیه کند. این فرایند کاملاً اداری، نتایج حقوقی مختلفی در بر دارد.

**۳- ناهمسازی سیاست جنایی:** منوط کردن تعقیب کیفری به طرح شکایت قبلی اداره مالیات بر اساس یک دستورالعمل داخلی اصولاً موجب ناهمسازی در سیاست جنایی می‌شود. سیاست جنایی مانند سیاست خارجی، سیاست اقتصادی و سیاست فرهنگی، از اصول راهبردی و جهت‌گیری‌های کلان نحوه حکمرانی دولت‌ها در پرتو برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری پیروی می‌کند؛ چندان که میان این سیاست‌ها نوعی همسویی و تشابه کلی راهبردی به چشم می‌خورد. سیاست جنایی برای حفظ نظم عمومی و در واقع تحقق بخشیدن به امنیت سیاسی، اقتصادی و اجتماعی، ناگزیر باید از انسجام و هماهنگی درونی و برونی برخوردار باشد. انسجام درونی میان اصول، اجزاء و منابع تشکیل‌دهنده آن (قواعد و مقررات کیفری، اداری، انضباطی، پیشگیری و...) و هماهنگی برونی با واقعیت‌های سیاسی - جامعه‌شناختی، علمی و جرم‌شناختی؛ در غیر این صورت، سیاست جنایی در مرحله تدوین و اجرا دچار تعارض و ناکارآمدی می‌شود؛ تعارضی که بحران اشکال مختلف دولتی و جامعه‌ی کنترل بزهکاری را به دنبال می‌آورد؛ افزایش کمی و کیفی جرایم و تخلفات و در نتیجه ظهور احساس ناامنی در جامعه، تورم کیفری، تورم جمعیت کیفری و به‌طور کلی بحران پاسخ‌گذاری - پاسخ‌دهی گُنشی و واکنشی-، تراکم پرونده در نهادهای عدالت کیفری (نجفی ابرنآبادی، ۱۴۰۱: ۶۶) و... این پیوندها و شاخ و برگ‌ها که به درخت حقوقی مالیاتی پیوند زده شده است، می‌تواند توازن و انسجام نظام حقوقی موجود را مختل سازد.

**۴- عدم شفافیت و نقض اصل برابری شهروندان:** از آنجایی که اداره مالیات در ارسال پرونده به کمیسیون جرایم مالیاتی از آزادی عمل برخوردار بود، شبهه نقض اصل برابری در بررسی و انتخاب پرونده تقویت می‌شود. در عمل هم پرونده برخی شرکت‌های بزرگ در چارچوب فرایند مذاکره و سازش، از صافی این کمیسیون عبور نمی‌کرد و به دادگاه ارجاع نمی‌شد. اما پرونده‌های با مبالغ اندک به راحتی از این فیلتر عبور کرده و

مورد تعقیب کیفری قرار می‌گرفت. اگرچه تلاش شده است چارچوبی برای چگونگی اعلام نظر کمیسیون جرایم مالیاتی ترسیم شود، لیکن قدرت انتخاب اداره مالیات همچنان پابرجاست. در واقع، جنبه‌های ذهنی و شخصی بر ابعاد عینی غلبه دارد. این ایراد و نیز ابهام‌های حقوقی ناظر به معیارهای انتخاب پرونده‌ها و محرمانگی حاکم بر شیوه انجام کار، در عمل، اصل برابری شهروندان را خدشه‌دار کرده است.

مجموعه این انتقادات حقوقی، سیاسی و اخلاقی نسبت به میزان کارآمدی سازوکار، به‌ویژه وقتی شدت گرفت که وزیر اقتصاد، خود متهم به جرم مالیاتی بود و تصمیم برای به جریان انداختن پرونده در دست خود او بود.<sup>۱</sup> این اختیار در واقع سدی در برابر آزادی عمل دادستان در تعقیب جرایم به حساب می‌آمد. این انتقادات موجب شد که دولت و به‌ویژه کمیسیون قوانین و بودجه، مطالعه لازم را جهت حفظ، اصلاح و یا حذف آن انجام دهد و در نهایت سازوکارهای جدیدی را پیشنهاد کند.

## ۲-۳. سازوکارهای جدید عدالت مذاکره‌ای

[۱۶] سازوکارهای گذشته، همان‌طور که بیان شد، با نقد فراوان همراه بودند. ضمن اینکه در رویه هم پرونده‌های مالیاتی سبک و رسانه‌ای نشده، عملاً موضوع ضمانت اجراهای کیفری قرار می‌گرفتند؛ ولی پرونده‌های پیچیده، از فرایند کیفری خارج می‌شدند. اداره مالیات نیز با این نقد مواجه بود که به دلایل سیاسی یا اقتصادی و نیز به جهت استفاده از قدرت انحصاری خود برای فشار بر مؤدیان در هنگام عملیات کنترل و محاسبه، برخی پرونده‌ها را به دادسرا ارسال نمی‌کند؛ از جمله اینکه از آنان می‌خواست بین دو گزینه پذیرش شرایط اداره جهت پرداخت و یا ارسال پرونده به کمیسیون جرایم مالیاتی، یکی را انتخاب نمایند.

به دنبال این انتقادات، قانون شماره ۸۹۸-۲۰۱۸ مصوب ۲۳ اکتبر ۲۰۱۸ در خصوص مقابله با تقلب مالیاتی، به‌طور کلی شرایط لازم برای تعقیب کیفری تقلب مالیاتی و نیز مجازات این جرم را تغییر داد. از جمله مهم‌ترین این تغییرات، حذف قدرت انحصاری

۱. پرونده تخلف وزیر اقتصاد فرانسه در سال ۲۰۱۳، توجه منتقدان را به نتایج و کمبودهای این سازوکار جلب کرد.

اداره مالیات در به جریان انداختن تعقیب کیفری تقلب بود.<sup>۱</sup> در واقع، قانون سال ۲۰۱۸ با پیش‌بینی ارسال خودکار پرونده‌های مالیاتی «بسیار شدید» به دادسرا، قفل وزارت اقتصاد را تعدیل کرد. این اصلاحات قانونی همراه با دو سازوکار قبول مجرمیت و نیز توافق‌نامه قضایی، موجب افزایش موارد تعقیب کیفری تقلب مالیاتی شد. در واقع، تعداد پرونده‌های ارسالی به دادسرا از زمان اصلاح شیوه تعقیب، دو برابر شد و از ۹۵۶ مورد در سال ۲۰۱۸ به ۱۸۲۶ پرونده در سال ۲۰۱۹ رسید؛ اگرچه این آمار در سال ۲۰۲۰ به دلیل بحران ناشی از ویروس کووید ۱۹ مجدداً کاهش یافت (2: Pellegrin et Rutschmann, 2019).

### ۲-۳-۱. سازوکار قبول مجرمیت و نیز توافق‌نامه قضایی

همزمان با تصمیم بر افزایش قابل توجه تعقیب کیفری تقلب مالیاتی، اندیشه توسعه ابزارهای عدالت کیفری مذاکره‌ای نسبت به پرونده‌های تقلب مالیاتی، جهت تسریع در رسیدگی مورد توجه قرار گرفت. بر همین اساس، قانون مصوب ۲۰۱۸ اجازه داد: ۱- در پرونده‌هایی که مبلغ قابل وصول بیش از صد هزار یورو می‌باشد و با برخی مجازات‌های مالیاتی همراه است، از دو سازوکار قبول مجرمیت<sup>۲</sup> و نیز توافق‌نامه قضایی<sup>۳</sup> استفاده شود (1: Cabon, 2019).

سازوکار نخست، یعنی قبول مجرمیت، با قانون شماره ۲۰۴-۲۰۴ تاریخ ۹ مارس ۲۰۰۴ طی مواد ۷-۴۹۵ به بعد، وارد قانون آیین دادرسی کیفری شد و از همان شروع، در حد زیاد مورد استفاده قرار گرفت. آمار استفاده از این سازوکار در سال ۲۰۱۹ به ۱۹/۷۲ درصد رسید؛ در حالی که در سال ۲۰۰۹ این رقم از ۱۴/۳۴ درصد تجاوز نکرده بود. این میزان رشد از علاقه قضات دادسرا به این راهکار حکایت می‌کند (493: Rousseau, 2021).

با وجود این باید خاطر نشان ساخت که تا سال ۲۰۱۸، سازوکار قبول مجرمیت نسبت

۱. در واقع، همان‌طور که بیان شد از سال ۱۹۲۰ یعنی سال ایجاد جرم تقلب مالیاتی، اداره مالیات تنها نهادی بود که می‌توانست دعوی کیفری جرم مالیاتی را شروع کند. اما شرط اینکه این شکایت اداره مالیات پذیرفته شود، این بود که قبل از آن نظر موافق «کمیسیون جرایم مالیاتی» را اخذ کرده باشد، اگرچه در عمل، این کمیسیون به‌طور سیستماتیک با تقاضاها موافقت می‌کرد.

2. La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC).

3. La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP).

به پرونده‌های تقلب مالیاتی قابل اعمال نبود. در واقع، ماده ۱۶-۴۹۵ قانون آیین دادرسی کیفری صراحتاً جرایمی را که تعقیب آن‌ها بر اساس یک قانون پیش‌بینی شده بود، از شمول اجرای این سازوکار خارج کرد. از جمله این موارد، تقلب مالیاتی بود که آیین رسیدگی و تعقیب آن، در مقررات خاص مالیاتی پیش‌بینی شده بود. این بند که اجازه اعمال این سازوکار را نمی‌داد، در نهایت با قانون سال ۲۰۱۸ حذف گردید. از جمله دلایل توجیهی فراهم نمودن امکان سازوکار قبول مجرمیت نسبت به جرم تقلب مالیاتی، این بود که این شیوه با پرونده‌های سبک که فرد شرایط خود را با قانون منطبق ساخته، سازگاری بیشتری داشت. در واقع، در بررسی این نوع از دعوی مشخص شد که یکی از دلایل اثربخش نبودن مجازات این بود که پاسخ کیفری با تأخیر همراه بوده است. لذا جهت رفع این مشکل، سازوکار قبول مجرمیت جهت ارائه یک پاسخ سریع به تقلب مالیاتی پیش‌بینی شد.

اما سازوکار «توافق‌نامه قضایی منفعت عمومی» با قانون شماره ۱۶۹۱-۲۰۱۶ تاریخ نهم دسامبر ۲۰۱۶ مربوط به شفافیت، مقابله با فساد و مدرن‌سازی زندگی اقتصادی مشهور به قانون sppin II، و طی مواد ۲-۴۱ و ۲-۱۸۰ قانون آیین دادرسی، وارد زرادخانه دادرسی این کشور شد (Sivieude, 2018: 2). این سازوکار نوآور که از مدل آمریکایی DPA<sup>۱</sup> الهام گرفته شد، اجازه داد تعقیب کیفری اشخاص حقوقی در ازای انجام اقدامات زیر پایان یابد: ۱- واریز مبلغی به‌عنوان جزای نقدی منفعت عمومی به خزانه. مبلغ این جریمه متناسب با سود و امتیاز حاصله از کوتاهی و تقصیر مرتکب تعیین می‌شود. در این محاسبه، میانگین حجم و رقم معاملات سالانه و سه سال آخر آن شرکت در نظر گرفته می‌شود. ۲- انطباق وضعیت خود با قانون طی یک دوره سه ساله تحت نظارت نهاد ملی ضدفساد. ۳- جبران خسارت همه بزه‌دیدگان. توافق‌نامه قضایی منفعت عمومی، البته طی کنفرانس مطبوعاتی دادستان به اطلاع عموم خواهد رسید و در وبگاه وزارت دادگستری نیز منعکس می‌شود. این سازوکار که در ابتدا منحصر به اشخاص حقوقی تحت تعقیب جرم فساد اداری - مالی، اعمال نفوذ و پولشویی بود، در سال ۲۰۱۸ به

1. Deferred Prosecution Agreements.

تقلب مالیاتی نیز تسری یافت. ضمن اینکه شرکت‌ها به دلیل حساسیت نسبت به اعتبار و شهرت خود، به انعقاد این توافق‌نامه علاقه نشان می‌دهند (Vergès, 2017: 580). اولین توافق‌نامه در سال ۲۰۱۷ مربوط به بانک HSBC بود که طی آن قبول کرد مبلغ سیصد میلیون یورو بپردازد تا تعقیب کیفری به اتهام پولشویی ناشی از تقلب مالیاتی متوقف شود. همچنین شرکت گوگل فرانسه و گوگل ایرلند، مبلغ پانصد میلیون یورو جهت پایان بخشیدن به تعقیب به دلیل تقلب مالیاتی پرداخت کردند.

اگرچه تأسیس «قبول مجرمیت» و «توافق‌نامه قضایی منفعت عمومی» از هدف واحد، یعنی متوقف نمودن دعوای عمومی و عدم لزوم طرح پرونده در دادگاه برخوردارند، لیکن تفاوت‌هایی به شرح زیر دارند: ۱- سازوکار قبول مجرمیت، هم نسبت به اشخاص حقیقی قابل اعمال است و هم اشخاص حقوقی، در حالی که توافق‌نامه قضایی منحصر به اشخاص حقوقی است. ۲- برعکس قبول مجرمیت، توافق‌نامه قضایی، یک حکم محکومیت نیست و در سجل قضایی ثبت نمی‌شود. با وجود این، از توافق‌نامه قضایی چندان استقبال نشد.

## ۲-۳-۲. استقبال اندک از توافق‌نامه در برابر رشد آمار توسل به قبول مجرمیت

در واقع برخلاف انتظار، اولین آمارهای مربوط به عدالت کیفری مذاکره‌ای در زمینه تقلب مالیاتی، از کارنامه متوسط توافق‌نامه قضایی حکایت دارد. یعنی علی‌رغم تبلیغ رسانه‌ای، در عمل از آن استقبال نشد. این عدم استقبال می‌تواند دلایل مختلفی داشته باشد: نخست اینکه سازوکار قبول مجرمیت، یک سازوکار قدیمی است که در سال ۲۰۰۴ پیش‌بینی شد و دادگاه‌ها و وکلا به آن مسلط شده بودند. این سابقه تقنینی، استفاده از آن در خصوص تقلب مالیاتی را آسان ساخت. دوم اینکه سازوکار قبول مجرمیت، از قلمرو اجرای وسیع‌تری برخوردار است؛ زیرا هم شامل اشخاص حقوقی و هم حقیقی می‌شود، در حالی که توافق‌نامه قضایی محدود به اشخاص حقوقی است. خاطر نشان می‌شود که بیشتر موارد تعقیب کیفری تقلب مالیاتی مربوط به اشخاص حقیقی است. علاوه بر این، تاکنون و در عمل، توافق‌نامه قضایی به پرونده‌های بزرگ محدود شده و بیشتر شرکت‌ها به دلیل ناامنی مربوط به این سازوکار

از انعقاد توافق‌نامه امتناع می‌ورزند.

## ۲-۳-۳. ناامنی حقوقی توافق‌نامه قضایی مانع گرایش به این سازوکار

با وجود شانس و موقعیتی که سازوکار توافق‌نامه قضایی برای دوری جستن از یک حکم محکومیت فراهم می‌کند، این سازوکار برای موفقیت با موانعی روبه‌روست. از جمله مهم‌ترین موانع، عدم امکان اعمال آن نسبت به اشخاص حقیقی است؛ مسئله‌ای که موجب می‌شود این ابتکار به یک ابزار فراگیر حل و فصل پرونده‌های تقلب مالیاتی تبدیل نشود. در واقع، زمانی که یک تقلب مالیاتی توسط یک شخص حقوقی ارتکاب می‌یابد، مدیران آن نیز به لحاظ کیفی مسئول شناخته می‌شوند و همراه با شرکت مربوطه تحت تعقیب قرار می‌گیرند. حال، زمانی که مدیران تحت تعقیب تقلب مالیاتی، در کنار شخص حقوقی تعقیب می‌شوند و همچنان سمت دارند، در ورود به یک مذاکره و چانه‌زنی با دادسرا جهت انعقاد توافق‌نامه قضایی مقاومت می‌کنند؛ زیرا انعقاد این توافق‌نامه، دفاع را برای مدیران در برابر فرایندی که آغاز شده است، دشوار می‌کند. علاوه بر این، چنانچه یک شخص حقوقی تصمیم بگیرد از توافق‌نامه استفاده کند، باید در انجام تحقیقات همکاری کند. این همکاری از یکسو می‌تواند در قبول یا رد شروع مذاکرات به منظور انعقاد توافق‌نامه مورد توجه قرار گیرد و از سوی دیگر در کم کردن میزان جزای نقدی. لذا نوعی تعارض منافع بین خود شخص حقوقی و مدیران ایجاد می‌شود؛ اولی متمایل به همکاری است و دومی بی‌علاقه؛ زیرا دلایل و قرائنی در این مرحله ارائه می‌شود که می‌تواند در آینده علیه آنان استفاده شود.

نقد دیگر به این سازوکار آن است که اصل محرمانگی بحث‌های رد و بدل‌شده بین اشخاص حقوقی و دادستان تضمین شده نیست. در واقع در فرضی که رئیس دادگاه از تأیید توافق‌نامه قضایی امتناع کند و یا شرکت درخواست خود را مسترد کند، قانون آیین دادرسی کیفری پیش‌بینی کرده است که دادستان نمی‌تواند از اظهارات مطرح‌شده و یا اسناد ارائه‌شده در طول فرایند چانه‌زنی، در دادگاه استفاده کند. با وجود این، در صورت شکست مذاکرات، مجموعه اسناد ارائه‌شده توسط شخص حقوقی جهت پیشبرد توافق، در فرایند بعدی در دادگاه علیه او استفاده می‌شود. البته در مقایسه با

سازوکار قبول مجرمیت، ماده ۴۹۵-۱۴ قانون آیین دادرسی کیفری پیش‌بینی کرده است که در صورت به نتیجه نرسیدن مذاکرات، نه دادستان و نه طرفین نمی‌توانند در دادگاه، از صحبت‌های مطرح‌شده و اسناد تقدیم‌شده استفاده نموده و بدان استناد کنند (Lauer, 2021: 7).

در نهایت اینکه اعتبار توافق مذاکره‌شده در چارچوب سازوکار قبول مجرمیت و یا توافق‌نامه قضایی منوط به تأیید دادگاه است. لذا هیچ حق مکتسبی متصور نیست؛ مثلاً در فرضی که مدیران در چارچوب سازوکار قبول مجرمیت، و شرکت در قالب سازوکار توافق‌نامه قضایی در جهت پایان دادن به کل فرایند اقدام کرده باشند، ممکن است یکی از آن‌ها تأیید و دیگری رد شود. همین مسئله در خصوص پرونده رشاء یک نهاد دولتی خارجی و مدیران آن مطرح شد که طی آن، شرکت و مدیران آن به این دو سازوکار جهت پایان دادن به فرایند کیفری متوسل شده بودند، لیکن برخلاف انتظار، دادگاه توافق‌نامه قضایی را تأیید کرد، ولی سازوکار قبول مجرمیت را که مربوط به مدیران بود، پذیرفت. توجیه دادگاه این بود که کیفر مذاکره‌شده با دادرسی، با توجه به شدت عمل ارتكابی متناسب نبوده و می‌بایست این پرونده در دادگاه علنی رسیدگی می‌شد. دادگاه در اینجا به ماده ۴۹۵-۱۱-۱ استناد کرد که به وی اجازه می‌دهد استفاده از این سازوکار را رد کند. بر اساس این ماده:

«اگر دادگاه به این نتیجه برسد که نوع عمل ارتكابی، شخصیت مرتکب، وضعیت بزه‌دیده و یا منفعت جامعه اقتضا کند یک جلسه رسیدگی معمولی برگزار شود، بر همین اساس اقدام می‌کند».

بدین ترتیب، اگرچه نمی‌توان در دادگاه به اسناد ارائه‌شده در طول مذاکرات و نیز اظهارات آنان استناد کرد، لیکن در هر صورت، قاضی از قبول مجرمیت آنان آگاه شده است. بر همین اساس، دیگر نمی‌توان در دادگاه برای این دسته، تقاضای صدور رأی براءت کرد. به عبارت دیگر، دفاع براءت مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. لذا همین نقاط تاریک سازوکار توافق‌نامه قضایی، احتمال استقبال از آن در سال‌های آینده را به حداقل می‌رساند.

## نتیجه گیری

بررسی تحولات تقنینی نظام مالیاتی نشان می‌دهد که اگرچه در جهت گیری عمده مقررات مالیاتی قبل از انقلاب، رویکرد نسبتاً جبرانی مبتنی بر مذاکره - مصالحه، محور حاکم بوده است، لیکن به طور خاص از زمان اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۲، در چارچوب اندیشه پیشروی مداخلات کیفری از طریق جرم‌انگاری در حوزه مالیات‌ها، رویکرد آرمانی از جانب مقنن در اولویت قرار گرفت. این رویکرد، اما پس از مدت اندکی، در چارچوب شیوه‌نامه داخلی نحوه اجرای مواد ۲۷۴ تا ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم کنار گذاشته شد و جای خود را به مدل مصالحه‌ای واگذار کرد. بدین‌سان، به جریان انداختن تعقیب این جرایم، مستلزم شکایت اداره مالیاتی پس از کسب نظر موافق کارگروه ستادی جرایم و تخلفات مالیاتی است. در واقع، اختیار دادسرا در ارزیابی اقتصادی تعقیب، محدود و به نوعی به ارزیابی و نظر قبلی اداره مالیات وابسته شد. بدین ترتیب در این رویکرد، هدف اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم و تخلف است. اداره مالیات در اینجا بیشتر به دنبال جبران و خسارت‌زدایی مالی از رهگذر گفتگو و سازش با مرتکب است. از منظر حقوق کیفری، هر جرم دارای بزه دیده است<sup>۱</sup> و در جرم مالیاتی نیز سازمان امور مالیاتی، خود را به نمایندگی از دولت، شایسته‌ترین مرجع برای تشخیص چگونگی جبران این بزه‌دیدگی می‌داند. به همین دلیل، مأمور مالیاتی قبل از هر چیز به دنبال این است که مؤدی مالیاتی متخلف، مالیات معوقه یا واقعی خود را بپردازد. لذا گفتگو با وی را ترجیح می‌دهد و در آخرین مرحله، چنانچه مؤدی حاضر نشد مبلغ مورد نظر را بپردازد و یا در صورت تکرار تخلف، با طرح شکایت در مراجع قضایی به دنبال پاسخ‌دهی کیفری به مرتکب است.

در فرانسه نیز هر ساله نزدیک به شانزده هزار پرونده امتناع از پرداخت مالیات تشکیل می‌شود؛ اما صرفاً هزار پرونده با مبلغ دست کم ده هزار یورو، توسط کمیسیون جرایم مالیاتی جهت ارسال به مرجع قضایی انتخاب می‌شود. مرجع قضایی پس از طی یک فرایند طولانی و چند مرحله‌گزینه‌ش، شروع به رسیدگی می‌کند. در واقع،

۱. البته از نظر بزه‌دیده‌شناسی، برخی جرایم بزه‌دیده حقیقی ندارد و به عبارتی، دارای بزه‌دیده فرضی است. به همین دلیل، رقم سیاه این دسته جرایم بالاست (برای آگاهی بیشتر ر.ک: نجفی ابرندآبادی، ۱۳۸۹).



پرونده‌های مالیاتی فقط سه درصد پرونده‌های کیفری را تشکیل می‌دهند. ضمن اینکه قضات کمتر در مورد جرایم مالیاتی آموزش دیده‌اند؛ زیرا در سرفصل دوره‌های کارآموزی، چنین عناوینی خیلی کم پیش‌بینی شده است. در دادسرا هم، دادیاران علاقه‌ای به انجام تحقیقات عمیق‌تر ندارند. محدود پرونده‌های ارسالی به دادگستری نیز عمدتاً قدیمی است و مرجع قضایی نیز با توجه به اینکه مرتکبان واقعی برای فرار از مسئولیت، به صورت پوششی از افراد معتاد و بی‌خانمان استفاده می‌کنند، از امکانات لازم برای شناسایی مرتکب واقعی برخوردار نیست. لذا می‌توان گفت که دادگستری در تعقیب این دسته جرایم، منفعل است. سیاست آمارگرایی هم مانع می‌شود که مقامات قضایی، وقت خود را صرف چنین تحقیقات طولانی کنند. لذا اولویت‌های آنان، پرونده‌های ساده‌ای هستند که زودتر مختومه می‌شوند (Spire et Weidenfeld, 2016: 87).

یکی از دلایل انفعال مقامات قضایی، نوع رویکرد آنان به جرم مالیاتی و مرتکب آن است. این دسته، بعضاً جرم مالیاتی را همانند یک تخلف تلقی می‌کنند که هرکس ممکن است مرتکب شود و ارتباط چندانی با پایبندی اخلاقی وی نداشته باشد. اهمیت این تلقی تا آنجاست که بعضاً قضات با مرتکبان جرایم مالیاتی اظهار همدلی می‌کنند. به همین دلیل با وجود اینکه قانونگذار فرانسه مجازات‌های شدید (حبس تا ۷ سال) را پیش‌بینی کرده است، نزدیک به سه چهارم اشخاصی که پرونده آنان در دادگاه مطرح می‌شود، به حبس تعلیقی تا ۹ ماه محکوم شده‌اند. این دسته معتقدند که باید در هنگام رسیدگی، نگاه همه‌جانبه به جرم داشت و همه واقعیات را لحاظ کرد. ضمن اینکه مجازات حبس آخرین گزینه است، به‌ویژه در مورد جرم مالیاتی که با توجه به نبود بزه‌دیده مستقیم از منظر بزه‌دیده‌شناسی، خفیف‌تر از جرایم علیه اموال مانند کلاهبرداری و سرقت به نظر می‌رسد.

بدین‌سان امروزه، راهبرد کلی سیاست جنایی در برابر جرایم مالیاتی، فرصت دادن به بزه‌کاران - به‌ویژه اشخاص حقوقی - برای جبران آثار اعمال مجرمانه و غیرحرفه‌ای و اصلاح رویه و رفتارهای خود است؛ چندان که می‌توان گفت منطق کیفرزدایی - قضازدایی (راهبرد پَس‌روی سیاست کیفری)، یعنی توسل به مراجع و پاسخ‌های اداری و استفاده از مراجع و پاسخ‌های کیفری - قضایی به‌عنوان آخرین حربه، در حوزه جرایم و تخلفات

مالیاتی غالب است.

بر همین اساس، جهت‌گیری سیاست جنایی ایران و فرانسه در خصوص جرایم و تخلفات مالیاتی، استفاده حداکثری از ظرفیت‌های غیرکیفری - غیرقضایی برای پاسخ‌دهی به جرایم و تخلفات این حوزه است، به گونه‌ای که در کنار مراجع قضایی عمومی (دادسرا و دادگاه‌های عمومی)، نهادهای اداری و... می‌توانند با رعایت شرایط خاص در قبال بزه کیفری و اداری مالیاتی، مداخله اصلاحی انطباقی، تنبیهی و ترمیمی کنند؛ یعنی از مرتکب بخواهند که وضعیت خود را با قواعد و مقررات مربوطه منطبق سازد (پاسخ‌های انطباقی پیش از پاسخ‌دهی کیفری)؛ موضوعی که دولت و به‌طور خاص سازمان امور مالیاتی، به‌خوبی بدان پی برده است، به‌طوری که در لایحه «اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» که به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه ۱۴۰۲/۳/۲۸ هیئت وزیران به تصویب رسیده است، به عدالت توافقی - تفاهمی نزدیک‌تر شده و در تبصره پیشنهادی به ماده ۲۷۴، از کسب رضایت و تفاهم با سازمان سخن به میان آورده است.



## کتاب‌شناسی

۱. آل محمد، سیده فاطمه، «مدل‌های پاسخ‌دهی به جرایم و تخلفات مالیاتی از منظر سیاست جنایی»، مقالات منتخب یازدهمین همایش مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۶ ش.، قابل دسترسی در وبگاه <http://taxresearch.ir>.
۲. ابراهیمی، شهرام و مجید صادق‌نژاد ناینی، «تحلیل جرم‌شناختی جرایم اقتصادی»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، سال دوم، شماره ۵، زمستان ۱۳۹۲ ش.
۳. باباخانی، عرفان، و هادی رستمی، «رسیدگی افتراقی به جرایم اقتصادی در حقوق ایران و فرانسه»، فصلنامه پژوهش تطبیقی حقوق اسلام و غرب، سال نهم، شماره ۱ (پیاپی ۳۱)، بهار ۱۴۰۱ ش.
۴. پردال، ژان، و میشل دانتی ژوان، «مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه»، ترجمه علی خالقی، فصلنامه پژوهش‌های حقوقی، سال پنجم، شماره ۱۰، پاییز و زمستان ۱۳۸۵ ش.
۵. خانعلی‌پور واجارگاه، سکینه، «موانع تعریف مسئله فساد و جرایم اقتصادی در فرایند قانونگذاری کیفری ایران»، مقاله در: حقوق کیفری پویا (مجموعه مقاله‌ها در پاسداشت استاد دکتر محمدعلی اردبیلی)، تهران، میزان، ۱۴۰۱ ش.
۶. عامری، ریحانه، سیدجواد میرقاسمی، و ولی رستمی، «الگوی مطلوب ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی در پرتو اصول به‌زامداری»، فصلنامه پژوهش‌های نوین حقوق اداری، سال سوم، شماره ۹، زمستان ۱۴۰۰ ش.
۷. نجفی ابرندآبادی، علی‌حسین، «از جرم یقه‌سفیدی تا جرم اقتصادی»، دیپاچه در: بنسون، مایکل ال.، و سالی اس. سیمپسون، جرایم یقه‌سفیدی؛ رویکردی فرصت‌مدار، ترجمه اسمعیل رحیمی‌نژاد، تهران، میزان، ۱۳۹۱ ش.
۸. همو، «درباره رابطه همسازی سیاست جنایی با کارآمدی سیاست‌های جنایی»، دیپاچه ویراست پنجم در: لازرژ، کریستین، درآمدی بر سیاست جنایی، برگردان علی‌حسین نجفی ابرندآبادی، چاپ دهم، تهران، میزان، پاییز ۱۴۰۱ ش.
۹. همو، «درباره مطالعات تطبیقی»، دیپاچه ویراست سوم در: آنسل، مارک، دفاع اجتماعی، برگردان محمد آشوری و علی‌حسین نجفی ابرندآبادی، چاپ پنجم، تهران، کتابخانه گنج دانش، ۱۳۹۵ ش.
۱۰. همو، «سیاست جنایی: از مدل‌ها تا جنبش‌ها»، دیپاچه مترجم برای چاپ دوم در: دلماس مارتی، میری، نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، برگردان علی‌حسین نجفی ابرندآبادی، چاپ چهارم، تهران، میزان، ۱۳۹۸ ش. (الف)
۱۱. همو، «سیاست جنایی»، مقاله در: دانشنامه علوم جنایی اقتصادی، به کوشش امیرحسن نیازپور، چاپ دوم، تهران، میزان، ۱۳۹۸ ش. (ب)
۱۲. همو، «سیاست جنایی در برابر بزهکاری اقتصادی»، مقاله در: سیاست جنایی در برابر بزهکاری اقتصادی، به کوشش امیرحسن نیازپور، تهران، میزان، ۱۳۹۷ ش.
۱۳. همو، «گفتار چهارم - رویکرد بزه‌دیده‌شناختی به بزه‌های بدون بزه‌دیده»، در: رهامی، محسن، جرایم بدون بزه‌دیده، با همکاری علی‌حسین نجفی ابرندآبادی و علیمراد حدیری، چاپ دوم، تهران، میزان، ۱۳۸۹ ش.
۱۴. نجفی ابرندآبادی، علی‌حسین، محمد فرجیها، و سکینه خانعلی‌پور واجارگاه، «مشخصه‌های گفتمانی فرایند جرم‌انگاری ارتشاء در دهه ۱۳۶۰ خورشیدی»، دوفصلنامه مطالعات حقوق کیفری و جرم‌شناسی، سال چهارم، شماره ۲ (پیاپی ۹)، پاییز و زمستان ۱۳۹۶ ش.

15. Baudu, Aurélien, "Contribution à un éclairage historique et juridique sur le «verrou de Bercy»," *GFP (Gestion & Finances Publiques)*, N° 3, 2018.
16. Bouloc, Bernard et Pierre-Edouard Gondran de Robert, *Le guide des contrôles et poursuites en matière fiscale: Fraude - Blanchiment*, Dalloz, Juin 2022
17. Cabon, Sarah-Marie, "Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal?," *Revue de droit fiscal*, N° 11, 14 Mars 2019.
18. Id., "Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales: le maintien du «verrou de Bercy»," *Revue de droit fiscal*, N° 46, 13 Novembre 2014.
19. Cariou, Émilie, "Rapport d'information n°982: sur les procédures de poursuite des infractions fiscales," Assemblée Nationale, 23 Mai 2018.
20. Gassin, Raymond et Sylvie Cimamonti et Philippe Bonfils, *Criminologie*, 7<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 2011.
21. Lauer, Victor, *La convention judiciaire d'intérêt public: état des lieux et perspectives d'une nouvelle forme de justice pénale négociée*, Mémoire de recherche, Université de Tours, 2021.
22. Nagels, Carla, "Quand le crime économique contribue au développement des sciences sociales," *Criminologie*, Vol. 49(1), 2016.
23. Pellegrin, Guillaume et Yves Rutschmann, "Poursuite et sanction de la fraude fiscale: l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018," *Revue de droit fiscal*, N° 11, LexisNexis, 14 Mars 2019.
24. Queloze, Nicolas, "Criminalité économique et criminalité organisée," *L'Économie politique*, Vol. 15(3), 2002.
25. Rousseau, Alice, "Fraude fiscale et justice pénale négociée," *AJ Pénal (Actualité Juridique Pénal) - mensuel*, N° 10, Dalloz, Octobre 2021.
26. Siviède, Olivier, "Les principales propositions du rapport Cariou sur le «verrou de Bercy»," *GFP (Gestion & Finances Publiques)*, N° 3, Mai-Juin 2018.
27. Spire, Alexis et Katia Weidenfeld, "La tolérance des juges à la fraude fiscale: un inconscient d'institution," *Criminologie*, Vol. 49(1), Printemps 2016.
28. Velloso, João, "Le contrôle plurinormatif des gangs de rue," *Criminologie*, Vol. 49(1), 2016.
29. Vergès, Etienne, "La procédure pénale hybride, À propos de la convention judiciaire d'intérêt public issue de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique," *RSC (Revue de science criminelle et de droit pénal comparé)*, N° 3, Juillet-Septembre 2017.