

## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای

پوریا راستگو خیاوی<sup>۱</sup>

مهدی زینالزاده<sup>۲</sup>

ابوالفضل طاهرخانی<sup>۳</sup>

### چکیده

با توجه به اهمیت مالیات در تامین درآمدهای عمومی دولت و نقش آن در تحقق اهداف عمومی و توسعه تریدیدی در خصوص لزوم کیفردهی به جرایم مالیاتی به عنوان جرایم اقتصادی علیه بودجه عمومی باقی نمی‌ماند. با توجه به همین اهمیت مالیات، حقوق کیفری به ایفای نقش خود در حفاظت از نظم عمومی اقتصادی و پاسداری از حقوق مالیاتی می‌پردازد. در این راستا، قانون‌گذار ایران در سال ۱۳۹۴ به موجب ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم اقدام به جرم‌انگاری پدیده فرار مالیاتی نمود و از این رهگذر بزه فرار مالیاتی وارد حقوق کیفری ایران شد. رسیدگی به این جرم مالی علیه دولت مستلزم اتخاذ نگاهی بین‌رشته‌ای به این جرم و اشراف به قوانین بودجه‌ای و مالیاتی است؛ به‌گونه‌ای که بدون حصول چنین امری، خروجی رسیدگی کیفری که در قالب صدور رای می‌باشد، فاقد وصف موجه و عقلانی بودن خواهد بود. در مقاله حاضر، به روش تحلیلی و انتقادی، دادنامه صادرشده از شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو ابهر با عنوان اتهامی «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» مورد تحلیل قرار گرفته است. دادنامه مزبور به دلیل عدم اتخاذ نگاه جامع و میان‌رشته‌ای و عدم بهره‌گیری از آموزه‌های حقوق مالیه عمومی از فقدان استدلالهای وزین و مستحکم رنجور است که نقد صورت گرفته به شرح آتی موید این مدعا می‌باشد. راهکار پیشنهادی جهت فایق آمدن بر این امر، تقویت نظام آموزش ضمن خدمت و هم‌چنین آموزش در خلال دوره کارآموزی قضایی می‌باشد.

**کلیدواژه‌ها:** جرم فرار مالیاتی، حقوق مالیه عمومی، حقوق مالیاتی، نظم عمومی اقتصادی

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، گرایش حقوق نفت و گاز، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران  
Email: pooriarastgoo1996@ut.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران  
Email: zeynalzadeh95@ut.ac.ir

۳. کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه آزاد قزوین، قزوین، ایران  
Email: ataherkhani61@gmail.com

## مقدمه

مالیات به عنوان قدیمی‌ترین منبع درآمدهای عمومی از دیرباز مورد توجه دولتها بوده و برای هر دو طرف آن یعنی دولت و مردم از اهمیت به سزایی برخوردار است؛ زیرا از یک سو بخش عمده‌ای از درآمد دولت را تشکیل می‌دهد و انجام وظایف و تداوم فعالیت دولت به وصول آن بستگی دارد و از سوی دیگر مالیات، برداشت بخشی از دارایی مردم است و طبعاً مردم درباره کم و کیف دریافت و نحوه خرج آن حساس و دقیق هستند. (رستمی، ۱۴۰۱: ۱۰۸) در این راستا، دولتها با آگاهی از نقش و جایگاه مهم مالیات در اقتصاد کشور تدابیری را به منظور حفظ کارآمدی نظام مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی<sup>۱</sup> اتخاذ نموده‌اند. تدابیری همچون جریمه‌های مالیاتی، عدم امکان برخورداری از معافیت‌های مالیاتی، ایجاد مسوولیت تضامنی در پرداخت مالیات در زمره مکانیزم اداری می‌باشند البته قانون‌گذار در مواردی ضمانت اجرای کیفی نیز پیش‌بینی کرده است. بزه فرار مالیاتی از سوی قانون‌گذار ایرانی برای نخستین بار به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم در سیاست جنایی تقنینی ایران مطرح شد. با تدقیق در مصادیق ذکر شده در ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم می‌توان بزه فرار مالیاتی را به هرگونه تلاش غیرقانونی مودی مالیاتی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید، منافع مشمول مالیات به مقامات مسوول تعریف نمود. (خالقی و سیفی قره‌یتاق، ۱۳۹۴: ۱۸۴) واقعیت آن است که همان‌گونه که مقابله کیفی با جرایم مالیاتی به دلیل پیوند مالیات با اقتصاد کشور و تبعات منفی بزه مزبور در نظام اقتصادی از اهمیت بالایی برخوردار است، رسیدگی به این جرایم نیز به دلیل جنبه تخصصی موضوع و پیچیدگی‌های آن و هم‌چنین تراکم و عدم انسجام قوانین مالیاتی با دشواری همراه است. پیش‌بینی تشکیل دادسراها و دادگاههای ویژه رسیدگی به جرایم مالیاتی در ماده ۲۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم<sup>۲</sup> در راستای توجه به همین واقعیت می‌باشد. آنچه در پژوهش حاضر موضوع بحث

1. Tax evasion

۲. رئیس قوه قضاییه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استانها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد.

## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۷۵

پوریا راستگو خیاوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

و بررسی قرار می‌گیرد رایی هست که در خصوص اتهام «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات» صادر شده است که در زمره حقوق کیفری مالی قرار می‌گیرد. آن‌چه نگارنده را به پژوهش حاضر ترغیب نموده است این است که بزه فوق‌الذکر به عنوان یکی از جرایم مالی علیه دولت مستلزم اتخاذ نگاهی بین‌رشته‌ای به این جرم می‌باشد. به عبارت روشن‌تر، قاضی کیفری در مواجهه با این جنبه از حقوق کیفری اختصاصی و در نهایت صدور رایی مستدل، مستند و موجه ناگزیر بایستی در کنار توجه به آموزه‌های حقوق کیفری به موازین و آموزه‌های حقوق مالیه عمومی و به طور خاص حقوق مالیاتی نظر داشته باشد. بنابراین، در این پژوهش تلاش بر آن است که از رهگذر نقد شکلی و ماهوی بررسی گردد که رای مزبور تا چه اندازه‌ای نمایانگر اتخاذ رویکردی میان‌رشته‌ای در جرم مالی علیه دولت و توجه به پیوند حقوق کیفری و مالیاتی است. در نهایت، امید است نقد صورت گرفته تأثیری در پیشبرد دانش عملی حقوق و ایجاد نگرشی نو نسبت به جرایم مالیاتی داشته باشد.

### متن دادنامه

اتهام	اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات
مرجع رسیدگی	شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو شهرستان ابهر
تاریخ	۱۴۰۳/۰۱/۲۵

گردشکار: نظر به ماده ۳۷۴ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۰۴ با الحاقات و اصلاحات بعدی دادگاه پس از اعلام ختم دادرسی با استعانت از خداوند متعال، با تکیه بر شرف و وجدان و با توجه به محتویات پرونده و ادله موجود، در همان جلسه و در صورت عدم امکان در اولین فرصت و حداکثر ظرف یک هفته به انشای رای مبادرت می‌کند. رای دادگاه باید مستدل، موجه و مستند به قانون و اصولی باشد که بر اساس آن صادر شده است. به تاریخ ۲۵/۰۱/۱۴۰۳ نظر به محتویات پرونده دادگاه ختم رسیدگی را اعلام و به شرح زیر مبادرت به صدور رای می‌نماید.

«رای دادگاه»

در خصوص اتهام آقای م فرزند و دایر بر اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات موضوع اعلام و اخبار اشخاص موثق و مطمئن و ارجاع موضوع از سوی مقام محترم ارجاع، دادگاه با بررسی مجموع اوراق و محتویات پرونده اولاً، نظر به ماده ۲۶۸ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ با الحاقات و اصلاحات بعدی دادستان ظرف دو روز با صدور کیفرخواست از طریق شعبه بازپرسی بلافاصله پرونده را به دادگاه صالح ارسال می‌کند در پرونده حاضر مقام تحقیق مبادرت به تنظیم کیفرخواست نموده و تقاضای صدور حکم مجازات از مقام تحقیق برابر قانون نبوده، می‌بایست کیفرخواست از طرف دادستان (برابر نص قانون) یا معاون یا جانشین وی (با تفسیر قانون) صادر و تنظیم می‌شد. مقام تحقیق و مقام تنظیم کیفرخواست واحد (دادیار شعبه دوم دادرسی عمومی و انقلاب...) بوده است و دادرسی کیفری با توجه به فصل اول قانون آیین دادرسی کیفری و اصول حاکم بر آن باید مستند به قانون و عادلانه و منصفانه و حقوق طرفین دعوی را تضمین نماید. ثانیاً، قرارداد خصوصی برای موضوعات متعدد و خواسته‌های متعدد بوده و یکی از آنها مهریه بوده و تمبر مالیاتی آن برابر قانون ابطال و پرداخت شده است. مابقی با توجه به رضایت خواهان و خوانده نسبت به همدیگر، در محاکم حقوقی مطرح نشده است. ثالثاً: با توجه به صفحه ۱۲ پرونده پرداخت یک صد میلیون ریال از دستگاه پوز دفتر وکالت... (متهم پرونده) پرداخت شده است. که یکی از موارد شناسایی اموال برای محاسبه مالیات، صورت حساب دستگاه پوز می‌باشد. اقدامات نامبرده از موضوع کیفرخواست «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان در آمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات» خروج تخصصی داشته و موضوعاً منتفی می‌باشد و لذا به علت عدم احراز ارکان و عناصر بزه انتسابی و شرایط آن (فقد عنصر مادی) و با توجه به اصل ۳۷ قانون اساسی، اصل، براءت است و هیچ‌کس از نظر قانون مجرم شناخته نمی‌شود، مگر این که جرم او در دادگاه صالح ثابت گردد. بند ۲ ماده واحده قانون حقوق شهروندی نیز تأکید می‌کند محکومیتها باید برطبق ترتیبات قانونی و منحصر به مباشر، شریک و معاون جرم باشد و تا جرم در دادگاه صالح اثبات نشود و رای مستدل و مستند به مواد قانونی یا منابع فقهی معتبر (در صورت نبودن قانون) قطعی نگردیده است اصل بر براءت متهم بوده و هر کس حق دارد

## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۷۷

پوریا راستگو خیاوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

در پناه قانون از امنیت لازم برخوردار باشد. الزمیه با رعایت حاکمیت اصل برائت و قاعده در، لذا دادگاه با استناد به ماده ۴ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ با الحاقات و اصلاحات بعدی و ماده ۱۲۰ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ حکم بر برائت متهم آقای م از اتهام انتسابی اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات موضوع صادر و اعلام می‌نماید. رای صادر شده حضوری و ظرف مدت بیست روز پس از ابلاغ قابل تجدیدنظرخواهی در دادگاههای محترم تجدیدنظر استان زنجان می‌باشد. رئیس شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو شهرستان ابهر-...

### ۱. ایرادات شکلی

#### ۱-۱. موارد نگارشی و ماشین شده

صدور رای متقن و مستحکم مستلزم رعایت شاخصه‌های نگارشی در رای قضایی است. توجه به رموز و فنون نگارشی در تدوین رای قضایی و آراسته‌شدن رای به اصول و قواعد نگارشی همچون استواری نثر، رعایت رسم‌الخط، رعایت نشانه‌گذاری، به‌گزینی واژه‌ها، پرهیز از پیچیدگی کلام و... امری است مطلوب؛ چراکه قانونمندیها و باید‌ها و نبایدهای نگارشی بر پایه‌ی ذوق سلیم و مبانی زیباشناختی استوار هستند و لذا باید رعایت شوند. (باقری و صداقتی، ۱۳۹۳: ۱۵۰) همچنین رعایت قواعد ادبی و نگارشی در انشای رای باعث می‌شود تا درک صحیح آن برای خوانندگان رای ممکن گردد. در رای حاضر چندین مورد اشتباه تایپی و نگارشی ملاحظه می‌گردد که شایسته بود قاضی محترم صادرکننده رای، قبل از تنظیم و صدور نسخه نهایی نسبت به اصلاح آنها مبادرت می‌نمود. یکی از این ایرادهای نگارشی استفاده مکرر از اعداد انگلیسی می‌باشد که در سرتاسر رای قابل مشاهده است. حال آن‌که بهتر بود از اعداد فارسی در متن رای استفاده می‌شد. ایراد قابل ذکر دیگر، به کاربردن دوباره‌ی عبارت «دستگاه پوز»<sup>۱</sup> در متن رای می‌باشد که در راستای فارسی‌نویسی، شایسته بود به جای آن عبارت انگلیسی، معادل فارسی آن را که «پایانه فروش» یا «کارت‌خوان» می‌باشد، ذکر می‌نمودند. در قسمت پایانی رای موضوع بحث، از قانونی تحت عنوان «قانون

---

1. Point of Sale (POS)

حقوق شهروندی» بدون ذکر تاریخ تصویب آن یاد شده است. با بررسی صورت گرفته در قوانین موضوعه چنین قانونی مشاهده نمی‌گردد و عنوان صحیح قانونی که در ارتباط با حقوق شهروندی است، «قانون احترام به آزادیهای مشروع و حفظ حقوق شهروندی» می‌باشد که در سال ۱۳۸۲ تصویب شده است. عدم ذکر صورت کامل فعل یا حذف نمودن فعل بدون قرینه، دیگر ایراد نگارشی وارد بر رای است که خوانش روان و درک بهتر آن را با دشواری مواجه می‌سازد. به عنوان نمونه، در سطر چهارم و پنجم رای از واژه‌های «نموده» و «نبوده» به عنوان فعل استفاده شده است که طبق دستور زبان فارسی به دلیل مشخص نبودن زمان انجام عمل، چنین فعلی وجود ندارد و چنانچه مراد از آن فعل ماضی نقلی بوده است بایستی فعل کمکی «است» بدان اضافه می‌شد حال آنکه در جملات مذکور قرینه‌ای نیز وجود ندارد که قایل بر حذف فعل کمکی به قرینه باشیم. جمله ذکر شده در سطر نهم مثالی دیگر از این ایراد نگارشی است که در آن بایستی بعد از عبارت «مستند به قانون و عادلانه و منصفانه» فعل مستقلی قید می‌گردید در صورتی که چنین نیست. در سطر دهم رای چنین ذکر شده است: «قرارداد خصوصی برای موضوعات متعدد و خواسته‌های متعدد بوده» که با توجه به استفاده از حرف ربط «و» استفاده از یک صفت «متعدد» برای هر دو موصوف کفایت کرده و نیازی به ذکر دوباره‌ی آن نبود. با تدقیق در متن رای ملاحظه می‌شود که علایم نگارشی همچون نقطه و ویرگول نیز در مواردی بدرستی مورد استفاده قرار نگرفته است. به عنوان مثال، در ابتدای سطر پنجم با وجود اتمام جمله در استفاده از نقطه در آخر جمله غفلت شده است و یا پس از کلمه‌های «اولا»، «ثانیا» و «ثالثا» از نقطه استفاده شده است که طبق قواعد دستوری صحیح نمی‌باشد. در عبارت «مستند به قانون و عادلانه و منصفانه» بایستی میان دو صفت «مستند به قانون» و «عادلانه» به جای حرف ربط «و» از ویرگول بهره گرفته می‌شد. در نهایت می‌توان به عدم رعایت فاصله و نیم فاصله در متن رای اشاره داشت که به طبع مانعی بر سر راه خوانش روان رای می‌باشد. البته بایستی از نظر دور داشت که در نظام فعلی قضایی ایران، عدم توجه به مسایل نگارشی و ماشین‌تحریر در دادنامه‌های تنظیمی ریشه در فشار کار قضایی و فراوانی پرونده‌های ارجاع شده دارد که مجالی برای قاضی در توجه به این نکته‌های ویرایشی باقی نمی‌گذارد. با توجه به این

## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۷۹

پوریا راستگو خیاوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

واقعیت، شایسته است که قانون‌گذار تمهیدی در این خصوص بیندیشد. به نظر می‌رسد، بهره‌گیری از ویراستار در کنار محاکم راهکار مناسبی برای این موضوع باشد.

### ۱-۲. مختصر بودن گردش کار رأی دادگاه

گردش کار مستند به بند (ت) ماده ۳۷۸ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲<sup>۱</sup> یکی از اجزای دادنامه می‌باشد. گردش کار بایستی مبین بیان جریان پرونده بوده و بیانگر خلاصه جریان پرونده باشد؛ به‌گونه‌ای که خوانندگان دادنامه با مطالعه گردش کار از ماوقع و موضوع پرونده آگاهی یابند. (معاونت آموزش و تحقیقات قوه قضاییه، ۱۳۸۱: ۹۸) گردش کار دادنامه حاضر نه تنها اینه تمام‌نمایی از پرونده نیست بلکه هیچ اطلاعاتی از جریان پرونده به دست نمی‌دهد و صرفاً تکرار متن ماده ۳۷۴ قانون اخیرالذکر<sup>۲</sup> بوده و حکایت از آن دارد که پرونده در شعبه مزبور رسیدگی شده است.

### ۱-۳. عدم درج عنوان اتهامی صحیح در صدر دادنامه

عنوان اتهامی موضوع پرونده همان‌گونه در قرار جلب به دادرسی و کیفرخواست دادگاه از دادسرا قید گردیده، «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به منظور فرار از پرداخت مالیات» است که در بند ۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ بدان تصریح شده است. با این وجود، عنوان اتهامی در دادنامه حاضر و بالاتر از گردش کار، «تهیه مدارک برخلاف حقیقت از روی عمد و قصد برای فرار از مالیات» درج گردیده است. شایان ذکر است، عنوان اتهامی صحیح که موضوع کیفرخواست دادگاه از دادسرا بوده، در خلال رای مورد اشاره قرار گرفته است که شایسته بود این عنوان صحیح در قسمت ابتدایی دادنامه نیز ذکر می‌گردید. واضح و مبرهن است، عدم تطابق عنوان اتهامی در صدر و ذیل دادنامه

۱. «رای دادگاه باید حداکثر ظرف سه روز از تاریخ انشاء پاک‌نویس یا تایپ شود. این رای که «دادنامه» خوانده می‌شود با نام خداوند متعال شروع و موارد زیر در آن درج می‌شود و به امضای دادرس یا دادرسان می‌رسد و به مهر شعبه ممهور می‌شود: (ت) گردش کار و متن کامل رای»

۱. «دادگاه پس از اعلام ختم دادرسی با استعانت از خداوند متعال، با تکیه بر شرف و وجدان و با توجه به محتویات پرونده و ادله موجود، در همان جلسه و در صورت عدم امکان در اولین فرصت و حداکثر ظرف یک هفته به انشای رای مبادرت می‌کند. رای دادگاه باید مستدل، موجه و مواد قانونی و اصولی باشد که براساس آن صادر شده است»

موجب سردرگمی خوانندگان رای شده و به نوبه خود موجب تعارض با اتقان رای موضوع دستورالعمل رئیس محترم قوه قضاییه وقت در این خصوص می‌گردد.<sup>۱</sup>

#### ۴-۱. جواز صدور کیفرخواست از سوی دادیار تحقیق

در متن رأی دادگاه ملاحظه می‌گردد که قاضی محترم صادرکننده رای ذکر نموده‌اند: «در پرونده حاضر مقام تحقیق مبادرت به تنظیم کیفرخواست نموده و تقاضای صدور حکم مجازات از مقام تحقیق برابر قانون نبوده و کیفرخواست می‌بایست از طرف دادستان یا معاون یا جانشین وی صادر و تنظیم می‌شد. مقام تحقیق و مقام تنظیم کیفرخواست واحد بوده است و دادرسی کیفری با توجه به فصل اول قانون آیین دادرسی کیفری و اصول حاکم بر آن باید مستند به قانون و عادلانه و منصفانه بوده و حقوق طرفین را تضمین نماید» به طور خلاصه، قاضی محترم اعتقاد بر عدم جواز صدور کیفرخواست از سوی دادیار تحقیقی دارد که پیش از تنظیم کیفرخواست مبادرت به صدور قرار جلب به دادرسی نموده است. انجام تحقیقات مقدماتی توسط دادیار تحقیق و متعاقباً صدور قرار جلب به دادرسی در راستای حکم خاص و استثنایی مقرر در ماده ۹۲ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲<sup>۲</sup> می‌باشد. از طرفی، صدور کیفرخواست توسط دادیار تحقیق با اجازه حاصله از ماده ۸۸ قانون اخیرالذکر<sup>۳</sup> است که به جانشینی از دادستان می‌باشد. حال با پذیرش عقیده دادگاه محترم که در متن رای منعکس شده است این سوال پیش می‌آید که چنانچه خود دادستان بنا به صراحت ماده ۹۲ قانون مذکور اقدام به انجام تحقیقات مقدماتی نموده و قرار جلب به دادرسی صادر نماید چه

۱. دستورالعمل ارزیابی اتقان آراء قضایی مصوب ۱۳۹۹/۱۰/۲۲؛ قابل دسترس در:

<https://qavanin.ir/Law/TreeText/297499>

۲. «تحقیقات مقدماتی تمام جرایم برعهده بازپرس است. در غیر جرایم مستوجب مجازاتهای مقرر در ماده (۳۰۲) این قانون، در صورت کمبود بازپرس، دادستان نیز دارای تمام وظایف و اختیاری است که برای بازپرس تعیین شده است. در این حالت، چنانچه دادستان انجام تحقیقات مقدماتی را به دادیار ارجاع دهد، قرارهای نهایی دادیار و هم‌چنین قرار تأمین منتهی به بازداشت متهم، باید در همان روز صدور به نظر دادستان برسد و دادستان نیز مکلف است حداکثر ظرف بیست و چهار ساعت در این خصوص اظهار نظر کند»

۳. «در اموری که از طرف دادستان به معاون دادستان یا دادیار ارجاع می‌شود، آنان در امور محوله تمام وظایف و اختیارات دادستان را دارند و تحت تعلیمات و نظارت او انجام وظیفه می‌کنند. در غیاب دادستان و معاون او، دادیاری که سابقه قضایی بیشتری دارد و در صورت تساوی، دادیاری که سن بیشتری دارد، جانشین دادستان می‌شود»



## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۸۱

پوریا راستگو خیابوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

کسی می‌بایست اقدام به صدور کیفرخواست نماید؟ نتیجه منطقی پذیرش عقیده دادگاه آن است که در موادی که خود دادستان اقدامات تحقیقی را انجام دهد شخص دیگری باید اقدام به صدور کیفرخواست نماید که چنین دیدگاهی بی‌تردید غیرقابل‌پذیرش می‌باشد. به عبارت روشن‌تر، مطابق ماده ۹۲ قانون آیین دادرسی کیفری، در غیر جرایم مستوجب مجازاتهای مقرر در ماده ۳۰۲ قانون مزبور و در صورت کمبود بازپرس، دادیار تحقیق به جای دادستان اقدامات تحقیقی را انجام می‌دهد که فی‌الواقع خود دادستان هم به جانشین بازپرس بوده است و زمانی که مبادرت به صدور کیفرخواست می‌کند باز دادیار، جانشین دادستان است. لازم به ذکر است، مشخصه بارز قرارهای نهایی همچون جلب به دادرسی و ملاک تفکیک آنها از قرارهای اعدادی، فراغ مقام تحقیق در آن مورد است. (آشوری، ج ۲، ۱۳۸۹: ۱۹۶) لذا، در موضوع حاضر زمانی که دادیار تحقیق در چهارچوب ماده ۹۲ قانون آیین دادرسی کیفری قرار جلب به دادرسی صادر می‌کند، فراغ مقام تحقیق محقق می‌شود و صدور کیفرخواست در این مرحله غیر از جایگاه تحقیق و به جانشینی از دادستان می‌باشد. مستفاد از قانون آیین دادرسی کیفری، قدر متیقن، ممنوعیت صدور کیفرخواست از سوی بازپرس می‌باشد که توسیع دامنه آن و تعمیم آن به دادیارها که بازوان اجرایی دادستان هستند بر خلاف اصل تفسیر مضیق قوانین کیفری و روح حاکم بر قانون آیین دادرسی کیفری می‌باشد.

### ۵-۱. نقص در دادنامه

همان‌گونه که پیش‌تر بدان اشاره شد، مستند به ماده ۳۷۴ قانون آیین دادرسی کیفری، رای دادگاه باید مستدل، موجه و مستند به مواد قانونی و اصولی باشد که بر اساس آن صادر شده است. مستدل بودن آراء قضایی از اهمیت بالایی برخوردار است؛ به گونه‌ای که از مستدل نبودن آراء دادگاه از محاکم به عنوان ضعف اصلی نظام قضایی ناکارآمد یاد می‌شود. (نیک‌نژاد و حیدری، ۱۴۰۰: ۱۶۱) به حکایت دادنامه حاضر، از ارزیابی دلایل غفلت شده است یا به عبارت بهتر، دادگاه آن‌چنان که بایسته و شایسته بود به دلایل ابرازی دادستان که یکی از طرفین پرونده بود توجه ننموده و به صورت مستدل نسبت به نفی دلایل احراز و انتساب بزه به متهم نپرداخته است. نمونه بارز این امر، فقدان استدلال در رد نظریه تخصصی حسابرس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان زنجان است. در نظریه

تخصصی مزبور به صورت مبسوط و از بعد فنی و الزامات حاکم بر نظام مالیاتی و مالیات‌ستانی اقدام به تحلیل موضوع شده است که دلالت بر تحقق فرار مالیاتی دارد. با این وجود، در هیچ قسمتی از رای مشاهده نمی‌گردد که دادگاه به طور مشخص در نفی و رد نظریه مزبور استدلالی نموده باشد. حتی با تطبیق ماهیت نظریه مزبور با نظریه کارشناسی، دادگاه در صورت نپذیرفتن آن بایستی مستند به ماده ۱۶۶ قانون آیین دادرسی کیفری<sup>۱</sup>، به صورت مستدل اقدام به رد آن کند که در موضوع حاضر اینگونه نیست. بنابراین لازم بود دادگاه با استدلال و به موازات سنجش دلایل ابرازی از سوی متهم مبادرت به سنجش دلایل ابرازی از سوی مدعی‌العموم می‌پرداخت؛ چرا که غفلت و بی‌توجهی نسبت به این مهم، مشخصه‌ی «مستدل بودن» رای قضایی را خدشه‌دار می‌کند.

## ۲. ایرادات ماهوی

### ۲-۱. تلقی جرم مالیاتی به عنوان جرم مقید

در پرونده حاضر که موکل متهم با تنظیم شکواییه‌ای اتهام ارتکاب «جرم مالیاتی» را به متهم وارد نموده‌اند، می‌توان گفت که نامبرده با این اعتقاد که متهم مبادرت به تنظیم دو فقره قرارداد با دو مبلغ دریافتی متفاوت کرده‌اند، مدعی ارتکاب بزه مذکور در بند (ب) ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم از سوی متهم شده‌اند. در مقام بررسی عنصر مادی جرم مالیاتی به عنوان قالبی که اراده ارتکاب جرم در آن تجلی مییابد باید متذکر شد که عنصر مادی بزه مالیاتی هم به صورت فعل مثبت مادی و هم به صورت ترک فعل تحقق مییابد که این امر از منطوق ماده ۲۷۴ قانون اخیرالذکر قابل استنباط است. (خالقی و سیفی قره‌یتاق، ۱۳۹۴: ۱۸۴) در این پرونده نیز متهم با ترک فعل از قبیل عدم تنظیم قرارداد الکترونیک و ثبت آن به تلاش غیرقانونی خود برای عدم پرداخت مالیات اقدام نموده است. نکته لازم به ذکر آن است که رکن مادی بزه مورد بحث صرفاً محدود و منحصر به فعل ارتكابی در این پرونده

۱. «در صورتی که نظر کارشناس با اوضاع و احوال محقق و معلوم مورد کارشناسی مطابقت نداشته باشد، بازپرس نظر کارشناس را به نحو مستدل رد می‌کند و موضوع را به کارشناس دیگر ارجاع می‌دهد»

## اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۸۳

پوریا راستگو خیاوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

نبوده و در قالب سایر افعال نیز قابلیت تحقق دارد که بایستی به صورت موردی<sup>۱</sup> بررسی شده و از سوی مقام قضایی توصیف گردد. بزه مزبور از نقطه نظر بررسی عنصر معنوی نیز در زمره جرایم عمدی محسوب می‌شود که نیاز به اراده و قصد فعل مجرمانه دارد. اما در خصوص این که برای تحقق بزه مزبور صرف قصد مرتکب در ارتکاب جرم کفایت می‌کند یا این که علاوه بر قصد ارتکاب جرم، قصد نتیجه هم لازم است یا خیر یا به عبارت بهتر جرم مالیاتی موضوع بحث جرمی مطلق است یا مقید، به نظر می‌رسد که دادگاه صادرکننده رای با عنایت به این که در قسمتی از رای استدلال نموده‌اند که مبلغ موضوع فرار مالیاتی از دستگاه کارتخوان دفتر وکالت پرداخت شده است که با توجه این که صورت حساب دستگاه کارتخوان یکی از موارد شناسایی اموال برای محاسبه مالیات است، بنابراین اقدام متهم از بزه فرار مالیاتی خروج موضوعی داشته و موضوعاً منتفی می‌باشد که آنچه از استدلال مذکور برمی‌آید این است که مقام قضایی اعتقاد به مقید بودن جرم مالیاتی موضوع پرونده دارد، اما با نگاه دقیق‌تر به مصادیق مذکور در ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم می‌توان دریافت که فارغ از آن که این اقدامات مودیان منجر به کتمان درآمد مشمول مالیات گردد یا خیر، قانون‌گذار صرف ارتکاب این اعمال را به عنوان مصادیق جرایم مالیاتی در نظر گرفته است. (مجدآبادی فراهانی، ۱۴۰۱: ۱۱۱) لازم به ذکر است، تدقیق در عنوان مجرمانه موضوع بند (ب) ماده فوق‌الذکر به هیچ وجه مفید تحقق نتیجه‌ای خاص از اختفای فعالیت اقتصادی نیست و قید «به منظور فرار از پرداخت مالیات» ناظر بر اقدامات مودی مالیاتی است و دلالت بر نپرداختن مالیات به عنوان نتیجه‌ی اقدامات مودی ندارد. از این روی، چنانچه اقدامات مودی مالیاتی در تلاش برای کتمان درآمد حاصل حتی به نتیجه‌ی مدنظر وی منتهی نگردد، بزه مزبور محقق گشته است. دیدگاه مزبور با ماهیت جرایم مالیاتی به عنوان جرایم اقتصادی علیه بودجه عمومی<sup>۲</sup> و توجه به اهداف کلان اقتصادی مبتنی بر کاهش وابستگی کشور به درآمدهای نفتی و لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی و در نهایت لزوم

### 1. Case study; Case by case

۱. هر چند در قوانین موضوعه کیفری، تعریفی از جرم اقتصادی ارایه نگشته است ولی به دلالت بند (ب) ماده ۱۰۹ و تبصره ماده

۳۶ قانون مجازات اسلامی، جرم مالیاتی در زمره جرایم اقتصادی قرار می‌گیرد. برای مطالعه بیشتر ر. ک:

ابراهیمی، شهرام و صادق‌نژاد نایینی (۱۳۹۲)، «تحلیل جرم‌شناختی جرایم اقتصادی»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، شماره ۵.

برخورد موثر با مرتکبین جرایم مالیاتی سازگار است. تلقی جرم مالیاتی به عنوان جرمی مطلق در سیاست جنایی ایران در راستای حفاظت از نظم اقتصادی و تامین برخورد قاطع با مرتکبان این جرایم قابل توجیه می‌باشد.

#### ۲-۲. عدم تاثیر خواسته‌های متعدد در تحقق بزه فرار مالیاتی

مطابق مقرر مذكور در بند (ک) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲، وکلای دادگستری ملزم به تنظیم قرارداد الکترونیک و ثبت آن در سامانه طراحی شده برای این امر هستند. بنا به صراحت مقرر مذكور، انجام موضوع وکالت که واجد اطلاعات مالی می‌باشد بایستی به صورت الکترونیکی تنظیم و در سامانه قرارداد الکترونیک ثبت شود. لذا صحبت از قرارداد خصوصی و پذیرش آن قابل دفاع نخواهد بود؛ توضیح آن که قایل بودن به قرارداد خصوصی تنظیم شده میان وکیل و موکل موجب عبث و بیهوده شدن مقرر مذكور در قانون بودجه خواهد گردید. از طرفی، مستفاد از مقرر مذكور در قانون بودجه، قرارداد الکترونیکی مبنای شناسایی روابط مالی میان وکیل و موکل بوده و اداره امور مالیاتی نیز برمبنای همین قراردادهای الکترونیک ثبت شده اقدام به محاسبه میزان مالیاتی که وکلا بایستی تادیه کنند، می‌کند. نظریه ارایه شده از سوی کارشناس ارشد اداره امور مالیاتی نیز به صراحت موید این موضوع می‌باشد که همان گونه که پیش تر گفته شد متاسفانه اظهار نظر نسبت بدان به سکوت واگذار شده است. شایان ذکر است، در صورت وجود خواسته‌های متعدد و احتمال افزایش میزان حق الوکاله امکان دوباره ابطال تمبر مالیاتی با کد دریافتی اولیه از شعبه میسر می‌باشد که این امر در رویه عملی نیز قابل مشاهده است. به بیان روشن تر، در مواردی که قرارداد وکالت برای خواسته‌های متعددی باشد و وکلا در بادی امر علی الحساب تمبر مالیاتی برای میزان مشخصی باطل نمایند و در ادامه حق الوکاله افزایش باید می‌توانند با همان کد اولیه دریافتی از شعبه نسبت به میزان افزایش یافته اقدام به باطل

۱. «وکلا عضو مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده قوه قضاییه و وکلای کانونهای وکلای دادگستری موظفند تمامی قراردادهای مالی خود را در سامانه تنظیم قرارداد الکترونیکی قوه قضاییه ثبت و تنظیم نمایند. شناسه (کد) یکتای صادر شده برای هر قرارداد توسط سامانه قرارداد الکترونیک، مبنای شناسایی مشاوران، وکلای کانونهای وکلای دادگستری در سامانه خدمات قضایی به منظور استخراج اطلاعات مالی مندرج در قرارداد و ابطال تمبر مالیاتی خواهد بود»

## اختلاف فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۸۵

پوریا راستگو خیابوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

کردن مجدد تمبر نمایند. آنچه در رویه عملی واقع می‌شود نیز موید مطلب اخیرالذکر می‌باشد. بنابراین، وجود خواسته‌های متعدد به عنوان توجیه تنظیم قرارداد خصوصی جواز تخطی از الزام قانونی مذکور در قانون بودجه نمی‌باشد. از طرفی عدم تنظیم قرارداد الکترونیک به انضمام سایر موارد مثل دریافتیهای متفاوت و عدم آشکارسازی آن و به تبع عدم ابطال تمبر قانونی به میزان دریافتی واقعی که به اصطلاح اقتصاد سایه‌ای را شکل می‌دهند، می‌توانند رفتار مادی بزه موضوع بحث را تشکیل بدهند و مقام قضایی را در توصیف و انطباق رفتار با عمل مجرمانه یاری رسانند. در نهایت باید گفت که اشاره به وجود قرارداد مالی خصوصی در دادنامه فی‌نفسه بیانگر توجه ایرادی به رأی دادگاه نیست؛ چرا که مقام قضایی مطابق ماده ۳۶۲ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ مکلف به توجه و رسیدگی به دفاعیات متهم می‌باشد اما از نقطه نظر این که مجموع این رفتارها می‌توانست توجیه‌کننده‌ی رکن مادی بزه مالیاتی باشد که در آن افکار و مقاصد مجرمانه از حالت فکر خارج شده و به مرتبه عمل درمی‌آید، حایز اهمیت است که شایسته بود در جهت اثبات و رد این موضوع استدلال یا استدلال‌هایی ارائه می‌گشت.

### ۲-۳. تفسیر نادرست از قاعده در

قاعده در<sup>۱</sup> از نظر حقوقدانان اسلامی از قواعد تفسیری است و با قاعده‌ی «تفسیر به نفع متهم» در حقوق کیفری، از جهاتی همتایی دارد. قاعده مزبور اجمالا دلالت بر آن دارد که در مواردی که وقوع جرم یا انتساب آن به متهم و یا مسوولیت و استحقاق مجازات وی، به جهتی محل تردید و مشکوک باشد؛ به موجب این قاعده بایستی جرم و مجازات را منتفی دانست. (محقق داماد، ۱۳۸۱: ۴۳) در رای موضوع نقد نیز به این قاعده استناد شده است ولی مشخص نیست که در موضوع حاضر دقیقا چه شبهه‌ای حادث شده است که مجرای اعمال قاعده در تشخیص داده شده و متعاقبا دفع مجازات صورت گرفته است. در پاسخ به این ایراد ممکن است گفته شود که مقامی که شبهه را احراز می‌کند، قاضی رسیدگی‌کننده

۱. «دادگاه علاوه بر رسیدگی به ادله مندرج در کیفرخواست یا ادله مورد استناد طرفین، هرگونه تحقیق یا اقدامی که برای کشف

حقیقت لازم است را با قید جهت ضرورت آن انجام می‌دهد»

۲. ادرئوا الحدود بالشبهات

است همچنین آنچه در رای آمده است تمام قضیه نبوده و در مواردی ممکن است قاضی برداشت خود در رای را نیاورده و یا لزومی بر آوردن آن نبیند ولی از نظر نگارنده شایسته بود، مقام رسیدگی کننده در راستای موجه ساختن رای در جنبه موضوعی آن مبادرت به تبیین شبهه‌ای که موجب اعمال این قاعده و دفع مجازات گردیده، می‌کردند. نگارنده همچنین اعتقاد بر آن دارد که تفسیر صورت گرفته از قاعده مزبور و استناد بدان در موضوع حاضر ناصواب می‌باشد؛ توضیح آن که قاعده در بنا به صراحت ماده ۱۲۰ قانون مجازات اسلامی<sup>۱</sup> صرفاً در مواردی جریان مییابد که دلیلی بر وقوع بزه موجود نباشد، حال آن که ملاحظه کیفرخواست صادر شده حکایت از وجود دلایل متعددی همچون رونوشت قرارداد غیرالکترونیک میان وکیل و موکل، رونوشت رسید واریزی برای قرارداد غیرالکترونیک از سوی موکل، نظریه تخصصی کارشناس ارشد حسابرسی اداره امور مالیاتی، اظهارات متهم مبنی بر این که خواسته‌ها متعدد بوده و دلالت تلویحی اظهارات ایشان بر تحقق عنصر مادی بزه موضوع بند (ب) ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم در عالم خارج دارد. بنابراین، حتی با وجود کلی‌گویی و عدم تبیین شبهه در متن رای، در فرض حدوث شبهه نیز دلیلی بر نفی آن وجود دارد که همین امر موجب عدم جریان قاعده در او استناد بدان می‌گردد.

#### ۲-۴. عدم اتخاذ نگاهی جامع و میان‌رشته‌ای به موضوع پرونده

جرایم مالیاتی موجب اخلال و خدشه‌دار شدن نظم عمومی اقتصادی<sup>۲</sup> می‌شوند. از همین روی، جرایم مذکور در زمره جرایم اقتصادی قرار می‌گیرند که علیه سیاست اقتصادی دولت و برنامه‌ریزی اقتصادی آن صورت می‌گیرند که در مطالب پیشین اجمالاً بدان اشاره رفت. توجه به اهداف مالیاتی، اهمیت موضوع را نمایان می‌سازد. یکی از مقاصد مالیات‌ستانی، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و به تبع آن پایان دادن به دوران «نفرین نفتی»<sup>۳</sup> می‌باشد.

۱. «هرگاه وقوع جرم یا برخی از شرایط آن و یا هر یک از شرایط مسوولیت کیفری مورد شبهه یا تردید قرار بگیرد و دلیلی بر نفی آن یافت نشود، حسب مورد جرم یا شرط مذکور ثابت نمی‌شود»

1. Economic public order

2. The Oil Curse:

«نفرین نفتی، مجموعه‌ای از ناکارآمدیهای سیاسی و اقتصادی که تقریباً همه کشورهای تولیدکننده نفت را تا حدود زیادی تحت تأثیر قرار می‌دهد» برای مطالعه بیشتر راجع به نفرین نفتی ر. ک:

## اختلاف فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن با نقد یک رای / ۸۷

پوریا راستگو خیاوی، مهدی زینالزاده، ابوالفضل طاهرخانی

(سپهردوست، ۱۴۰۱: ۱۵۲) تامین وجوه یا عایدی برای دولت جهت انجام هزینه‌های جاری و عمرانی در بخشهای عمومی مانند دفاع، بهداشت، آموزش و پرورش، خدمات شهری و... هم‌چنین تاثیرگذاری بر سیاستهای اقتصادی جامعه برای افزایش رفاه اقتصادی جامعه از طریق کاهش نابرابری درآمدها؛ کاهش یا افزایش قدرت خرید به وسیله‌ی افزایش یا کاهش مالیاتهای خرید؛ جلوگیری از ورود کالاهای خارجی برای کمک به بهبود تراز پرداختهای خارجی؛ و تاثیر بر نرخ رشد اقتصادی کشور از دیگر اهداف مالیاتی می‌باشند.<sup>۱</sup> (حریری، ۱۳۸۸: ۱۱۲۴) البته ناگفته نماند که توجه به مالیات به نوبه خود موجب ایجاد شفافیت و افزایش پاسخگویی و به تبع تقویت نظارت عمومی می‌گردد. گزارف نیست اگر بگوییم که قانون‌گذار ایرانی نیز با عنایت به اهمیت جرم حاضر و تبعات منفی اقتصادی حاصل از ارتکاب آن، استفاده از نهادهای ارفاقی تعویق صدور حکم و تعلیق اجرای مجازات در خصوص جرم مالیاتی با نصاب بیش از ۱۰۰ میلیون ریال را ممنوع اعلام نموده است.<sup>۲</sup> بنابراین آنچه گفته شد، اهمیت مباحث اقتصادی و حقوق مالیه عمومی و به طور خاص حقوق مالیاتی در رسیدگی به این جرایم روشن می‌گردد. به عبارت دقیق‌تر، در چنین جرایمی که حوزه‌های دیگری از حقوق غیر از حقوق کیفری دخیل می‌باشند، به موازات توجه به قوانین و مقررات کیفری بایستی به آموزه‌های حقوق اقتصادی و حقوق مالیه عمومی نیز بذل توجه نمود هم‌چنان که در جرایم زیست‌محیطی اینگونه می‌باشد. در صورتی که این مهم محقق نگشته و نسبت بدان غفلت شود، حقوق کیفری نیز به رسالت خود در حفاظت از نظم عمومی اقتصادی و پاسداری از حقوق مالیاتی نایل نخواهد گشت. این موضوع همان است که از آن می‌توان به نگاه جامع و میان‌رشته‌ای یاد کرد. در صورت حصول چنین امری که متضمن اتخاذ نگاهی جامع و به کار بستن قوانین و مقررات کیفری در کنار توجه به آموزه‌های دیگر

رحمانی، تیمور و گلستانی، ماندانا (۱۳۸۸)، «تحلیلی از نفرین منابع نفتی و رانت‌جویی بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب

نفت‌خیز»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۸۹.

۳. برای مطالعه بیشتر راجع به اهداف مالیاتی ر.ک:

حبیب‌نژاد، احمد (۱۴۰۱)، حقوق مالیه عمومی، چاپ پنجم، تهران: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. صص ۱۴۸-۱۴۷.

۱. «ماده ۴۷- صدور حکم و اجرای مجازات در مورد جرایم زیر و شروع به آنها قابل تعویق و تعلیق نیست:

ج- جرایم اقتصادی، با موضوع جرم بیش از یکصد میلیون (۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال»

گرایشهای حقوقی از سوی قاضی کیفری باشد، رای صادر شده از استحکام بیشتری برخوردار بوده و قدرت اقناعی بالایی نیز خواهد داشت که این امر نیز به نوبه‌ی خود تعالی حقوق کیفری را به دنبال خواهد داشت. جایگاه والای رای قضایی به عنوان یکی از محصولات نهایی علم حقوق که غالب نتایج مطالعات حقوقی و نظریات حقوقدانان و تلاشهای محققین و قانون‌گذاران در آن تبلور مییابد، بر این مدعا صحه می‌گذارد. (اعظمی چهاربرج، ۱۳۹۱: ۲) دادنامه حاضر، نمونه بارزی از فقدان اتخاذ رویکردی میان‌رشته‌ای و عدم توجه به قوانین و مقرراتی مالیاتی است. به عنوان مثال، با تدقیق در متن دادنامه مشاهده می‌گردد که به هیچ روی، به مقرره آمره منعکس در قانون بودجه درباره‌ی الزام به تنظیم قرارداد الکترونیک و ثبت آن در سامانه قراردادها اعم از رد و تایید آن اشاره‌ای نشده است که تفصیل آن در مطالب پیشین گذشت. ایرادات دیگر دادنامه همچون استدلال به وجود قرارداد خصوصی میان طرفین، رضایت خواهان و خواننده به یکدیگر و ادامه نیافتن دادرسی حقوقی و سکوت در خصوص نظریه کارشناس نماینده اداره امور مالیاتی که متضمن موضوعات تخصصی علم حسابرسی می‌باشد و پیش‌تر موضوع نقد قرار گرفت، ریشه در همین خلا دارد. با عنایت به مجموع مطالب فوق‌الذکر، نگارنده بر این باور است که در صورت اتخاذ رویکرد میان‌رشته‌ای که خود مستلزم اشراف قاضی کیفری به مباحث حقوق مالیه است، استدلالهای مستحکم‌تری در حیطه موضوع به رشته تحریر درمی‌آمد و دادنامه دادگاه از غنای بیشتری برخوردار می‌گشت حال آن‌که با توجه به ایرادات ذکر شده چنین نیست.



### نتیجه

در این پژوهش، دادنامه صادرشده از شعبه ۱۰۱ دادگاه کیفری دو ابهر که عینا و بدون هیچ‌گونه تغییری نقل شد، مورد تحلیل قرار گرفت که حکایت از وجود ایرادهای شکلی و ماهوی متعددی در متن رای دارد. موارد نگارشی، عدم تنظیم اصولی گردش کار، ذکر نادرست عنوان اتهامی در صدر دادنامه، عدم ارزیابی دلایل مذکور در کیفرخواست و استناد به قاعده درا بدون ذکر شبهه موجود در موضوع پرونده علی‌رغم وجود دلایلی در راستای اثبات جرم و انتساب آن به متهم از جمله این ایرادهاست. بررسی انتقادی رای صادرشده علاوه بر موارد مذکور نشان می‌دهد که ایراد عمده متوجه استدلالهای ارایه‌شده در این رای می‌باشد که از نظر منطقی قابل توجیه نبوده و منطبق با الزامات قانونی نیست. استدلال صورت گرفته در راستای تلقی بزه «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» به عنوان جرم مقید نمونه بارز چنین استدلالی هست حال آن‌که تدقیق در ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم دلالت بر مطلق بودن بزه مزبور دارد. تنظیم قرارداد خصوصی، وجود خواسته‌های متعدد در دادخواست، رضایت خواهان و خوانده نسبت به یکدیگر و ادامه نیافتن دادرسی حقوقی مثالهای دیگری از این استدلالها هستند که خللی در ارکان بزه و تحقق آن ایجاد نمی‌کنند. بزه فوق‌الذکر در زمره جرایم اقتصادی علیه بودجه عمومی قرار می‌گیرد و از آنجایی که مانع تحقق اهداف مالیاتی هستند، حایز اهمیت می‌باشند. با وجود دخیل بودن مباحث مربوط به حقوق مالیه و حقوق مالیاتی در موضوع حاضر، هیچ اشاره‌ای به این مباحث و حتی قوانین مالیاتهای مستقیم و بودجه نشده است که این امر به عنوان مانعی در جهت افزایش غنای رای و ارتقای مقبولیت و موجه بودن آن جلوه‌گر می‌شود. علت این که رای از فقر ادبیاتی ملموس در خصوص حقوق مالیاتی رنجور است و استدلالهای دقیق در چهارچوب موضوع اتهام انتسابی مشاهده نمی‌شود را بایستی در عدم اشراف قاضی صادرکننده رای نسبت به حقوق مالیه عمومی جستجو نمود. در نهایت، راهکاری که جهت افزایش بازدهی رسیدگی و صدور آراء متقن در خصوص چنین پرونده‌هایی پیشنهاد می‌گردد، تقویت نظام آموزش ضمن خدمت و هم‌چنین آموزش در خلال دوره کارآموزی قضایی می‌باشد.

## منابع

### کتاب

۱. آشوری، محمد (۱۳۸۹)، **آیین دادرسی کیفری**، جلد دوم، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
۲. حریری، محمدیوسف (۱۳۸۸)، فرهنگ موضوعی تشریحی علوم اقتصادی، جلد دوم، چاپ اول، تهران: انتشارات اطلاعات.
۳. رستمی، ولی (۱۴۰۱)، **حقوق مالیه عمومی**، چاپ دهم، تهران: نشر میزان.
۴. محقق داماد، سید مصطفی (۱۳۸۱)، **قواعد فقه ۴؛ بخش جزایی**، چاپ سوم، تهران: مرکز نشر علوم اسلامی.
۵. واحد تهیه و تدوین متون آموزشی قوه قضاییه (۱۳۸۱)، **آیین نگارش آراء قضایی**، چاپ اول، تهران: معاونت آموزش و تحقیقات قوه قضاییه.

### مقاله

۶. اعظمی چهاربرج، حسین (۱۳۹۱)، «درآمدی بر روش‌شناسی و انواع نقد رای»، **فصلنامه نقد رای**، سال اول، شماره ۱.
۷. باقری، یوسف و صداقتی، سهام (۱۳۹۳)، «شاخصه‌های رای قوی و متقن»، **مجله قضاوت**، شماره ۷۹.
۸. خالقی، ابوالفتح و سیفی قره‌بتاق (۱۳۹۴)، «رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی»، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۲۸.
۹. سپهردوست، حمید، رسولی، مرضیه و حسینی‌دوست، احسان (۱۴۰۱)، «نفرین نفت، مالیات و دموکراسی در کشورهای وابسته به نفت: کاربرد استفاده از رویکرد GMM سیستمی»، **دوفصلنامه جستارهای اقتصادی ایران**، سال ۱۹، شماره ۳۷.
۱۰. مجدآبادی فراهانی، فرزانه (۱۴۰۱)، «سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی»، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۵۶.
۱۱. نیک‌نژاد، جواد و حیدری، نصرت (۱۴۰۰)، «موجه، مستند و مستدل بودن رای دادگاه و داوری»، **پژوهش حقوق خصوصی**، دوره ۹، شماره ۳۵.

### قوانین

۱۲. قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ با اصلاحات و الحاقات ۱۳۹۴
۱۳. قانون بودجه مصوب ۱۳۹۲
۱۴. قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات ۱۳۹۴
۱۵. قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲

**Linking Tax Law and Criminal Law in the Light of Criticism of a Vote**

**Pooria Rastgoo Khiavi<sup>1</sup>**

**Mehdi Zeynalzadeh<sup>2</sup>**

**Abolfazl Taherkhani<sup>3</sup>**

**Abstract**

Considering the importance of taxes in providing public revenues of the government and their role in realization of public goals and development, there is no doubt about the necessity to punish tax related crimes such as economic crimes against the public budget. Due to the importance of taxes, criminal law plays its role in protecting the general economic order and tax rights. In this regard, in 2014, the Iranian legislator criminalized the phenomenon of tax evasion in accordance with Article 274 of the Direct Taxes Act, and in this manner, tax evasion entered Iranian criminal policy. Dealing with this financial crime against the government requires taking an interdisciplinary look at this crime and having a good command of the budget and tax laws, so that without the benefit of such an approach and knowledge, the outcome of criminal proceedings, which manifest itself in the form of issuance of a judgment, would not be justified and rational. In this article, in an analytical and critical way, a judgment rendered by branch 101 of the Abhar Criminal Court 2 concerning the charge of "concealment of economic activity and cover-up of proceeds obtained from it is analyzed. The aforementioned judgment suffers due to a lack of a comprehensive and interdisciplinary perspective and ignoring the principles of public finance law, a claim that shall be substantiated by the following critique. The proposed solution to overcome this deficiency is to strengthen the system of in-service training as well as training during the judicial internship period.

**Keywords:** *the crime of tax evasion, public finance law, tax law, general economic order*

1. Holder of PhD, Department of Law, Faculty of Law and Judicial Science, University of Tehran, Tehran, Iran, Email: pooriarastgoo1996@ut.ac.ir

2. PhD student, Department of Law, Faculty of Law and Judicial Science, University of Tehran, Tehran, Iran, Email: mailto:zeynalzadeh95@ut.ac.ir

3. Holder of LLM, Department of Criminal Law and Criminology, Azad University, Ghazvin Branch, Ghazvin, Email: ataherkhani61@gmail.com