

## تعریف

# جرم مالیاتی



حسین تاجمیری ریاحی  
مدیر کل دفتر حقوقی سازمان  
امور مالیاتی کشور

و رفتارش را تقبیح می‌کنند. به همین دلیل، قانون‌گذار به سمتی می‌رود که این نوع رفتارها را مجرمانه بداند.

در حوزه‌ی مالیات هم امروز این اتفاق افتاده است. امروز که کشور به سمتی حرکت می‌کند که با توجه به سیاست‌های ابلاغی کلان نظام، می‌باید اتکای دولت به درآمدهای نفتی کاهش پیدا کند و به سمت سایر درآمدهای غیرنفتی به‌ویژه مالیات برود، بنابراین این اصل اهمیت می‌یابد. شاید چند سال پیش اگر بحث مالیات مطرح می‌شد افرادی که فرار مالیاتی می‌کردند خود را هنرمند و زرنگ جلوه می‌دادند و افتخار هم می‌کردند و در جمع دوستان از خود تعریف می‌کردند. اما امروز جامعه به سمتی حرکت کرده که افراد از پرداخت مالیات ناراحت نیستند و ناراحتی بیش‌تر از بی‌عدالتی در پرداخت مالیات است. پرداخت مالیات امروز به یک افتخار تبدیل شده است و درحیلی از محافل افراد با افتخار سر را بالا می‌گیرند و می‌گویند ما

و جرم‌زدایی‌ها تابع اصول هستند. قانون‌گذار نمی‌تواند یک شبه بگوید این پدیده جرم است. مهم‌ترین اصول حاکم بر سیاست‌های کیفری و جرم‌انگاری‌ها و جرم‌زدایی‌ها اصل صدمه و اصل سرزنش است. در اصل صدمه در مورد رفتاری که موجب ورود لطمه و ایجاد صدمه شود قانون‌گذار به سمتی حرکت می‌کند که جرم‌انگاری کند. پس اگر در رفتاری ضرر و زیان وجود نداشته باشد قانون‌گذار به سمت جرم‌انگاری آن حرکت نخواهد کرد. اصل دیگر اصل سرزنش است؛ یعنی قبیح شمردن یک رفتار. وقتی رفتاری را زشت تلقی کنیم جامعه هم نسبت به آن رفتار از خود واکنش نشان می‌دهد. مجازات‌ها واکنش جامعه به رفتارهای نابه‌هنجار است که در قالب قانون بروز و ظهور پیدا می‌کند. برای مثال، سال‌ها قبل وقتی اتومبیل جلویی ما در خیابان پوست میوه‌ای را از پنجره بیرون می‌انداخت سعی می‌کردیم روی آن نرویم ولی امروز وقتی این اتفاق بیفتد پشت سر او همه بوق می‌زنند

وقتی با مقوله‌ی جرم مواجه می‌شویم خودبه‌خود به قوانین کیفری ایران مراجعه می‌کنیم. ماده‌ی دو قانون مجازات اسلامی جرم را این‌گونه تعریف کرده: هر رفتاری اعم از فعل یا ترک فعل که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است.

قطعاً جرایم ارتكابی در حوزه‌ی مالیات هم به تبعیت از همین اصل اساسی که ضابطه‌ی جرم را تعریف می‌کند صورت می‌گیرد. به موجب ماده‌ی ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم جرایم مالیاتی هم به صورت فعل قابلیت ارتكاب دارند و هم به صورت ترک فعل. در قانون مالیات‌ها برای اولین بار مصادیق جرم مشخص شد و جرم‌انگاری صورت گرفت ولی این امر به این منزله نیست که ما هر اقدامی را در قانون مالیات‌ها با آن مواجه شدیم بگوییم جرم است. جرم تعریف خاص خود را دارد. نظام کیفری و سیاست‌های کیفری و جنایی حاکم که به وسیله‌ی دولت‌ها اعمال می‌شود مبتنی بر اصولی است. جرم‌انگاری‌ها

## نگاره‌ی یک

### ماده‌ی 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 ماده‌ی (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام.
- ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده.
- 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 اظهارنامه‌ی مالیاتی حاوی اطلاعات در آمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.

است. من به مصادیق به سرعت اشاره می‌کنم، چراکه همه در این باره اطلاعات و تبحر لازم را دارند:

تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن. در ماده‌ی ۲۷۴ اتفاقی در نظام حقوقی افتاده که نوآوری است. شبیه این مورد را در سایر جرایم مالیاتی هم داریم. جرم برای تحقق به سه عنصر نیاز دارد: عنصر قانونی یعنی مثل ماده‌ی دو قانون مجازات اسلامی باید در قانون ذکر شده باشد که جرم است. عنصر مادی یعنی فعل یا ترک فعلی که در عالم خارج اتفاق می‌افتد، مثل تنظیم دفاتر. عنصر سوم عنصر معنوی است یعنی سوء نیت و عمد و آگاهی و اراده به انجام جرم وجود داشته باشد. قانون‌گذار عنصر معنوی را به جز در یک بند در بقیه‌ی بندها مفروض دانسته است. قانون‌گذار در جرایم مالیاتی و اقتصادی اصل را بر این می‌گذارد که فرد تنظیم‌کننده‌ی دفتر فردی متخصص و دانا است و بنابراین بر کاری که انجام می‌دهد آگاهی دارد، به همین دلیل عنصر عمد و آگاهی را مفروض گرفته است.

## نگاره‌ی دو

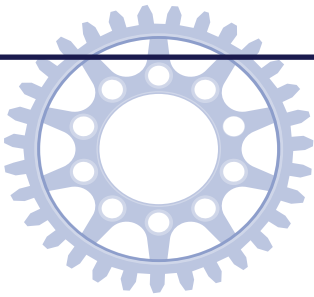
### ماده‌ی ۲۷۵:

چنانچه مرتکب هر یک از جرایم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:

- ۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی
  - ۲- ممنوعیت از اصدا بر برخی از اسناد تجاری
- تبصره:  
مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.

قانون مجازات اسلامی هم این را به ما حکم می‌کند. بعضی از جرایم از جنبه‌ی عمومی به عنوان جرم مطرح است مثل جعل اسناد و استفاده از آن و استناد به آن در نظام مالیاتی. قانون‌گذار قصد داشت تکلیف این موضوع را به صورت متمرکز مشخص کند. در اصلاحیه‌ی جدید برای اولین بار به صورت منسجم در ماده‌ی ۲۷۴ مصادیق جرم مالیاتی مشخص شد. در این ماده، جرم مالیاتی تعریف نشده همان‌طور که جرم اقتصادی را در نظام اقتصادی تعریف نکرده‌اند. مایک تعریف از جرم اقتصادی داریم که متعلق به کشور فرانسه است و عبارت است از اخلاص در نظام تولید، توزیع و مصرف. قانون‌گذار ما در شروع کار جرم مالیاتی را تعریف نکرده که با محدودیت‌ها، ممنوعیت‌ها و چالش‌های بعدی مواجه نشود و به ذکر مصادیق بسنده کرده

مالیات پرداخت کردیم و در هزینه‌های کشور مشارکت کردیم. ما سابقه‌ی جرم‌انگاری مالیاتی را قبلاً هم داشته‌ایم و موارد متعددی وجود داشته که قانون‌گذار جرم‌انگاری کرده بود. در خیلی از موارد در قالب جریمه‌های نقدی اعلام مجازات می‌شد. در قانون قبل از اصلاحیه‌ی اخیر، از جمله در تبصره‌ی دو ماده‌ی ۱۹۹، عدم پرداخت مالیات تکلیفی جرم‌انگاری شده است. در ماده‌ی ۲۰۰، در تخلف دفاتر اسناد رسمی با جرم‌انگاری مواجه بودیم. در ماده‌ی ۲۰۱ هم به صراحت قصد فرار از مالیات جرم اعلام شده بود اگرچه این ماده بعد از تغییراتی که در آن به وجود آمد، کارایی لازم را از دست داد. قرار نیست هر جرمی در حوزه‌ی مالیات و اقتصاد اتفاق می‌افتد حتماً در قانون مالیات‌ها عنوان شده باشد. قواعد عمومی در



کرده است.

مسئله‌ی دیگر تنظیم معاملات و قراردادها است بحثی که امروز به‌عنوان فاکتورفروشی در جامعه مطرح شده است. امیدواریم این مشکل به‌زودی از نظام مالیاتی کشور ما رخت ببندد و از این به بعد شاهد شرکت‌های صوری و فاکتورهای صوری و... که بسیار مخرب هستند نباشیم. در بسیاری موارد حساب‌برسان و حسابداران به ما مراجعه می‌کنند و ناراحتند که چرا شما با این نوع تخلفات برخورد نمی‌کنید. مورد دیگر خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تسلیم اظهارنامه است.

در استفاده از کارت بازرگانی قانون‌گذار بحث فرار و عنصر معنوی را مطرح کرده است. یکی از نوآوری‌های جدید در نظام کیفری کشور ما که با اصلاحیه‌ی قانون مجازات اسلامی در سال ۱۳۹۲ اتفاق افتاد قائل بودن به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی بود که برای اولین بار در نظام کیفری ایران روی داد. ما برای اشخاص حقوقی قائل به مسئولیت مدنی بودیم، اما کیفری نه. مخالفین می‌گفتند ما چه‌گونه می‌توانیم شخص حقوقی و شرکت را حبس کنیم، چگونه می‌توانیم او را شلاق بزنیم یا اعدام کنیم؟ حقوق دانان وقوف پیدا کردند و با بهره‌گیری از تجربه‌ی دیگر کشورها گفتند

### نگاره‌ی پنج

#### ماده‌ی ۲۷۷:

مرتکب یا مرتکبان جرایم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند.

کشور است. مسایل عمده‌ی طرح جامع مالیاتی از مسیر ماده‌های ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر می‌گذرد و قانون‌گذار به لحاظ حساسیت طرح جامع مالیاتی این مواد را ارائه کرده و تخلف از آن جرم‌انگاری شده است.

یکی از بندهای بسیار مهم عدم انجام تکالیف در حوزه‌ی نظام مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با وصول مالیات کسر شده است. همان موضوعی که قبلاً در تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۹۹ و در ماده‌ی ۲۰۰ در زمینه‌ی تخلف دفاتر اسناد رسمی

### نگاره‌ی چهار

#### ماده ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی

اشخاص زیر معاون جرم محسوب می‌شوند:

الف - هرکس دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم کند یا با دسیسه یا فریب یا سؤاستفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد.

ب - هرکس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد.

پ - هرکس وقوع جرم را تسهیل کند.

داشتیم و در هر جایی که قانون‌گذار برای مؤدی تکلیف کرده بود مالیات را کسر کند و پرداخت کند مثل نظام مالیات بر ارزش افزوده در مواد ۱۹، ۲۰، ۲۱ این تکلیف بر عهده‌ی مؤدی مالیاتی است. اگر مؤدی مالیات را کسر نکند یا کسر کند و واریز نکند یا کسر کند و همه‌ی آن را واریز نکند جرم‌انگاری شده است. قانون‌گذار معافیت‌ها و بخشودگی‌های زیادی در نظر گرفته ولی در عوض در مورد جرم‌انگاری‌ها هم سخت‌گیری

### نگاره‌ی سه

#### ماده‌ی ۲۷۶:

چنانچه هریک از حسابداران، حساب‌برسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. (با توجه به بندت ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی مجازات درجه ۷ یا ۸ در نظر گرفته می‌شود)

این هفت بندبرخی در قالب فعل هستند و برخی در قالب ترک فعل. مصادیق هفت‌گانه‌ای که در ماده‌ی ۲۷۴ آمده است به اثبات و احراز عنصر معنوی نیاز ندارد. همیشه در اختفای فعالیت اقتصادی عمد وجود دارد یعنی متخلف با علم و اراده و آگاهی اقدام به پنهان کردن درآمد خود کرده، فاکتورهای فروش واقعی را اعمال نکرده، معاملات واقعی را اعمال نکرده و اختفا کرده است.

در ماده‌ی ۱۸۱ واحد بازرسی پیش‌بینی شده و این واحد تکلیف دارد بدون اعلام قبلی به فعالان اقتصادی مراجعه و اسناد و مدارک را بررسی کند. اگر در این بررسی‌ها ممانعتی به عمل آید این ممانعت را قانون‌گذار جرم‌انگاری کرده است. همچنین، نسبت به قبل ضمانت اجرا کیفری شده است. همین امر را ما در تکالیفی که در ماده‌های ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر هم آمده مشاهده می‌کنیم. این موارد تکالیف حساس و مهمی هستند و قطعاً از پایه‌های مهم طرح جامع مالیاتی است که امروز یکی از پروژه‌های ویژه‌ی اقتصادی

## نگاره‌ی هشت

### به موجب تبصره‌ی ماده‌ی ۳۶ قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)

انتشار حکم محکومیت قطعی در جرایم زیر که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال یا بیش از آن باشد الزامی است و در رسانه‌ی ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌شود:

الف - رشاء و ارتشا

ب - اختلاس

....

د - جرایم مالیاتی

وقوع جرم راتسهیل کند.

طبق ماده‌ی ۲۷۹ هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده‌ی ۱۶۹ مکرر در خصوص مسایلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این ماده با اقامه‌ی دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.

قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۹۵ اجرایی شده است. واکنش جامعه به رفتارهای ناهنجار دو نوع واکنش است: یکی واکنش سرکوب‌گرایانه که به مجازات ختم می‌شود، دوم واکنش پیش‌گیرانه یا اقدام تعلیمی و تربیتی. در واکنش مجازات نگاه ما به گذشته است. در واکنش پیشگیرانه نگاه به آینده است. قطعاً چنین همایش‌هایی به آینده نگاه دارند. ■

مشابه قانون مجازات اسلامی، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و آیین‌نامه‌ی پیشگیری و مبارزه با رشوه هم داریم. می‌گویند چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان، مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت

## نگاره‌ی هفت

### ماده‌ی ۲۴ - قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد

هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه‌ی اسناد و مدارک غیر واقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه‌ی ذی‌نفع محکوم می‌گردد.

سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. معاون جرم به موجب ماده‌ی ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی به این اشخاص اطلاق می‌شود: هر کس دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم کند یا با دسیسه یا فریب یا سؤاستفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد؛ هر کس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد؛ هر کس

لازم نیست مجازات شخصی اعمال کنیم بلکه مجازات‌هایی اعمال می‌کنیم که قابلیت اجرا داشته باشد مثل مصادره‌ی اموال، جزای نقدی، محدودیت‌ها و موانع. اما همه‌ی این مجازات‌ها در قانون مالیاتی نیامد. در قانون مالیاتی فقط دو مورد مجازات برای افراد لحاظ شده که به نظر بنده این دو مورد دارای ضمانت اجرایی مناسبی نیست.

اگر جایی شخص حقوقی مرتکب جرم شد این موضوع رافع مسئولیت شخص حقیقی نیست. شخص حقیقی‌ای که مستقیماً در راستای منافع شخص حقوقی یا به نام شخص حقوقی مرتکب جرم شود هم مسئولیت کیفری خواهد داشت. مجازاتی که قانون‌گذار برای اشخاص حقوقی در نظر گرفته در واقع شش ماه تا دو سال ممنوعیت به همراه دارد؛ مثل ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری.

یکی از مواد قانونی که باید مورد توجه قرار بگیرد ماده‌ی ۲۷۶ است. در این ماده قانون‌گذار حکمی را آورده که در احکام

## نگاره‌ی شش

### ماده‌ی ۲۷۹:

هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود.