

یادداشت

بررسی جرم فرار مالیاتی با تأکید بر شغل وکالت دادگستری

مرتضی سیمایی صراف^۱

مقدمه

قوانین مالیاتی را می‌توان قوانین «تکلیف محور» توصیف کرد. در این قوانین، تکالیف مشمولین، اعم از مودیان، سازمان امور مالیاتی و گاهی هم اشخاص ثالث، به طور تفصیلی بیان شده است. اما همان طور که می‌دانیم، «تکلیف قانونی» بدون «ضمانت اجرای قانونی» چیزی بیش از یک حکم اخلاقی نخواهد بود. لذاست که قانون گذار اهتمام دارد، هر تکلیف را با یک ضمانت اجرای قانونی همراه نماید تا از بی اثر شدن قانون جلوگیری کند. با توجه به ماهیت اقتصادی قوانین مالیاتی، اصل بر این است که این ضمانت اجراها، مالی و اقتصادی باشند. به طوری که نقض قوانین مالیاتی از نظر اقتصادی به صرفه نباشد و در نهایت، انگیزه نقض قوانین مالیاتی را که همانا کسب منفعت از این طریق است را از بین ببرد. اما گاهی قانون گذار، ضمانت اجراهای اقتصادی را مکفی ندانسته و نقض قوانین مالیاتی را جرم انگاری می‌کند. یعنی نه فقط جریمه‌های مالی برای ناقضین در نظر می‌گیرد، بلکه با مکانیزم‌های حقوق جزایی، درصدد مجازات مجرمین بر می‌آید. یکی از مهم ترین جرایم مالیاتی که در سالهای اخیر به نظام حقوقی ایران اضافه شده است، جرم «فرار مالیاتی» است. در این نوشتار کوتاه، به بررسی جرم فرار مالیاتی با تأکید بر شغل وکالت دادگستری خواهیم پرداخت.



توجه به نظام حقوقی ایران در خصوص جرایم مالیاتی

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، در هفت بند، افعال و ترک فعل‌هایی را جرم انگاری نموده و در صدر ماده نیز مجازات تعزیری درجه شش برای این جرایم در نظر گرفته. به دلیل اهمیت این ماده، متن کامل آن آورده می‌شود:

«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 مودیان 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 مودیان 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

تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۷/۰۸/۱۳۹۰ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.^۱

همان طور که ملاحظه می‌شود، در بندهای هفت گانه این ماده، فعل‌ها و ترک فعل‌هایی ذکر شده‌اند. هرچند ممکن است در مواردی نادر، یک وکیل دادگستری هم مرتکب بندهای یک، سه، چهار، پنج، شش و هفت این ماده بشود، اما آنچه مرکز توجه این نوشتار است، بررسی و تجزیه و تحلیل بند ۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، یعنی «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان در آمد حاصل از آن» است که در این نوشتار به طور مختصر آن را «جرم فرار مالیاتی» می‌نامیم.^۲ طبق سنت مرسوم در بررسی جرایم، به تحلیل عناصر سه گانه این جرم می‌پردازیم.

بند اول - عنصر قانونی جرم «فرار مالیاتی»

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم به موجب اصلاحات ۱۳۹۴/۴/۳۱ به قانون مالیات‌های مستقیم اضافه شده است. لذا با وجودی که همین تکالیف، پیش از تصویب این ماده در قانون مالیات‌های مستقیم وجود داشته، اما به دلیل عدم امکان عطف به ما سبق شدن قوانین کیفری، تا پیش از اجرایی شدن این ماده، یعنی از اول فروردین ۱۳۹۵ (تاریخ اجرایی شدن اصلاحات سال ۱۳۹۴) امکان اعمال این ماده قانونی امکان پذیر نیست. از سویی دیگر، به موجب بند د ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی، جرم مالیاتی، در شمار جرایم اقتصادی ذکر شده و به همین دلیل و با استناد به ماده ۱۰۹ همان قانون که جرایم اقتصادی

۱- به نقل از سایت سازمان امور مالیاتی به آدرس <https://inta.tax.gov.ir/Pages/Action/LawsShow/1/5/6/274>

۲- متأسفانه بندهای هفت گانه ماده ۲۷۴ آنقدر کلی نوشته شده‌اند که تقریباً هر مودی می‌تواند مشمول این بندها بشود. به عنوان مثال، بند ۴ این ماده در خصوص عدم انجام تکالیف قانونی مودیان در مالیات تکلیفی است. در مالیات تکلیفی، پرداخت کننده حقوق یا اجاره بها یا سایر مواردی که در قانون مشخص شده‌اند، مکلف است مالیات دریافت کننده را از محل پرداخت کسر، الباقی را به دریافت کننده و مبلغ کسر شده را به عنوان مالیات، به سازمان امور مالیاتی تسلیم نماید. موارد نقض این تکلیف قانونی بسیار زیاد است که دست بر قضا، اکثر آن نیز به دلیل جهل به قانون است و نه تمرد به آن. همین یک بند می‌تواند هزاران مجرم در نظام قضایی ما ایجاد کند.



را مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی داند (بند ب ماده ۱۰۹) لذا باید نتیجه گرفت که جرم فرار مالیاتی مشمول مرور زمان کیفری نمی شود.^۱ نکته دیگر در مورد عنصر قانونی جرم فرار مالیاتی این است که از سیاق ماده ۲۷۴ این طور استنباط می شود که این جرم، یک جرم عمومی می باشد. به همین دلیل است که در تبصره ۲ همین ماده، «اعلام جرم و اقامه دعوی^۲ علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی» را صرفاً «از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی» در نظر گرفته.^۳ توجه به این نکته نیز ضروری است که ماده ۲۷۵ قانون مالیات های مستقیم، در تکمیل حکم ماده ۲۷۴ آمده. یعنی اگر مرتکب جرایم مالیاتی مندرج در ماده ۲۷۴ اشخاص حقوقی باشند، مجازات های مندرج در ماده ۲۷۵ برای ایشان اعمال خواهد شد. لذا چنانچه، جرم «فرار مالیاتی» توسط یک موسسه حقوقی یا داوری، صورت پذیرد، این موسسه به جای مجازات های در نظر گرفته شده (مجازات تعزیری درجه ۶) به «ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی» یا «ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری» برای «مدت شش ماه تا دو سال» محکوم

۱- به نظر می رسد قرار دادن جرم مالیاتی در شمار قوانینی که مشمول مرور زمان کیفری نمی شوند، مراد قانون گذار را در ایجاد سخت گیری حداکثری در مورد جرایم مالیاتی نمی تواند تامین کند. چرا که به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، مرور زمان رسیدگی به درآمدهای کتمان شده مودیان مالیاتی، فقط ۵ سال می باشد. یعنی سازمان امور مالیاتی تنها درآمدهای کتمان شده پنج سال قبل مودیان را می تواند مورد رسیدگی و مالیات ستانی قرار دهد. و پر واضح است زمانی که سازمان امور مالیاتی نتواند به فرار مالیاتی مودیان رسیدگی کند، امکان تعقیب کیفری و اثبات این جرم هم منتفی خواهد بود.

۲- کاربرد کلمه «دعوی» در این عبارت اشتباه است. «دعوی» بر وزن «معنی» به معنی «ادعا» می باشد. در حالیکه در اینجا منظور قانون گذار «دعوا» با معنای «دادخواهی» کردن بوده است.

۳- شاید در بادی امر، عمومی بودن این جرم و اینکه اعلام جرم و اقامه دعوی علیه مرتکبان از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی است، امری بدیهی به نظر برسد. در حالی که برخی از مصادیق ماده ۲۷۴ ماهیتی کاملاً خصوصی داشته و دست بر قضا بیش تر از مراجع قانونی، اشخاص خصوصی را درگیر این جرم می نماید. از جمله بند ۵ این ماده. یعنی «تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مودیان دیگر به نام خود بر خلاف واقع». برخی از مصادیق این جرم، سبب بروز مشکلات فراوان برای اشخاص عادی می شود در حالی که به موجب تبصره ۲ ماده ۲۷۴، متضررین از این جرم (اشخاص خصوصی) قادر به اقامه دعوی کیفری علیه مرتکبین این جرم خطرناک نمی باشند.

می‌شود. هرچند، تبصره ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مسئولیت کیفری شخص حقیقی (در اینجا مدیران موسسه حقوقی یا داوری) را نیز برقرار می‌داند.

بند دوم - عنصر مادی جرم «فرار مالیاتی»

در این بخش نکات بسیار مهمی وجود دارد که به اختصار بیان می‌شوند:

۱- از تجزیه و تحلیل بند ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م. مشخص می‌شود که این جرم، یک جرم «مرکب» بوده و تحقق عنصر مادی آن مستلزم وقوع دو رفتار توأمان است^۱. یعنی موذی (شخص صاحب درآمد) باید هم فعالیت اقتصادی خود را کتمان کرده باشد (اختفای فعالیت اقتصادی) و هم درآمد حاصل از آن را (کتمان درآمد حاصل از فعالیت اگر بخواهیم این عنصر مادی را با شغل وکالت تطبیق بدهیم، معنای عبارت قبلی این است که، یک نفر وکیل دادگستری یا کارآموز وکالت، باید هم فعالیت خود به عنوان وکالت را پنهان کرده باشد و هم چنانچه درآمدی از این راه بدست آورده است، آن را نیز به اداره امور مالیاتی اعلام نکند. توجه به مرکب بودن این جرم باعث می‌شود تا قریب به اتفاق وکلای دادگستری از امکان شمول این جرم خارج شوند. چرا که از تشریفات قطعی صدور پروانه وکالت یا کارآموزی برای وکلای دادگستری، تشکیل پرونده مالیاتی توسط وکلا یا کارآموزان وکالت بوده و همین تشکیل پرونده مالیاتی به معنی عدم اختفای آشکار سازی فعالیت اقتصادی توسط وکیل یا کارآموز است. و نتیجه این امر، یعنی عدم تحقق

۱- حسین عبداللہی، غلامرضا مولاییگی - حقوق مالیاتی با رویکرد تحلیلی - کاربردی، تهران، نشر جنگل، ۱۴۰۰، ص ۳۶۳: «فعال اقتصادی باید از ابتدا فعالیت خود را مخفی نموده باشد. لذا اگر شخصی فعالیت اقتصادی آشکاری داشته باشد اما درآمد حاصل از آن را پنهان کند مشمول این جرم نخواهد بود»

۲- در عبارت بند ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م. از دو اصطلاح مترادف استفاده شده؛ اختفا و کتمان. و جالب اینجاست که دکتربین حقوقی و رویه قضایی در این خصوص به این سو تمایل پیدا نموده اند که با استفاده از تعابیر پیچیده و تعاریف فنی که در لغت نامه‌ها وجود دارد، معانی مختلف و متفاوتی برای این دو در نظر بگیرند. برای دیدن این نظرات ر.ک ایمان رحیمی نیت و ریحانه ملک زاده رودبند - حقوق کیفری مالیاتی - نشر مجد - ۱۳۹۷ - تهران -



قسمت اول عنصر مادی این جرم^۱. همین عبارت در قالب مثال این گونه است که: چنانچه یک وکیل دادگستری در محل اشتغال و کالت خود، تشکیل پرونده مالیاتی داده باشد (در نظام جامع مالیاتی کشور ثبت نام کند) ولو اینکه در آمد حاصل از فعالیت شغلی خود را کتمان نماید، مرتکب جرم «فرار مالیاتی» نشده است.^۲

۲- نکته حایز اهمیت دیگر در مورد مفهوم «اختفا» و «کتمان» در حصول این جرم است. سوال اساسی اینجاست که، اختفای فعالیت و کتمان در آمد، باید نزد چه مرجعی صورت پذیرد؟ مرجع مزبور، مقام قضایی است یا سازمان امور مالیاتی؟ پاسخ به این سوال نیاز به ذکر دو مقدمه دارد. نخست؛ مبلغی که وکلای دادگستری به عنوان حق الوکاله در وکالت نامه‌های تقدیمی خود به مراجع قضایی ثبت می‌کنند، مبلغ نهایی و قطعی در آمدی ایشان نیست. بلکه صرفاً مبلغی است که وکلای دادگستری مکلف هستند جهت محاسبه

۱- اشخاصی که در آزمون وکالت دادگستری موفق به اخذ رتبه مجاز برای ورود در کانون وکلای دادگستری می‌شوند، مکلف اند در ابتدا، دوره کارآموزی را با موفقیت بگذرانند. برای این اشخاص، پروانه کارآموزی صادر می‌شود و برای صدور پروانه کارآموزی از جمله مدارک مورد نیاز، تشکیل پرونده مالیاتی (در حال حاضر ثبت نام در نظام جامع مالیاتی کشور از طریق سایت سازمان امور مالیاتی به آدرس TAX.GOV.IR) می‌باشد. البته این رویه ای است که نویسنده این سطور در کانون وکلای دادگستری سراغ دارد و از رویه مرکز مشاوران حقوقی قوه قضاییه اطلاعی در اختیار راقم این سطور نیست.

۲- شاید این تحلیل کمی عجیب به نظر برسد. در حالی که با منطق «حقوق مالیاتی» کاملاً موافق می‌باشد. توضیح این که، همانطور که پیش از این نیز گفته شد، اصولاً قانون گذار برای تخلف از تکالیف مالیاتی، جریمه‌های مالی در نظر گرفته تا از این طریق با انگیزه مجرمانه که همانا کسب منفعت می‌باشد مبارزه نماید. اما در موارد استثنایی، برخی تخلفات را مستحق اعمال مجازات در معنای اخص آن می‌داند. این موارد بسیار نادر و برای سیستم مالیات ستانی کشور، بسیار مضر می‌باشند. از جمله آنها، مواردی است که مجرم، هیچ رد و اثری از خود به جا نمی‌گذارد. در این موارد، سیستم مالیاتی نمی‌تواند تحت هیچ شرایطی، فرار مالیاتی را کشف کند دقیقاً مثل اتفاقی که در بند ۲ ماده ۲۷۴ می‌افتد. شخصی که نه فعالیت اقتصادی خود را افشا کند و نه در آمد حاصل از آن را، بیشترین صدمه را به نظام مالیاتی کشور وارد می‌نماید. در حالی که اگر همین شخص، شروع فعالیت اقتصادی خود را به سازمان امور مالیاتی اعلام کند، هر چند به دلیل کتمان در آمد، مشمول جرایم مالی خواهد شد، اما مشمول جرم فرار مالیاتی نمی‌شود. چرا که عمل وی چندان خطرناک نیست که مستوجب تعقیب کیفری قرار گیرد. توجه به این نکات ظریف حاصل نمی‌آید مگر با فهم منطق «حقوق مالیاتی».

تمبر مالیاتی به مراجع قضایی اعلام کنند^۱. به همین دلیل هم هست که تمبر الصاقی و کلای دادگستری در این وکالت نامه‌ها، به عنوان تمبر «علی الحساب» مالیاتی محاسبه می‌شود. یعنی سازمان امور مالیاتی در پایان سال مالیاتی و کلا، مالیات نهایی و قطعی ایشان را محاسبه نموده و بدهکار یا بستانکار بودن و کلای دادگستری را به موجب برگ تشخیص، به ایشان اعلام می‌نماید. پس مبلغ مندرج در وکالت نامه‌های تقدیمی و کلای دادگستری، در آمد قطعی و نهایی ایشان محسوب نمی‌شود. نکته دوم آنکه، مرجع رسیدگی به «درآمد مشمول مالیات» و «مالیات» نهایی مودیان، سازمان امور مالیاتی است^۲ و نه دادگستری. یعنی، سازمان امور مالیاتی است که در پایان سال مالیاتی، به موجب اظهارنامه‌های تقدیمی اشخاص و حسابرسی این اظهارنامه‌ها در مورد میزان درآمد، هزینه‌ها، معافیت‌ها، کسورات قانونی و در نهایت مالیات این اشخاص، تصمیم‌گیری نهایی می‌نماید^۳. با بیانی دیگر، باید سال مالیاتی اشخاص، به اتمام برسد تا سازمان امور مالیاتی بتواند با ملاحظه تمامی اظهارات مودی و نیز اطلاعات حاصله در «طرح جامع مالیاتی» در خصوص مالیات نهایی ایشان تصمیم‌گیری نماید.

نتیجه منطقی این دو مقدمه ضروری این است که «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» تنها در برابر سازمان امور مالیاتی امکان تحقق دارد و نه نزد مقام

۱- ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم. البته نظر مخالفی هم هست که معتقد است در ماده ۱۰۳ ق.م.م عبارت حق الوکاله به صورت مطلق ذکر شده و قید علی الحساب تنها مختص به «تمبر مالیاتی» می‌باشد. این سخن بیراهی نیست و با منطبق تفسیری رایج در نظام حقوقی ایران سازگار است. منتهی نکته اساسی اینجاست که اعلام حق الوکاله در وکالت نامه‌های تقدیمی بر اساس تعرفه یک عرف کاملاً پذیرفته شده در محاکم ایران می‌باشد. و آنچه مسلم است این که عرف جزء منابع حقوقی قابل استناد در محاکم است.

۲- ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود»

۳- به موجب قوانین مالیاتی، مالیات اشخاص از دو روش محاسبه می‌شود. اول روش «ابرازی» که به موجب آن خود مودی مالیات خود را ابراز می‌نماید. ارسال اظهارنامه مالیاتی یا استفاده از روش تبصره ماده صد که به روش توافقی معروف شده از مصادیق روش «ابرازی» می‌باشند. روش دوم محاسبه از طریق «تشخیصی» است. در روش تشخیصی که در گذشته به آن علی الراس گفته می‌شد، سازمان راساً به محاسبه درآمد و مالیات مودیان می‌پردازد.



قضایی. پس صرف عدم اعلام درآمد دقیق در وکالت نامه دادگستری، ضرورتاً به معنای کتمان درآمد نخواهد بود (اختفای فعالیت اقتصادی هم که اساساً معنایی ندارد) چرا که ممکن است، شخص مزبور، در اظهارنامه مالیاتی، درآمد واقعی و نهایی خود را برای آن سال مالیاتی به سازمان امور مالیاتی اعلام نماید.

بند سوم - عنصر معنوی جرم «فرار مالیاتی»

به نظر می‌رسد برای تحقق این جرم، سوء نیت عام کافی باشد و نتیجه آن نیز مطلق خواهد بود. پس صرف نظر از اینکه تحقق این جرم، سبب بروز خسارتی به دولت شده است یا خیر، تحقق عنصر مادی این جرم سبب وقوع این جرم خواهد شد. لذا چنانچه اثبات شود شخصی، مرتکب جرم فرار مالیاتی شده است، ولو اینکه این شخص، مالیات تشخیصی را پرداخت نماید، سبب از بین رفتن مجازات وی نخواهد بود. هرچند که به لحاظ همکاری متهم در از بین بردن آثار جرم، می‌توان وی را مستحق تخفیف دانست.