

Different Approaches of the Tax Legislator Towards Recidivism

Seyyed Hossein Hosseini^{1}, Hamidreza Daneshnari², Mohammad Karimi Bondar Abadi³*

1. Associate Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

*. Corresponding Author: Email: shosseini@um.ac.ir

2. Assistant Professor, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

Email: daneshnari@um.ac.ir.

3. PhD student in Criminal Law and Criminology, Faculty of Law and Political Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

Email: karimi.mohammad5987@gmail.com.



S.D.I.L.
The SD Institute of Law
Research & Study



Publisher:

Shahr-e- Danesh
Research And Study
Institute of Law

Article Type:

Original Research

DOI:

10.22034/JCLC.2024.447868.1986

Received:

10 March 2024

Accepted:

23 May 2024

Published:

5 September 2024



ABSTRACT

Tax revenues are one of the most important elements in the country's economic system and play a significant role in economic growth and prosperity. Vice versa, tax crimes have a destructive effect on economic security, expansion of economic activities and domestic or foreign investment, and slows down the movement of the country's economic system. The tax recidivism is one of the phenomena that can not only increase its destructive economic effects but also intensify the tax pressure on taxpayers. Taxpayers must perform several legal tasks in separate time frames in each fiscal year; but they usually refrain from doing some of their legal duties during this period of time. This issue always exposes them to recidivism. Therefore, the criminal tax policy was formulated for

Copyright & Creative Commons:

© The Author(s). 2021 Open Access. This article is licensed under a Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. To view a copy of this licence, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.



recidivism, but they are based on diverse approaches and sometimes conflict with the idea of deterring the tax recidivism by taxpayers and non-taxpayers. In the tax laws, there are two approaches in tax recidivism by taxpayers, including specific approach in recidivism and incomplete compliance with the idea of deterrence, and three approaches in tax recidivism by non-taxpayers including criminalization of tax recidivism violations, incomplete compliance, and non-compliance with this idea. However, the limitation on implementation of recidivism conditions, the imbalance in recidivism punishment, the ambiguity in its effects and in the punishment of temporary dismissal of the sixth degree, not only the regulations of tax recidivism have faced a challenge; Rather, there is no balance between the criminal policy of tax recidivism by taxpayers and non-taxpayers.

Keywords: Tax Recidivism by Taxpayers, Tax Recidivism by Non-Taxpayers, Compliance Approach, Non-Compliance Approach, Special Approach.

Funding: The author(s) received no financial support (funding, grants, and sponsorship) for the research, authorship, and/or publication of this article.

Author Contributions:

Seyyed Hossein Hosseini: Conceptualization, Methodology, Data Curation, Supervision, Project administration..

Hamidreza Daneshnari: Conceptualization, Validation, Formal analysis, Data Curation.

Mohammad Karimi Bondar Abadi: Investigation, Resources, Writing - Original Draft, Writing - Review & Editing .

Competing interests: The authors declare that they have no competing interests.

Citation:

Hosseini, Seyyed Hossein. Hamidreza Daneshnari & Mohammad Karimi Bondar Abadi. "Different Approaches of the Tax Legislator Towards Recidivism" *Journal of Criminal Law and Criminology* 12, no. 23 (September 5, 2024), 329-358.

Extended Abstract

Tax is one of the most effective sources of income for all economic systems. Since the formation of governments, tax has been considered as one of the pillars of their organizations; because governments have expenses and they need ways to cover these expenses, which in normal economic conditions, tax is considered the best way.

In other words, taxes can be considered one of the oldest economic issues that everyone has been familiar with for a long time.

For this reason, since the distant past, governments have always tried to impose some of their costs on citizens and seek help from society members under the title of "public duty to pay taxes" in order to build and develop their countries.

Therefore, part of the government's income is provided through taxation. Since a part of the government's expenses through tax collection, tasks for non-taxpayers such as the implementation of tax laws, tax recognition and tasks for taxpayers such as submitting the annual performance tax declaration, registering in the taxpayer system, issuing invoices has created an electronic version of the taxpayer system; However, there are always resistances against doing tax duties and attempts to evade paying taxes.

Therefore, considering the damages and destructive effects of some cases of violation of tax obligations on the country's economic system, the legislator has criminalized them in various tax laws under the title of "tax crimes".

Tax crimes including the crimes of taxpayers such as tax evasion, destroying their own store terminal and preventing tax officials from accessing tax information and crimes of non-taxpayers such as preparing the grounds for prosecuting innocent taxpayers, misuse of information subject to Article 169 of the Direct Taxes Law and non-compliance Sending or receiving tax deductions subject to Article 34 of the above-mentioned law is subject to two assumptions.

The first assumption is committing tax crimes once and the second assumption is committing them multiple times.

In the tax laws, committing multiple times of tax crimes constitutes the prevailing assumption; because tax payers have to perform several legal tasks in each fiscal year such as submitting annual performance tax returns, presenting profit and loss accounts, registering in the taxpayers system, issuing electronic invoices from the taxpayers system in separate time frames. give But they usually refuse to perform some of their legal

duties during this period of time, and this issue will make the rules and regulations of repeating the crime more controversial, because their refusal to perform the said legal duties causes that always be subject to the implementation of recidivism regulations. T h i s

issue is more important in the tax crimes of non-taxpayers, but it seems that in the country's tax laws, the implementation of the legal duties of tax law enforcers or non-taxpayers has been given less importance than taxpayers. Non-tax payers are the executors of tax laws, and until the law is implemented, the aforementioned assumptions will not be fulfilled.

Therefore, the provisions of recidivism of tax crimes by non-taxpayers will have more effect and importance compared to the recidivism of tax crimes by taxpayers.

Also, the recidivism of tax crimes not only increases the destructive effects on the country's economic system, but also leads to the intensification of tax pressure on other taxpayers.

This is contrary to the principle of justice and tax equality and provides grounds for mistrust in the country's tax system.

Therefore, the necessity of formulating a criminal policy for recidivism based on the approach of intensifying the punishment for all tax crimes committed by tax law enforcers or non-taxpayers and tax payers was felt in various tax laws; because on the one hand, the first and most common reaction of the criminal lawmaker towards this institution is to intensify the punishment of recidivists.

On the other hand, criminal recidivism indicates a dangerous situation, his norm-breaking approach and the defendant's indifference towards society.

More precisely, the criminal was not warned and despite the fact that he entered the criminal justice system once and returned to society with the help of the legislator, he was given the opportunity to make amends, but he abused this opportunity and started recidivism.

However, in various tax laws, diverse and sometimes conflicting approaches with the systems of recidivism, which are based on the ideas of deterrence and intensifying the punishment in punishing the recidivism are foreseen.

The purpose of this research is to evaluate the approaches Punishing recidivism will be different in the lawmaker's criminal policy.

In different tax laws, two types of approaches are provided for the recidivism; and the approach in recidivism by taxpayers includes a special approach in recidivism and incomplete compliance with the idea of deterrence and three approaches in recidivism by non-taxpayers,

including criminalization of tax recidivism of violations, incomplete compliance, and non-compliance with this idea.

However, the limitation in the conditions for the realization of recidivism, the imbalance in the punishment of recidivism, the ambiguity in its effects and the ambiguity in the punishment of temporary dismissal of the sixth degree, not only the regulations of tax recidivism have faced a challenge; Rather, there is no balance between the criminal policy of tax recidivism by taxpayers and non-taxpayers.

Thus, the tax recidivism by non-taxpayers is not only contrary to the principle of *Nulla poena sine lege*, but also against the approaches of tax punishment, the principle of tax saving and the imposition of deterrent penalties, but the tax recidivism by taxpayers is based on maximum strictness.

Therefore, it is suggested that the criminal policy for the tax recidivism by non-taxpayers should be equal to the tax recidivism by taxpayers, and the double strictness towards taxpayers should be reduced and focused on the failure of tax law enforcers.

This Page Intentionally Left Blank

رویکردهای متفاوت قانون‌گذار مالیاتی در قبال تکرار جرم

سید حسین حسینی*^۱، حمیدرضا دانش ناری^۲، محمد کریمی بندرآبادی^۳

۱. دانشیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.
* نویسنده مسئول: Email: shosseini@um.ac.ir

۲. استادیار، گروه حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.
Email: daneshnari@um.ac.ir

۳. دانشجوی دکتری، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.
Email: karimi.mohammad5987@gmail.com

چکیده:

درآمدهای مالیاتی، یکی از مهم‌ترین عناصر در نظام اقتصادی کشور بوده و نقش به‌سزایی در رشد و رونق اقتصادی دارد. در نقطه مقابل، جرایم مالیاتی تأثیر مخربی در امنیت اقتصادی، گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری داخلی یا خارجی داشته و حرکت نظام اقتصادی کشور را کند می‌کند. بدین ترتیب، یکی از پدیده‌هایی که می‌تواند اثرات مخرب اقتصادی آن را افزایش دهد و فشار مالیاتی را بر مؤدیان تشدید کند، تکرار جرایم مالیاتی است. مؤدیان مالیاتی می‌بایست در هر سال مالی تکالیف قانونی متعددی را در بازه‌های زمانی مجزا انجام دهند؛ اما بیشتر در این بازه زمانی از انجام برخی از تکالیف قانونی خود استنکاف می‌کنند. این موضوع، همواره آن‌ها را در معرض تکرار جرم قرار می‌دهد. با مطالعه سیاست کیفری مالیاتی، رویکردهای متنوع و گاه معارضی با اندیشه بازدارندگی مجازات تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان و غیرمؤدیان پیش‌بینی شده است. دو رویکرد در تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان شامل رویکرد خاص در تکرار جرم

کپی‌رایت و مجوز دسترسی آزاد:



کپی‌رایت مقاله در مجله پژوهش‌های حقوقی نزد نویسنده (ها) حفظ می‌شود. کلیه مقالاتی که در مجله پژوهش‌های حقوقی منتشر می‌شوند با دسترسی آزاد هستند. مقالات تحت شرایط مجوز Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0 منتشر می‌شوند که اجازه استفاده، توزیع و تولید مثل در هر رسانه‌ای را می‌دهد، به شرط آنکه به مقاله استناد شود. جهت اطلاعات بیشتر می‌توانید به صفحه سیاست‌های دسترسی آزاد نشریه مراجعه کنید.



پژوهش‌های حقوق



انجمن ایرانی حقوق جزا و جرم‌شناسی
انجمن ایرانی حقوق کیفری

نوع مقاله:
پژوهشی

DOI:
10.22034/CLC.2024.447868.1986

تاریخ دریافت:
۲۰ اسفند ۱۴۰۲

تاریخ پذیرش:
۳ خرداد ۱۴۰۳

تاریخ انتشار:
۱۵ شهریور ۱۴۰۳



و انطباق ناقص با اندیشه بازدارندگی و سه رویکرد در تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان شامل جرم‌انگاری تکرار تخلف مالیاتی، انطباق ناقص و عدم انطباق با این اندیشه است؛ اما محدودیت در شرایط تحقق تکرار جرم، عدم توازن در کیفرانگاری تکرار جرم، ابهام در آثار آن و ابهام در مجازات انفصال موقت درجه شش، نه تنها مقررات تکرار جرایم مالیاتی را با چالش روبه‌رو کرده است؛ بلکه توازنی میان سیاست کیفری تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان با غیرمؤدیان وجود ندارد.

کلیدواژه‌ها:

تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان، تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان، رویکرد انطباق، رویکرد عدم انطباق، رویکرد خاص.

حامی مالی:

این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان:

سید حسین حسینی: مفهوم‌سازی، روش‌شناسی، نظارت بر داده‌ها، نظارت، مدیریت پروژه.
حمیدرضا دانش ناری: مفهوم‌سازی، اعتبار‌سنجی، تحلیل، نظارت بر داده‌ها، نوشتن - پیش‌نویس اصلی.
محمد کریمی بندرآبادی: تحقیق و بررسی، منابع، نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش.

تعارض منافع:

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

استناددهی:

حسینی، سید حسین، حمیدرضا دانش ناری، و محمد کریمی بندرآبادی. «رویکردهای متفاوت قانون‌گذار مالیاتی در قبال تکرار جرم». مجله پژوهش‌های حقوق جزا و جرم‌شناسی ۱۲، ش. ۲۳ (۱۵ شهریور، ۱۴۰۳)، ۳۲۹-۳۵۸.

مقدمه

مالیات، یکی از مؤثرترین منابع درآمدی همه نظام‌های اقتصادی محسوب می‌شود. از زمانی که دولت‌ها شکل گرفتند، مالیات جزء ارکان تشکیلات این دولت‌ها به حساب می‌آمده است؛ زیرا دولت‌ها هزینه‌هایی دارند و برای تأمین این هزینه‌ها نیازمند راه‌هایی هستند که در شرایط عادی اقتصادی، مالیات بهترین راه محسوب می‌گردد و می‌توان مالیات‌ها را یکی از قدیمی‌ترین موضوعات اقتصادی دانست که همگان از دیرباز با آن آشنایی دارند؛^۱ به همین جهت، از گذشته‌های دور دولت‌ها همواره کوشیده‌اند تا برخی از هزینه‌های خود را بر شهروندان تحمیل نموده و در راستای عمران و آبادانی ممالک خود، از اعضای جامعه تحت عنوان «وظیفه عمومی پرداخت مالیات» یاری بگیرند؛ بنابراین بخشی از درآمدهای دولت از طریق اخذ مالیات تأمین شده است؛^۲ از آنجا که بخشی از هزینه‌های دولت به واسطه اخذ مالیات، تکالیفی را برای غیرمؤدیان از قبیل اجرای قوانین مالیاتی، تشخیص مالیات و تکالیفی را برای مؤدیان از قبیل ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سالانه، ثبت‌نام در سامانه مؤدیان، صدور صورت‌حساب الکترونیکی از سامانه مؤدیان ایجاد کرده است؛ اما همواره مقاومت‌هایی در برابر انجام تکالیف مالیاتی و تلاش‌هایی جهت فرار از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد؛ از این رو، قانون‌گذار با توجه به آسیب‌ها و اثرات مخرب برخی از موارد نقض تکالیف مالیاتی بر نظام اقتصادی کشور، آن‌ها را در قوانین مختلف مالیاتی تحت عنوان «جرایم مالیاتی» جرم‌انگاری کرده است.

جرایم مالیاتی اعم از جرایم مؤدیان از قبیل فرار مالیاتی، تخریب پایانه فروشگاهی خود و ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و جرایم غیرمؤدیان از قبیل فراهم کردن مقدمات تعقیب مؤدیان غیرمقصر، سوءاستفاده از اطلاعات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و عدم ارسال یا اخذ مفاسد مالیاتی موضوع ماده ۳۴ قانون پیش‌گفته در دو فرض قرار می‌گیرند. فرض اول، ارتکاب یک‌باره جرایم مالیاتی و فرض دوم، ارتکاب چندباره آن. در قوانین مالیاتی، ارتکاب چندباره جرایم مالیاتی فرض غالب را تشکیل می‌دهد؛ زیرا مؤدیان مالیاتی می‌بایست در هر سال مالی تکالیف قانونی متعددی از قبیل ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سالانه، ارائه حساب سود و زیان، ثبت‌نام در سامانه مؤدیان، صدور صورت‌حساب الکترونیکی از سامانه مؤدیان را در بازه‌های زمانی مجزا انجام دهند؛ ولی

۱. فرشته عبدالرحیمی و سید مهدی احمدی موسوی «تحلیل کیفر شناختی جرایم مالیاتی»، مجله پژوهش‌های حقوقی، ۲۱، ۴۹، (۱۴۰۱)، ۳۱۱.

۲. ایمان رحیمی‌نیت و ریحانه ملک‌زاده رودبند، حقوق کیفری مالیاتی (تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۹۸)، ۱۳.

آن‌ها بیشتر در این بازه زمانی از انجام برخی از تکالیف قانونی خود استنکاف می‌کنند و این موضوع، قواعد و مقررات تکرار جرم را بحث برانگیزتر خواهد کرد؛ زیرا استنکاف آن‌ها از انجام تکالیف قانونی مذکور باعث می‌شود که همواره در معرض اجرای مقررات تکرار جرم قرار گیرند. این مسئله در جرایم مالیاتی غیرمؤدیان نیز مهم‌تر است؛ اما به نظر می‌رسد در قوانین مالیاتی کشور به موضوع اجرای تکالیف قانونی مجریان قوانین مالیاتی یا غیرمؤدیان اهمیت کمتری نسبت به مؤدیان قائل شده است. غیرمؤدیان مالیاتی، مجریان قوانین مالیاتی هستند و تا زمانی که قانون به اجرا گذاشته نشود، فروض پیش‌گفته تحقق پیدا نمی‌کند؛ از این رو، مقررات تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان دارای اثر و اهمیت بیشتری در قیاس با تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان خواهد بود. همچنین تکرار جرایم مالیاتی نه تنها تأثیرات مخرب بر نظام اقتصادی کشور را افزایش می‌دهد بلکه منجر به تشدید فشار مالیاتی بر دیگر مؤدیان خواهد شد. این امر مغایر با اصل عدالت و برابری مالیاتی بوده و زمینه بی‌اعتمادی به نظام مالیاتی کشور را فراهم می‌آورد؛ از این رو، ضرورت تدوین سیاست کیفری در قبال تکرار جرم که مبتنی بر رویکرد تشدید مجازات نسبت به تمام جرایم مالیاتی مجریان قوانین مالیاتی یا غیرمؤدیان و مؤدیان مالیاتی باشد، در قوانین مختلف مالیاتی احساس گردید؛ زیرا از یک طرف، اولین و عمومی‌ترین واکنش قانون‌گذار کیفری نسبت به این نهاد، تشدید مجازات تکرارکنندگان جرم است. از طرف دیگر، ارتکاب مجدد جرم نشان‌دهنده حالت خطرناک مرتکب است و چنین برخوردی از سوی مجرم نشان دهنده رویکرد هنجارشکنانه وی و بی‌اعتنایی متهم نسبت به جامعه است؛ زیرا مجرم متنبه نشده و علیرغم اینکه یک‌بار وارد دستگاه عدالت کیفری شده است و با مساعدت قانون‌گذار دوباره به آغوش جامعه بازگشته، فرصت جبران به او داده شده ولی او با سوءاستفاده از این فرصت، دوباره دست به ارتکاب بزه زده که نشان دهنده حالت خطرناک اوست؛^۳ اما در قوانین مختلف مالیاتی، رویکردهای متنوع و گاه معارضی با نظام‌های تکرار جرایم که مبتنی بر اندیشه‌های بازدارندگی و تشدید مجازات در کیفرگذاری تکرارکنندگان جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده است. هدف ما از این پژوهش ارزیابی رویکردهای متفاوت کیفرگذاری بر تکرارکنندگان جرایم مالیاتی در سیاست کیفری قانون‌گذار خواهد بود. در قوانین مختلف مالیاتی دو دسته رویکرد در قبال تکرار جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده است؛ رویکردهای متفاوت در تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان و در تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان که به ترتیب بررسی می‌گردند.

۳. احمدرضا امتحانی «تحولات تکرار جرایم مستوجب تعزیر از منظر قانون کاهش مجازات حبس تعزیری»، مجله مطالعات

علوم سیاسی، حقوق و فقه، ۷، ۲ (۱۴۰۰)، ۳۵۹.

۱- رویکردهای متفاوت در تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان:

نگاه قانون‌گذار در قوانین مالیاتی نسبت به تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان یکسان نیست. مؤدی به معنی ادا کننده، اشاره به کسی دارد که مشمول مقررات مالیات قرار می‌گیرد و نوع مالیاتی که باید از سوی وی پرداخت شود، در این میان اهمیتی ندارد.^۴ قانون‌گذار تمام مؤدیان مالیاتی را در مواد ۱ و ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ احصا کرده است. همچنین در بند ج ماده ۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸ که در راستای اجرای تکالیف فصل چهارم قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰ و مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است، نیز گروه محدودی از مؤدیان را مشمول این قانون قرار داده است. این گروه شامل کلیه صاحبان مشاغل اعم از صنفی و غیر صنفی و اشخاص حقوقی فصل‌های چهارم و پنجم قانون مالیات‌های مستقیم هستند. آن‌ها مطابق ماده ۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان باید دو تکلیف قانونی را انجام دهند. تکلیف اول اینکه باید عضو سامانه مؤدیان شوند. تکلیف دوم اینکه در صورت ارتباط مستقیم با مصرف‌کننده نهایی^۵ باید از پایانه‌های فروشگاهی استفاده کنند؛ در غیر این صورت نیازی به استفاده از پایانه‌های فروشگاهی نیست؛ اما رویکردهای متنوعی نسبت به تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان مذکور پیش‌بینی شده است. در برخی از مواد قانونی، رویکرد تکرار جرایم تعزیری را منطبق با نظام خاص تکرار جرم قرار داده و در برخی دیگر، نظام عام تکرار جرایم تعزیری با توجه به اصلاحات ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی با رویکردی ناقص به کار رفته است؛ از این رو، ابتدا رویکرد خاص تکرار جرایم مالیاتی و سپس، رویکرد انطباق ناقص با نظام عام تکرار جرایم مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۱-۱- رویکرد خاص تکرار جرایم مالیاتی

در تکرار جرم برای مجازات مرتکب روش‌های مختلفی وجود داشته که با توجه به ماهیت جرم ارتكابی و فاصله زمانی بین محکومیت اول و محکومیت دوم، شخص مرتکب قابل مجازات است.^۶ از منظر

۴. رحیمی‌نیت و ملک‌زاده رودبند، پیشین، ۸۱.

۵. مطابق تبصره ۱ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، مصرف‌کننده نهایی موضوع این تبصره شخص حقیقی است که کالاها و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

۶. علی‌ملکی و فاطمه نجم‌سهیلی «مبانی و کیفرگذاری تکرار جرم با رویکرد قانون کاهش مجازات حبس تعزیری ۱۳۹۹»، مجله پژوهش‌های حقوقی قانون‌یار ۳، ۱۲ (۱۳۹۹)، ۶۷.

ماهیت جرم ارتكابی، گاهی مجرم به دفعات مرتکب جرم خاصی مانند سرقت می‌شود که آن را تکرار جرم خاص می‌نامند؛ اما هرگاه مجرم به دفعات مرتکب جرایم مختلفی از قبیل کلاهبرداری، جعل و سرقت شده باشد، آن را تکرار جرم عام می‌نامند.^۷ با عنایت به مواد ۱۳۶ و ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی می‌توان گفت که در جرایم مستوجب حد، نظام خاص و در جرایم تعزیری، نظام عام تکرار جرم پذیرفته شده است؛ با این حال، رویکرد تکرار جرم خاص یا جرایم حدی مقرر در ماده ۱۳۶ قانون مجازات اسلامی در تکرار جرایم تعزیری موضوع تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸ نیز پیش‌بینی شده است.

مقتن در این تبصره با افزایش تعداد دفعات ارتکاب جرم، شمول مقررات تکرار جرم را همسان با مقررات تکرار جرایم حدی قرار داده است. در تکرار جرایم موجب حد به موجب ماده ۱۳۶ قانون مجازات اسلامی چنانچه فردی، مرتکب یک جرم موجب حد شود و در هر مرتبه حد آن بر وی جاری گردد، حد مرتکب در مرتبه چهارم اعدام خواهد بود؛ از این رو، در هر مرتبه پس از اجرای یک نوع حد در مرتبه چهارم، مجازات تشدید خواهد شد. همین رویکرد در تکرار جرایم تعزیری ماده ۲۳۸ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان نیز مشاهده می‌شود. به موجب تبصره ۱ این ماده، چنانچه شخصی ۳ مرتبه مرتکب یکی از جرایم موضوع ماده ۲۳ گردد، در هر مرتبه به یک یا چند مورد از مجازات‌های تعزیری درجه ۶ به استثنای حبس محکوم می‌شود؛ اما ارتکاب این جرم در مرتبه چهارم موجب تشدید مجازات و محکومیت مرتکب جرم به تمام مجازات‌های تعزیری درجه ۵ به استثنای حبس خواهد شد.

از منظر توجه به فاصله بین دو جرم ارتكابی نیز دو روش در مقررات تکرار جرم قابل تصور است.

۷. نک: فاطمه یعقوبی «بررسی تطبیقی تکرار جرم در حقوق کیفری ایران و فرانسه»، فصلنامه مطالعات حقوق ۶، ۱۷ (۱۴۰۰)، ۵-۷.

۸. ماده ۲۳ اشعار می‌دارد «هر شخصی که به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور، اقدام به تولید، عرضه یا استفاده از تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و پایانه‌های فروشگاهی معیوب یا تجهیزات معیوب کننده کند، یا پایانه فروشگاهی خود یا دیگری را تخریب کند، علاوه بر جبران ضرر و زیان، حسب مورد به یک یا چند مورد از مجازات‌های تعزیری درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، محکوم می‌شود. تبصره ۱- تکرار جرم موضوع این ماده برای بیش از سه بار، حسب مورد موجب مجازات‌های تعزیری درجه پنج قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، می‌شود. تبصره ۲- اقدام به جرم موضوع این ماده به صورت گروهی و سازمان‌یافته، موجب مجازات تعزیری درجه چهار قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، حسب مورد می‌شود».

ممکن است در یک نظام جزایی فاصله بین دو محکومیت به‌هیچ‌وجه در مقررات تکرار جرم مؤثر نباشد؛ در این صورت روش مجازات تکرار جرم «بدون مدت / دائم» خواهد بود و یا آنکه قانون‌گذار مجازات تکرار جرم را مشروط بر این بداند که ارتکاب جرم جدید در فاصله معینی پس از محکومیت به خاطر جرم قبلی، صورت گرفته باشد؛ در این صورت روش مجازات تکرار جرم «مدت‌دار - موقت» خواهد بود.^۹ قانون‌گذار در تکرار جرایم حدی مقرر در ماده ۱۳۶ قانون مجازات اسلامی از روش اول بهره جسته به این معنا که معیار زمان را حذف کرده و معیار اجرای مجازات حدی را برای شمول مقررات تکرار جرم پیش‌بینی کرده است. در تکرار جرایم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ از روش دوم استفاده کرده به این معنا که معیار زمانی را از تاریخ قطعیت حکم تا حصول اعاده حیثیت یا شمول مرور زمان اجرای مجازات پیش‌بینی کرده است.^{۱۰} نظام خاص تکرار جرایم مالیاتی مقرر در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان شبیه به یکی از جلوه‌های سیاست کیفری سخت‌گیرانه در نظام کیفری ایالات متحده آمریکا به نام قانون سه ضربه است. این قانون که نمودی از سیاست کیفری سخت‌گیرانه است، برگرفته از بازی بیس بال است که بر اساس آن، بازیکن، با انجام دو خطا از بازی اخراج می‌شود. بر اساس این قانون به مجرم با ارتکاب جرم نخست و دوم - اگرچه بار دوم مجازات نسبت به مرتبه نخست تشدید می‌شود - فرصتی داده می‌شود تا از ارتکاب جرم منصرف شود؛ اما اگر بار سوم مرتکب جرم شد، با مجازات بسیار شدیدی که با ماهیت جرم تناسب ندارد، مواجه می‌شود؛^{۱۱} اما مسئله مورد بحث در این قسمت، ابهامی است که در نظام خاص تکرار جرایم مالیاتی مقرر در تبصره ایجاد شده است. این ابهام در معیار قطعیت یافتن مجازات‌های تعزیری و معیار اجرای مجازات‌های حدی برای شمول مقررات تکرار جرم نهفته است؛ به عبارت دقیق‌تر، مقررات تکرار جرایم حدی پس از اجرای حد بر مرتکب اعمال می‌شود؛ اما شمول مقررات تکرار جرایم تعزیری پس از قطعیت مجازات حاصل خواهد شد اعم از اینکه مجازات اجرا شده یا نشده باشد؛ از این رو، چنانچه مقررات تکرار جرایم مالیاتی مقرر در تبصره را شبیه به مقررات تکرار

۹. جعفر زینلی و همکاران «تحولات کیفرشناسی قواعد تعدد و تکرار جرم در قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹»، فصلنامه علمی کارآگاه، ۱۷، ۶۲ (۱۴۰۱)، ۹۲.

۱۰. نک: دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۸۰۹۰۹۳۰۰۱۱۹ صادره در تاریخ ۳۰/۰۴/۱۳۹۵ از آدرس اینترنتی <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text> دادنامه به شماره ۳۴۴۸۱/۳۴۴۸۱/۳۴۴۸۱ صادره در تاریخ ۱۱/۰۸/۱۳۹۴ از آدرس اینترنتی <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text>.

۱۱. مهرداد رایجیان اصلی و حمیدرضا دانش‌ناری، جرم‌شناسی انتقادی معاصر (تهران: نشر دادگستر، ۱۴۰۲)، ۳۰.

جرایم حدی بدانیم آنگاه باید مقررات تکرار جرم را پس اجرای مجازات تعزیری بر مرتکب بار نماییم؛ اما اگر مقررات تکرار جرایم مالیاتی شبیه به رویکرد عرفی یا قانون سه ضربه و مقررات تکرار جرایم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی بدانیم آنگاه باید مقررات تکرار جرم را پس از قطعیت مجازات تعزیری اعم از اینکه اجرا شده یا نشده باشد اعمال نماییم؛ بنابراین در تبصره ۱ مشخص نیست که مقصود از این تشابه ظاهری، پیروی از معیار اجرای مجازات در قواعد تکرار جرایم حدی است یا پیروی از معیار قطعیت مجازات در قواعد تکرار جرایم تعزیری. تداوم این ابهام را می‌توان در ضعف مجریان قانونی در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان دانست. به نظر می‌رسد دلیل آن را بتوان وقفه دو ساله در اجرای این قانون^{۱۲} و فقدان رویه قضایی به‌منظور رفع ابهام از تبصره ۱ دانست. نگارنده به‌منظور رفع ابهام، اقدام به بررسی‌های میدانی، ملاقات و گفتگو با کارشناسان دایره اجرای احکام کیفری و دایره حقوقی اداره کل امور مالیاتی مشهد کرد. همچنین با مراجعه به تارنمای سامانه ملی آرای قضایی به نشانی <https://ara.jri.ac.ir> تلاش کرد تا جایی که ممکن است رویه قضایی مرتبط با این تبصره را بیابد؛ اما کارشناسان پیش‌گفته متفق‌القول بیان داشتند که رویه قضایی مرتبط با این مسئله صادر نشده است. علاوه بر این، عنوان قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲ نیز گویای ضعف در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است.

۱-۲- رویکرد انطباق ناقص با نظام عام تکرار جرایم:

مقنن به غیر از جرایم ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸، جرایم متنوع دیگری از مؤدیان را در سایر قوانین مالیاتی احصا نموده است که مجازات‌های پیش‌بینی شده برای آن‌ها،

۱۲. به گزارش ایرنا اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ بعد از دو سال معطلی باعث گردید بالغ بر ۴۷۰ هزار میلیارد تومان درآمدهای مالیاتی در سال گذشته با تحول در نظام مالیاتی وصول شود که این آمار نسبت به مدت مشابه سال ۱۴۰۰، معادل ۵۴ درصد رشد یافته است. نک: آژانس خبری جمهوری اسلامی، «درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۱ چقدر رشد کرد؟»، ۱ اردیبهشت ۱۴۰۲، از آدرس اینترنتی <https://www.irna.ir/news/۸۵۰۸۶۹۶۹/>. (۲ دی ۱۴۰۲).

مجازات‌های تعزیری درجه شش^{۱۳} و با حبس تعزیری درجه شش^{۱۴} است. در این جرایم، نظام عام تکرار جرم حاکم است. چنانچه مقنن در مواد قوانین مالیاتی، شرایط خاصی را برای شمول مقررات تکرار جرم در نظر گرفته باشد به این معناست که نظام خاص تکرار جرایم مطمح‌نظر است؛ ولی چنانچه حکم یا شرایط خاصی پیش‌بینی نشده باشد، نظام عام تکرار جرایم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی بر سایر جرایم مالیاتی مجری خواهد بود؛ از این رو، در قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده اصلاحی ۱۴۰۰ حکم یا شرایط خاصی پیش‌بینی نشده است؛ همچنین اگر مقنن در مواد قانونی مختلف، حکم خاصی را برای نهادهای کیفری مقرر در قانون مجازات اسلامی از قبیل حکم خاص تکرار جرم مقرر در تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان پیش‌بینی نماید، به این معناست که تفکر مبنای سیاست کیفری مقنن در تدوین برخی از مواد قوانین خاص، با تفکر مبنای سیاست کیفری در قانون مجازات اسلامی، متفاوت بوده و بدین ترتیب باید آن حکم خاص را پیش‌بینی نماید؛^{۱۵} اما چنانچه این تفکر در سیاست کیفری قوانین خاص همسو با مواد عمومی قانون

۱۳. مجازات‌های تعزیری درجه شش در مواد قانونی ذیل قابل مشاهده است: تبصره ۱- ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اشعار می‌دارد... در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می‌شود. تبصره ۳ ماده ۱۸۱ قانون فوق اشعار می‌دارد... مؤدیان مزبور در صورت استنکاف، علاوه بر شمول مجازات مقرر در این قانون، از معافیت‌های مالیاتی منابع مختلف درآمدی سال مورد مراجعه محروم می‌شوند. ماده ۲۰۱ قانون فوق اشعار می‌دارد مؤدی... علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد. ماده ۲۷۴ قانون فوق اشعار می‌دارد موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند... بند ب ماده ۲۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰ اشعار می‌دارد در صورت عدم عضویت مؤدیان در سامانه مؤدیان... و بند (۳) ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مالیات‌های این قانون، جاری است.

۱۴. مجازات حبس تعزیری درجه شش در ماده قانونی زیر قابل مشاهده است: بر اساس ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم... در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

۱۵. نک: دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۸۰۹۳۷۳۰۰۶۸۴ صادره در تاریخ ۱۷/۱۲/۱۳۹۴ قابل دسترسی در <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text> دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۸۰۹۲۵۳۰۰۴۸۷ صادره در تاریخ ۰۶/۱۰/۱۳۹۴ قابل دسترسی در <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text> دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۸۰۹۳۷۲۰۰۳۴۹ صادره در تاریخ ۰۴/۰۹/۱۳۹۴ قابل دسترسی در <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text> دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۷۰۹۳۷۰۰۰۱۳۸ صادره در تاریخ ۲۵/۰۷/۱۳۹۴ قابل دسترسی در <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text> دادنامه به شماره ۹۴۰۹۹۷۰۹۲۵۹۰۰۱۵۱ صادره در تاریخ ۲۶/۰۷/۱۳۹۴ قابل دسترسی در <https://ara.jri.ac.ir/Judge/Text>

مجازات اسلامی باشد، نیازی به پیش‌بینی آن نخواهد بود. بدین ترتیب نظام عام تکرار بر این قسم از جرایم مالیاتی مجری است. به‌موجب ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ و با هدف تقلیل محکومیت به مجازات حبس در شمول مقررات تکرار جرایم تعزیری محدودیتی صورت گرفت. این مسئله، رویکرد انطباق ناقص با اندیشه‌های بازدارندگی و تشدید مجازات را در تکرار جرایم مالیاتی شکل داد. در ماده ۱۳۷ شمول مقررات تکرار جرایم تعزیری منوط به تحقق دو شرط شده است.

در شرط نخست، جرم عمدی ارتكابی در مرتبه اول لزوماً از جرایم تعزیری درجه یک تا پنج و در شرط دوم، جرم عمدی ارتكابی در مرتبه دوم لزوماً از جرایم تعزیری درجه یک تا شش باشد. در همین ارتباط، چنانچه مؤدی مالیاتی پس از قطعیت محکومیت و تا حصول اعاده حیثیت یا شمول مرور زمان اجرای مجازات دوباره مرتکب جرایم مالیاتی گردد، مقررات تکرار جرم مجری خواهد بود.^{۱۶} در سایر قوانین مالیاتی به‌جز تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مجازات‌های تعزیری جرایم مالیاتی مؤدیان تنها درجه شش بوده و در این قوانین، مجازات‌های تعزیری درجه یک تا پنج نسبت به جرایم مالیاتی مؤدیان دیده نمی‌شود. به‌منظور شمول مقررات تکرار جرم به‌موجب ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹، مؤدی باید در مرتبه اول مرتکب یکی از جرایم تعزیری عمدی درجه یک تا پنج شود؛ زیرا ارتكاب جرایم مالیاتی در مرتبه اول و دوم به دلیل اینکه مجازات‌های جرایم مالیاتی مؤدیان، درجه شش است، مؤدی را در مرتبه دوم ارتكاب جرم، مشمول مقررات تکرار جرم قرار نخواهد داد. به همین دلیل، اشکالاتی در این رویکرد قابل توجه است.

اشکال اول در رویکرد انطباق ناقص در تکرار جرایم مالیاتی به‌مثابه جرایم اقتصادی وجود دارد. جرایم مالیاتی از جمله جرایم اقتصادی بوده و به‌عنوان جرایم یقه‌سفیدها نیز از آن‌ها یاد می‌شود. پیشگام نظریه جرایم یقه‌سفیدان، ادوین ساترلند، با انتشار کتاب «جرایم یقه‌سفیدان» به برخی از جلوه‌های نهان بزهکاری اشاره کرده است.^{۱۷} در واقع این ساترلند 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 بر فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و مالی خود را نقض می‌کنند، متمرکز کرد و مفهوم جرایم یقه‌سفیدها را در کنار

۱۶. نک: محمد حسن حسنی و سید محمود مجیدی «چالش‌های فقهی کیفرگذاری تکرار جرم در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲»، فصلنامه علمی فقه و اصول، ۵۴، ۱ (۱۴۰۱)، ۶۷.

۱۷. سالی اس. سیمسون و دیوید ویزبرد، جرم‌شناسی جرایم یقه‌سفیدان، ترجمه حمیدرضا دانش‌ناری و آزاده صادقی (تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۹۲)، ۷.

بزهکاری یقه‌آبی مطرح کرد.^{۱۸} بزه‌کار یقه‌سفید، فردی منظم و از نظر اجتماعی، سازش‌یافته، سازگار و انطباق‌پذیر است: این نوع بزه‌کار، فردی است که متعلق به طبقه اجتماعی - اقتصادی بالایی جامعه است و قوانینی را که حاکم بر فعالیت‌های حرفه‌ای اوست خوب می‌شناسد و می‌داند چگونه به کرات آن‌ها را، نقض کند.^{۱۹} پس تعبیر مفاسد اقتصادی با ساختار قدرت یک درهم تنیدگی ساختاری دارد؛ از این رو، مجرمین جرایم مالیاتی، جزء گروه مجرمین یقه‌سفید و از صاحبان زر و زور هستند و مرتکبین مزبور از ضریب هوشی بالا بهره‌مندند و در خصوص مسائل تخصصی مالیاتی دانش لازم را برخوردارند و عواقب کار خود را از قبل پیش‌بینی کرده و با آنکه زیان‌ها و خسارت‌های غیرقابل جبران بر پیکره جامعه وارد می‌سازند، کمتر تحت تعقیب دستگاه عدالت کیفری قرار می‌گیرند. این گروه با برخورداری از توان توجیه یا حمایت یا امکان فرار به‌طور معمول از تعقیب مصون می‌مانند؛^{۲۰} از این رو، نه تنها ارتکاب جرایم مالیاتی به‌عنوان جرم اقتصادی، هزینه‌های گزافی را برای جامعه به همراه دارد؛ بلکه اساس اقتصادی بسیاری از کشورها بر مالیاتی است که مردم به دولت می‌پردازند و ناهنجاری در پرداخت آن می‌تواند به قیمت متزلزل شدن اقتصاد انجامد؛^{۲۱} زیرا که تکرار این جرایم بر هزینه‌های آن می‌افزاید؛ به عبارت بهتر تکرارکنندگان جرم نه تنها با استمرار فعالیت مجرمانه خویش، نظم و امنیت اجتماعی را در معرض مخاطره قرار می‌دهند، بلکه هزینه‌های گزافی را نیز بر اقتصاد عمومی و بودجه نظام عدالت کیفری تحمیل می‌کنند؛^{۲۲} بنابراین سیاست کیفری مقنن در تکرار جرایم مالیاتی باید مبتنی بر تشدید مجازات در تکرار تمام مصادیق آن باشد؛ به‌گونه‌ای که راه فرار را بر مجرمین مالیاتی ببندد؛ ولی محدودیت درجات جرایم تعزیری در شمول مقررات تکرار جرم مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ و تعیین مجازات‌های تعزیری درجه شش برای تمام مصادیق جرایم مالیاتی مؤدیان باعث می‌شود در برخی موارد، تکرار جرایم مالیاتی به‌صورت غیر مشدد محاسبه شود که این مسئله به‌مثابه راه فراری برای مجرمین مکرر اقتصادی و یقه‌سفیدی خواهد بود. به‌علاوه، بازدارنده نبودن مجازات‌های تعزیری درجه

۱۸. شهرام ابراهیمی «پاسخ واکنشی دوگانه در برابر بزه-تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه»، مجله آموزه‌های حقوق کیفری، ۲۰، ۲۵ (۱۴۰۲)، ۵.

۱۹. علی‌حسین نجفی ابرندآبادی و حمید هاشم‌بیگی، دانشنامه جرم‌شناسی (تهران: انتشارات گنج دانش، ۱۳۹۷)، ۲۹۳.

۲۰. حسین تاجمیر ریاحی و سیده فاطمه آل محمد «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴»، مجله پژوهشنامه مالیات ۴۶، ۹۴ (۱۳۹۹)، ۳۱.

۲۱. مزده کشاورز «فرار از مالیات و نقش آن در حقوق کیفری ایران»، مجله فقه، حقوق و علوم جزا ۲۰، ۶ (۱۴۰۰)، ۱۶.

۲۲. حسین غلامی، تکرار جرم؛ بررسی حقوقی - جرم‌شناختی (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۰)، ۱۶.

شش نیز اِشکال دوم را ایجاد کرده است. عدم رعایت اصل لزوم تناسب مجازات‌های تعزیری درجه شش با ماهیت و شدت جرایم مالیاتی مؤدیان در قانون مالیات‌های مستقیم، نه تنها عاملی بازدارنده و پیشگیرانه نبوده بلکه عاملی جرم‌زاست که میزان خطر ناشی از تکرار جرایم مالیاتی را نیز افزایش می‌دهد؛ از این رو، مجازات‌های تعزیری درجه شش در مقابل حجم وسیع عواید مالی حاصل از جرم مالیاتی، کاملاً خفیف بوده و در نتیجه به نحو مطلوب انگیزه مرتکبان را از میان نمی‌برد^{۲۳} و بدون شک همین ضعف قانونی موجبات سوءاستفاده‌های مکرر و در نتیجه افزایش نرخ تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان را فراهم خواهد آورد.

۲- رویکردهای متفاوت در تکرار جرایم مالیاتی غیر مؤدیان

علاوه بر اینکه نگاه قانون‌گذار در قوانین مالیاتی نسبت به تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان یکسان نبوده، نسبت به تکرار جرایم مالیاتی غیر مؤدیان نیز یکسان نیست. در نظام مالیاتی کشور، رفتارهای مجرمانه دیگری در کنار جرایم مالیاتی مؤدیان پیش‌بینی شده است که توسط افرادی غیر از مؤدیان صورت می‌گیرد و می‌تواند زمینه‌های ارتکاب جرم مالیاتی مؤدیان را فراهم آورد؛ زیرا اجرای قوانین برعهده مجریان بوده و عدم اجرای درست قوانین توسط آنها، جامعه را دچار هرج و مرج خواهد کرد؛ از این رو، غیر مؤدیان اشاره به برخی از مجریان و اشخاص یا نهادهایی دارد که به نحوی با فرایندهای وصول مالیات مرتبط هستند. این افراد می‌توانند شامل «مأموران مالیاتی»،^{۲۴} «اشخاص دولتی و عمومی»، «دفاتر اسناد رسمی» و یا «عموم افراد» باشند؛^{۲۵} اما نسبت به تکرار جرایم مالیاتی غیر مؤدیان در قوانین مالیاتی رویکردهای متنوعی پیش‌بینی شده است. در برخی از مواد قانونی، رویکرد جرم‌انگاری تکرار تخلف مالیاتی، رویکرد عدم انطباق با نظام‌های تکرار جرایم و در برخی دیگر، نظام عام تکرار جرایم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ با رویکردی ناقص به کار رفته است؛

۲۳. محمدرضا دانش‌شهرکی «رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری کنونی: مطالعه موردی پدیده شرکت‌های کاغذی»، مجله پژوهشنامه مالیات، ۴۹، ۹۷ (۱۴۰۰)، ۴۵.

۲۴. مطابق ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸ کلیه کارکنانی که عهده‌دار انجام وظایف موضوع این ماده مشتمل بر راهبری، نظارت، اتوماسیون، پشتیبانی، شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع قانون هستند، مأمور مالیاتی نامیده می‌شوند. این افراد به استناد مواد ۳ الی ۱۷ آیین‌نامه یاد شده شامل مدیر حسابرسی مالیاتی، مستشاری مالیاتی، دادرسی مالیاتی، دادستانی انتظامی مالیاتی، راهبری حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالیاتی هستند.

۲۵. حسین عبداللہی و غلامرضا مولایی، حقوق مالیاتی؛ با رویکرد تحلیلی - کاربردی (انتشارات جنگل، ۱۴۰۰)، ۳۶۶.

از این رو، ابتدا رویکرد جرم‌انگاری تکرار تخلف مالیاتی و سپس، رویکرد عدم انطباق با نظام‌های تکرار جرایم و انطباق ناقص با نظام عام تکرار جرایم مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۲-۱- رویکرد جرم‌انگاری تکرار تخلف مالیاتی:

ماده ۲۰۰^{۲۶} قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، مبتنی بر رویکرد طرز کار متوالی شبکه‌های اداری و کیفری است؛ به این معنا که عدم رعایت اقدام تعیین شده توسط اداره‌ها به صورت ضمانت اجرا یا دستور ساده، ممکن است بزه کیفری محسوب شود؛^{۲۷} بدین سان در این ماده، جرم‌انگاری جدیدی با ضمانت اجرای کیفری تحت عنوان «تکرار نقض تکالیف قانونی از سوی دفاتر اسناد رسمی» پیش‌بینی گردید. مقنن این ماده را به دو بخش تقسیم کرده است: بخش اول، یکی از تخلفات مالیاتی مربوط به تخلف سردفتر در انجام تکلیف و وظیفه قانونی اوست که برای آن مجازات جریمه در نظر گرفته شده است؛ در حقیقت در صدر ماده نوعی تخلف اداری و مالیاتی را مورد توجه قرار داده است. در بخش دوم، تکرار تخلف مالیاتی مذکور در صدر ماده یا تکرار نقض تکالیف قانونی از سوی دفاتر اسناد رسمی مورد جرم‌انگاری قرار گرفته و برای آن مجازات حبس در نظر گرفته شده است. در واقع تکرار تخلف مالیاتی جرم محسوب و به تعقیب کیفری نیاز دارد.^{۲۸} عنصر اصلی این جرم «تکرار تخلف» از وظایفی است که در قانون مالیات‌های مستقیم برای این دفاتر پیش‌بینی شده است. این تکالیف در بند ۳ ماده ۳۴ ق.م.م (ناظر به اموال و دارایی‌های متوفی)، تبصره ۱ ماده ۱۴۳ ق.م.م (سهام و سهم‌الشرکه شرکا)، ماده ۱۵۸ ق.م.م (تسلیم فهرست خلاصه معاملات هر ماه)، ماده ۱۸۷ ق.م.م (اعلام اطلاعات مربوط به معاملات املاک)، تبصره ۳ ماده ۱۸۷ ق.م.م (ارسال یک نسخه از اسناد وکالت بلاعزل به سازمان امور مالیاتی) مورد اشاره قرار گرفته است؛^{۲۹} ولی در کیفرگذاری حبس و کیفرانگاری در تکرار جرم ابهامات و

۲۶. ماده ۲۰۰ اشعار می‌دارد «در هر مورد که به موجب 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 جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد».

۲۷. می‌ری دلماس-مارتی، نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، ترجمه علی‌حسین نجفی ابرندآبادی (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۸)، ۲۲۲.

۲۸. فرشته عبدالرحیمی و سید مهدی احمدی موسوی «تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از جرایم مالیاتی»، مجله پژوهش‌های حقوقی ۲۰، ۴۶ (۱۴۰۰)، ۷۷.

۲۹. عبداللهی و مولاییگی، پیشین، ۳۶۹.

اشکالاتی قابل مشاهده است.

ابهام نخست به محکومیت مرتکب جرم به مجازات حبس تعزیری درجه شش همزمان با توسعه قضایی و تقنینی سیاست حبس‌زدایی در کشور باز می‌گردد. به عبارت بهتر، تأثیر مخرب مجازات حبس بر اقتصاد خانواده و به تبع آن اقتصاد جامعه، از یک طرف و کمبود فضای زندان و تأثیرات مخرب فرهنگی و اجتماعی بر زندانیان و خانواده‌های آنان از طرف دیگر باعث شد تا در دهه اخیر رویکرد سیاست جنایی ایران یا سیاست‌های کلی نظام در امور قضایی مبتنی بر حبس‌زدایی قرار گیرد یا گفتمان حبس‌زدایی در طول حداقل ۱۰ سال گذشته بارها توسط قانون‌گذار تکرار گردد. این امر در تصویب قوانین مختلف به‌وضوح قابل مشاهده است؛ به عبارت بهتر، نخست در سیاست جنایی قضایی از ابتدای دهه ۱۳۹۰ با گسترش عفوها و صدور بخشنامه‌های متعدد مدیریت جمعیت کیفری این رویکرد به یک گفتمان غالب تبدیل شد؛ برای مثال ریاست قوه قضائیه دستوراتی مبنی بر سنجش راهکارهایی که به‌موجب آن برخی محکومان به‌جای رفتن به زندان و انتظار برای عفو و آزادی مشروط، از ابتدا یا در اثنای تحمل محکومیت، مشمول مجازات جایگزین حبس شوند^{۳۰} را ابلاغ کرد تا مقامات قضایی حتی الامکان از صدور حکم به مجازات حبس امتناع کنند. دوم اینکه سیاست جنایی قضایی باعث گردید سیاست جنایی تقنینی نیز به سمت تحقق رویکرد حبس‌زدایی سوق داده شود. موج اول ابعاد تقنینی حبس‌زدایی، در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ و با گسترش نهادهای ارفاقی چون تعویق و نظام نیمه آزادی و جایگزین‌ها آغاز شد و موج دوم، با قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹ شدت گرفته است؛ با این وصف، در طول قریب ۱۰ سال و با همراهی سیاست جنایی قضایی و تقنینی، امروزه می‌توان گفت کاهش استفاده از زندان به یک ارزش تبدیل شده است. به‌گونه‌ای که هم در سیستم رسمی معیاری برای سنجش نحوه عملکرد قضات تلقی می‌شود (مواد ۲۶ و ۲۸ دستورالعمل ساماندهی زندانیان و کاهش جمعیت کیفری [۱۳۹۵]) و هم در مجامع علمی و بلکه مردم‌عادی جامعه از آن استقبال می‌شود؛^{۳۱} با وجود این در اصلاحیه ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم که پس از تسریع در فرایندهای حبس‌زدایی به تصویب رسید، مقنن همسو با این سیاست تقنینی و قضایی، مجازات حبس را برای

۳۰. خبرآنلاین، «دستور «اژه‌ای» برای توسعه اعمال مجازات‌های جایگزین حبس»، ۲۹ آذرماه ۱۴۰۰، قابل دسترسی در <https://www.khabaronline.ir/news/1584546/> (۲ دی ۱۴۰۲).

۳۱. حمید علیزاده و همکاران «رؤیای حبس‌زدایی تا جوانب بازندنگی و بی‌کیفری مجازات در پرتو قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹»، مجله پژوهش‌های حقوق جزا و جرم‌شناسی، ۱۰، ۱۹ (۱۴۰۱)، ۱۰۷.

تکرارکننده تخلف موضوع ماده ۲۰۰ پیش‌بینی کرده است؛ از این رو، بهتر بود مقنن همسو با رویکردهای حبس‌زدایی حرکت کرده و از باب جنبه ارعایی مجازات‌ها، مجازات جزای نقدی نسبی یا انفصال موقت از خدمت را به‌عنوان کیفری متناسب برای مرتکب این جرم در نظر می‌گرفت؛ چرا که مرتکبین این نوع جرایم با در نظر گرفتن معادله فایده-هزینه، ارتکاب جرم مالیاتی را با امید عدم کشف آن و یا محکومیت به مجازات جزای نقدی [ثابت]، مقرون به‌صرفه تلقی نموده که این امر با هدف مقنن و هدف ارعایی مجازات در تعارض آشکار است.^{۳۲}

اشکال دیگر به عدم تناسب میان مجازات‌های تعزیری مؤدیان و غیرمؤدیان باز می‌گردد. از یک طرف، در صورت تکرار جرم موضوع ماده ۲۰۰، مرتکب مجدد به مجازات حبس تعزیری درجه شش محکوم می‌شود؛ اما در صورت تکرار فرار مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴، مجازات مرتکب طبق مقررات ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی تشدید خواهد شد. از طرف دیگر، ماده ۲۰۰ می‌تواند مقدمه‌ای برای فرار مالیاتی باشد؛ اما مجازات عنوان مجرمانه موضوع این ماده، حبس تعزیری درجه شش بوده و مجازات عنوان مجرمانه موضوع ماده ۲۷۴، مجازات‌های تعزیری درجه شش و محرومیت‌های قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ۱۳۹۰ است؛ نه تنها تناسبی میان جرایم و مجازات‌ها وجود ندارد بلکه نشان از یک سیاست کیفری امنیت‌مدار دارد به این معنا که علاوه بر مجازات‌های تعزیری، مجازات‌های تکمیلی خاصی را برای مؤدیان مالیاتی پیش‌بینی کرده است. اداره حقوقی قوه قضائیه به‌منظور کاهش بار منفی آن و اثرات بدبینی نسبت به مؤدی در نظریه مشورتی شماره ۷/۹۹/۱۲۴۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۵ بیان می‌دارد: «بند الف-۱- با توجه به قید «حسب مورد» در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی در خصوص محکومیت مرتکب یا مرتکبان جرایم مالیاتی و لحاظ مفاد ماده ۲۷۵ این قانون و اصول حاکم بر تفسیر قوانین کیفری از جمله تفسیر مضیق و محدود این قوانین، در ماده ۲۷۴ قانون یاد شده، مورد حکم قرار گرفتن همه مجازات‌های درجه شش منظور نبوده و تنها می‌بایست یکی از مجازات‌های درجه شش مذکور در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ با عنایت به دیگر مفاد این قانون و اصول حقوقی کیفری از جمله اصل تناسب جرم و مجازات در حکم تعیین شود...».

اداره حقوقی قوه قضائیه با اشاره به عبارت «حسب مورد» تعارضی را با مفاد ماده ۲۳ و تبصره‌های

۳۲. فرزانه مجدآبادی فراهانی «سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی»، مجله پژوهشنامه مالیات، ۵۶، ۱۰۴ (۱۴۰۱).

آن مقرر در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸ ایجاد کرده است؛ به‌گونه‌ای که مقنن در این ماده و بعد از عبارت «حسب مورد»، واژه «یک یا چند مورد» را به‌کار برده است. چنانچه طبق نظر مشورتی، عبارت «حسب مورد» به معنای تعیین یکی از مجازات‌های تعزیری است؛ چرا مقنن واژه «یک یا چند مورد» را به‌کار برده است؟ همچنین در تبصره ۲ نیز از عبارات «حسب مورد» و «مجازات تعزیری» استفاده کرده است. در این تبصره، مجازات قابل اعمال بر شخص حقوقی صرفاً جزای نقدی درجه چهار بوده و به کار بردن عبارت «حسب مورد» در آن بیهوده خواهد بود؛ بنابراین، اداره حقوقی قوه قضائیه می‌توانست تنها با مبنا قرار دادن اصول کلی حقوق کیفری مانند اصل تفسیر مضیق به این نتیجه برسد.

۲-۲- رویکرد عدم انطباق با نظام‌های تکرار جرایم

علاوه بر عدم افشای سر موضوع ماده ۲۳۲^{۳۳} قانون مالیات‌های مستقیم که مجازات حبس تعزیری درجه هفت را دارد، یکی دیگر از جرایم مالیاتی، عدم ارسال حکم یا عدم اخذ مفاصای مالیاتی موضوع ماده ۳۴^{۳۴} قانون مالیات‌های مستقیم است. این ماده، یک جرم مالیاتی است؛ به عبارت بهتر، مقنن در انتهای ماده بیان می‌دارد که علاوه بر محکومیت غیرمؤدی به مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مقرر در ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، به‌موجب حکم مراجع قضایی ذی‌ربط و به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، حکم به کیفر جزای نقدی نسبی یا جزای نقدی معادل دو برابر خسارات وارده به دولت نسبت به وی اعمال خواهد شد؛ علاوه بر این، ماده ۳۴ در سال ۱۳۹۴ مورد اصلاحات قرار گرفت. در این سال مقنن، مدل سیاست جنایی خود را نسبت به سیاست کیفری مالیاتی که سال‌های مبنی بر مدل دولت-جامعه لیبرال بود، تغییر داد و به مدل اقتدارگرا و گاهی اقتدارگرایی فراگیر در مواد ۲۷۴ الی ۲۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم تبدیل کرد به‌گونه‌ای که یک سیاست کیفری امنیت‌مداری را نسبت به مؤدیان و غیرمؤدیان تدوین نمود. این مسئله با مقایسه ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم

۳۳. ماده ۲۳۲ اشعار می‌دارد «اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشاء طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد».

۳۴. بر اساس ماده ۳۴ «... کارکنان مقصر کلیه اشخاص حقوقی مذکور، در صورت عدم ارسال حکم یا اخذ مفاصای مالیاتی، علاوه بر مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مربوط به خود، مکلف به پرداخت جزای نقدی معادل دو برابر خسارت وارده به دولت با اقامه دعوی از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به‌موجب مراجع قضایی ذی‌ربط خواهند بود. این حکم در مورد شرکا و معاونان متخلفان مذکور نیز مجری است».

مصوب ۱۳۶۶ و ماده ۳۴ اصلاحی قابل مشاهده است. در ماده ۳۴ سابق با توجه به ماده ۲۷۰ سابق، مرتکب فقط مسئولیت مدنی از باب جبران خسارت وارده به دولت را داشته اما در ماده ۳۴ فعلی این حکم تبدیل به جزای نقدی نسبی شده است؛ از این رو، این ماده در زمره جرایم مالیاتی خواهد بود.

در ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم، جزای نقدی نسبی یا جزای نقدی معادل دو برابر خسارت وارده به دولت به‌عنوان مجازات پیش‌بینی شده است. این مجازات در هیچ یک از بندهای هشت‌گانه مجازات‌های تعزیری پیش‌بینی نشده ولی مطابق رأی وحدت رویه شماره ۷۵۹ مورخ ۱۳۹۶^{۳۵}/۰۴/۲۰ و تبصره ۳ ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی در درجه هفت مجازات‌های تعزیری قرار می‌گیرد. مقنن نه تنها در مواد ۲۳۲ و ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم، حکم خاصی را برای مجازات تکرار جرم پیش‌بینی نکرده بلکه با توجه به تعزیر درجه هفت بودن مجازات‌های آن‌ها، نظام عام تکرار جرم مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ قابل اجرا نخواهد بود. در این ماده دو شرط برای شمول مقررات تکرار جرم پیش‌بینی شده است. شرط نخست، جرم تعزیری عمدی در مرتبه اول لزوماً از درجه یک تا پنج و در شرط دوم، جرم تعزیری عمدی در مرتبه دوم لزوماً از درجه یک تا شش باشد. بدین‌سان، جزای نقدی نسبی جزو مجازات‌های تعزیری درجه هفت بوده و تکرار جرم موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مقررات تکرار جرایم تعزیری مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین مقنن در مواد ۲۳۲ و ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم، از هیچ یک از نظام‌های تکرار جرم مقرر در قوانین کیفری استفاده نکرده است و قواعد تکرار در این جرم تأثیری نخواهد داشت.

تکرار جرم موضوع این ماده با فلسفه کیفرگذاری تکرار جرایم منافات دارد؛ زیرا چنانچه شخصی مرتکب تکرار جرم موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم شود، به شرحی که گذشت امکان تشدید مجازات تکرارکنندگان این جرم وجود نداشته، از شمول مقررات تکرار جرم خارج بوده و قاضی دادگاه مجدد وی را محکوم به مجازات جزای نقدی نسبی خواهد کرد؛ اما تکرار جرم حاکی از حالت خطرناک در مجرم است؛ از این رو، عدالت و انصاف اقتضاء می‌کند که مجازات کسی که یک بار مرتکب جرم شده

۳۵. این رأی بیان می‌دارد «مجازات جزای نقدی که درجات آن در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب سال ۱۳۹۲ مشخص شده، با توجه به تعیین حداقل و حداکثر آن در قانون، ناظر به جزای نقدی ثابت است و از جزای نقدی نسبی که میزان آن بر اساس واحد یا مبنای خاص قانونی احتساب می‌گردد و از این حیث در جرایم با عناوین مشابه یکسان نیست، انصراف دارد؛ بنابراین مجازات جرایمی که طبق قانون جزای نقدی نسبی است با توجه به حکم مقرر در تبصره ۳ ماده مورد اشاره، تعزیر درجه هفت محسوب می‌شود و ...».

و آن کسی که چندین بار نظم اجتماعی را برهم می‌زند یکسان نباشد؛^{۳۶} به عبارت بهتر، عدالت و انصاف ایجاب می‌کند میان شخصی که پس از محکومیت پیشین و اجرای مجازات متنبه نشده و مجدد دست به ارتکاب جرم می‌زند با شخصی که پس از محکومیت سابق و اجرای مجازات، اصلاح شده قائل به تفکیک شد؛ زیرا کسی که به ارتکاب بزه خو گرفته و پس از محکومیت سابق دوباره مرتکب جرم شده است، خطرناک‌تر از شخصی است که پس از محکومیت پیشین خود اصلاح شده و به آغوش اجتماع بازگشته است؛ بنابراین واکنش کیفری نسبت به این مرتکب باید از بازدارندگی بیشتر برخوردار و شدیدتر از مرتکبی باشد که پس اعمال مجازات عبرت گرفته و از ارتکاب مجدد جرم خودداری کرده است.

۲-۳- رویکرد انطباق ناقص با نظام عام تکرار جرایم

مقنن به جز جرایم مواد ۳۴ و ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، جرایم مالیاتی دیگری از غیرمؤدیان را نیز در سایر قوانین مالیاتی احصا نموده است. در این جرایم، مجازات‌های تعزیری درجه شش^{۳۷} یا انفصال موقت درجه شش^{۳۸} و یا مجازات تعزیری درجه شش به‌غیراز حبس^{۳۹} به‌عنوان کیفر غیر مؤدی

۳۶. جمشید سیاه منصور و همکاران، «مبانی تعدد و تکرار جرم در پرتو آموزه‌های جرم‌شناختی»، فصلنامه تمدن حقوقی ۵، ۱۳ (۱۴۰۱)، ۴۷۹.

۳۷. تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ بیان می‌دارد اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون، مسئول جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت خواهند بود.

۳۸. مجازات انفصال موقت درجه شش در جرایم ذیل مشاهده می‌شود. بند ۱۱ تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۹ اشعار می‌دارد معاون یا مدیران مربوطه در وزارت راه و شهرسازی، سازمان امور مالیاتی کشور و دیگر کارکنان دستگاه‌های اجرایی که از اجرای این تبصره استنکاف نمایند، به انفصال موقت درجه شش موضوع قانون مجازات اسلامی محکوم می‌شوند. بر اساس ماده ۲۳۱ قانون فوق، در مواردی که ادارات امور مالیاتی کتباً از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی بخواهند؛ مراجع مذکور مکلفند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند ... حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد. بر اساس ماده ۲۷۹ قانون فوق، هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی ... 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.

۳۹. مجازات تعزیری درجه شش به غیر از حبس در جرایم ذکر شده قابل مشاهده است. تبصره ماده ۱۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ۱۳۹۸ اشعار می‌دارد ... بانک مرکزی و حسب مورد کلیه بانک‌ها و ارائه‌دهندگان خدمات پرداخت موظف هستند مشخصات بهره‌برداران کلیه دستگاه‌های کارتخوان بانکی و پایانه‌های پرداخت الکترونیکی را به

پیش‌بینی شده است. با وجود عدم پیش‌بینی نظام خاص تکرار جرم در دیگر جرایم مالیاتی غیرمؤدیان و مجری بودن نظام عام تکرار جرایم مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی، نظام عام تکرار جرم در جرایم مالیاتی با رویکرد انطباق ناقص پیش‌بینی شده است؛ به عبارت بهتر، در شمول مقررات تکرار جرایم تعزیری دو شرط در نظر گرفته شده است که در گفتار قبل توضیح داده شد. در همین ارتباط، چنانچه غیر مؤدی مالیاتی پس از قطعیت محکومیت و تا حصول اعاده حیثیت یا شمول مرور زمان اجرای مجازات بازهم مرتکب جرایم مالیاتی گردد، مشمول مقررات تکرار جرم خواهد بود. در سایر قوانین مالیاتی به غیر از جرایم مواد ۳۴ و ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات‌های تعزیری جرایم مالیاتی غیرمؤدیان تنها درجه شش بوده و در این قوانین، مجازات‌های تعزیری درجه یک تا پنج نسبت به جرایم مالیاتی غیرمؤدیان دیده نمی‌شود؛ از این رو، به‌منظور شمول مقررات تکرار جرم به‌موجب ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ و با توجه به نکته فوق، غیر مؤدی باید در مرتبه اول مرتکب یکی از جرایم تعزیری عمدی درجه یک تا پنج شود؛ زیرا ارتکاب جرایم مالیاتی در مرتبه اول و دوم به دلیل اینکه مجازات‌های جرایم مالیاتی غیرمؤدیان، درجه شش است، غیر مؤدی را در مرتبه دوم ارتکاب جرم، مشمول مقررات تکرار جرم قرار نخواهد داد؛ از این رو، یکی از اشکالات مهم در رویکرد انطباق ناقص این مسئله است که در برخی موارد، تکرار جرایم مالیاتی به‌صورت غیر مشدد محاسبه می‌شود.

آثار و تبعات اقتصادی این مسئله نسبت به رویکرد انطباق ناقص در تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان افزون‌تر است؛ زیرا رفتارهای مجریان قوانین مالیاتی یا افراد عادی می‌تواند مقدمه و زمینه‌های ارتکاب جرایم مالیاتی مؤدیان را فراهم آورد و به همین منظور است که مقنن این اقدامات را مورد جرم‌انگاری قرار داده است؛ بنابراین سیاست کیفری مقنن در تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان نسبت به تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان باید بر شدت عمل بیشتری استوار بوده و این امر در تکرار تمام مصادیق آن حاکم باشد؛ به‌گونه‌ای که زمینه جرایم مالیاتی مؤدیان مسدود گردد؛ اما تعیین مجازات‌های تعزیری درجه شش برای تمام مصادیق جرایم مالیاتی غیرمؤدیان و محدودیت درجات جرایم تعزیری در شمول مقررات تکرار جرم مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی باعث گردیده این سیاست کیفری در برخی موارد، تکرار جرایم مالیاتی را به‌صورت غیر مشدد محاسبه کند که این مسئله به‌مثابه مقدمه‌سازی برای ارتکاب جرایم مالیاتی مؤدیان، مجرمین اقتصادی و یقه‌سفیدی خواهد بود.

سازمان اعلام کنند. در صورت تخلف از حکم این ماده، مرتکبان به مجازات درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس محکوم می‌شوند.

نکته دیگر در شمول مقررات تکرار جرایم مالیاتی غیرمؤدیان، ابهام در ماهیت مجازات انفصال موقت درجه شش است. مقنن در قوانین مرتبط با جرایم اقتصادی مانند بند ۱۱ تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۹، تبصره بند (ث) ماده ۷ قانون مبارزه با پول‌شویی اصلاحی ۱۳۹۷ مجازات مذکور را پیش‌بینی کرده؛ اما در درجات مجازات‌های تعزیری ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲، نامی از مجازات انفصال موقت نبرده است؛ بنابراین مقنن مجازاتی - انفصال موقت درجه شش - را در قوانین کیفری اختصاصی پیش‌بینی کرده است که در قانون کیفری عمومی یا قانون مجازات اسلامی، نه تنها در درجات تعزیری پیش‌بینی نشده بلکه مدت زمان آن نیز مشخص نشده است؛ این مسئله با اصل قانونی بودن مجازات‌ها در تعارض است؛ با این حال با تنقیح مناط از رأی وحدت رویه شماره ۷۵۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۰ و مطابق تبصره ۳ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲، مجازات انفصال موقت به هر مدتی که در قوانین کیفری پیش‌بینی شده است، تعزیر درجه هفت محسوب خواهد شد؛ ولی اداره حقوقی قوه قضائیه در نظریات مشورتی متعددی^{۴۰} با عباراتی مشابه تلاش نموده تا این ابهام را برطرف نماید.

برای مثال اداره حقوقی در یکی از نظریات مشورتی به شماره ۷/۹۶/۴۵۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۲۷ بیان می‌دارد: «با توجه به بند چ ماده ۲۶ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ و تبصره ۱ همین ماده، انفصال از خدمات دولتی و عمومی، اعم از دائم یا موقت، فی‌الواقع یکی از موارد محرومیت از حقوق اجتماعی است که گاه به‌صورت مجازات اصلی و گاه تبعی یا تکمیلی اعمال می‌شود و چنانچه جرمی موجب انفصال موقت باشد، با توجه به مدت آن و درجه‌بندی جرایم تعزیری طبق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ حسب مورد در درجات ۵، ۶ یا ۷ قرار می‌گیرد؛ بنابراین، منظور از «انفصال درجه شش از خدمات عمومی و دولتی» در ماده ۲۰ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۳/۰۱/۱۵، انفصال بیش از شش ماه تا پنج سال از خدمات دولتی و عمومی است که در درجه شش درجه‌بندی مجازات‌های تعزیری مذکور در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی ۱۳۹۲ قرار می‌گیرد».

۴۰. این نظریات مشورتی عبارت‌اند از شماره ۷/۹۳/۲۱۱۸ مورخ ۱۳۹۳/۰۹/۰۵، شماره ۷/۹۵/۱۰۳۲ مورخ ۱۳۹۵/۰۵/۰۴، شماره ۷/۹۵/۱۵۷۷ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۰۴، شماره ۷/۹۵/۱۶۴۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۱۱، شماره ۷/۹۵/۱۷۷۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۲۷، شماره ۷/۹۶/۴۵۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۲۷، شماره ۷/۹۶/۷۵۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۳۱، شماره ۷/۹۶/۸۸۳ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۴، شماره ۷/۹۶/۱۲۹۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۰۸، شماره ۷/۹۶/۱۳۵۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۴، شماره ۷/۹۶/۱۵۴۳ مورخ ۱۳۹۶/۰۷/۰۵، شماره ۷/۹۸/۱۰۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۷/۲۴، شماره ۷/۹۸/۱۰۴۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۲۸، شماره ۷/۹۸/۱۶۰۱ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۹.

به نظر می‌رسد که اداره حقوقی در نظریات مشورتی، مجازات‌های انفصال از خدمت را به درجه چهار تعزیری تا درجه هفت تعزیری تقسیم کرده است:

- درجه چهار تعزیری: انفصال دائم از خدمت مطابق ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی.

- درجه پنج تعزیری: انفصال موقت از پنج تا پانزده سال با وحدت ملاک از بند ت ماده ۳۷ قانون مجازات اسلامی.

- درجه شش تعزیری: انفصال موقت بیش از شش ماه تا پنج سال مطابق نظریات اداره حقوقی. در این مسئله نه تنها مبنای قانونی در قانون مجازات اسلامی برای آن وجود نداشته بلکه اداره حقوقی در نظریات مشورتی خود، هیچ توضیحی راجع به مبنای تعیین میزان شش ماه تا پنج سال انفصال موقت از خدمت به‌عنوان تعزیر درجه شش اعلام نکرده است.

- درجه هفت تعزیری: با اینکه در نظریات مشورتی، بارها از انفصال موقت درجه هفت صحبت شده است؛ اما میزان آن ذکر نگردیده و به مانند انفصال موقت درجه شش، مبنای قانونی را نیز اعلام ننموده‌اند؛ بنابراین انتشار نظریات مشورتی متعدد با تقریر عبارت «مجازات انفصال موقت درجه شش» بدون توضیح مستدل آن نه تنها نمی‌تواند بی‌توجهی مقنن به تعارض آشکار کیفرانگاری این مجازات با اصل قانونی بودن مجازات‌ها را توجیه کند؛ بلکه این اقدامات همان‌طور که گفته شد بر ابهامات این مسئله می‌افزاید؛ زیرا علاوه بر ابهام در ماهیت مجازات انفصال موقت درجه شش، ابهام دیگری در ماهیت مجازات انفصال موقت درجه هفت نیز ایجاد شده است؛ بدین‌سان با مراجعه به اصل قانونی بودن مجازات‌ها، تبصره ۳ ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی و رأی وحدت رویه شماره ۷۵۹، مجازات انفصال موقت به هر میزانی که باشد، تعزیر درجه هفت بوده و از شمول مقررات تکرار جرم خارج می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

تکرار جرم به‌عنوان نهادی مهم در تعیین مجازات، در قانون مجازات اسلامی اصلاحی ۱۳۹۹ مبتنی بر رویکرد تشدید مجازات است؛ رویکردی که به‌عنوان اولین، عمومی‌ترین و در عین حال غریزی‌ترین رویکرد شناخته می‌شود؛ اما در قوانین مختلف مالیاتی، سه دسته رویکرد در جرایم مالیاتی مؤدیان و غیرمؤدیان نسبت به کیفرگذاری تکرارکنندگان این جرایم پیش‌بینی شده است. دسته اول، رویکردهای مبتنی بر نظام اختصاصی تکرار جرایم مالیاتی بوده که رویکردهای تکرار جرایم حدی در جرایم تعزیری و جرم‌انگاری تکرار تخلف مالیاتی در این دسته قرار می‌گیرند. دسته دوم، رویکرد انطباق ناقص با نظام عام تکرار جرایم مالیاتی بوده که این رویکرد، اکثر جرایم مالیاتی مؤدیان و غیرمؤدیان را در برمی‌گیرد. در

نهایت دسته سوم، رویکرد مبتنی بر عدم انطباق با نظام‌های تکرار جرایم اعم از عام یا اختصاصی است که این رویکرد در دو قسم از جرایم مالیاتی غیرمؤدیان پیش‌بینی شده است.

با ملاحظه رویکردهای متنوع تکرار جرایم مالیاتی و ابهامات آن روشن می‌گردد، مقنن نسبت به جرایم مالیاتی مؤدیان و تکرار آن، سیاست کیفری سخت‌گیرانه‌ای را پیش‌بینی کرده است؛ ولی نسبت به جرایم مالیاتی غیرمؤدیان که می‌تواند به‌عنوان مقدمه‌ای برای جرایم مالیاتی مؤدیان باشد و تکرار آن، سیاست کیفری را پیش‌بینی کرده است که نه تنها اصل قانونی بودن مجازات‌ها در آن رعایت نشده، بلکه با رویکردهای کیفرگذاری مالیاتی منطبق با اصل صرفه‌جویی و وضع مجازات‌های بازدارنده در تعارض آشکار است. همچنین در قانون شوراها حل اختلاف مصوب ۱۴۰۲ نیز رسیدگی به جرایم عمدی درجه هفت غیرمؤدیان که مبتنی بر رویکرد عدم انطباق با نظام‌های تکرار جرایم بود، مطابق با بند ۱۰ ماده ۱۲ و تبصره ۲ آن در دادگاه صلح و به‌صورت سازش و میانجی‌گری مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت. این مسئله نشان از تدوین یک سیاست کیفری سهل‌گیرانه نسبت به جرایم غیرمؤدیان مالیاتی و تکرار آن است که به‌عنوان مجریان قانونی در نظر گرفته می‌شوند.

به عبارت بهتر، قانون‌گذار مالیاتی فراموش کرده که لازمه وصول هرچه بیشتر مالیات، اجرای صحیح و بدون نقص مقررات مالیاتی است و چنانچه در اجرای آن وقفه یا ضعفی صورت گیرد به‌مانند آنچه که در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ در مدت دو سال پس از تصویب آن و سپس تصویب قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲ که عنوان آن گویای ضعف در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است، صورت گرفت. همچنین این مسئله در قانون مالیات بر خانه‌های خالی موضوع مواد ۱۰ و ۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۸ و اصلاحات آن در سال ۱۳۸۰ و در نهایت قانون مالیات بر خانه‌های خالی ۱۳۹۹ نیز که تا به امروز به‌طور جدی و کامل اجرا نشده است، قابل توجه است؛ از این رو، ضعف در اجرای قوانین مالیاتی توسط غیرمؤدیان مالیاتی می‌تواند در افزایش تصاعدی نرخ جرایم فرار مالیاتی تأثیر فراوان داشته باشد؛ بنابراین پیشنهاد می‌گردد مقنن در تدوین سیاست کیفری در قبال تکرار جرایم مالیاتی، تکرار این جرایم توسط غیرمؤدیان را هم‌تراز با تکرار جرایم مالیاتی مؤدیان قرار دهد و رویکرد امنیت‌مدار خود را نسبت به مؤدیان مالیاتی کاهش داده و آن را نسبت به تکرارکنندگان عدم انجام تکالیف قانونی راجع به اجرای قوانین مالیاتی یعنی غیرمؤدیان معطوف نماید.

فهرست منابع

- (الف) منابع فارسی
- «آژانس خبری جمهوری اسلامی»، دبیرخانه شورای اطلاع‌رسانی دولت، ۲ دی ۱۴۰۲. <https://www.irna.ir/news/۸۵۰۸۶۹۶۹>.
- ابراهیمی، شهرام. «پاسخ واکنشی دوگانه در برابر بزه-تخلف مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه». مجله آموزه‌های حقوق کیفری، ۲۰، ۲۵ (۱۴۰۲)، ۳-۳۸.
- امتحانی، احمدرضا. «تحولات تکرار جرایم مستوجب تعزیر از منظر قانون کاهش مجازات حبس تعزیری». مطالعات علوم سیاسی، حقوق و فقه، ۷، ۲ (۱۴۰۰): ۳۷۶-۳۵۸.
- بهفر، حمزه و عباس شیخ‌الاسلامی. «آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی». فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، ۲، ۴ (۱۳۹۷)، ۶۷-۹۰.
- تاجمیر ریاحی، حسین و سیده فاطمه آل محمد. «واکوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴». پژوهشنامه مالیات، ۴۶، ۹۴ (۱۳۹۹): ۲۵-۴۹.
- حسنی، محمدحسن و سید محمود مجیدی. «چالش‌های فقهی کیفرگذاری تکرار جرم در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲»، فصلنامه علمی فقه و اصول، ۵۴، ۱ (۱۴۰۱)، ۶۵-۸۴.
- خبرآنلاین، خبرگزاری تحلیلی ایران، ۲ دی ۱۴۰۲ <https://www.khabaronline.ir/news/۱۵۸۴۵۴۶>.
- دانش شهرکی، احمدرضا. «رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری کنونی: مطالعه موردی پدیده شرکت‌های کاغذی». پژوهشنامه مالیات، ۴۹، ۹۷ (۱۴۰۰)، ۳۳-۵۸.
- دلماس مارتی، می‌ری. نظام‌های بزرگ سیاست‌جنایی. چاپ چهارم. ترجمه علی حسین نجفی ابرندآبادی. تهران: میزان، ۱۳۹۸.
- رحیمی‌نیت، ایمان و ملک‌زاده‌رودبند، ریحانه. حقوق کیفری مالیاتی. تهران: مجد، ۱۳۹۸.
- رایجیان اصلی، مهرداد و دانش‌ناری، حمیدرضا. جرم‌شناسی انتقادی معاصر. تهران: دادگستر، ۱۴۰۲.
- زینلی، جعفر، مجید شایگان فرد و حمیدرضا میرزاجانی. «تحولات کیفرشناسی قواعد تعدد و تکرار جرم در قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹». فصلنامه علمی کارآگاه، ۱۷، ۶۲ (۱۴۰۱)، ۸۲-۹۹.
- سیاه منصور، جمشید، احمدرضا امتحانی و علی پایدار فرد. «مبانی تعدد و تکرار جرم در پرتو آموزه‌های جرم‌شناختی». فصلنامه تمدن حقوقی، ۵، ۱۳ (۱۴۰۱)، ۴۶۷-۴۸۶.
- سیمپسون، سالی اس و ویزبرد، دیوید. جرم‌شناسی جرایم یقه‌سفیدان. ترجمه حمیدرضا دانش‌ناری و آزاده صادقی. تهران: مجد، ۱۳۹۲.
- عبدالرحیمی، فرشته و سید مهدی احمدی موسوی. «تحلیل کیفرشناختی جرایم مالیاتی». مجله پژوهش‌های حقوقی، ۲۱، ۴۹ (۱۴۰۱)، ۲۹۳-۳۱۳.
- عبدالرحیمی، فرشته و سید مهدی احمدی موسوی. «تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از جرایم مالیاتی». مجله پژوهش‌های حقوقی، ۲۰، ۴۶ (۱۴۰۰)، ۷۱-۹۱.
- عبداللهی، حسین و مولاییگی، غلامرضا. حقوق مالیاتی (با رویکرد تحلیلی-کاربردی). تهران: انتشارات جنگل، ۱۴۰۰.
- علیزاده، حمید، رضا نیکخواه سرنقی، محمد حسن جوادی و سید حسام‌الدین سید اصفهانی. «رؤیای حبس‌زدایی تا جوانب بازدارندگی و بی‌کیفری مجازات در پرتو قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب ۱۳۹۹». مجله پژوهش‌های حقوق جزا و جرم‌شناسی، ۱۰، ۱۹ (۱۴۰۱)، ۹۹-۱۲۵.
- غلامی، حسین. تکرار جرم: بررسی حقوقی-جرم‌شناختی. چاپ سوم. تهران: میزان، ۱۳۹۰.

- کشاورز، مزده. «فرار از مالیات و نقش آن در حقوق کیفری ایران». مجله فقه، حقوق و علوم جزا، ۲۰، ۶ (۱۴۰۰)، ۱۰-۲۵.
- مجدآبادی فراهانی، فرزانه. «سیاست جنایی ایران در قبال جرم مالیاتی». پژوهشنامه مالیات، ۵۶، ۱۰۴ (۱۴۰۱)، ۱۰۳-۱۲۴.
- ملکی، علی و فاطمه نجم سهیلی. «مبانی و کیفرگذاری تکرار جرم با رویکرد قانون کاهش مجازات حبس تعزیری ۱۳۹۹». پژوهش‌های حقوقی قانون‌یار، ۳، ۱۲ (۱۳۹۹)، ۴۷-۷۵.
- نجفی ابرنآبادی، علی حسین و هاشم بیگی، حمید. دانشنامه جرم‌شناسی. چاپ پنجم. تهران: نشر گنج دانش، ۱۳۹۷.
- یعقوبی، فاطمه. «بررسی تطبیقی تکرار جرم در حقوق کیفری ایران و فرانسه». فصلنامه مطالعات حقوق، ۶، ۱۷ (۱۴۰۰)، ۱-۱۴.