

بررسی تطبیقی «جرایم مالیاتی» در حقوق ایران و افغانستان

سرور حیدری^۱

چکیده

مالیات یکی از مهم‌ترین منابع درآمد دولت محسوب می‌شود که از مردم جامعه اخذ می‌گردد و دارای انواع متعددی است که می‌توان به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم اشاره کرد. یکی از مهم‌ترین مالیات‌های غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده است. اخذ مالیات از دیرباز توسط حکومت‌ها صورت می‌گرفته است که اغلب این امر با زور و غلبه توسط مأمورین مالیاتی اجرا می‌شده است. با ظهور اسلام، مالیات اسلامی به وجود آمد که افراد یک جامعه با میل و رغبت آن را می‌پرداختند و هدف از این امر، کسب رضای خدا می‌باشد و عمده‌ترین مالیات‌های اسلامی خمس و زکات است. اهمیت مالیات، قانونگذار ایران و افغانستان را بر آن داشته است تا برخی رفتارها و تخلفات مالیاتی را جرم‌انگاری کنند. جرایم مالیاتی هم توسط اشخاص حقیقی و هم حقوقی قابل ارتکاب است. این جرایم هم با فعل و هم با ترک فعل محقق می‌شوند و مهم‌ترین آن ترک پرداخت مالیات است که برای آن مجازات‌هایی تعیین شده است. اهمیت این دسته از جرایم آنقدر زیاد است که قانونگذار ایران علاوه بر مجازات‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم، در قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲) مجازات‌های تکمیلی نیز برای مرتکبین این جرم در نظر گرفته است؛ البته قانونگذار افغانستان نیز به مجازات‌های تکمیلی مانند ممنوعیت از فعالیت شغلی و همین‌طور در فقره ۳ ماده ۷۹۵ کد جزا به مجازات جایگزین حبس اشاره نموده است. در این مقاله پس از پرداختن به انواع و مصادیق جرایم مالیاتی و مجازات‌های آن در قوانین ایران و افغانستان، به تطبیق آن‌ها پرداخته شده است.

کلید واژه‌ها: جرایم مالیاتی، فرار مالیاتی، مالیات، مجازات، ارزش افزوده.

۱. دانش‌پژوه دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی جامعه المصطفی العالمیه مشهد مقدس.

مقدمه

مالیات به مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظفاند آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دستیابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. (کریم‌زاده، ۱۳۸۴، ج ۱: ۵۷)

به عبارت دیگر، مالیات ابزار اجرای عدالت اجتماعی و یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های هر دولتی است که استفاده درست از آن نقش گسترده‌ای در سرمایه‌گذاری دولت و رشد اقتصادی کشور دارد. شانه خالی کردن از آن دارای تبعات فراوانی برای اجتماع و موجب برهم زدن نظم و تعادل اقتصادی کشور و در نتیجه ایجاد هرج و مرج می‌گردد. از جمله پیامدهای جرایم مالیاتی، کاهش درآمد مالیاتی و در نتیجه کسری بودجه دولت خواهد بود، لذا تحقق این امر با وجود جرایم مالیاتی دچار اختلال می‌شود.

همچنین جرایم مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو مناسب توزیع نشده و انباشت سرمایه در دست گروه خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت این گروه را فراهم می‌آورد، بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و درازمدت سبب می‌شود تا رشد اقتصادی دچار مشکل گردد.

همین امر نه تنها قانونگذاران ایران و افغانستان بلکه قانونگذاران سایر کشورها را بر آن داشته تا قوانین و مقرراتی در این خصوص تبیین و برای برخی از این رفتارهای مالیاتی مجازات تعیین نمایند.

حال سؤالی که به ذهن خطور می‌کند این است که مصادیق جرایم مالیاتی چیست؟ به عبارت دیگر قانونگذار چه فعل یا ترک فعل‌هایی را در عرصه مالیاتی جرم تلقی کرده و مرتکبین این جرایم را مجازات می‌کند؟ با توجه به قوانین جزایی ایران و افغانستان این امر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱. تعریف مالیات

«مالیات» میزان وجوهی است که دولت طبق قانون از اشخاص حقیقی و حقوقی، مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان و کلیه فعالان اقتصادی، به منظور تأمین هزینه‌های خود و اجرای سیاست‌های اقتصادی در راستای تحقق اهداف اقتصادی اجتماعی، فرهنگی و سیاسی اخذ می‌کند.^۱

در خصوص تعریف مالیات نکاتی قابل ذکر است:

۱. مالیات توسط دولت و به موجب قانون اخذ می‌شود.
۲. پرداخت‌کنندگان مالیات عموم مردم هستند که یا به عنوان تولیدکنندگان کالا و خدمات یا به عنوان مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات و یا به عنوان صاحبان عوامل تولید، اقدام به اخذ مالیات می‌کنند. در واقع مالیات یک منبع مالی دولتی است که بر اساس قانون از افراد جامعه وصول شده و به حساب دولت واریز می‌گردد و به آن درآمد عمومی می‌گویند.

۲. انواع مالیات

در قوانین ایران مالیات را به دو نوع مستقیم و غیر مستقیم تقسیم نموده‌اند، ولی در قوانین افغانستان به دو نوع مالیات بر عایدات و مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرده‌اند. تقسیم قانونگذار ایران شامل دارایی و درآمد می‌گردد، ولی از تعبیر قانونگذار افغانستان فقط درآمد استفاده می‌شود.

۱.۲. مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم آن است که پرداخت‌کنندگان آن معلوم بوده و نام و مشخصات و منبع مالیاتی آن‌ها برای دستگاه مالیاتی شناخته شده است. به عبارت دیگر مالیات‌های مستقیم به طور مستقیم از افراد یا اشخاص وصول می‌شود و شامل مالیات بر دارایی و درآمد می‌باشد.

مالیات بر دارایی شامل حق تمبر بر ارث و مالیات بر اراضی بایر است.

۱. شیخی مهرآبادی، علی، مالیه عمومی و تنظیم خط و مشی‌های مالی دولت، ص ۸۵

مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد املاک، درآمد کشاورزی، درآمد حقوق، درآمد مشاغل، درآمد اشخاص حقوقی و درآمد اتفاقی می‌شود.

۲.۲. مالیات غیر مستقیم

مالیات غیر مستقیم مالیاتی هستند که پرداخت کننده آن برای سازمان امور مالیاتی شناخته شده نیست. به عبارتی دیگر مالیات‌های غیر مستقیم مالیات‌هایی هستند که به طور غیر مستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و بر مصرف کننده تحمیل می‌گردد که مشتمل بر مالیات وصولی در مبادی ورودی و یا فروش در داخل می‌باشد. مالیات‌های غیر مستقیم بر دو دسته تقسیم می‌شود:

أ) مالیات بر واردات: شامل مالیات بر حقوق و عوارض گمرکی و وارداتی، سود بازرگانی و سایر مالیات‌هایی که باعث محدودیت واردات می‌شود.

ب) مالیات بر معاملات کالاها و خدمات که در موقع خرید و فروش و نقل و انتقالات کالاها و خدمات به تناسب قیمت آن‌ها مالیات اخذ می‌گردد. این نوع مالیات‌ها شامل مالیات عمومی فروش در مراحل تولید و توزیع، مالیات بر عمده فروشی و خرده فروشی، مالیات بر خدمات خاص مثل حمل و نقل، خدمات بانکی، خدمات پستی و مخابراتی و مالیات بر ارزش افزوده است.

۲.۳. مالیات بر ارزش افزوده

نوعی مالیات عام (برعموم کالاها و خدمات مگر موارد معاف تعلق می‌گیرد) است که به صورت چند مرحله‌ای از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع اخذ می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است غیر مستقیم بر مصرف که در طول فرایند تولید و خدمات از محل تولید تا فروش کالا به مشتری نهایی، مرحله به مرحله اخذ می‌شود. از این روش که توسط فون زیمنس (Fone Simence) آلمانی در سال ۱۸۸۱م. ابداع شد، برای اولین بار و به طور رسمی در سال ۱۹۴۵م. در کشور فرانسه به صورت مالیات بر کالاهای مصرفی در مرحله تولید استفاده شد که البته در سال ۱۹۸۶م. آن را به طور جامع تا مرحله خرده‌فروشی گسترش داد. (کیاء الحسینی، ۱۳۸۹، ج ۱)

از این روش امروزه بیش از ۱۲۰ کشور جهان از جمله ایران و افغانستان، استفاده می‌کنند و تعداد زیادی از کشورها درصد پیاده کردن آن در نظام اقتصادی خود هستند.

۳. تعریف جرم مالیاتی

قانونگذار در شروع کار، جرم مالیاتی را تعریف نکرده تا با محدودیت‌ها، ممنوعیت‌ها و چالش‌های بعدی مواجه نشود و به ذکر مصادیق بسنده کرده است.

۴. عناصر جرم مالیاتی

هر جرمی برای تحقق به سه عنصر اساسی نیاز دارد:

۱. عنصر قانونی، مثل ماده دوم قانون مجازات اسلامی باید در قانون ذکر شده باشد که جرم است.
۲. عنصر مادی یعنی فعل یا ترک فعلی که در عالم خارج اتفاق می‌افتد، مثل تنظیم دفاتر.
۳. عنصر معنوی یعنی سوءنیت، عمد، آگاهی و اراده به انجام جرم وجود داشته باشد.

قانونگذار ایران ذیل ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، جرایم مالیاتی را در ضمن هفت بند بیان نموده است که در این هفت بند عناصر این جرم را می‌توان به دست آورد.^۱

۱. «ماده ۲۷۴: موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:
 تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن.
 اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن.
 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.
 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.
 تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.

قانونگذار افغانستان به صورت جزئی‌تر وارد جرم انگاری جرایم مالیاتی شده و در ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان (مصوب ۱۳۹۶) ضمن ۱۰ بند آن را بیان نموده است.^۱

خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.

استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.

۱. ماده ۷۹۵: (۱) شخصی که بدون دلایل موجه اظهارنامه مالیاتی خویش را مطابق به احکام قانون مالیاتی یا انقضای مدت تمدید شده اداره مالیات، ارائه ننماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد:

شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی.

شخص حقوقی به جزای نقدی سی هزار افغانی.

(۲) شخصی که بدون دلایل موجه، مالیه موضوعی را مطابق احکام قوانین مالیاتی وضع یا تأدیه ننماید، حسب احوال به جزای نقدی معادل ده فی صد مالیه موضوعی قابل تحصیل یا به بدیل حبس یا به هردو جزا محکوم می‌گردد.

(۳) تصفیه کننده در یکی از حالات ذیل به جزای نقدی بیست هزار افغانی یا بدیل حبس یا هردو جزا محکوم می‌گردد:

۱. در صورتی که در خلال چهارده روز از تاریخ تعیین وی به حیث تصفیه کننده به اداره مالیات کتباً اطلاع ندهد.

۲. در صورتی خارج نمودن دارایی مالیه دهنده از کنترل خویش قبل از دریافت اطلاعیه اداره مالیاتی مبنی بر پرداخت هر نوع ذمت مالیاتی فعلی و آینده مالیه دهنده.

۳. در صورت عدم تخصیص یا تأدیه مبلغ قابل تأدیه از عواید حاصله از فروش دارایی مالیه دهنده به منظور تأدیه ذمت مالیاتی مالیه دهنده.

(۴) شخصی که متوقف نمودن فعالیت را که از طرف اداره مالیات صادر می‌گردد، رعایت ننماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد:

۱. شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی.

۲. شخص حکمی به جزای نقدی چهل هزار افغانی.

(۵) شخصی که عمداً اسناد و دفاتر خود را مطابق احکام قوانین مالیاتی ترتیب و حفظ ننماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد:

۱. شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵۰۰۰ افغانی.

۲. شخص حکمی به جزای نقدی یکصد هزار افغانی.

(۶) شخصی که تسهیلات لازم ذیل را به کارکنان مالیاتی فراهم ننموده و با آنها همکاری ننماید، شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی چهل هزار افغانی

محکوم می‌گردد:

۴.۱. عنصر مادی

۴.۱.۱. رفتار مرتکب

جرم مالیاتی در هفت بند مذکور در ماده ۲۷۴ ق.م.م. ایران و ده بند مذکور در ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان، برخی در قالب فعل مثبت هستند و برخی در قالب ترک فعل. مثلاً در بند ۴ ماده ۲۷۴ آورده است: «عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش...». که با ترک فعل ارتکاب می‌یابد. یا بند ۶ این ماده که می‌گوید: «خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی...».

جرائم مذکور در بقیه بندها در قالب فعل مثبت مادی ارتکاب می‌یابد، پس رفتار مرتکب در این جرم هم با فعل و هم با ترک فعل اتفاق می‌افتد.

۱. دسترسی آزاد به محلات، ملکیت‌ها، اسناد، دفاتر، کامپیوتر و وسایل مربوط به آن و سایر معلومات مالیه دهنده.

۲. اخذ نقل اسناد، دفاتر و معلومات ذخیره شده در کامپیوتر.

۳. در اختیار گرفتن اسناد یا دفاتر لازم که بتواند برای تعیین ذمت مالیاتی مالیه دهنده یا به منظور سایر اجرائات مطابق قوانین مالیاتی ضروری باشد.

(۷) شخصی که عمداً شماره تشخیصیه نادرست را در اظهارنامه مالیاتی و یا هر سند که در قوانین مالیاتی پیش‌بینی گردیده است و با به این منظور استفاده می‌شود، به کار ببرد، قرار ذیل مجازات می‌گردد:

۱. شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵۰۰۰ افغانی.

۲. شخص حکمی به جزای نقدی یکصد هزار افغانی.

(۸) شخصی که عمداً بدون دلایل موجه موارد ذیل را رعایت ننماید، شخص حقیقی به جزای نقدی پنج هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی چهل هزار افغانی محکوم می‌گردد:

۱. تهیه اسناد، دفاتر، معلومات کامپیوتری که در اختیارش قرار دارد، در میعاد مندرج اطلاعیه.

۲. حضور در زمان و محل مشخص شده اطلاعیه به منظور ارزیابی امور مالیاتی وی یا شخص دیگری.

(۹) شخصی که عمداً اظهارات نادرست یا گمراه کننده را ارائه و یا بخشی مشخصی آن را حذف نماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد:

۱. شخص حقیقی به جزای نقدی چهل هزار افغانی.

۲. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۶۰۰۰۰ افغانی.

(۱۰) شخصی که محرمیت معلومات مالیه دهنده مندرج قوانین مالیاتی را نقض نماید، به جزای نقدی یکصد هزار افغانی یا حبس قصیر تا یکسال، محکوم می‌گردد.

یا در ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان بندها، بند ۲، قسمت اول بندهای ۴، ۵، ۶ و ۸ با ترک فعل ارتکاب می‌یابد و سایر بندها با فعل مثبت مادی محقق می‌شود.

۴.۱.۲. موضوع جرم

چیزی که علیه آن جرم واقع می‌شود، موضوع جرم است. جرایم مالیاتی سبب کاهش درآمد مالیاتی و در نتیجه کسری بودجه دولت خواهد بود، لذا تحقق این امر با وجود جرایم مالیاتی دچار اختلال می‌شود.

همچنین امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و درازمدت سبب می‌شود تا رشد اقتصادی دچار مشکل گردد.

بنابراین موضوع این جرم منافع اقتصادی دولت است که شامل بندهای هفت‌گانه ماده ۲۷۴ قانون ایران و بندهای ده‌گانه ماده ۷۹۵ قانون افغانستان می‌گردد، چون با ارتکاب این جرم دولت متضرر می‌شود.

۴.۱.۳. وسیله ارتکاب جرم

هر چند علی‌الاصول، وسیله در ارتکاب جرم نقشی ندارد، ولی گاهی وسیله در ارتکاب جرم نقش اساسی دارد؛ مانند کلاهبرداری که به وسیله توسل به وسایل متقلبانه صورت می‌گیرد، یا جرم مطبوعاتی که حتماً باید به وسیله‌ای به نام مطبوعات اتفاق بیفتد. اما در جرایم مالیاتی ظاهراً در بندهای ۱، ۳، ۵، و ۷ یا مثلاً در بندهای ۷ و ۹ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان، وسیله نقش دارد و جرم به وسیله تقلب در تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک، یا ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی یا تنظیم متقلبانه معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران و بالعکس و یا استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر، ارتکاب می‌یابد، ولی در سایر بندها وسیله نقشی در ارتکاب جرم ندارد.

۴.۱.۴. سمت و خصوصیت مرتکب

با توجه به ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۹۴ و ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان، این جرم می‌تواند هم توسط اشخاص حقیقی و هم توسط اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیر دولتی، اتفاق بیفتد.

پس در بحث ما خصوصیت مرتکب شرط نیست؛ لازم نیست حتماً کارمند دولت باشد بلکه اشخاص هم می‌توانند مشمول این قانون باشند. همین طور در این جرم علاوه بر اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی را با استناد به این قانون مجرم شناخته و مجازات نماییم.

۴.۱.۵. سمت و خصوصیت بزهدیده

جرم مالیاتی از جرایمی است که بزهدیده انسانی مستقیم در آن وجود ندارد و از لحاظ بزهدیده جرم بدون بزهدیده مستقیم است، ولی نمی‌توان گفت این جرم موضوع (بزهدیده عام) ندارد، بلکه بزهدیده این جرم را می‌توان گفت نظام مالیاتی و در نتیجه اقتصادی کشور است که مهم‌تر از فرد می‌باشد.

۴.۱.۶. نتیجه جرم

این جرم در تمامی بندهای مذکور در ماده ۲۷۴ قانون م.م. و بندهای ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان، نیازمند به تحقق نتیجه نمی‌باشد، بلکه به صرف ارتکاب محقق می‌شود و لازم نیست حتماً نظام مالیاتی به هم خورده و دولت متضرر شده باشد. بنابراین جرم مالیاتی از جرایم مطلق است و نه مقید.

۴.۱.۷. رابطه سببیت

معلوم است وقتی جرم مطلق است و مقید به تحقق نتیجه نیست، اثبات رابطه سببیت بین رفتار مرتکب و نتیجه (جرم) نیز در این جرم لازم نیست، بلکه به صرف ارتکاب طرف مجرم شناخته شده و قابل مجازات می‌باشد.

۴.۲. عنصر معنوی

قانونگذار ایران در جرایم مالیاتی و اقتصادی، اصل را بر این می‌گذارد که فرد تنظیم‌کننده دفتر و... فردی متخصص و داناست، بنابراین بر کاری که انجام می‌دهد آگاهی دارد، به همین دلیل عنصر عمد و آگاهی را مفروض گرفته است. مصادیق هفت‌گانه‌ای که در ماده ۲۷۴ آمده است، به اثبات و احراز عنصر معنوی نیاز ندارد، چون 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 مخفی نموده است.

هرچند قانونگذار افغانستان در اکثر بندهای ماده ۷۹۵ کد جزای این کشور، به عمدی بودن تخلفات تصریح نموده است.

۳.۴. مجازات

ماده ۲۷۴ برای مرتکبین جرایم مالیاتی مجازات‌های درجه شش را پیش‌بینی کرده است.^۱ همین طور مواد ۲۷۶ و ۲۷۷ به مجازات‌های جرم عدم گزارش تخلفات مالیاتی^۲ و جبران ضرر و زیان دولت اشاره نموده است.

ماده ۷۹۵ قانون جزای افغانستان نیز برای مرتکبین این جرایم هم مجازات جریمه نقدی از ۵۰۰۰ افغانی (بند ۸) تا ۱۶۰،۰۰۰ افغانی (بند ۹) و هم مجازات‌های جایگزین حبس (بندهای ۲، ۳ و ۱۰) و محرومیت از حقوق اجتماعی (بند ۴) را در نظر گرفته است.

همچنین بند ۲ ماده ۹۸ قانون مالیات بر عایدات افغانستان، مجازات دو درجه‌ای را در خصوص مرتکبین جرم کتمان درآمد در نظر گرفته است^۳ که در مرتبه اول اصل مالیات

۱. ماده ۱۹ ق.م.ا:

- حبس بیش از شش ماه تا دو سال.
 - جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال.
 - شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه و تا ۹۹ ضربه در جرایم منافی عفت.
 - محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال.
 - انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها.
 - ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.
 - ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.
 - ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.
۲. مجازات حداقل مجازات مباشر در نظر گرفته شده است.
۳. ماده ۹۸ بند ۲: «اشخاصی که عواید قابل پرداخت مالیات‌شان را کتمان نمایند، مکلف به پرداخت مالیه اصلی و اضافی قرار ذیل می‌گردند:
- الف) مرتبه اول، اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده با جریمه دوچند مالیه اضافی.
- ب) مرتبه دوم، بر علاوه اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده، با جریمه دوچند مالیه اضافی. در این صورت فعالیت اقتصادی کتمان کننده به اساس حکم محکمه متوقف می‌گردد».

با جریمه دوبرابر مالیات قابل پرداخت و در مرتبه دوم علاوه بر مجازات مذکور، فعالیت اقتصادی مرتکب نیز بر اساس حکم محکمه متوقف می‌شود.

۵. انواع جرایم مالیاتی

همواره در اجتماع افرادی وجود دارند که درصدد دور زدن قانون می‌باشند و به هر نحوی سعی دارند از پرداخت مالیات اجتناب کنند. همین امر سبب شده که قانونگذاران انواع جرایم مالیاتی را در قوانین مالیاتی برشمارند.

۵. ۱. عدم ارایه اظهارنامه

قانونگذار ایران در ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۹۴ در رابطه با عدم ارائه اظهار نامه مالیاتی مقرر داشته است:

در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی استف چنان چه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد. حکم این ماده درمورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیر واقعی نیز جاری است.

فقرة ۱ ماده ۷۰ قانون مالیات بر عایدات افغانستان (مصوب ۱۳۹۴) ارائه اظهارنامه مالیاتی را الزام نموده است:

۱. اشخاصی که تابع ارائه اظهارنامه سالانه مالیات بر عایدات می‌باشند، مکلف‌اند آن را الی اخیر ماه سوم سال مالی بعدی به شعبات مربوطه ارائه نمایند.

فقرة ۱ ماده ۷۹۵ قانون جزای افغانستان مصوب ۱۳۹۶ مقرر می‌دارد:

شخصی که بدون دلایل موجه اظهارنامه مالیاتی خویش را مطابق به احکام قانون مالیاتی یا انقضای و مدت تمدید شده اداره مالیات، ارائه ننماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد: ۱. شخص حقیقی، به جزای نقدی ده هزار افغانی؛ ۲. شخص حکمی (حقوقی) به جزای نقدی ۳۰ هزار افغانی.

۵. ۱. ۱. عنصر مادی

مطابق با فقرة ۱ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان و ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران (اصلاحات ۱۳۹۴)، عنصر مادی این جرم، عدم ارائه اظهارنامه معرفی شده است که

از نظر رفتار مرتکب، از نوع ترک فعل ناشی از وظیفه می‌باشد. از نگاه نتیجه، این جرم از نوع جرم مطلق است و با صرف رفتار مجرمانه ارتکاب می‌یابد و نیازمند نتیجه و رابطه سببیت نیست؛ فرقی نمی‌کند بر اثر خودداری از ارائه اظهارنامه مالیاتی، ضرری به دولت وارد شود یا نه.

۵. ۱. ۱. سمت و خصوصیت مرتکب

از آنجایی که قانونگذار مرتکب این جرم را مقید به شخص خاصی نکرده است، به حکم اطلاق این مواد مرتکب آن می‌تواند شخص حقیقی باشد یا شخص حقوقی.

۵. ۱. ۲. سمت و خصوصیت بزه‌دیده

به خلاف جرایم علیه اموال که بزه‌دیده مستقیم دارد، این جرم از جرایمی است که در آن بزه‌دیده مستقیم وجود ندارد. جرایم اقتصادی از جرایم بدون بزه‌دیده مستقیم است، یعنی بزه‌دیده انسانی مستقیمی در آن وجود ندارد. این جرم مانند جرایم علیه امنیت است که بزه‌دیده مستقیم ندارد، چون شخص مورد حمایت نیست، بلکه نظام اقتصادی است که مورد حمایت قرار دارد. بنابراین بزه‌دیده غیر مستقیم این جرم نظام اقتصادی کشور است.

۵. ۱. ۳. موضوع جرم

موضوع جرم به چیزی گفته می‌شود که رفتار مجرمانه بر آن واقع می‌شود و قانونگذار از آن حمایت کیفری کرده‌است. متعلق جرم مواد مذکور عبارت است از «اظهارنامه مالیاتی» که در قالب سندی که مبین میزان مالیاتی است که باید به حساب دولت واریز شود و جرم «عدم ارائه» به اظهارنامه مالیاتی تعلق می‌گیرد. پس موضوع این جرم عبارت می‌شود از نظام مالیاتی کشور.

۵. ۱. ۴. نتیجه جرم

همان طور که می‌دانیم برای حفظ چرخه اقتصادی کشور حقوق دولت باید به شکل مالیات پرداخت شود که اظهارنامه مالیاتی، مبحثی در این قالب است که پرداخت مالیات را با توجه به درآمد افراد در نظر می‌گیرد.

حال سؤال این است که این جرم مطلق است یا مقید؟ با توجه به مواد قانونی مذکور در قوانین ایران و افغانستان، این جرم مطلق است و لازم نیست در نتیجه این جرم حتماً

دولت متضرر شود و نظام اقتصادی کشور آسیب ببیند، بلکه به صرف عدم ارائه اظهارنامه، ارتکاب می‌یابد و مرتکب مجرم شناخته خواهد شد.

۵. ۱. ۲. عنصر معنوی

از اطلاق فقره ۱ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان و همچنین ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم جمهوری اسلامی ایران که ارتکاب این جرم را مقید به سوء نیت، قصد، عمد یا علم نکرده، استنباط می‌شود که هم ارتکاب عمدی و هم غیر عمدی، خودداری از ارائه اظهارنامه مالیاتی، جرم است. بنابراین اگر مدیر شرکتی به کارکنان خویش دستور دهد که در موعد مقرر، اظهار نامه مالیاتی را به وزارت مالیه ارائه دهند، ولی آنان به دلیل سهل‌انگاری و بی‌مبالاتی از انجام این کار خودداری نمایند، جرم موضوع مندرج این ماده ارتکاب یافته و باید شرکت مذکور بر اساس این ماده محاکمه و مجازات گردد.

۵. ۱. ۳. مجازات

قانون‌گذار افغانستان برای جرم عدم ارائه اظهارنامه مجازات نقدی پیش‌بینی کرده است. در فقرات ۱ و ۲ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان بیان شده است: «شخص حقیقی به جزای ده هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی سی هزار افغانی محکوم می‌گردد.» قانون مالیات بر عایدات افغانستان مصوب ۱۳۸۷/۱۲ در فقره ۱ ماده ۱۰۲ مقرر نموده است:

شخص حقیقی که بدون دلایل موجه اظهارنامه مالیاتی مربوط را مطابق احکام این قانون در خلال مدت معینه ارائه ننماید، به تأدیه مبلغ یکصد افغانی مالیه اضافی در برابر هر روز تأخیر و شخص حکمی به تأدیه مبلغ پنجصد افغانی مالیه اضافی در برابر هر روز تأخیر، مکلف می‌باشد

اما قانونگذار ایران در ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم، برای اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی و حقوقی معادل ۳۰٪ مالیات متعلق و برای سایر مؤدیان معادل ۱۰٪ مالیات متعلق جریمه تعیین نموده است:

... مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مؤدیان^۱.

دلیل اینکه قانونگذار افغانستان و ایران برای این جرم مجازات نقدی در نظر گرفته است، می‌تواند این امر باشد که این نوع مجازات برای مرتکبین جرایم مالی متناسب‌ترین مجازات است، چون انگیزه مجرم از ارتکاب این گونه جرایم، عدم کاهش دارایی اوست. با محکوم کردن به جزای نقدی، این پیام عملاً به آن‌ها ابلاغ می‌شود که آنان با ارتکاب این جرم نه تنها به هدف خویش نمی‌رسند، بلکه با محکوم شدن به جزای نقدی، دارایی‌شان بیشتر کاهش می‌یابد.

بنابراین مطابق قانون ایران ممکن است به میزان تفاوت مالیات متعلق، جریمه نیز تفاوت پیدا نماید، ولی بر اساس قانون افغانستان، مالیات چه کم باشد چه زیاد، میزان جریمه ثابت است و مجرم باید آن را بپردازد.

۵.۲. کتمان درآمد

برخی از اشخاص (چه حقیقی چه حقوقی) دو نوع دفتر برای ثبت عملیات تجاری خود دارند. یک نوع دفاتری که پیش خود نگه می‌دارند و از آن‌ها برای ثبت واقعی تمام فعالیت‌های خود استفاده می‌کنند و نوع دوم، همان دفاتر قانونی هستند که آن‌ها را بدون ثبت تمام فعالیت‌های خود برای ارائه به مراجع قانونی مانند سازمان امور مالیاتی تنظیم می‌کنند! به این ترتیب با پنهان کردن بخشی از فعالیت‌های خود، برای گریز از پرداخت مالیات، درآمدهای واقعی خود را کتمان می‌کنند.

منظور از درآمد کتمان شده، درآمدی است که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت‌های اقتصادی خود به دست آورده است، اما در دفاتر قانونی خود ثبت نکرده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نموده است. در این صورت مأموران مالیاتی پس از دسترسی به اسناد و مدارک قابل اعتماد و یا دریافت اطلاعاتی مستند واصله از دفتر اطلاعات مالیاتی و سایر مراجع، و تطبیق آن‌ها با مندرجات دفاتر قانونی و صورت‌های مالی ابرازی در مهلت مقرر و احراز عدم ثبت اطلاعات مربوطه در دفاتر مودی، می‌توانند نسبت به

۱. مانند درآمد املاک و درآمدهای اتفاقی و...

تعیین و محاسبه درآمدهای کتمان شده و مطالبه مالیات متعلق طبق مقررات قانونی مبادرت نمایند.

قسمت اخیر ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم جرم کتمان درآمد را نیز مشمول این ماده قرار داده است.

«... حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه‌های غیر واقعی نیز جاری است»، بنابراین، درآمدهای کتمان شده جزء سایر مؤدیان قرار می‌گیرد.

در بخشنامه ۱۳۹۷/۹/۱۲ گفته شده است:

از آنجایی که در خصوص درآمدهای کتمان شده، ترازنامه و حساب سود و زیان و اسناد و مدارک، ارائه نگردیده است، بنابراین به دلیل عدم رعایت تکالیف مذکور، اعمال معافیت تبصره ماده ۱۹۰ ق.م.م.ا^۱ برای درآمدهای کتمان شده، فاقد وجاهت قانونی است.

در اصلاحیه سال ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، انجام برخی از اعمال، جرم مالیاتی محسوب شده و مجازات کیفی به دنبال دارد؛ یکی از این اعمال، طبق بند ۲ ماده ۲۷۴ ق.م.م.ا «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» است که قانونگذار با توجه به اهمیت مقابله با کتمان درآمد، این بند را در ماده ۲۷۴ درج نموده است.

قانون مالیات بر عایدات افغانستان مصوب ۱۳۸۷/۱۲ در بند ۲ ماده ۹۸ چنین مقرر داشته است:

اشخاصی که عواید قابل پرداخت مالیه‌شان را کتمان نمایند، مکلف به پرداخت مالیه اصلی و اضافی قرار ذیل می‌گردند:

أ) مرتبه اول، اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده، با جریمه دوچند مالیه اضافی.

۱. تبصره ۱ ماده ۱۹۰ ق.م.م.ا: «مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب‌دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند، در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ این قانون، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از ۸۰٪ جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود.»

ب) مرتبه دوم، برعلاوه اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده، با جریمه دوچند مالیه اضافی. در این صورت فعالیت اقتصادی کتمان کننده به اساس حکم محکمه متوقف می‌گردد.

۵. ۲. ۱. عنصر مادی

۵. ۲. ۱. رفتار مرتکب

مقنن جمهوری اسلامی در ماده ۲۷۴ ق.م.م. با عبارت «اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن» صریحاً فعالیت اقتصادی پنهان و کتمان درآمد را یکی از رفتارهای فیزیکی تشکیل‌دهنده جرم برشمرده است.

بنابر این اگر کتمان درآمد را مساوی با فعالیت اقتصادی پنهان در نظر بگیریم و ماده ۲۷۴ نیز این دو را در کنار هم ذکر نموده است، رفتار مرتکب از نوع فعل مثبت خواهد بود، اما اگر مطابق با بخشنامه ۱۳۹۷/۹/۱۲ مد نظر قرار دهیم که عدم ارائه ترازنامه، حساب سود و زیان و اسناد و مدارک را نام برده، رفتار مرتکب از نوع ترک فعل خواهد بود. به هر حال رفتار مرتکب در جرم کتمان درآمد به نظر می‌رسد فعل مثبت است. بر اساس قانون مالیات بر عایدات افغانستان نیز که گفته است: «اشخاصی که عواید قابل پرداخت مالیه‌شان را کتمان نمایند.» کتمان کردن فعل مثبت است.

۵. ۲. ۱. ۲. سمت و خصوصیت مرتکب

در مورد مرتکب این جرم لزومی ندارد مرتکب دارای سمت و خصوصیت باشد، بلکه توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، کارمند و غیر کارمند و... قابل ارتکاب است و مراد قانون هم اشخاص است، اعم از حقیقی و حقوقی و افراد با خصوصیت و بدون خصوصیت.

۵. ۲. ۱. ۳. سمت و خصوصیت بزه‌دیده

این جرم از جرایمی است که بزه‌دیده انسانی مستقیمی در آن وجود ندارد. این جرم مانند جرایم علیه امنیت است که بزه‌دیده مستقیم ندارد، چون شخص مورد حمایت نیست، بلکه نظام اقتصادی است که مورد حمایت قرار دارد. بنابراین بزه‌دیده غیر مستقیم این جرم نظام اقتصادی کشور است.

۵. ۲. ۱. ۴. موضوع جرم

آن چیزی که این جرم علیه آن واقع می‌شود، نظام مالیاتی کشور است. یکی از چیزهای که نظام اقتصادی کشور شامل آن می‌شود، نظام مالیاتی است و هرگونه کوتاهی و اخلال در نظام مالیاتی کشور موجب ضربه زدن به نظام اقتصادی می‌شود. بنابراین موضوع این جرم نظام مالیاتی کشور است.

۵. ۲. ۱. ۵. وسیله جرم

هرچند علی‌الاصول وسیله در ارتکاب جرم نقشی ندارد، ولی گاهی وسیله در ارتکاب جرم نقش اساسی دارد، مانند کلاهبرداری که به وسیله توسل به وسایل متقلبانه باید صورت بگیرد یا جرم مطبوعاتی که حتماً باید به وسیله‌ای به نام مطبوعات اتفاق بیفتد. در این جرم ظاهراً وسیله نقشی ندارد، به صرف کتمان درآمد، جرم ارتکاب یافته و نیازی به اثبات وسیله ندارد تا ثابت شود از چه طریقی ارتکاب یافته است.

۵. ۲. ۱. ۶. نتیجه جرم

این جرم نیز مانند جرم عدم ارائه اظهارنامه جرم مطلق است و نیازمند تحقق نتیجه نمی‌باشد.

۵. ۲. ۲. عنصر معنوی

جرایم بر اساس عنصر معنوی به دو دسته تقسیم می‌گردد؛ جرایم عمدی که فکر مجرمانه لازم دارد و مرتکب باید دارای فکر مجرمانه باشد و جرایم غیر عمدی. جرایم در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر عایدات، از جرایم عمدی است از طرفی اصل هم بر عمدی بودن جرایم است. سوءنیت عام در این جرم، قصد و خواست بر عدم پرداخت مالیات می‌باشد.

۵. ۲. ۳. مجازات

جریمه کتمان درآمد که در ماده ۱۹۲ ق.م.م.پیش‌بینی شده است. اولاً طبق ماده مذکور، جریمه کتمان درآمد را همچون درآمد عدم تسلیم اظهارنامه برای اشخاص حقوقی و حقیقی ۳۰٪ و برای سایر مؤدیان (مانند درآمد املاک و اتفاقی و...) ۱۰٪ درآمدهای

کتمان شده است (بخشنامه مورخ ۱۳/۶/۱۳۹۷). ثانیاً جریمه متعلق، غیرقابل بخشودگی است و سازمان امور مالیاتی حتی اگر بخواهد نمی‌تواند خلاف حکم قانون، تمام یا حتی بخشی از جریمه را ببخشد.

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم جمهوری اسلامی ایران، مجازات‌های درجه شش^۱ را برای مرتکبین جرم کتمان درآمد و... پیش‌بینی نموده است:

موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند. «یکی از آن موارد، جرم اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد است.

بند ۲ ماده ۹۸ قانون مالیات بر عایدات افغانستان، مجازات دو درجه‌ای را برای مرتکبین این جرم در نظر گرفته است. در مرحله اول جریمه دو برابر مالیات و در مرحله دوم جریمه دو برابر مالیات، مجازات تکمیلی متوقف کردن فعالیت اقتصادی مرتکب را پیش‌بینی نموده است.^۲

۱. حبس بیش از شش ماه تا دو سال

- جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال.

- شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه و تا ۹۹ ضربه در جرایم منافی عفت.

- محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال.

- انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها.

- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

- ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

۲. اشخاصی که عواید قابل پرداخت مالیه‌شان را کتمان نمایند، مکلف به پرداخت مالیه اصلی و اضافی قرار ذیل می‌گردند:

أ) مرتبه اول، اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده با جریمه دو چند مالیه اضافی.

ب) مرتبه دوم، برعلاوه اصل مالیه قابل پرداخت کتمان شده، با جریمه دو چند مالیه اضافی. در این صورت فعالیت اقتصادی کتمان کننده به اساس حکم محکمه متوقف می‌گردد.

۵.۳. اجتناب از پرداخت مالیات

منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی است. به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است.^۱

بنابراین اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است که می‌تواند از طریق انتقال درآمد به یک منطقه با مالیات کم و یا قیمت‌گذاری انتقالی^۲ انجام شود. اکثر شرکت‌ها به دنبال کاهش مالیات و در نتیجه اجتناب از مالیات، در درون چارچوب‌های قانونی با استفاده از خلأهای موجود در قوانین هستند. برای بهتر روشن شدن مفهوم اجتناب مالیاتی لازم است ابتدا تفاوت بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی روشن شود.

۵.۳.۱. تفاوت فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیر قانونی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد.

اما اجتناب از پرداخت مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشئت می‌گیرد. در اینجا، فرد با هدف کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مؤدی مالیاتی دلیلی ندارد نگران افشا شدن

۱. ایمانی، کریم و همکاران (۱۳۹۳)، «اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن»، فصلنامه پژوهشی حسابداری، ش ۴.

۲. قیمت‌گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته است. برای صحت انعکاس درآمد، قیمت کالاها و خدمات فروخته شده توسط شرکت‌های وابسته باید همان قیمتی باشد که می‌تواند توسط اشخاص غیروابسته پرداخت شود. با کاهش دادن قیمت کالاها و خدمات توسط شرکت مادر و شرکت‌های وابسته در حوزه‌های با مالیات بالا و بالا بردن قیمت خرید، درآمد را می‌توان منتقل نمود.

باشد، چرا که او الزاماً تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن، البته به شکل غیرواقعی، یادداشت و ثبت می‌کند.

۵.۳.۲. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی

افرادی که مانع از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث شوند یا از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م.م. مربوط به مالیات مکرر^۱ و فقره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات بر عایدات مصوب ۱۳۸۷ افغانستان^۲ و بنده ۶ و بنده ۳ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان^۳ مصوب ۱۳۹۶، همچنین ماده

۱. ماده ۱۶۹ مکرر: به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یک‌پارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌های و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظف هستند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

۲. ماده ۱۰۱(۱) مؤدی‌یی که بدون دلایل، اسناد و دفاتر معاملات مربوط را مطابق احکام این قانون به صورت درست تهیه و نگهداری ننماید یا به دسترس موظفین وزارت مالیه قرار ندهد، شخص حقیقی به تأدیه پنج هزار افغانی مالیه اضافی و شخص حکمی مکلف به تأدیه مبلغ بیست هزار افغانی مالیه اضافی می‌باشند.

۳. شخصی که تسهیلات لازم ذیل را به کارکنان مالیاتی فراهم ننموده و با آن‌ها همکاری ننماید، شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی چهل هزار افغانی محکوم می‌گردد:

۱. دسترسی آزاد به محلات، ملکیت‌ها، اسناد، کمپیوتر و وسایل مربوط به آن و سایر معلومات مالیه دهند.

۲. اخذ نقل اسناد یا دفاتر و معلومات ذخیره شده در کمپیوتر.

۳. در اختیار گرفتن اسناد یا دفاتر لازم که بتواند برای تعیین ذمت مالیاتی مالیه دهنده یا به منظور سایر اجرائات مطابق قوانین مالیاتی ضروری باشد.

۷۹۶ کد جزای افغانستان^۱ به سازمان امور مالیاتی کشور خودداری کنند و این کارشان منجر به زیان وارده به دولت شود نیز مجرم خواهند بود.

در واقع، عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی‌شان تلاش می‌کنند بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجا که اجتناب از پرداخت مالیات فعالیتی به ظاهر قانونی است، از این رو، بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است.

به عبارت دیگر، این مقوله (اجتناب از پرداخت مالیات) به بررسی و یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی مرتبط می‌شود که مؤدیان به آن وسیله، خود را به نحوی از دایره افراد مشمول مالیات خارج می‌کنند. مثلاً تبادل درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه که نرخ کمتری از مالیات را به همراه دارد، مثالی از اجتناب مالیاتی است.

حال اگر فروشنده‌ای برای پرداخت مالیات کمتر، دوچرخه کمتری بفروشد، رفتار وی بر پایه اجتناب از مالیات است. اگر همین فروشنده برای پرداخت کمتر مالیات، میزان فروش دوچرخه را کمتر از مقدار واقعی آن به اداره مالیات گزارش کند، رفتار وی فرار از مالیات قلمداد می‌شود.

بنابراین، اجتناب مالیاتی، قانونی و برای کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب یا فرار مالیاتی، غیرقانونی و مبادرت عمدی به اعمال خلاف قانون مانند گزارش غیرواقعی درآمد و فروش، کسورات و تنظیم اظهارنامه‌ها است.

۵.۳.۳. عنصر مادی

۵.۳.۳.۱. رفتار مرتکب

بر اساس بند ۳ ماده ۲۷۴ ق.م.م. ایران که عباراتی مانند «ممانعت از دسترسی مأموران» و «امتناع از انجام تکالیف» را به کار برده، رفتار مرتکب می‌تواند فعل مادی مثبت باشد و می‌تواند ترک فعل باشد. پس این جرم با فعل مادی مثبت و ترک فعل قابل ارتکاب

۱. ماده ۷۹۶: شخصی که عمداً مانع اجرای وظایف قانونی کارکن مالیاتی گردد، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیق به جزای نقدی چهل هزار افغانی یا به بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۶۰ هزار افغانی.

است، اما مطابق با عنوان کلی جرم که اجتناب از پرداخت مالیات است، رفتار مرتکب ترک فعل خواهد بود.

مطابق با قانون مالیات بر عایدات افغانستان که از فراهم نکردن تسهیلات لازم برای مأموران مالیاتی و عدم همکاری سخن گفته، رفتار مرتکب تنها ترک فعل خواهد بود ولی طبق بند کد جزای افغانستان، رفتار مرتکب فعل مادی مثبت می‌باشد. از آنجایی که مقرر داشته است:

تصفیه کننده در یکی حالات ذیل به جزای نقدی بیست هزار افغانی یا بدیل حبس یا هر دو جزا محکوم می‌گردد... در صورت خارج نمودن دارایی مالیه دهنده از کنترل خویش قبل از دریافت اطلاعیه اداره مالیاتی مبنی بر پرداخت هرنوع ذمت مالیاتی فعلی یا آینده مالیه دهنده.

۵. ۳. ۲. سمت و خصوصیت مرتکب

بر اساس بندهای ماده ۲۷۴ق.م.م. ایران و فقرات ده‌گانه ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان و ماده ۹۸ قانون مالیات بر عایدات افغانستان، مرتکب این جرم می‌تواند شخص حقیقی یا شخص حقوقی باشد.

۵. ۳. ۳. سمت و خصوصیت بزه‌دیده

این جرم از لحاظ بزه‌دیده، بزه‌دیده انسانی مستقیم در آن وجود ندارد، ولی این به آن معنا نیست که این جرم اصلاً بزه‌دیده یعنی موضوع نداشته باشد، بلکه موضوع (بزه‌دیده عام) آن، نظام مالیاتی کشور می‌باشد که موجب وارد کردن ضرر به دولت است.

۵. ۳. ۴. موضوع جرم

هر چیزی که جرم علیه آن واقع می‌شود، موضوع آن جرم است. جرم مورد نظر علیه نظام مالیاتی کشور و اموال دولتی واقع شده است. بنابراین موضوع این جرم نظام مالیاتی کشور می‌باشد.

۵. ۳. ۵. وسیله جرم

نقش وسیله در ارتکاب جرم مورد نظر با توجه به مواد قانونی، منفی به نظر می‌رسد، چون قانون به طریق ارتکاب جرم توجهی ندارد. بنابراین به صرف انجام عمل و رفتار

مرتکب از هر طریق که باشد، این جرم محقق شده است و وسیله و طریق ارتکاب نقشی ندارد.

۵.۳.۳. ۶. نتیجه جرم

همان طور که قبلاً اشاره شد علی‌الاصول جرم باید مقید باشد، ولی بعض جرایم هستند که مقید به وقوع نتیجه نیستند و به محض صدور رفتار از مرتکب تحقق پیدا می‌کند. جرم مورد نظر در این قسمت از بحث، با توجه به بند ۳ ماده ۲۷۴ که گفته «وارد کردن زیان به دولت»، یعنی جرم باید موجب وارد شدن ضرر به دولت باشد، مقید به نتیجه می‌باشد، ولی از قوانین افغانستان چنین چیزی استفاده نمی‌شود، بلکه طبق قوانین افغانستان جرم مطلق خواهد بود.

۵.۳.۳. ۷. رابطه علیت

از آنجایی که در جرایم مقید باید بین نتیجه و رفتار رابطه سببیت وجود داشته باشد، با در نظر داشت ماده قانونی ایران چون جرم مقید به نظر می‌رسد، حتماً باید رابطه سببیت وجود داشته باشد، یعنی رفتار مرتکب باعث وارد شدن ضرر به دولت شده باشد تا جرم محقق شود در غیر این صورت جرم تحقق پیدا نکرده است.

اما بر اساس مواد قانونی قوانین مالیاتی افغانستان، به خاطر اینکه جرم مطلق به نظر می‌رسد، نیازی به اثبات رابطه سببیت بین رفتار مرتکب و نتیجه جرم نمی‌باشد.

۵.۳.۴. عنصر معنوی

جرایم بر اساس عنصر معنوی به عمدی و غیر عمدی تقسیم می‌شود. جرایم قانون مالیات از جرایم عمدی است؛ یعنی مرتکب قصد نقش قانون را دارد و دارای ذهن و فکر مجرمانه می‌باشد.

عمد دارای چند جزء است:

۱. علم مثل علم به قانون و علم به موضوع؛
۲. سوء نیت عام مثل قصد اخلال در نظام مالیاتی کشور؛
۳. سوء نیت خاص یا قصد خاص و انگیزه مثل قصد ضربه زدن به نظام سیاسی علاوه بر اخلال در نظام مالیاتی و اقتصادی کشور.

مطابق با مواد قانونی مذکور در قوانین مالیاتی ایران و افغانستان، علم و سوء نیت عام در همه جرایم مالیاتی وجود دارد که در این مورد عبارت است از علم به جرم بودن اجتناب از پرداخت مالیات در قانون و علم به موضوع جرم و همچنین سوء نیت عام و قصد عام به اخلال در نظام مالیاتی که از تعابیری همچون «وارد کردن زیان به دولت» و... در قانون مالیات‌های مستقیم ایران و همین طور تعابیری چون «فراهم نکردن تسهیلات لازم برای ماموران مالیاتی و عدم همکاری» در قوانین افغانستان، قابل استفاده می‌باشد، اما قصد خاص و انگیزه ضربه زدن به نظام، در بعض موارد ممکن است وجود داشته باشد که نیاز به بررسی و اثبات دارد.

۵.۳.۵. مجازات

کد جزای افغانستان در ماده ۷۹۶ این قانون برای کسانی که مانع اجرای وظایف قانونی کارکنان مالیاتی گردد، مجازات‌های ۴۰ هزار افغانی تا ۱۶۰ هزار افغانی و مجازات جایگزین زندان در نظر گرفته است.^۱

همچنین در بند ۲۳ و ۲۶ ماده ۷۹۵ برای این جرم جزای نقدی ۱۰ هزار افغانی را برای شخص حقیقی و ۴۰ هزار افغانی برای شخص حکمی (حقوقی) پیش‌بینی نموده است. در فقره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات بر عایدات افغانستان مقرر نموده است:

۱. ماده ۷۹۶: شخصی که عمداً مانع اجرای وظایف قانونی کارکن مالیاتی گردد، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۴۰ هزار افغانی یا به بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۶۰ هزار افغانی.

۲. تصفیه‌کننده در یکی از حالات ذیل به جزای نقدی ۲۰ هزار افغانی یا بدیل حبس یا هردو جزا محکوم می‌گردد:

۱. در صورتی که در خلال ۱۴ روز از تاریخ تعیین وی به حیث تصفیه‌کننده به اداره مالیات کتباً اطلاع ندهد.

۲. در صورت خارج نمودن دارایی مالیه‌دهنده از کنترل خویش قبل از دریافت اطلاعیه اداره مالیاتی مبنی بر پرداخت هر نوع ذمت مالیاتی فعلی و آینده مالیه‌دهنده.

۳. در صورت عدم تخصیص یا تأدیه مبلغ قابل تأدیه از عواید حاصله از فروش دارایی مالیه‌دهنده به منظور تأدیه ذمت مالیاتی مالیه‌دهنده.

۳. شخصی که تسهیلات لازم ذیل را به کارکنان مالیاتی فراهم ننموده و با آن‌ها همکاری ننماید، شخص حقیقی به جزای نقدی ۱۰ هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی ۴۰ هزار افغانی محکوم می‌گردد:

مودی‌یی که بدون دلایل، اسناد و دفاتر معاملات مربوط را مطابق احکام این قانون به صورت درست تهیه و نگهداری ننماید یا به دسترس موظفین وزارت مالیه قرار ندهد، شخص حقیقی به تأدیه پنج هزار افغانی مالیه اضافی و شخص حکمی مکلف به تأدیه مبلغ بیست هزار افغانی مالیه اضافی می‌باشند.

طبق بندهای ۳ به بعد ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم ایران (اصلاحات ۱۳۹۴)، برای این گونه جرایم مالیاتی مجازات‌های درجه شش در نظر گرفته شده است.^۱

۵.۴. دیرکرد و یا فرار مالیاتی

منظور از فرار مالیاتی هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات است. فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های گوناگونی صورت بگیرد، اما در همه این روش‌ها فرد تلاش می‌کند که مالیات خود را پرداخت نکرده یا اینکه آن را به صورت ناقص پرداخت کند.^۲

۱. دسترسی آزاد به محلات، ملکیت‌ها، اسناد، کامپیوتر و وسایل مربوط به آن و سایر معلومات مالیه دهنده.

۲. اخذ نقل اسناد یا دفاتر و معلومات ذخیره شده در کامپیوتر.

۳. در اختیار گرفتن اسناد یا دفاتر لازم که بتواند برای تعیین ذمت مالیاتی مالیه دهنده یا به منظور سایر اجرائات مطابق قوانین مالیاتی ضروری باشد.

۱. درجه شش:

- حبس بیش از شش ماه تا دو سال
- جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال.
- شلاق ازسی‌ویک تا هفتادوچهار ضربه و تا نودونه ضربه در جرائم منافی عفت.
- محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال.
- انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها.
- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.
- ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.
- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

۲. موسوی و دیگران (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، یک مدل نظری، پژوهشنامه مالیات، ش ۵۳، ص ۲۹.

یکی از مهم‌ترین مواد قانونی در جرم‌انگاری فرار مالیاتی مربوط به ماده ۱۹۹ و ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم ایران است که بر اساس آن، هر شخص حقیقی یا حقوقی در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده نیز می‌باشد.^۱ بر اساس ماده ۲۰۰ این قانون، حتی برای متخلفان دولتی نیز مجازات پیش‌بینی شده است.^۲

قانونگذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۷۴ ق.م.م.ا(اصلاحیه ۱۳۹۴) این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن مشخص کرده است.^۳ قانونگذار سعی نموده تعریفی از فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم ارائه کند. بر همین اساس در ماده ۲۰۱ همین قانون مقرر داشته است:

هرگاه مؤدی مالیات به قصد فرار از پرداخت، عمداً به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات، ملاک هستند و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده، استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند، مجرم شناخته می‌شود.

قوانین افغانستان نیز در زمینه جرم فرار مالیاتی ساکت نبوده و آن را مورد جرم‌انگاری قرار داده است.

۱. ماده ۱۹۹: هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.

۲. ماده ۲۰۰: در مواردی که مکلفین به کسر مالیات، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد مسئولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود.

۳. مجازات‌های درجه شش را پیش‌بینی نموده است.

قانونگذار افغانستان هم برای متخلفان از وظایف مقرر قانونی^۱ و هم برای متخلفان دولتی^۲ مجازات نقدی و یا حبس کوتاه مدت تعیین نموده است. در فقرات ۵، ۷، ۸ و ۹ ماده ۷۹۵ کد جزای افغانستان تخلف متخلفان از وظایف قانونی را جرم‌انگاری و برایش مجازات پیش‌بینی کرده و در فقره ۱۰ همین ماده برای مأمورین متخلف که محرمیت اطلاعاتی مالیات دهندگان را رعایت نکنند، تعیین مجازات نموده است. همین‌طور در ماده ۷۹۷ کد جزای افغانستان رفتار کسانی را که از اسناد خلاف واقع و تزویری استفاده نمایند جرم‌انگاری کرده است.^۳

۱. فقره ۵ ماده ۷۹۵ کد جزا: شخصی که عمداً اسناد و دفاتر خود را مطابق احکام قوانین مالیاتی ترتیب و حفظ ننماید قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵ هزار افغانی یا بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی.

فقره ۷ همین ماده: شخصی که عمداً شماره تشخیصیه نادرست را در اظهارنامه مالیاتی و یا هر سند که در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شده است و یا به این منظور استفاده می‌شود، به کار ببرد، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵ هزار افغانی. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی.

فقره ۸ همین ماده: شخصی که عمداً بدون دلایل موجه موارد ذیل را رعایت نکند، شخص حقیقی به جزای نقدی پنج هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی ۴۰ هزار افغانی، محکوم می‌گردد:

۱. تهیه اسناد، دفاتر، معلومات کمپیوتری که در اختیارش قرار دارد، در میعاد مندرج در اطلاعیه.

۲. حضور در زمان و محل مشخص شده اطلاعیه به منظور ارزیابی امور مالیاتی وی یا شخص دیگری.

فقره ۹ همین ماده: شخصی که عمداً اظهارات نادرست یا گمراه کننده را ارائه و یا بخش مشخص آن را حذف نماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۴۰ هزار افغانی یا بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۶۰ هزار افغانی.

۲. فقره ۱۰ ماده ۷۹۵ کد جزا: شخصی که محرمیت معلومات مالیه دهنده مندرج در قوانین مالیاتی را نقض نماید، به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی یا حبس قصیر تا یک‌سال، محکوم می‌گردد.

۳. ماده ۷۹۷: هرگاه مالیه دهنده با استفاده از اسناد تزویری، بازپرداخت مالیه بر ارزش افزوده را که مستحقش نیست اخذ نماید، علاوه بر جزای جرم تزویر به جزای نقدی معادل مبلغ گرفته شده نیز محکوم می‌گردد.

۵.۴.۱. عنصر مادی جرم

منظور از عنصر مادی جرم آن است که افکار و مقاصد مجرمانه مرتکب از حالت فکر و تهیه نقشه خارج شده و به مرتبه عمل در آید،^۱ یعنی همان گونه که تحقق جرم نیازمند نص قانونی است، به همان ترتیب محتاج به شکل خارجی و مادی خاص نیز می‌باشد که آن را پیکره خارجی جرم می‌نامند.

۵.۴.۱.۱. رفتار مرتکب

رفتار مرتکب در جرم فرار مالیاتی هم به صورت فعل مادی مثبت و هم به صورت ترک فعل می‌تواند محقق شود. این مسئله از منطوق ماده ۲۰۱ و ۲۷۴ ق.م.م. ایران و فقرات ۵، ۷، ۸، ۹ و ۱۰ ماده ۷۹۵ و ماده ۷۹۷ کد جزای افغانستان، قابل استنباط می‌باشد. در ماده ۲۰۱ می‌گوید: «هرگاه مؤدی به ... استناد نماید یا ... از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ... خودداری کند...» در این ماده استناد به اسناد مذکور فعل مادی مثبت و خودداری از تسلیم ... برای فرار از پرداخت مالیات، ترک فعل است یا در قانون افغانستان می‌گوید: «... استفاده از اسناد تزویری... یا عدم رعایت وظایف قانونی مالیات‌دهندگان و...» که هم شامل فعل مادی مثبت و هم ترک فعل می‌باشد.

۵.۴.۱.۲. سمت و خصوصیت مرتکب

با توجه به مواد قانونی ایران و افغانستان که از کلماتی همچون «شخصی که»، «مالیات دهنده»، «هر شخص حقیقی یا حقوقی» و... استفاده نموده‌اند، مرتکب این جرم می‌تواند هم شخص حقیقی باشد و هم شخص حقوقی. پس سمت و خصوصیت مرتکب شرط نیست و مسئولیت کیفری متوجه هر دو می‌باشد.

۵.۴.۱.۳. سمت و خصوصیت بزه‌دیده

جرایمی وجود دارد که ما در آن بزه‌دیده مستقیم داریم مثل قتل، سرقت و... ولی بعضی جرایم مانند جرایم علیه امنیت، جرایم اقتصادی و ... بزه‌دیده انسانی مستقیم ندارد. جرایم مالیاتی از جمله جرم فرار مالیاتی از جرایمی است که بزه‌دیده مستقیم انسانی در

۱. محسنی، مرتضی (۱۳۷۶)، دوره حقوق جزای عمومی، ج ۱، گنج دانش، تهران: ۱۳۰.

آن وجود ندارد، چون شخص مورد حمایت قانون نیست، بلکه نظام مالیاتی و اموال دولت مورد حمایت می‌باشد. بنابراین در این جرم ما نباید دنبال بزه‌دیده مستقیم بگردیم.

۵. ۴. ۱. ۴. موضوع جرم

هر چند این جرم موضوع (بزه‌دیده عام) دارد که عبارت است از نظام مالیاتی کشور و اموال دولت. موضوع جرم چیزی است که جرم بر آن واقع می‌شود و در این مورد همان اموال دولت و نظام مالیاتی کشور می‌باشد که شامل مصادیق خودش است.

۵. ۴. ۱. ۵. وسیله ارتکاب جرم

معمولاً و علی‌الاصول وسیله در ارتکاب جرم نقشی ندارد، مثلاً قتل ممکن است با هر وسیله‌ای ارتکاب یابد، ولی مهم این است قتل صورت گرفته و به وسیله توجه نمی‌شود، ولی در برخی جرایم، وسیله نقش اساسی دارد، مانند جرم مطبوعاتی یا جرم کلاه برداری که به وسیله مطبوعات یا توسل به وسایل متقلبانه انجام می‌شود، اما در جرایم مالیاتی از جمله جرم فرار مالیاتی، وسیله مهم نیست و نقش محوری در ارتکاب جرم ندارد و فرار مالیاتی ممکن است با هر شیوه‌ای اتفاق بیفتد.

۵. ۴. ۱. ۶. رابطه سببیت

در جرایم مقید باید بین نتیجه و رفتار مرتکب رابطه سببیت وجود داشته‌باشد، یعنی نتیجه ناشی از رفتار مرتکب باشد. در جرم مورد نظر اگر جرم را مقید بدانیم، باید در نتیجه فرار مالیاتی مؤدی، دولت حتماً متضرر شده باشد، تا جرم تحقق پیدا کند و آلاً جرم اتفاق نیفتاده است، ولی از توجه به بیشتر موارد مواد قانونی، مطلق بودن جرایم مالیاتی استفاده می‌شود. بنابراین نیازی نیست تا دنبال رابطه سببیت بین رفتار و نتیجه بگردیم، بلکه همین که رفتار مجرمانه از مرتکب صادر شده برای تحقق جرم کفایت می‌کند.

۵. ۴. ۱. ۷. نتیجه جرم

سؤال این است که آیا جرم فرار مالیاتی جرم مطلق است یا اینکه نیاز به تحقیق و بررسی یک نتیجه مجرمانه می‌باشد؟ مضمون ماده ۲۰۱ ق.م.م. فقرات ۱۰-۷ و فقره ۵ ماده ۷۹۵ و ماده ۷۹۷ کدجزای افغانستان، ظهور دارد بر اینکه از نظر قانونگذار، استناد صوری به مدارک خلاف واقع یا خودداری از تسلیم اظهارنامه و حساب سود و زیان و

ترازنامه، برای تحقق جرم کافی بوده و نیازی نیست که حتماً مؤدی در فرار از پرداخت مالیات موفق شود تا جرم تحقق پیدا نماید. بنابراین جرم فرار مالیاتی از نظر قانون‌گذار جرم مطلق می‌باشد، ولی از ماده ۲۷۴ که می‌گوید: «...وارد کردن زیان به دولت»، مقید بودن جرم استفاده می‌شود. در مجموع می‌توان گفت این جرم در بعض موارد مطلق و در بعض موارد دیگر مقید است.

۵. ۴. ۲. عنصر معنوی

عنصر معنوی این جرم علم و عمد است. قانونگذار ایران در بند ۶ ماده ۲۷۴ ق.م.م.ا از عبارت «... به منظور فرار مالیاتی» همین‌طور در ماده ۲۰۱ ق.م.م.ا صراحتاً از عبارت «به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد» استفاده نموده است که بیانگر عمدی بودن جرم فرار مالیاتی می‌باشد؛ یعنی اگر مرتکب به صورت عمدی «به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه... خودداری کند یا از کارت بازرگانی دیگری استفاده کند...» عملش مشمول ماده فوق می‌شود، ولی اگر مدتی در اثر اشتباه موضوعی از ارسال اظهارنامه خودداری کند مرتکب جرم فرار مالیاتی نمی‌شود، زیرا به علت فقدان علم، عنصر روانی جرم مخدوش بوده لذا جرم محقق نشده است.

در کد جزای افغانستان نیز از عبارت «کسی که عمداً...» در فقرات ۵، ۷، ۸ و ۹ ماده ۷۹۵، استفاده نموده است که نشان از عمدی دانستن جرم فرار مالیاتی می‌باشد. سوء نیت عام برای اینکه جرم عمدی تحقق پیدا نماید لازم است، ولی کافی نیست. اگر جرم از نوع مطلق باشد، قصد فعل یا خواست انجام عمل مجرمانه لازم و برای تحقق جرم کافی است.

سوء نیت خاص گاهی قانونگذار تحقق جرم را منوط به داشتن قصد مشخص کرده که عبارت است از قصد فرار از مالیات.^۱

۱. ماده ۲۰۱ ق.م.م.ا «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر یا سایر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه خودداری کند...».

۵.۵. مجازات

در رابطه با فرار مالیاتی نوع مجازاتی که قانونگذار برای اشخاص عادی در نظر گرفته، متفاوت از مجازاتی است که برای شرکت‌ها یا مؤسسات پیش‌بینی نموده است.

أ) مجازات اشخاص عادی که مالیات خود را پرداخت نمی‌کنند:

۱. حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از ۲ تا ۸ میلیون، شلاق از

۳۱ ضربه تا ۷۴ ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی برای مدت بیش از شش ماه تا پنج

سال، انتشار حکم محکومیت قطعی در رسانه‌ها.^۱

۲. پرداخت اصل مالیات به همراه جریمه‌های قانونی.^۲

۳. جبران ضرر و زیان وارده به دولت.^۳

ب) مجازات شرکت‌ها و مؤسساتی که مرتکب جرم فرار مالیاتی شوند:

۱. ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی برای مدت شش ماه تا دو سال.

۲. ممنوعیت از صدور برخی اسناد تجاری.^۴

در حالتی که شرکت‌ها و مؤسسات دست به فرار مالیاتی می‌زنند، یک شخص که

می‌تواند سمت مدیرعامل، کارمند یا هر سمت دیگری داشته باشد در عمل این کار را

انجام می‌دهد. در این حالت علاوه بر اینکه شرکت یا مؤسسه مزبور به مجازات قانونی

محکوم خواهد شد، برای این شخص نیز به صورت جداگانه مجازات تعیین می‌شود.^۵

پ) برخی از اشخاص که موظف به گزارش دادن فرار مالیاتی هستند، اما این کار را

انجام نمی‌دهند.

طبق قانون اگر حساب‌رسان، حساب‌داران، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و

مؤسسات مالی و اعتباری مطلع شوند که شخص یا اشخاصی مرتکب جرم فرار مالیاتی

شده‌اند، اما آن را گزارش نکنند به تحمل شش ماه حبس، پرداخت دو میلیون تومان

جزای نقدی، ۳۱ ضربه شلاق و محرومیت از حقوق اجتماعی برای مدت شش ماه محکوم

۱. ماده ۱۹ ق.م.ا.

۲. ماده ۱۹۹ ق.م.م.

۳. ماده ۲۷۷ ق.م.م.

۴. ماده ۲۷۵ ق.م.م.

۵. تبصره ماده ۲۷۵ ق.م.م.

خواهند شد.^۱ اشخاص عادی هم می‌توانند در صورت مواجه شدن با فرار مالیاتی آن را گزارش نمایند، اما گزارش نکردن آن‌ها جرم نمی‌باشد.

همچنین اگر شخصی مسئول کسر مالیات باشد و از وظایف خود امتناع کند، مطابق با تبصره ۳ ماده ۱۹۹ قانون به مجازات درجه شش محکوم خواهد شد. در ماده ۲۰۰ سردفتران را مکلف به نظارت بر پرداخت مالیات در خصوص معاملات کرده و در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی، به پرداخت جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات الزام نموده و در صورت تکرار، مجازات‌های درجه شش را پیش‌بینی نموده است.^۲

قانون‌گذار افغانستان در تمامی بندهای ماده ۷۹۵ و ماده ۷۹۷ و... کد جزای افغانستان مجازات‌های اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی را یکجا و در کنار هم آورده برای اشخاص عادی جزای نقدی از ۵۰۰۰ تا ۱۰۰ هزار افغانی و مجازات جایگزین حبس و ممنوعیت از اشتغال به چند فعالیت شغلی در نظر گرفته و برای اشخاص حقوقی و شرکت‌ها و... مجازات‌های جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ تا ۱۶۰ هزار افغانی و ممنوعیت از فعالیت‌های شغلی پیش‌بینی نموده است.^۳

۱. ماده ۲۷۶ ق.م.م.

۲. 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 ۲۰٪ آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات درجه شش محکوم خواهد شد.

۳. فقره ۵ ماده ۷۹۵ کد جزا: شخصی که عمداً اسناد و دفاتر خود را مطابق احکام قوانین مالیاتی ترتیب و حفظ ننماید قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵ هزار افغانی یا بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی.

فقره ۷ همین ماده: شخصی که عمداً شماره تشخیصیه نادرست را در اظهارنامه مالیاتی و یا هر سند که در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شده است و یا به این منظور استفاده می‌شود، به کار ببرد، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۲۵ هزار افغانی. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی.

فقره ۸ همین ماده: شخصی که عمداً بدون دلایل موجه موارد ذیل را رعایت نکند، شخص حقیقی به جزای نقدی پنج هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی چهار هزار افغانی، محکوم می‌گردد:

۱. تهیه اسناد، دفاتر، معلومات کمپیوتری که در اختیارش قرار دارد، در میعاد مندرج در اطلاعیه.

۲. حضور در زمان و محل مشخص شده اطلاعیه به منظور ارزیابی امور مالیاتی وی یا شخص

دیگری.

۶. حالات مشدده در جرایم مالیاتی

از آنجا که در خصوص حالات مشدده و یا تعدد و تکرار جرایم مالیاتی مقررات خاصی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد، مطابق با مواد ۱۳۹-۱۳۰ بخش کلیات و مواد ۷۵۴ و ۷۵۵ بخش تعزیرات قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)، در رابطه با جرایم موضوع مالیات‌ها، عمل خواهد شد. همچنین اطلاق مواد مذکور تمام موارد تعزیر را در بر می‌گیرد، لذا نظر به اینکه قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه ۱۳۹۴) حکم خاصی در رابطه با حالات مشدده این جرم وضع نکرده، بنابراین مواد مذکور در قانون مجازات اسلامی با توجه به آمره بودن آن، در جرایم مالیاتی نیز حاکم بوده و در تعیین مجازات برای مرتکبین این‌گونه جرایم، لازم‌الرعايه خواهد بود.^۱

در موارد مشابه نیز طبق رأی وحدت رویه دیوان عالی کشور، الزام به تبعیت قوانین خاص از مقررات قانون مجازات اسلامی در مواردی که در قانون خاصی حکمی در آن خصوص وضع نشده باشد، مورد تأیید قرار گرفته است.^۲

ولی قانونگذار افغانستان حالات مشدده جرایم مالیاتی را در ماده ۷۹۸ کد جزای این کشور پیش‌بینی کرده است.^۳ قانونگذار افغانستان در این ماده به عوامل تشدید کننده

فقره ۹ همین ماده: شخصی که عمداً اظهارات نادرست یا گمراه کننده را ارایه و یا بخش مشخص آن را حذف نماید، قرار ذیل مجازات می‌گردد: شخص حقیقی به جزای نقدی ۴۰ هزار افغانی یا بدیل حبس. شخص حکمی به جزای نقدی ۱۶۰ هزار افغانی.

۳. فقره ۱۰ ماده ۷۹۵ کد جزا: شخصی که محرمت معلومات مالیه دهنده مندرج در قوانین مالیاتی را نقض نماید، به جزای نقدی ۱۰۰ هزار افغانی یا حبس قصیر تا یکسال، محکوم می‌گردد.

۳. ماده ۷۹۷: هرگاه مالیه دهنده با استفاده از اسناد تزویری، باز پرداخت مالیه بر ارزش افزوده را که مستحقش نیست اخذ نماید، علاوه بر جزای جرم تزویر به جزای نقدی معادل مبلغ گرفته شده نیز محکوم می‌گردد.

۱. بهفر، حمزه و عباس شیخ الاسلامی (۱۳۹۷)، «آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی».

۲. رأی وحدت رویه شماره ۷۳۸-۱۳۹۳/۱۰/۳۰ هیئت عمومی دیوان عالی کشور.

۳. ماده ۷۹۸: اتکاب جرایم مندرج این فص، در حالات ذیل مشدده شناخته شده مرتکب علاوه بر تأدیه مالیه به حداکثر مجازات پیش‌بینی شده جرم مرتکبه نیز محکوم می‌گردد:

۱. در حالتی که جرم توسط گروه سازمان یافته جرمی ارتکاب یافته باشد.

۲. در حالتی که مقدار مالیه بیش از یک میلیون افغانی باشد.

۳. در حالت تکرار جرم.

مجازات‌های جرایم مالیاتی اشاره نموده و بیان می‌دارد که اگر شخصی یکی از جرایم مالیاتی مواد ۷۹۵ تا ۷۹۷ را مرتکب شود و در صورت که یکی از اسباب و کیفیات مندرج در این ماده (۷۹۸)، جرم توسط گروه سازمان یافته ارتکاب یافته باشد یا مقدار مالیات بیش از یک میلیون افغانی باشد و یا اینکه تکرار شود، علاوه بر تأدیه مالیات به حداکثر مجازات پیش‌بینی شده جرم مرتکبه نیز محکوم می‌شود.

اما قانونگذار افغانستان جرایم ارتكابی مواد ۷۹۷ و ۷۹۸ را در ماده ۷۹۹ کد جزای افغانستان، مشروط به شکایت کتبی اداره مالیات کشور نموده است^۱ و دلیل این امر می‌تواند این باشد که از ارتکاب این جرایم تنها اداره مالیات کشور می‌تواند اطلاع داشته باشد نه شخص یا نهاد دیگر.

نتیجه

بی شک مالیات از درجه اهمیت بالایی برای دولت و اجتماع برخوردار است. همین امر سبب شده که جرائم مالیاتی قسمتی از سیاهه جرایم کشورها از جمله ایران و افغانستان را به خود اختصاص دهند، گرچه میزان جرایمی که در این دو کشور مشخص و جرم‌انگاری شده کم است و جای کار و کوشش در این عرصه فراوان است، اما پرداختن به آن در قوانین متعدد و قرار گرفتن آن در ردیف جرایم دارای اهمیت مانند پولشویی، اخلال در نظام اقتصادی، قاچاق کالا و ارز، نشان از اهمیت بالای آن دارد.

در این زمینه قوانین افغانستان چه در قانون مالیات بر عایدات (مصوب ۱۳۹۴) و چه قانون جزای افغانستان (مصوب ۱۳۹۶)، در مواردی مانند حالات مشدده جرایم مالیاتی، با جزئیات بیشتری وارد جرم‌انگاری جرایم مالیاتی شده است و در مواردی هم مانند مالیات بر ارزش افزوده، قانون مالیات حقوق، و... قوانین ایران مفصل‌تر از قانونگذار افغانستان وارد موضوع شده و قوانین مستقلی را به تصویب رسانده است.

در رابطه با مجازات مرتکبین این جرایم قانونگذار ایران مجازات‌های درجه شش که شامل حبس تا دو سال، شلاق، جریمه نقدی، محرومیت از حقوق اجتماعی، انتشار حکم

۱. ماده ۷۹۹: تعقیب عدلی مرتکبین جرایم مندرج مواد ۷۹۷ و ۷۹۸ این قانون منوط به شکایت کتبی اداره مالیات می‌باشد.

محکومیت قطعی، ممنوعیت از فعالیت‌های شغلی و... می‌شود و در موارد خاص جریمه‌های با چند درصد مالیات و... تعیین نموده‌است، ولی قانونگذار افغانستان حبس را در مواردی بسیار محدودی پیش‌بینی نموده و بیشتر، مجازات‌های نقدی را در نظر گرفته‌است. در قوانین افغانستان شلاق اصلاً جایگاهی ندارد. همچنین ممنوعیت از حقوق اجتماعی و همین‌طور انتشار حکم محکومیت در رسانه‌ها وجود ندارد.

از نظر مدت در مجازات‌های مثل محرومیت از حقوق اجتماعی، قانونگذار ایران مدت مشخصی را از نگاه حداقل و حداکثر، تعیین نموده و تعبیراتی مانند «از شش‌ماه تا پنج سال» را به کار برده است، اما قانونگذار افغانستان در چنین مواردی به صورت مطلق بیان کرده و حداقل و اکثری را مشخص نکرده است.

در قانون ایران حداکثر حبس و... تا پنج سال در نظر گرفته شده است، ولی در قانون افغانستان حداکثر تا یک‌سال را بیان نموده است.

پیشنهاد

به نظر می‌رسد چنانچه قوانین منسجم‌تر و شفاف‌تری در این بحث داشته باشیم همچنین استفاده از سیستم‌های یکپارچه الکترونیکی که گردش‌های مالی و بانکی اشخاص حقیقی و حقوقی را به صورت اتوماتیک و بی‌وقفه رصد نماید، از یک‌سو عملاً زمینه ارتکاب این جرایم کاهش می‌یابد و به نوعی امکان ارتکاب خودبه‌خود کاهش پیدا می‌کند و از سوی دیگر اگر برخورد یکسان و قاطعی با مجرمین و متخلفین مالیاتی صورت بگیرد، آن‌گاه درصد بیشتری از ارتکاب این جرایم و به تبع هزینه‌های پیشگیری و مبارزه با این جرایم کاهش یافته و دولت‌ها نیز از درآمدهای مالیاتی سرشاری برخوردار خواهند شد که می‌تواند در استقلال هرچه بیشتر کشورها، به ویژه هماهنگی با سیاست‌های کلان اقتصادی در راستای اقتصاد، نقش به‌سزایی ایفا نماید.

منابع و مأخذ:

- ایمانی، کریم و همکاران (۱۳۹۳)، «جتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن»، فصلنامه پژوهشی حسابداری، دوره ۴، ش ۴.

- بهفر، حمزه و عباس شیخ الاسلام (۱۳۹۷)، «آثار تکرار و تعدد جرم در جرایم مالیاتی»، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، س ۲، ش ۴.
- شیخی مهرآبادی، علی (۱۳۸۹)، *مالیه عمومی و تنظیم خط و مشی‌های مالی دولت*، ج ۱، ج ۳، اراک: انتشارات نویسنده.
- کریم زاده، حسن (۱۳۸۴)، *مالیات*، ج ۱، ج ۳، تهران: انتشارات معراج.
- کیاء الحسینی، سید ضیاء‌الدین (۱۳۸۹)، *جایگاه مالیات اسلامی و متعارف و ارتباط متقابل آن‌ها*، ج ۱، ج ۱، قم: انتشارات دانشگاه مفید.
- محسنی، مرتضی (۱۳۷۶)، *دوره حقوق جزای عمومی*، ج ۱، تهران: گنج دانش.
- موسوی و دیگران (۱۳۸۸)، «*فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، یک مدل نظری*»، پژوهشنامه مالیات، ش ۵۳.
قوانین:
- قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲).
- قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه ۱۳۹۴).
- کد جزای افغانستان (مصوب ۱۳۹۶).
- قانون مالیات بر عایدات افغانستان (مصوب ۱۳۹۴).