

# پژوهشهای حقوقی

شماره ۱۰

هزار و سیصد و هشتاد و پنج - نیمسال دوم

## مقالات

- عملکرد شورای امنیت در پرونده هسته‌ای ایران: از ارجاع تا تحریم
- جنایت ژنوسید در پرتو رویه قضائی محاکم کیفری بین‌المللی
- وقف سهام شرکتها: امکان حقوقی و ضرورت اجتماعی
- آزادی بیان و هتک حرمت ادیان و پیامبران در اروپا از منظر حقوق بشر
- قاچاق کالا و ارز از دیدگاه حقوق کیفری ایران
- صلاحیتها و مجازاتها در دادگاه عالی کیفری عراق: از تأسیس دادگاه تا اعدام صدام

## موضوع ویژه: حقوق مالیاتی در ایران و کشورهای دیگر

- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی
- پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران
- آئین دادرسی مالیاتی در ایران
- مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن
- مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

## نقد و معرفی

- رأی دیوانعالی کشور در مورد درخواست طلاق زوجه به علت ازدواج مجدد شوهر
- قطعنامه ۱۷۰۱ شورای امنیت در خصوص سی و سه روز جنگ حزب‌الله و اسرائیل





[http://jlr.sdil.ac.ir/article\\_44366.html](http://jlr.sdil.ac.ir/article_44366.html)

## مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه\*

ژان پرادل و میشل دانتی جوان  
ترجمه و تحقیق: دکتر علی خالقی\*\*

**چکیده:** فرانسه به عنوان کشوری که دارای نظام جامعی در زمینه مالیاتها بوده و به میزان بسیار وسیعی متکی به درآمدهای مالیاتی است، ناگزیر است که برای جلوگیری از تقلب مؤدیان و تضمین تحقق این منبع مهم درآمد سالانه خود، مبادرت به وضع قوانین و مقررات لازم در این زمینه نماید. مقاله حاضر، با بررسی جرائم مالیاتی و وجوه تمایز آئین رسیدگی به آنها، نشان می‌دهد که چگونه قانونگذار فرانسوی در این راستا حتی از ابزارهای حقوق کیفری بهره جسته و با مجازاتهایی گاه شدید، به مقابله با آنها پرداخته است.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات، تقلب مالیاتی، حقوق جزا، حقوق فرانسه.

### مقدمه

کمتر جرمی را می‌توان یافت که مرتکبین آن تا این حد متفاوت باشند. مثلاً چه وجه اشتراکی میان متقلبی که با تقلبی کوچک از ذکر مبلغی شاید اندک در اظهارنامه مالیاتی خویش خودداری می‌کند با یک متقلب حرفه‌ای وجود دارد که برای رهایی از «دوزخ

\* مقاله حاضر، ترجمه قسمتی از کتاب زیر است:

Jean PRADEL et Michel DANTI-JUAN, *Droit pénal spécial*, Paris, Cujas, 3<sup>e</sup> éd., 2004, p.670 et s.

\*\* استادیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

مالیاتی» و عزیمت به «بهشت مالیاتی»<sup>۱</sup> به گونه‌ای بین‌المللی عمل می‌کند؟ بر همین اساس، مجموع تقلبهای مالیاتی در فرانسه بالغ بر ارقام شگفت‌انگیزی می‌شود که رقم آنها تنها در سال ۱۹۹۱ بیش از یکصد و سی میلیارد فرانک تخمین زده شده است.

از نظر جامعه‌شناختی، تقلب مالیاتی ویژگی خاصی دارد و آن اینکه بر خلاف اکثریت غالب جرائم دیگر، این جرم همیشه تقصیرآمیز تلقی نمی‌شود. اغلب گفته می‌شود: «دزدی از دولت، دزدی نیست» و با این بهانه که مالیاتها بیش از اندازه سنگین هستند، مؤدیان مالیاتی رفتار خود در تقلب در این زمینه را مشروع می‌پندارند و در میان آن دسته از شهروندانی هم که تقلب نمی‌کنند، کسانی وجود دارند که چون نمی‌توانند تقلب کنند، درستکارانه رفتار می‌کنند.

از نظر حقوقی، تقلب مالیاتی مفهومی بسیار گسترده است که دو شکل متفاوت دارد. بنابراین، باید میان تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی و تقلب مالیاتی به عنوان تخلفی صرفاً مالیاتی که ضمانت اجرای آن، نه توسط قاضی کیفری، بلکه توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد، قائل به تفکیک شد. بی‌تردید می‌توان میان این دو شکل وجوه اشتراکی را نیز یافت، مخصوصاً این ویژگی که اداره مالیات می‌تواند برای متخلف جریمه تعیین کند (که هم مجازات است هم جبران خسارت عدم پرداخت مالیات) یا او را از برخی حقوق محروم نماید (مانند ممنوعیت از اشتغال به یک شغل یا تعطیلی مدرسه) تا آنجا که شورای قانون اساسی اعلام کرده که ضمانت‌اجراهایی که توسط اداره مالیات اعمال می‌گردد «ویژگی مجازات» را دارند.<sup>۲</sup> با اینحال، تفاوت‌های مهمی میان تقلب جزایی و تقلب صرفاً

<sup>۱</sup> اصطلاح بهشت مالیاتی در مورد آن دسته از کشورهایی به کار می‌رود که قوانین آنها در برخی زمینه‌ها اصلاً مالیاتی پیش‌بینی نکرده یا مالیات اندکی مقرر کرده‌اند، به گونه‌ای که زمینه انتقال سرمایه به آنها برای فرار از پرداخت مالیات در کشور مبدأ را فراهم می‌سازند. بدین ترتیب، «بهشت مالیاتی» مفهومی نسبی است که در مقایسه با کشوری معین، معنا و مفهوم می‌یابد. م.

<sup>۲</sup> نک: رأی مورخ ۲۹ دسامبر ۱۹۸۹ شورای قانون اساسی، *Dr. pén.*, 1990, (C. cons., 29 décembre 1989, comm. 99) که طی آن قانونی را که جریمه مالیاتی خاصی را وضع کرده ولی اداره مالیات را ملزم به رعایت حقوق دفاعی مؤدی نکرده بود، ابطال نمود.

مالیاتی وجود دارد: تنها نوع نخست مجازات زندان دارد، رسیدگی به آن در صلاحیت قاضی کیفری است و منجر به درج محکومیت در سجل کیفری می‌گردد. از این رو، در اینجا فقط تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی را مورد مطالعه قرار می‌دهیم.

دو مثال از اختلاف این دو نوع تقلب باید در اینجا مورد اشاره قرار گیرد. نخست آنکه، اگر در موردی هم مجازات کیفری و هم ضمانت اجرای صرفاً مالیاتی بتواند وجود داشته باشد، ممکن است صرفاً یک ضمانت اجرای مالیاتی اعمال گردد (اگر جرم جزایی تحقق نیافته یا به دلیل اهمیت کم آن، اداره مالیات تصمیم به عدم تعقیب موضوع از نظر کیفری گرفته باشد) یا فقط یک مجازات کیفری اعمال شود. دوم آنکه، هرگاه اعمال شخص هم یک تقلب دارای ضمانت اجرای کیفری تلقی شود و هم یک تقلب صرفاً مالیاتی، دیوانعالی کشور خود را خیلی طرفدار استقلال مفاهیم از یکدیگر نشان می‌دهد. به عنوان مثال، اگر بعد از محکومیت کیفری، تصمیم قاضی اداری مبنی بر این باشد که محکوم علیه مشمول مالیات نبوده، حکم کیفری بر اعتبار خود باقی است. به عبارت دیگر، در اینجا واقعه جدیدی که مجوز اعاده دادرسی باشد، حادث نگردیده است چرا که دو دعوا، یعنی دعوای مالیاتی و دعوای کیفری، از لحاظ ماهیت و از لحاظ هدف با یکدیگر متفاوتند<sup>۳</sup>، هرچند که قاضی کیفری می‌تواند برای رسیدن به قناعت وجدانی، به نتایج تحقیقات بازرس مالیاتی اتکا کند<sup>۴</sup>.

در بحث حاضر، تقلب مالیاتی به عنوان یک جرم جزایی از سه نظر مطالعه خواهد شد و فقط به بررسی تقلب مالیاتی عام، نه تقلبهای اختصاصی مربوط به برخی از مالیاتها، خواهیم پرداخت<sup>۵</sup>.

<sup>۳</sup> Crim. 4 juin 1970, *B.C.*, n° 186, RSC, 1971, p. 702, obs. J. Robert.- Crim., 11 octobre 1982, *B.C.*, n° 209.

<sup>۴</sup> Crim., 8 août 1990, *B.C.*, n° 303.

<sup>۵</sup> منابع موضوع مورد بحث پراکنده است: قواعد ماهوی را در قانون جامع مالیاتها و قواعد شکلی را در قانون آئین‌های مالیاتی می‌توان یافت. پیش‌بینی شده که قانون جدید مالیاتها که مجموع مباحث مربوط به موضوع را در بر خواهد گرفت، تهیه گردد.

## بند اول - عناصر تشکیل دهنده جرم

تقلب مالیاتی مانند هر جرمی دارای یک عنصر مادی و یک عنصر روانی است.

### ۱- عنصر مادی

از نظر مادی، تقلب مالیاتی بر حسب اینکه مشمول ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیاتها (تقلب مستقیم) یا ماده ۱۷۴۳ این قانون (تقلب غیرمستقیم) باشد، مشتمل بر دو شکل است. الف - بر طبق ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیاتها، تقلب مالیاتی با اقدامات مختلفی محقق شود که مستقیماً و بلاواسطه منجر به پرداخت مالیات کمتر یا عدم پرداخت مالیات گردد. توضیح ضروری اینکه، مرتکب حتی اگر هیچ مانور متقلبانه‌ای هم انجام نداده باشد مجرم محسوب می‌شود و همانگونه که خواهیم دید توسل به وسایل متقلبانه تنها می‌تواند سبب تشدید مجازات او گردد. در واقع، تقلب می‌تواند تنها با یک ترک فعل یا دروغ تحقق یابد و لازم است که اشکال مختلف تقلب به نحوی که در ماده ۱۷۴۱ احصاء شده است را بینیم.

در شکل نخست، تقلب ممکن است به صورت خودداری عمدی از اظهار یک درآمد که ساده‌ترین شکل تقلب و در عین حال شکل منفی آن است، ظاهر گردد. این جرم، نه تنها به صورت ترک فعل به معنای خاص آن<sup>۶</sup>، بلکه به شکل تأخیر در تسلیم اظهارنامه که به مودی امکان می‌دهد که وجوه خود را به مدت بیشتری نزد خود نگه دارد نیز محقق می‌گردد. این جرم با عدم اعلام اسامی کسانی هم که مبالغی به آنها پرداخته شده، واقع می‌شود چه با این عدم اعلام، شهروند از ارائه اطلاعات لازم به اداره مالیات برای وصول مالیات خودداری می‌ورزد.<sup>۷</sup>

شکل دیگر، ممکن است مخفی کردن بخشی از وجوه مشمول مالیات باشد<sup>۸</sup> که عملاً این شکل مثبت یا منفی جرم شکل خیلی رایج آن نیز هست. در این شکل، مرتکب دو نوع

<sup>۶</sup> Crim., 19 février 1998, B.C., n° 73.

<sup>۷</sup> Crim., 19 mars 1998, B.C., n° 101.

<sup>۸</sup> در مورد کسی که دو اظهارنامه مالیاتی در دو استان مختلف کشور ثبت کرده بود تا از مالیات تصاعدی بگریزد و می‌توان آن را به مخفی کردن بخشی از وجوه تشبیه کرد، نک:

Crim., 9 mars 1963, B.C., n° 151.

محاسبه برای خود دارد: یکی محاسبه واقعی، و البته پنهانی، برای استفاده شخصی خود تا به وسیله آن بتواند تغییر و تحول فعالیت مالی خود را دنبال کند، و دیگری غیر واقعی که به مراجع مالیاتی تسلیم می‌شود. این محاسبه غیر واقعی هم خود دو جنبه دارد: یکی جنبه سلبی که در آن عملیات مالی پنهانی که واقعاً صورت پذیرفته منعکس نمی‌شود (مانند فروش کالا با دریافت وجه نقد بدون صدور صورتحساب) و فقط در محاسبات واقعی و پنهانی شخص معلوم می‌گردد و دیگری جنبه ایجابی که در آن عملیات مالی صوری ظاهر می‌گردد (مانند صدور صورتحساب هزینه‌های صوری).

حال به دو شکل دیگر پنهان کاری توجه کنیم. یکی از آنها مربوط به کسبه‌ای است که در صورت تجاوز فروش سالانه آنها از مبلغی معین، مشمول محاسبه سود واقعی می‌شوند و چنانچه کمتر از آن مقدار باشد مشمول شیوه محاسبه مقطوع خواهند بود. تعیین اینکه مودی مشمول کدامیک از این دو شیوه محاسبه است مستلزم اعلام برخی اقلام از جانب اوست [و حال آنکه] مودی برای برخورداری از شیوه محاسبه مقطوع، برخی درآمدها را ذکر نمی‌کند و یا کمتر از آنچه که هست ذکر می‌کند، یا اینکه در محاسبات خود آنها را به سال مالی بعد منتقل می‌نماید و یا هزینه‌های عمومی خود را زیادتر نشان می‌دهد. شکل دیگر نیز این است که شخصی در مقام کاستن از هزینه‌های شغلی خود، شیوه هزینه‌های واقعی را انتخاب کرده و این شیوه نیز مستلزم ارائه مدارک همه هزینه‌هاست: در اینجا مثلاً کسی که با وجود دریافت هزینه حمل و نقل و هتل، از ارگان دعوت کننده خود به یک سفر، این هزینه‌ها را هم در ردیف هزینه‌های خود ذکر می‌کند، مرتکب تقلب مالیاتی شده است.

موارد قبل، مربوط به تقلب در «تعیین مالیات» برای مودی بود ولی مورد دیگری هم وجود دارد که مربوط به تقلب در «پرداخت مالیات» می‌شود و آن معسر نشان دادن خود توسط مودی است. در این فرض، مودی، مثلاً، اتومبیل خود را به نام دیگری<sup>۹</sup>، یا آپارتمان خود را به نام همسرش که اموالش را از او جدا کرده، می‌نماید یا اینکه خانه‌اش را به بهایی

<sup>۹</sup> Riom, 20 mars 1953, *JCP*, 1953. II. 7859, note P. P.

اندک به‌طور صوری می‌فروشد. سرانجام، ماده ۱۷۴۱ به مؤدیانی اشاره دارد که «به هر شکل متقلبانه دیگر» برای استتکاف از تعیین یا پرداخت مالیات اقدام می‌کنند، امری که نشان‌دهنده استفاده از عبارتی موسع توسط قانونگذار و حاکی از نگرانی او از این نکته است که هیچ رفتاری از دایره شمول عمل مجرمانه مورد نظر بیرون نماند. این نکته را نیز باید افزود که متن ماده مذکور با ذکر کلمه «هر شکل» متقلبانه، لزوماً «مانورهای» متقلبانه را در نظر نداشته و این «شکل» می‌تواند به صورت ترک فعل یا فعل محقق گردد. بنابراین، عبارت متن ماده ۱۷۴۱ بسیار وسیع است و به همین دلیل از «کشدار بودن عنوان مجرمانه تقلب مالیاتی» سخن گفته‌اند.<sup>۱۰</sup>

ب - بر طبق ماده ۱۷۴۳ یک سری اقداماتی که به‌طور غیرمستقیم می‌تواند منجر به تقلب مالیاتی شود، قابل مجازات شناخته شده‌اند. این ماده در وهله نخست ناظر بر حذف نوشته‌ها از دفتر روزنامه یا درج نوشته‌های غیرواقعی یا صوری در آن است (بند ۱ ماده ۱۷۴۳). در واقع، در این بند، اقدامی که می‌تواند یک عمل مقدماتی برای تقلب باشد به عنوان جرم تام مجازات می‌شود. بدین ترتیب، حتی اگر مرتکب قصد ارتکاب تقلب مالیاتی را نداشته باشد نیز، جرم تحقق می‌یابد<sup>۱۱</sup> و هدف قانونگذار از این جرم‌انگاری، پیشگیری از ارتکاب تقلب مالیاتی است. در مجموع می‌توان گفت که این جرم از جرائم مانع است<sup>۱۲</sup> و برای اثبات تقلب مالیاتی هم به کار می‌آید زیرا عنصر روانی جرم تقلب مالیاتی را می‌توان از وجود محاسبات مالی مبهم و مسأله‌دار نیز استنباط نمود.

بند ۲ ماده ۱۷۴۳ جرم وساطت را مجازات می‌کند، یعنی دقیقاً عمل کسی که به یکی از طریق زیر کمک به فرار دیگری از پرداخت مالیات می‌کند:

- مساعدت در نگهداری اوراق بهادار در خارج از کشور؛

- انتقال، یا فراهم کردن موجبات انتقال جزئی از اوراق بهادار به خارج از کشور برای

<sup>۱۰</sup> P. MORVAN, "Le droit pénal", Colloque organisé le 11 mai 2001 par le Centre de droit des affaires de la faculté de Rennes, *G.P.*, 10-11 mars 2002.

<sup>۱۱</sup> *Crim.*, 3 décembre 1979, *B.C.*, n° 343.

<sup>۱۲</sup> منظور جرائمی است که ممکن است به خودی خود مخل نظم عمومی نباشد ولی برای جلوگیری از ارتکاب جرمی دیگر، قانونگذار آنها را قابل مجازات اعلام کرده است، مانند حمل اسلحه. م.

اینکه در آنجا به حساب گذاشته شده یا معامله شود؛

- صدور یا نقد کردن چک به منظور پرداخت سود سهام یا سود سایر اوراق بهادار. اعمالی که یاد شد، اعمالی هستند که معمولاً از مصادیق معاونت از طریق کمک و تسهیل جرم محسوب می‌شوند اما قانونگذار در بند ۲ ماده ۱۷۴۳ آنها را به عنوان جرم مستقل مطرح نموده است. این اقدام، مجازات مرتکبین این اعمال را آسان می‌سازد زیرا در واقع با اثبات ارتکاب جرم وساطت، مرتکب آن قابل مجازات خواهد بود، هر چند که تقلب هنوز صورت نگرفته باشد یا قابل اثبات نباشد (مثلاً در صورتیکه سرمایه شخص قبلاً به خارج از کشور انتقال یافته باشد) و هر چند اگر واسطه [بدون تبانی قبلی و] بدون اطلاع مرتکب تقلب اقدام کرده باشد.

## ۲- عنصر روانی

تقلب مالیاتی بی‌شک جرمی عمدی است زیرا ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیاتها از اصطلاحات «عمداً خودداری کرده باشد» و «عمداً پنهان نموده باشد» استفاده کرده است. در ماده ۱۷۴۳ این قانون از اصطلاح «عالمماً خودداری کرده باشد» استفاده شده است و ماده L.۲۲۷ قانون آئینهای مالیاتی از «استتکاف عمدی» سخن گفته است. بنابراین، مؤدی باید بداند که روشهایی که به کار می‌بندد منجر به محروم کردن دولت از تمام یا بخشی از مالیاتی می‌شود که حق وصول آن را از مؤدیان دارد.

در توضیح این مطلب باید به سه نکته اشاره کرد. نخست آنکه بار اثبات علم مرتکب بر عهده کیست؟ طبق مقررات عمومی بدیهی است که این امر بر عهده مقام تعقیب قرار دارد. با اینحال، از آنجا که در اندک مواردی، رویه قضائی این اصل را بد اجرا کرده و بسیار ساده از برخی اوضاع و احوال، مجرمیت مرتکب را استنباط نموده بود، قانونگذار در ۲۹ دسامبر ۱۹۷۷ به موجب ماده L.۲۲۷ قانون آئینهای مالیاتی به صراحت اصلی را بدین شرح مقرر کرد که: «در صورت طرح تعقیب کیفری به منظور اجرای مواد ۱۷۴۱ و ۱۷۴۳ قانون جامع مالیاتها، دادسرا و اداره مالیات باید دلیل عمدی بودن استتکاف یا شروع به استتکاف از تعیین یا پرداخت مالیات به شرح مذکور در مواد فوق را ارائه نمایند».



دوم آنکه، قصد مرتکب چگونه ثابت می‌شود؟ در صورت عدم اقرار مرتکب (که البته اقرار در این موارد فرضی نادر است) قضات تمایل دارند که قصد او را در چند مورد مفروض تلقی کنند. بی‌توجهی مدیر یک مؤسسه اقتصادی به اخطارهای متعدد اداره مالیات<sup>۱۳</sup>، نقد کردن چکها در زمانهای مختلف برای اینکه درآمدهای شخص به‌طور صوری زیر حد نصاب فروش سالانه قرار بگیرد تا بتواند از شیوه محاسبه مقطوع برخوردار گردد<sup>۱۴</sup>، تکرار تقلب در چند مورد به گونه‌ای که روح حاکم بر آنها شیوه‌ای روشمند و مداوم را نشان دهد<sup>۱۵</sup>، اقدام کردن به گونه‌ای که استمرار و اهمیت مواردی که در اظهارنامه یا محاسبات ذکر نشده است را نشان دهد<sup>۱۶</sup> و احراز اینکه محاسبات مبهم و مسأله‌دار است یا اینکه متهم در این کارها وارد و آشناست<sup>۱۷</sup>، به عنوان چند نمونه از مفروض تلقی کردن قصد مرتکب قابل ذکر است. در برخی موارد، قضات حتی به سوابق مالیاتی متهم استفاده کرده‌اند<sup>۱۸</sup>.

سرانجام اینکه، در اجرای قاعده کلی و عمومی، انگیزه مرتکب بی‌تأثیر است. به عنوان مثال، هیچکس نمی‌تواند در اجرای کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و به استناد حق آزادی فکر و اندیشه، از پرداخت مالیات خویش خودداری کند<sup>۱۹</sup>.

## بند دوم - آئین دادرسی

### ۱- احراز وقوع جرم

قانون آئینهای مالیاتی دو شیوه را که تابع قواعد خاصی هستند برای احراز وقوع جرم ذکر می‌کند. شیوه نخست بررسی وضعیت مالیاتی مؤدی توسط اداره مالیات، و در صورتیکه وی موظف به نگهداری صورتحسابهای خود باشد، بررسی این

<sup>13</sup> Crim., 13 octobre 1986, *B.C.*, n° 281, RSC, 1986, 316, obs. J. Cosson.

<sup>14</sup> Crim., 19 novembre 1984, *B.C.*, n° 351.

<sup>15</sup> Crim., 13 octobre 1986, précité.

<sup>16</sup> Crim., 8 août 1990, *B.C.*, n° 303.

<sup>17</sup> Crim., 13 décembre 1982, *B.C.*, n° 84.

<sup>18</sup> Crim., 19 septembre 1996, *B.C.*, n° 303.

<sup>19</sup> Crim., 19 mai 1983, *B.C.*, n° 150 et *RSC*, 1984, 314, obs. A. Vitu, et 726, obs. J. Larguier.

صورت حسابهاست. در اعمال این حق، اداره مالیات می‌تواند هر گونه مدرکی را مطالبه نماید و بر طبق ماده ۴۷-L قانون آئینهای مالیاتی، این بررسی خصیصه غیابی ندارد به این معنا که «بررسی نمی‌تواند صورت بگیرد مگر اینکه مؤدی قبلاً با ارسال یا تسلیم اخطار بازرسی از این امر مطلع شده باشد». ماده مذکور می‌افزاید که در این اخطار باید سالهای مالی مورد بررسی مشخص گردد و صریحاً اعلام شود که مؤدی می‌تواند هنگام بررسی وضعیت مالیاتی صورتحسابهای خود، و کیل خویش را نیز به همراه داشته باشد.<sup>۲۰</sup> عدم تصریح به حق حضور و کیل مؤدی موجب ابطال رسیدگی به حسابها خواهد بود. با اینحال، نقض مقررات ماده ۴۷-L تنها بر قانونی بودن اقدامات اداری تأثیر می‌گذارد و تأثیری بر تعقیب کیفری بعد از آن نخواهد داشت.<sup>۲۱</sup>

دوم اینکه تفتیش و ضبط اشیاء و اموال توسط مأموران اداره مالیات، بر طبق قواعد مشخص مربوط به مالیاتهای مستقیم<sup>۲۲</sup> و به شرح مقرر در ماده B.۱۶-L قانون آئینهای مالیاتی امکان‌پذیر است. این اقدامات موکول به رعایت شرایطی است: اولاً باید فرض ارتکاب تقلب مالیاتی به یکی از روشهای پیش‌بینی شده در ماده وجود داشته باشد (مثلاً خرید یا فروش بدون صدور صورتحساب). ثانیاً مجوز این کار باید از سوی مرجع قضائی (یعنی قاضی آزادی و بازداشت<sup>۲۳</sup>) به اداره مالیات داده شده باشد و دستور این مرجع

<sup>۲۰</sup> برای دیدن رأی که اعلام می‌کند که بررسی در روز ابلاغ اخطار به ممکن نیست، نک:

Crim., 4 janvier 1988, *B.C.*, n° 3 et *RSC*, 1988, 802, obs. J. Cosson.

<sup>۲۱</sup> Crim., 4 juin 1998, *B.C.*, n° 186.

<sup>۲۲</sup> در مورد مالیاتهای غیر مستقیم، باید به مواد ۲۶-L قانون آئینهای مالیاتی (در مورد محلهای کسب و بدون تشریفات مخصوص) و ماده ۳۸-L آن (در مورد همه محلهای علی‌الاطلاق، حتی اماکن خصوصی، که ضبط و تفتیش با اجازه قبلی قاضی امکان‌پذیر است، مگر اینکه جرم مشهود باشد) مراجعه نمود.

<sup>۲۳</sup> با تصویب قانون ۱۵ ژوئن ۲۰۰۰ راجع به اصل برائت و حقوق بزه‌دیدگان، بخشی از وظایف و اختیارات بازپرس از او گرفته شده و به قاضی دیگری به نام قاضی آزادی و بازداشت که به موجب این قانون پیش‌بینی شد واگذار گردید. هدف از این امر، دخالت و اظهارنظر یک مقام قضائی مستقل از قاضی تحقیق در مورد اموری است که سالب یا محدودکننده آزادی یا دیگر حقوق متهم است. صلاحیت قاضی آزادی و بازداشت صدور قرار بازداشت یا تمدید آن، تجویز یا عدم تجویز تمدید مدت تحت نظر نگهداشتن متهم توسط ضابطین در برخی جرائم، صدور دستور تفتیش اماکن در جریان تحقیقات مقدماتی و موارد معین دیگر است. م.

قضائی نیز باید مستند به مدارک عینی پرونده یا احکام قانونی باشد و موظف است که یک افسر پلیس قضائی را نیز برای همراهی در عملیات تفتیش و ضبط تعیین نماید. در مورد نحوه اجرای عملیات، (مثلاً زمان انجام این اقدامات)، باید بر طبق مقررات عمومی آئین دادرسی کیفری عمل نمود جز اینکه باید تصریح کنیم که قاضی مذکور می‌تواند در محل اجرای عملیات حضور به هم رسانده یا حتی عملیات را متوقف کند.

## ۲- مرور زمان تعقیب

بر طبق ماده L.۲۳۰ قانون آئینهای مالیاتی: «شکایت از تقلب مالیاتی تا پایان سومین سال بعد از سالی که در جریان آن، جرم واقع شده است، می‌تواند تسلیم گردد» و این به این معناست که مرور زمان تعقیب<sup>۲۴</sup> فقط در ساعت ۲۴ روز ۳۱ دسامبر سومین سالی که بعد از وقوع جرم می‌آید، تحقق می‌یابد. با اینحال، این مرور زمان مخصوص تقلب مالیاتی در مالیاتهای مستقیم است، نه مالیاتهای غیرمستقیم که تابع مقررات عمومی مربوط به مرور زمان هستند، تفکیکی که عجیب به نظر می‌رسد.

مبدأ مرور زمان بر حسب مورد، متفاوت است. در مورد جرم مذکور در ماده ۱۷۴۱ قانون جامع مالیاتها، مبدأ مرور زمان روز تسلیم اظهارنامه به اداره مالیات است.<sup>۲۵</sup> در مورد جرم مذکور در ماده ۱۷۴۳ آن قانون، مبدأ مرور زمان روز ارتکاب عمل است زیرا صورتحسابها باید قطع نظر از هر اظهارنامه‌ای همواره به روز نگه داشته شوند.<sup>۲۶</sup>

قطع مرور زمان تابع مقررات عمومی است، اما شکایت اداره مالیات، اگر چه برای شروع به تعقیب کیفری لازم است، اما قاطع مرور زمان نیست.<sup>۲۷</sup> همچنین، دستور قضائی

<sup>۲۴</sup> همانگونه که خواهیم دید تعقیب کیفری این جرم منوط به شکایت اداره مالیات به عنوان شاکی خصوصی است و ما در ادبیات حقوقی خودمان در این موارد از اصطلاح مرور زمان شکایت استفاده کرده‌ایم. (نک: محمود آخوندی، آئین دادرسی کیفری، ج ۱، تهران، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، ۱۳۸۵، ص ۲۱۷ و محمد آشوری، آئین دادرسی کیفری، ج ۱، تهران، سمت، ۱۳۸۳، ص ۲۰۹). م.

<sup>۲۵</sup> Crim., 24 novembre 1986, *B.C.*, n° 352 et *RSC*, 1988, 319, obs. J. Cosson.

<sup>۲۶</sup> Crim., 24 novembre 1986, précité.

<sup>۲۷</sup> Crim., 10 octobre 1982, *B.C.*, n° 221.

آزادی و بازداشت مبنی بر تفتیش محل نیز قاطع مرور زمان نیست چرا که این دستور یک اقدام تحقیقی در معنای مورد نظر مواد ۷ و ۸ قانون آئین دادرسی کیفری محسوب نمی‌شود.

### ۳- ویژگی خاص تعقیب

در مورد به جریان انداختن تعقیب کیفری، باید به دو ویژگی اشاره کرد. نخست آنکه موافقت کمیسیون جرائم مالیاتی برای تعقیب کیفری لازم است و هدف از این امر نیز که به موجب ماده ۲۸۸.L قانون آئینهای مالیاتی مصوب ۱۹۷۷ پیش‌بینی شده حمایت بهتر از مؤدیان مالیاتی بوده است. برای اعلام موافقت این کمیسیون، لازم است که وزیر دارایی بر اساس تقاضای رئیس اداره مالیات استان ذیربط، اظهار نظر کمیسیون را بخواهد. پس از بررسی پرونده، کمیسیون مذکور نظر خود را (که لزومی به استدلال هم ندارد) به وزیر دارایی و مؤدی مالیاتی اعلام می‌کند.

دوم آنکه، پس از اعلام موافقت کمیسیون با تعقیب کیفری مؤدی، اداره مالیات تصمیم می‌گیرد که آیا لازم است شکایت خود را تسلیم کند یا خیر. بنابراین، تعقیب کیفری مؤدی جز با تسلیم شکایت مراجع مالیاتی استان ذیربط امکان‌پذیر نیست. با تسلیم شکایت، دادستان شهرستان می‌تواند انجام تحقیقات مقدماتی را از بازپرس بخواهد و اداره مالیات نیز می‌تواند به عنوان مدعی خصوصی در پرونده مداخله نماید (ماده ۲۳۲.L قانون آئینهای مالیاتی). این حق به اداره مالیات امکان می‌دهد که قضیه را دنبال و حتی انجام تحقیقاتی را تقاضا کند، اما نمی‌تواند به خاطر ارتکاب تقلب مالیاتی، تقاضای ضرر و زیان نماید.<sup>۲۸</sup>

در مرتبه دوم، و در مورد موقوفی تعقیب، باید به این نکته اشاره کرد که مصالحه میان

<sup>28</sup> Crim., 6 février 1969, *JCP*, 1969. 16116, note H. Guérin.- 17 avril 1989, *B.C.*, n° 156.

علت عدم امکان مطالبه ضرر و زیان از دادگاه جزایی توسط اداره مالیات، پیش‌بینی امکان وصول مالیات و جرائم تأخیر آن (حتی به صورت تصاعدی) از طریق اهرمهای قانونی در اختیار اداره مالیات است که بدون نیاز به مراجعه به دادگاه قابل اعمال تلقی می‌شوند. م.

اداره مالیات و مؤدی مالیاتی، منحصرأ به شرطی که قبل از به جریان انداختن دعوای عمومی باشد، امکان‌پذیر است (ماده L.۲۴۸ قانون آئینهای مالیاتی).

### بند سوم - مجازات

در مورد تقلب مالیاتی، هم ضمانت اجراهای مالیاتی وجود دارد و هم ضمانت اجراهای کیفری، اما فقط دسته اخیر در اینجا مورد بحث است. به علاوه، میان این دو دسته ضمانت اجرا نوعی تمایز هم وجود دارد چرا که از یکسو، دسته نخست فقط توسط اداره مالیات قابل اعمال است و از سوی دیگر، قاضی کیفری نیز نمی‌تواند ضمن صدور حکم به مجازات یا حتی معافیت از مجازات، اعلام کند که حکم مزبور جای مجازاتهای مالیاتی را هم می‌گیرد.<sup>۲۹</sup>

از مواد ۱۷۴۱ به بعد قانون جامع مالیاتها چنین استنباط می‌شود که برای تقلب مالیاتی، هم مجازات اصلی (تا پنج سال زندان و تا ۳۷۵۰۰ یورو جزای نقدی) وجود دارد و هم مجازات تکمیلی. برخی مجازاتهای تکمیلی پیش‌بینی شده اجباری هستند مانند ممنوعیت از شرکت در بعضی کمیسیونهای اداری یا انتشار حکم و الصاق آن بر روی تابلوی اعلانات شهرداری محل سکونت مؤدی به مدت سه ماه، و برخی دیگر اختیاری هستند، مانند تعلیق گواهی‌نامه رانندگی برای مدتی حداکثر تا سه سال.

این جرم، کیفیات مشدده هم دارد. برخی از این کیفیات، مربوط به ماهیت عمل مؤدی است به این نحو که اگر اعمال مرتکب بوسیله خرید یا فروش کالا بدون صدور صورت‌حساب یا با صورتحسابهای مربوط به عملیات مالی صورتی واقع و یا تسهیل شده باشد و یا اگر هدف از ارتکاب این اعمال گرفتن پول از دولت بابت هزینه‌های غیرواقعی و غیرموجه باشد، مجازات مرتکب حداقل پنج سال زندان<sup>۳۰</sup> و جزای نقدی نیز حداکثر ۷۵,۰۰۰ یورو خواهد بود.

<sup>۲۹</sup> Crim., 11 avril 1983, B.C., n° 93.

<sup>۳۰</sup> با توجه به اینکه جرم مورد بحث از درجه جنحه محسوب می‌شود و با توجه به ماده ۴-۱۳۱ قانون مجازات فرانسه، حداکثر مجازات زندان در فرض بالا ده سال است. م.

کیفیت مشدده دیگر، تکرار جرم ظرف پنج سال است که سبب می‌شود مجازات مرتکب به زندان تا ده سال و جزای نقدی تا صد هزار یورو برسد. در این مورد، قاضی می‌تواند به عنوان مجازات تکمیلی، مرتکب را برای مدتی حداکثر تا ده سال به ممنوعیت از حقوق مدنی، سیاسی و خانوادگی مذکور در ماده ۲۶-۱۳۱ قانون جزا محکوم نماید.

# JOURNAL OF LEGAL RESEARCH

VOL. V, NO. 2

2006-2

## Articles

- UN Security Council Practice in Iran's Nuclear Case
- Defining Genocide in the Light of ICTY and ICTR Decisions
- Endowment of Company's Shares
- Freedom of Expression and Violation of Respect for Religions and Prophets in the Europe from Human Rights Perspective
- Smuggling of Goods and Currency in the Iranian Penal Law
- Jurisdiction and Sentences in Iraqi High Criminal Court

## Special Issue: Tax Law in Iran and Other Countries

- Value Added Tax (VAT) and Tax Fairness
- Avoidance of Double Taxation in Iranian Law
- Tax Procedure in Iran
- Tax Regulations in Energy Charter Treaty and Legal Effects of Iran's Accession
- Offences in the Matter of Taxation in French Law

## Critique and Presentation

- Supreme Court Judgment on Wife Requisition for a Divorce Because of Husband Remarriage
- The UN Security Council Resolution 1701 (2006) from International Law Perspective



S. D. I. L.

The S.D. Institute of Law  
Research & Study