

## تحلیلی بر فرار مالیاتی و کلای دادگستری

بهزاد بهرامی نسب<sup>۱</sup>، علیرضا حسینی<sup>۲</sup>، محبوب پناهی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۹/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۰/۲۶

### چکیده

یکی از عقود معین مهمی که در قانون مدنی ایران و همچنین در فقه مورد بحث و تبادل نظر حقوقدانان و فقها قرار گرفته است عقد وکالت است. با توجه به اینکه وکالت از جمله عقود اذنی است لذا اثر و مقتضایش، اعطای نیابت می باشد و از این بابت موضوع وکالت فراتر از قانون مدنی بوده و امور خاصی مانند: دلالتی، حق العمل کاری، متصدی حمل و نقل و قائم مقام تجاری و وکالت دادگستری را نیز شامل می شود. لذا با این نگاه وکالت از اهمیت خاصی برخوردار است که با توجه به بررسی و تحقیقات صورت گرفته در مباحث مربوط به عقد وکالت که در قانون مدنی، ماده ۲۸ را به خود اختصاص داده، اما در بعضی از موارد از جمله مسئولیت مدنی وکیل، نواقص، پراکندگی و خلاء قانونی وجود دارد که ممکن است در خصوص جرائم مختلف وکیل دعاوی در محاکم باعث تشتت آرا شود. لذا در این مقاله سعی شده به صورت منسجم به مسئولیت مدنی وکیل دعاوی در قبال یکی از جرائم بنام فرار مالیاتی پرداخته شود و در حد بضاعت اندک نگارنده، مسئولیت مدنی وکیل دعاوی شناسایی و معرفی گردد.

**واژگان کلیدی:** عقد وکالت، مسئولیت مدنی، فرار مالیاتی، نواقص و خلاء قانونی.

<sup>۱</sup> دکترای زبان و ادبیات فرانسه، رئیس دانشگاه جامع علمی - کاربردی واحد استانی سمنان.

<sup>۲</sup> دکترای حقوق خصوصی، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد دامغان.

<sup>۳</sup> کارشناسی ارشد حقوق تجارت بین الملل، رئیس گروه پیشگیری و کنترل قاچاق کالای دخانیات کشور.

## مقدمه

از آنجایی که حرفه وکالت دادگستری از مشاغل حساس و مهمی است که با نظارت قوه قضائیه و قوه مقننه همراه می‌باشد و قوه مقننه با وضع قانون وکالت و استقلال بخشیدن به کانون وکلا، این حرفه را به صورت یکی از خدمات عمومی درآورده است و کسانی که به این شغل می‌پردازند باید دارای معلومات حقوقی کافی و پروانه‌ی وکالت از مراجع ذی صلاح باشند که دارای تکالیف مهمی من جمله امانت داری، پرهیز از افشای اسرار شغلی و پرداخت مالیات می‌باشند. پرداخت مالیات مطابق قانون وکالت در زمره‌ی تکالیف قانونی یک وکیل است که برابرماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، وکلا ملزم می‌باشند که پنج درصد علی الحساب از آنچه را که به عنوان حق الوکاله دریافت می‌نمایند بابت مالیات بپردازند. چنانچه وکیلی نسبت به پرداخت مالیات و ابطال تمبر مالیاتی و الصاق آن به وکالت نامه اقدام نکند و یا کمتر از میزان مقرر قانونی اقدام نماید نه تنها وکالت ایشان در آن پرونده پذیرفته نخواهد شد بلکه فعل او از موجبات تخلف بوده و به صراحت اصل ۱۷۱ قانون اساسی و قاعده‌ی عام مقرر در ماده‌ی (۱) قانون مسئولیت مدنی برایش مسئولیت مدنی و انتظامی را در پی خواهد داشت. بنابراین وکیل دادگستری از جهات مختلف، دارای مسئولیت مدنی بوده که مورد توجه سیاست‌های تقنینی قانون‌گذار ایرانی قرار گرفته و قانون‌گذار با پیش‌بینی مسئولیت حقوقی اعم از مدنی و کیفری برای وکیل، زمینه‌های تعقیب و تعیین مجازات برای پاره‌ای از اقدامات او را فراهم آورده است.

## مفهوم‌شناسی تحقیق

مسئولیت را ضمانت، تعهد، مسئول بودن و موظف بودن تعریف نموده‌اند و نیز به وظایف، اعمال و افعالی که انسان عهده‌دار و مسئول آن باشد تعریف شده است. مسئول زیر سؤال بردن، بازخواست کردن، مؤاخذه نمودن، به اصرار تقاضا کردن چیزی نیز آمده است. مسئول، پاسخگو نیز مشخص شده است. در تعریف اصطلاحی، مسئولیت به تعهد قانونی شخصی بر رفع ضرری که به دیگری وارد کرده است تعریف شد. خواه این ضرر ناشی از تقصیر وی باشد یا ناشی از فعالیت او که در همین معنا لفظ ضمان را در فقه بکار برده‌اند و معنی آن هر نوع مسئولیت اعم از جزایی و مدنی بیان شده است. در یک تعریف کوتاه و ساده بیان شده مسئولیت مدنی عبارتست از: «لزوم جبران ضررهای وارده به یک شخص» این مسئولیت به معنای عام و در جایی بکار می‌رود که شخص در برابر دیگری به سبب قانون شکنی یا پیمان شکنی و خساراتی

که به او وارد کرده است باید پاسخگو باشد. به عبارت دیگر مسئولیت او از نوع مسئولیت مدنی ضمانت اجرای نقض قانون و تعهد است که بر عهده ی فاعل زیان قرار می گیرد. ولی در اکثر موارد مسئولیت مدنی به معنای خاص استعمال می شود که عبارتست از مسئولیت شخصی به سبب ورود زیان به دیگری، بدون آنکه بین آن دو قراردادی بسته شده باشد. از این نوع مسئولیت در قانون مدنی در ذیل عنوان «الزامات بدون قرارداد» به ضمان قهری نیز تعبیر شده است. بنابراین این قسم از ضمان یا مسئولیت مدنی که به حکم قانون و بدون دخالت اراده ایجاد می شود ضمان قهری یا مسئولیت مدنی (به معنای خاص) نام دارد.

### مسئولیت وکیل دعاوی در قبال فرار مالیاتی

در خصوص تکالیف و وظایف مالیاتی و سایر مقررات مربوط به آن، در ابتدای انقلاب اسلامی، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ که از ۱۳۶۸/۱/۱ لازم الاجرا گردید، حاکمیت داشته است. البته این قانون چندین بار دستخوش اصلاح قرار گرفته است. اما آنچه از بررسی این قانون و اصلاحات و الحاقات بعدی آن به دست می آید توجه به این امر است که با پیش بینی نهادهای اداری حل اختلاف مالیاتی سعی شده تا آنجایی که ممکن است از مراجعه به نهادهای قضایی امتناع شود. بنابراین هر چند از تاریخ تصویب این قانون سال ها می گذرد، ولی جنبه‌های قضا زدایی به عنوان یکی از رویکردهای سیاست جنایی در آن قابل توجه می باشد. تنها در برخی از موارد به نظر می رسد مقنن به ناچار و به جهت پیشگیری از باب شدن تخلفات و جرایم موصوف، صلاحیت رسیدگی مراجع قضایی و مجازات های مالی و جزایی را قائل شده است. نظام مالیاتی به عنوان بخشی از نظام اقتصادی حاکم بر جامعه، براساس نیازها و مقتضیات هر دوره و مقطع زمانی خاص شکل می گیرد. از این رو تحولات اقتصادی کشور ما در سال های اخیر، تغییر و تحول اساسی در سیستم مالیاتی را اجتناب ناپذیر نموده است.

مبحث اول: اصول حاکم بر اخذ مالیات از وکلا (اصولی مالیاتی)

برابر ماده ۱۰۳ قانون مالیات های مستقیم، وکلا ملزم می باشند پنج در صد علی الحساب از آنچه را که به عنوان حق الوکاله دریافت می نمایند بابت مالیات پرداخت نمایند. چنانچه وکیلی نسبت به پرداخت مالیات و ابطال تمبر مالیاتی و الصاق آن در وکالت نامه اقدام ننماید و یا کمتر از میزان مقرر قانونی اقدام نماید نه تنها وکالت ایشان در آن پرونده پذیرفته نخواهد شد، بلکه از

موجبات تخلف بوده و مسئولیت مدنی و انتظامی را در پی خواهد داشت. البته برای اینکه اخذ مالیات از شهروندان و از جمله وکلا منطبق با موازین قانونی و شرعی باشد اصولی را برای آن بیان نموده اند که مهمترین آنها عبارتند از: اصل عدالت مالیاتی، اصل اطمینان، اصل سهولت و اصل صرفه جویی (مقرون به صرفه بودن یا اقتصادی بودن).

#### مبحث دوم: مفهوم فرار مالیاتی

در حقوق مالیاتی فرار از پرداخت مالیات می تواند مفهوم عام و خاص داشته باشد. فرار مالیاتی در مفهوم عام عبارتست از وضعیتی که اگر چه مؤدی مالیات پرداخته ولی بنا به برخی دلایل نظیر حساب سازی، کتمان درآمد واقعی، سند سازی و ارائه اسناد هزینه های غیر واقعی و یا خلاءهای قانونی و غیره، اظهار نامه های کذب ارائه نموده و بر مبنای این امور مالیات را به طور غیر واقعی و کمتر از میزان قانونی آن پرداخته است. فرار مالیاتی در مفهوم خاص عبارت است از: اجتناب و خود داری از پرداخت اصل مالیات به طور غیر قانونی.

#### الف: معنای لغوی:

فرار مصدر عربی به معنای دور شدن ناگهانی و با شتاب از کسی یا جایی که معمولاً نتیجه ی احساس نا امنی، خطر، ترس یا قرار گرفتن در وضعیتی ناخوشایند است. گریختن، گریز از صحنه جنگ و درگیری، دور شدن از دسترسی یا نظارت کسی یا رها کردن خود از بند، حصار، محدودیت و مانند آنها؛ تن ندادن و تسلیم نشدن به کار یا وضعیت سخت یا ناخوشایند.

#### ب: معنای اصطلاحی:

از منظر شرع، فرار از پرداخت زکات که می تواند به عنوان مالیات تلقی شود به معنای نافرمانی و شانه خالی کردن از وظیفه و تکلیف دینی است و چنین فعلی سبب محرومیت از رحمت و قرب خداوند است و فاعل آن علاوه بر آنکه مرتکب فعل حرام و منکر گردیده در قبال حق خدا و مردم مسئول و ضامن است؛ زیرا خداوند حق مساکین و مستمندان را در مال ثروتمندان و بهره مندان قرار داده است. فرار مالیاتی توسط وکیل هنگامی رخ می دهد که وکیل در آشکار کردن اشتغال یا درآمد یاهر دوی آنها به دستگاه مالیاتی قصور ورزد و در نتیجه بعضی از فعالیت های اقتصادی را در دفاتر قانونی به صورت عددی و آماری گزارش ندهد.

فرار مالیاتی عموماً در مقابل تمکین مالیاتی مطرح می‌گردد. از دیدگاه شرع تمکین مالیاتی به منزله امتثال از امر شارع است:

چون در اسلام تمام اعمال فردی و عبادی برای جلب رضای حق تعالی و اثبات عبودیت، به نیت تقرب و تسلیم انجام می‌گیرد، لذا مالیاتی که شارع به ادای آن امر نموده، به نیت تقرب و اطاعت از خداوند مورد پذیرش قرار می‌گیرد و این مهمترین و مؤثرترین عامل در رویکرد افراد نسبت به پرداخت مالیات است. یعنی اعتقاد و باور قلبی که از درون فرد نشأت گرفته، به عنوان قویترین عامل و محرک و مؤثرترین ضمانت اجرایی مطرح می‌شود. این عامل در کنار مؤلفه های دیگر نظام مالیاتی اسلامی که می‌بایستی مبتنی بر قسط، مساوات، عمومیت، معلوم بودن محل مصرف و منصفانه و عادلانه بودن باشد سبب ارتقاء درجه تمکین مؤدیان مالیاتی به بالاترین حد خواهد گشت. به نظر می‌رسد تمکین در اصطلاح حقوق مالیاتی دارای معانی عام و خاص است. معنای عام آن که می‌توان گفت از نظر مفهوم در تضاد و تقابل با معنای خاص فرار مالیاتی است قبول و پذیرش پرداخت نفس و اصل مالیات که حتی می‌تواند پس از اعتراض مؤدی به برگ مالیات و تعدیل آن نیز تحقق یابد. یعنی در معنای عام مؤدی مالیاتی اصل موضوع مالیات را پذیرفته و بدان تمکین دارد و چنانچه اختلافی بر سر رقم مالیات وجود داشته باشد از طریق توافق با رئیس، معاون و یا مدیر کل امور مالیاتی و یا طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی یا شورای عالی مالیاتی، می‌تواند با تعدیل مالیات به رقم مورد نظر خویش تمکین نماید و البته در قانون برای حالات تمکین با توافق یا تعدیل از طریق هیأت، امتیازات و مقررات متفاوتی وجود دارد. مثلاً در حالت توافق به دلیل تسریع در وصول مالیات درصد بیشتری از جرایم متعلقه احتمالی مورد بخشودگی قرار می‌گیرد.

معنای خاص تمکین که بهترین حالت در فرایند وصول مالیات می‌باشد نوع ویژه ای از تمکین است. اگر مؤدی بر مبنای اصول و استانداردهای پذیرفته شده ی حسابداری و با اجتناب از حساب سازی، اظهار نامه ای حقیقی و منطبق بر اسناد و مدارک و صورت های مالی صحیح و گردش عملیات واقعی خود که به محاسبه ی دقیق سود و زیان منتج می‌گردد، تنظیم نماید و مالیاتی را که به او تعلق می‌گیرد و مورد تأیید دستگاه مالیاتی است دقیقاً بر همان مبنای بپردازد و یا اگر به هر دلیلی چنین اظهار نامه ای تدارک ندیده است بدون هیچ گونه اعتراضی، دقیقاً همان مالیات معین شده در برگ تشخیص را که از او مطالبه می‌شود قبول نموده و بپردازد معنای خاص تمکین را تحقق بخشیده است. البته عدم تمکین مؤدی مانع دائمی برای اخذ

مالیات نیست زیرا نه تنها ممکن است عدم پرداخت مالیات یا پرداخت غیر واقعی آن دارای جنبه ی جزایی و کیفری بوده بلکه به عنوان طلب دولت و حتی به تعبیری طلب ممتازه ی دولت از اموال مؤدی قابل وصول باشد، زیرا در صورتی که دارایی بدهکار تکافوی مجموع بدهی هایش را نکند؛ یعنی در حالت ورشکستگی بدهکار، بر اساس یک اصل، بستانکاران وی در تقسیم دارایی بدهکار به طور مساوی ذیحق می باشند. مطابق این اصل تمامی بستانکاران به نسبت طلبی که دارند از اموال بدهکار سهم گرمایی می برند و اما اگر چنانچه بستانکاری دارای وثیقه و یا طلب او قانوناً اولویت در وصول داشته باشند، چنین طلبکاری می تواند قبل از سایر بستانکاران، طلب خود را استیفاء نماید. طلبی که بواسطه انعقاد قرار داد وثیقه ای در اولویت وصول قرار می گیرد، طلب وثیقه ای و طلبی که به حکم مستقیم قانون گذار دارای این مزیت است طلب ممتاز محسوب می شود.

از جمله مطالبات ممتاز، طلب دولت بابت مالیات متعلقه به مؤدیان مالیاتی است. حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی از همان سال های اولیه قانون گذاری مد نظر قانون گذار بوده است و همان دلایلی که برای وضع مالیات بیان می شود نظیر توزیع عادلانه ی ثروت و بقای حکومت که ملازمه با نظم عمومی دارد، از دیدگاه قانون گذار، مبنایی برای تعلق امتیاز به مطالبات مالیاتی محسوب گردیده است. علی رغم این واقعیت هیئت عمومی دیوان عالی کشور به موجب رأی شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ در دعوی وزارت دارایی به طرفیت اداره ی تصفیه امور ورشکستگی حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را در حالت ورشکستگی مؤدیان مالیاتی رد کرد.

سابقه ی حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی به سال ۱۳۱۴ بر می گردد. برای اولین بار به موجب ماده ۱۹ قانون متمم بودجه مملکتی مصوب ۱۳۱۴ وزارت دارایی برای وصول مطالبات ناشی از مالیات جز در حالت ورشکستگی مؤدیان مالیاتی دارای اولویت شناخته شد. با تصویب قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ این امتیاز قانونی البته با تعیین رتبه برای طلب مالیاتی نسبت به سایر مطالبات ممتاز تکرار شد. حکم ماده ۱۵۳ قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳۴۵ با حذف زیان دیرکرد از متفرعات بدهی مالیاتی در ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ تکرار شده است. با این توضیح که به موجب لایحه قانونی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی جای خود را به سازمان امور مالیاتی که سازمان اداری جدید التأسیسی است، داده است. نتیجه اینکه طلب ممتاز طلبی است حاوی یک

امتیاز که به موجب آن طلبکار برای وصول طلبش از مجموع اموال و یا مال معینی از اموال مدیون بر سایر طلبکاران اولویت می‌یابد. از آن جا که اعطای این امتیاز از سوی قانون گذار به حالت های خاصی منوط نگردیده است در هر حالتی که مدیون در آن قرار گرفته باشد از جمله حالت ورشکستگی مصوب سال ۱۳۱۸ حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را در حالت ورشکستگی بدهکار به طور مطلق سلب و دولت را در ردیف طلبکاران عادی به شمار آورده مخدوش است. خلاصه آن که هر گونه تلاش غیر قانونی وکیل به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی وکیل خوانده می‌شود و چنین وکیلی مشمول مسئولیت مدنی و مجازات کیفری خواهد بود.

مبحث سوم: ماهیت وانواع ضمانت اجراهای پیش بینی شده در قبال فرار مالیاتی وکیل  
اصولاً در اکثر مکاتب و نظام های حقوقی جهان در قبال عدم پرداخت مالیات و حقوق دولتی ضمانت، اجرای کیفری و مدنی پیش‌بینی شده است. مثلاً در نظام حقوقی ایران عدم پرداخت مالیات توسط وکیل نه تنها برابر قوانین وکالت تخلف و موجب عدم تمدید پروانه وکالت خواهد شد و کانون وکلا نسبت به تمدید پروانه وکالت اقدام نخواهد نمود بلکه ضمانت های خاص دیگری پیش بینی شده است که به شرح آنها پرداخته می‌شود.

### ماهیت ضمانت اجراهای بزه فرار مالیاتی

فرار مالیاتی یکی از مصادیق جرایم مشمول مجازات های باز دارنده:  
جرایم مالیاتی من جمله فرار مالیاتی یکی از جرایم مالی مهم و شایع می باشد که باید آن را جزو جرایم مشمول مجازات های باز دارنده قلمداد نمود. مجازات های باز دارنده اولین بار توسط امام خمینی (ره) در پاسخ به نامه ی شورای عالی قضایی مطرح شد. از فحوای کلام معظم له و از مفهوم مرقومه ایشان استنباط می گردد که دغدغه ی اصلی ایشان این بوده است که بین اعمالی که در شرع انور حرام اعلام شده است با اعمالی که از روی مصلحت های گوناگون اجتماعی ممنوع می باشد باید قائل به تفکیک شویم؛ زیرا، به هیچ وجه منطقی نیست که بر هر عملی لباس شرعی بیپوشانیم. به عنوان مثال مجازات عدم ثبت نکاح در دفتر خانه، رانندگی بدون گواهی نامه ی رانندگی و جرایم مواد مخدر و... چطور می تواند ریشه و سابقه ی شرعی داشته باشد. بنابراین از آنجایی که فرار مالیاتی در منابع معتبر فقهی به عنوان یک پدیده

مستوجب تعزیر قلمداد نشده است باید آن را تابع احکام مربوط به جرایم مستوجب مجازات های باز دارنده قلمداد نماییم. اما از آنجایی که مجازات باز دارنده تابع اصول تعزیرات نیستند و ویژگی های تعزیرات را ندارند لذا قانون گذار می تواند حتی اقدام به پیش بینی اعدام در این جرایم را بنماید که جرایم مواد مخدر مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام یکی از این موارد می باشد.

### تعیین جریمه‌ی مالی و جزای نقدی در قبال تخلفات مالیاتی

نکته ی دیگری که ذکر آن خالی از فایده نیست این است که اصولاً برای جرایم و تخلفات مالیاتی اشخاص من جمله وکلا از جمله فرار مالیاتی جزای نقدی و جریمه های مالیاتی در نظر گرفته می شود در حالی که این دونوع ضمانت اجرا ویژگی های متفاوت از هم دارند و مبنایست بین ماهیت آنها قائل به تفکیک و تمایز شویم. زیرا، اگر چه جریمه ی مالیاتی نیز پرداخت مبلغی به خزانه ی دولت است؛ اما با جزای نقدی یکسان نمی باشد، جریمه مالیاتی یا «گرامت مالی» به تناسب جرایم مالی (تقصیرات مربوط به قوانین مالیاتی) مقرر می شود و ماهیت آن در عین حال طعم غرامت مدنی و کیفری دارد. یعنی با گرفتن این غرامت از متجاوز، دو هدف تأمین می شود: یکی وصول حق دولت و دیگری صیانت مصالح مربوط به قوانین مالیاتی و رفع تجاوز».

جریمه‌های مالیاتی در اثر نقض قوانین مالیاتی و یا عدم اجرای تکالیف قانونی و همچنین با تصور در انجام تکالیف مقرر به مؤدیان و مسئولین وصول و اشخاص ثالث تحمیل می‌گردد، اگر شخص، جریمه مقرر را نپردازد، مانند اصل مالیات با صدور اجرائیه از متخلف وصول می‌شود. قانون‌گذار ما اصولاً دید و بینش غیر کیفری در تعیین جریمه های مالیاتی دارد به صورتی که سیاست های در آمدی خود را به گونه ای طراحی نموده است که تأمین هزینه های جاری، صرفاً از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی باشد. در بند «ط» قسمت سوم از بخش سوم قانون برنامه ی پنج ساله ی دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، در راستای سیاست های درآمدی، یکی از راه های تأمین هزینه های جاری، بدین شرح آمده است:

«کاهش نرخ مالیات مستقیم و افزایش جریمه خود داری از پرداخت مالیات مستقیم به گونه ای که سهم کل مبلغ دریافتی مالیات مستقیم در درآمدهای مالیاتی افزایش یابد».

همچنان که ملاحظه می شود به صراحت هدف از تأمین جریمه مالیاتی از سوی قانون گذار تأمین هزینه های جاری ذکر گردیده است. چنین هدفی از آنجایی که در تعیین ضمانت اجراهای کیفری مد نظر نیست، جریمه مالیاتی را از مجازات های کیفری دور می کند و رنگی غیر کیفری به جریمه ی مالیاتی می بخشد. مع الوصف وجوه اشتراک جریمه ی مالیاتی و جزای نقدی در این است که هر دو به خزانه ی دولت پرداخت می شوند و هر دو به موجب نص قانونی بر قرار می گردند.

با این وجود، جریمه ی مالیاتی، تفاوت های ذیل را با جزای نقدی دارا می باشد: یکم- قاعده عدم جمع مجازات ها که در خصوص مجازات ها اعمال می گردد در جریمه مالیاتی اعمال نمی شود. جریمه های مالیاتی به هر تعداد باشند با یکدیگر جمع می شوند و متخلف می بایستی همه آنها را در حق دولت پرداخت نماید. به عبارت دیگر جریمه های مالیاتی در تعدد جرم با یکدیگر جمع می شوند ولو که تعداد جرم و میزان جریمه زیاد باشد. در صورتی که طبق اصل غیر قابل جمع بودن مجازات ها، آن مجازاتی که شدیدتر است باید اجرا شود.

دوم- در جریمه های مالیاتی «غیر از موارد استثنایی، محکومین نمی توانند از اعطاء کیفیات مخفیه بهره مند شوند و فقط به جای کیفیات مخفیه، ممکن است ادارات مربوطه با متخلف سازش نمایند و بدیهی است که سازش در امر جزائی برخلاف نظم عمومی است».

سوم- جریمه ی مالیاتی به وسیله مراجع غیر قضایی تعیین و در صورت عدم پرداخت، اموال منقول یا غیر منقول مؤدی متخلف توقیف و از آن طریق وصول می گردد. صدور توقیف و دستور اجرای آن به عهده ی اجرائیات اداره امور اقتصادی و دارایی می باشد. لیکن اعمال و وصول جزای نقدی با دخالت مقامات قضایی صورت می گیرد و عدم پرداخت آن نیز در حقوق ما ضمانت اجرای باز داشت بدل از جزای نقدی است.

چهارم- از آنجایی که جریمه مالیاتی به وسیله مراجع غیر قضایی تعیین می شود، نتیجتاً به هر میزان کم هم که باشد، موجب سوء پیشینه ی کیفری نمی گردد. جریمه های مالیاتی اگر چه به دستور قاضی جزائی اعلام گردد باز هم نمی تواند یک مجازات کیفری به معنای اخص کلمه باشد در نتیجه جریمه مالیاتی خصیصه ی جبران خسارت وارده به خزانه ی عمومی را حفظ می کند. در حالی که با اصدار حکم محکومیت به جزای نقدی در صورت انطباق با قانون تعریف محکومیت مؤثر، در قوانین جزایی، مجرم سوء پیشینه کیفری پیدا می کند.

### انواع ضمانت اجراها در قبال فرار مالیاتی و کیل

به طور کلی ضمانت اجرا عبارت است از قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قرار دادها یا غیره از آن بهره برده می‌شود. ضمانت اجراهایی که در مرحله ی تشخیص مالیات و در راستای جلوگیری از فرار مالیاتی و تخلفات مرتبط با آن در اختیار سازمان مالیاتی قرار دارد و حق اعمال آنها را دارد متنوع بوده و شامل قدرتی است که به منظور الزام مؤدیان مالیاتی به انجام تکالیف قانونی در مرحله یاد شده و برخورد با مؤدیان متخلف و وظیفه شناس و متقلب می‌شود. اهداف اعمال ضمانت اجراها در مرحله تشخیص مالیات و در راستای جلوگیری از فرار مالیاتی و تخلفات مرتبط با آن را می‌توان به شرح ذیل بر شمرد:

- ۱- الزام مؤدی به رعایت تکالیف و مقررات قانونی یعنی تسلیم اظهار نامه صحیح و به موقع و منطبق با واقع و سایر مقررات مربوط به اظهار و ارائه دفاتر قانونی و سایر اسناد و مدارک معتبر.
- ۲- تنبیه و مجازات مؤدی در صورت عدم رعایت تکالیف قانونی از قبیل عدم تسلیم اظهار نامه و دفاتر قانونی در موعد مقرر و تسلیم اظهار نامه نادرست و غیر منطبق با واقع و یا دفاتر و اسناد و مدارک غیر قابل قبول و جعلی و مخدوش.
- ۳- الزام مؤدی به جبران خساراتی که به علت عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی و تقلب به دولت وارد کرده است.

این ضمانت اجراها را می‌توان به سه دسته تقسیم بندی کرد. اول ضمانت اجراهای اداری که راسا توسط سازمان مالیاتی اعمال می‌شوند. دوم و سوم ضمانت اجراهای کیفری و مدنی که با شکایت و پیگیری سازمان مذکور در مراجع ذیصلاح قضایی مورد رسیدگی و صدور حکم و اجرا قرار می‌گیرند.

#### بند اول: ضمانت اجراهای اداری

این ضمانت اجراها که صرفا جنبه مالی دارند مختص نظام مالیاتی هستند و سازمان مالیاتی حق دارد آنها را راسا اعمال کند و شامل تشخیص علی الرأس، تعیین جریمه های مالیاتی (یعنی افزایش درصد مالیات پرداختی) و محرومیت از معافیت ها، تسهیلات و بخشودگی های مالیاتی است.

#### بند دوم: ضمانت اجراهای جزایی

این ضمانت اجراها همان مجازات های کیفری مقرر در قوانین جزایی است که در موارد پیش بینی شده در قانون مالیات های مستقیم با شکایت سازمان مالیاتی توسط مراجع قضایی مورد رسیدگی، صدور حکم و اجراء قرار می گیرند که طبق ماده ۲۰۱ قانون مذکور، «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به تراز نامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهار نامه مالیاتی و تراز نامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد. تبصره: تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی کشور به عمل خواهد آمد». بنابراین می توان گفت که مرتکبین مذکور در ماده فوق یعنی وکلا و کسانی که برای فرار از پرداخت مالیات عامداً به اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی استناد کرده اند با تعقیب و اقامه دعوی از سوی سازمان امور مالیاتی در مراجع قضایی و در صورت اثبات جرم مذکور به مجازات های مقرر در قانون مجازات اسلامی در خصوص جعل و استفاده از سند مجعول محکوم خواهند شد.

#### بند سوم: ضمانت اجراهای مدنی

این نوع ضمانت اجرا که همان مسئولیت مدنی یا حکم به جبران خسارت وارده به دولت است در ماده ۲۳۰ قانون مالیات های مستقیم به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات در خواستی سازمان امور مالیاتی راجع به مؤدیان توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، حقوق خصوصی پیش بینی شده است که مقرر می دارد؛ «...در صورتی که در اثر این استنکاف آنها زبانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استنکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت، مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند کرد».

نکته دیگری که باید ذکر نمود این است که در کنار ضمانت اجراهای مختلف کیفری، مدنی و اداری پیش بینی شده در قبال فرار مالیاتی، همچنین می توان از مفاد ماده ۱ قانون نحوه اجرای محکومیت های مالی مصوب ۱۳۷۷/۸/۱۰ نیز جهت مقابله با متخلفین و مجرمین مالیاتی از جمله فرار کنندگان از پرداخت مالیات استفاده برد. طبق ماده ۱ قانون نحوه ی اجرای

محکومیت های مالی؛ «هر کس به موجب حکم دادگاه در امر جزایی به پرداخت جزای نقدی محکوم گردد و آن را نپردازد و یا مالی غیر از مستثنیات دین از او به دست نیاید و به دستور قاضی صادر کننده حکم به ازای هر ۵۰ هزار ریال یا کسر آن یک روز بازداشت می گردد. در صورتی که محکومیت مذکور توأم با مجازات حبس باشد بازداشت بدل از جزای نقدی از تاریخ اتمام مجازات حبس شروع می شود و از حداکثر مدت حبس مقرر در قانون برای آن جرم بیشتر نخواهد شد و در هر حال حداکثر مدت بدل از جزای نقدی نباید از ۵ سال تجاوز نماید. مبلغ مذکور در این ماده به تناسب تورم هر سه سال یک بار به پیشنهاد وزیر دادگستری و تصویب رئیس قوه قضائیه تعدیل و در خصوص احکامی که در آن سال صادر می گردد لازم الاجرا خواهد بود». بنابراین، اگر مجرمین و متخلفین مالیاتی کشور حاضر به تمکین به حکم کیفری و پرداخت جزای نقدی پیش بینی شده نباشند در مواردی که به دادگاه ارجاع شود و دادگاه حکم محکومیت صادر نماید؛ می توان از مفاد ماده ۱ قانون نحوه اجرای محکومیت های مالی علیه آنها استفاده نمود.

### نتیجه گیری و پیشنهادها

مسئولیت در لغت به معنی موظف بودن به انجام دادن امری است و مسئول کسی است که تعهدی در قبال دیگری به عهده دارد که اگر از ادای آن سرباز زند از او بازخواست می شود. بنابراین، مسئولیت همواره با التزام همراه است. البته این التزام در قلمرو حقوق مدنی و حقوق کیفری محتوای واحدی ندارد. برای مثال آنجا که در قرآن کریم آمده است؛ «أَوْفُوا بِالْعَهْدِ إِنَّ الْعَهْدَ كَانَ مَسْئُولًا» (سوره مبارکه اسرا آیه ۳۴) یعنی به آنچه پیمان می بندید وفا کنید چه پیمان بازخواست دارد؛ محتوای این التزام پایبندی به میثاق ها و قرار دادهای خصوصی است که اگر به سبب نقض عهد و نقض میثاق زینانی به دیگری وارد شود زیان زننده مسئول (ضامن) است و باید بررفع ضرر بکوشد. همچنین، اگر کسی مال غیر را تلف کند ضامن آن است و باید آثار زیان بار عمل خود را ترمیم کند، خواه تلف به عمد و خواه به سهو باشد.

در قلمرو حقوق کیفری محتوای این التزام تقبل آثار و عواقب افعال مجرمانه است. یعنی تحمل مجازاتی که سزای افعال سرزنش بار بزه کار به شمار می آید. لیکن به صرف ارتکاب جرم نمی توان بار مسئولیت را یکباره بردوش مقصر گذاشت، بلکه پیش از آن باید او را سزاوار تحمل این بار سنگین دانست. یعنی بتوان تقصیری که مرتکب شده است را نخست بحساب او گذاشت،

سپس از او حساب خواست. توانایی پذیرفتن تقصیر ناشی از افعال مجرمانه را در اصطلاح، حقوقدانان قابلیت انتساب می نامند و آن را به برخورداری فاعل از قدرت ادراک و اختیار تعریف کرده اند.

با عنایت به اصل تساوی انسان ها در برابر قانون نتیجه گرفته می شود که وکیل نیز در قبال اعمال و رفتار خود مسئول می باشد و در تحقق مسئولیت کیفری و مدنی هرگونه اعمال و رفتاری که موجب ورود زیان، اعم از مادی و معنوی و حیثیتی به دیگری شود وکیل نیز مسئول بوده و علاوه براینکه ملزم به جبران خسارت و زیان وارده می باشد، از تعقیب مدنی و کیفری در امان نخواهد بود. اگر عمل ارتكابی وی واجد وصف جزائی باشد، مثل سایر افراد تحت تعقیب و محاکمه قرار خواهد گرفت و مرجع رسمی رسیدگی به این بزه محاکم دادگستری می باشند، لیکن مصونیت شکلی شخص وکیل ایجاب می نماید که قبل از تعقیب و محاکمه ی او شرایط خاصی طی گردیده و با اعلام مراتب به کانون وکلا از ایشان سلب مصونیت به عمل آید. بنابراین وکیل نیز مثل سایر مشاغل در برابر قانون دارای مسئولیت می باشد.

### فهرست منابع

- آذرنوش، آذرتاش (۱۳۸۴). فرهنگ معاصر عربی- فارسی، تهران: انتشارات نشرنی، چاپ پنجم.
- باریکلو، علی رضا (۱۳۸۵). مسئولیت مدنی، نشر میزان، چاپ اول.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۶۸). ترمینولوژی حقوقی، چاپ چهارم، تهران: گنج دانش.
- دهخدا، علی اکبر (۱۳۷۲). لغت نامه، انتشارات دانشگاه تهران.
- رستمی، ولی (۱۳۸۸). حقوق مؤدیان مالیاتی، فصل‌نامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره ۱.
- صفیان، سعید (۱۳۸۷). بحثی پیرامون حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، مجله رضوی، شماره ۲۸.
- قاسم‌زاده، سید مرتضی (۱۳۸۷). مبانی مسئولیت مدنی، نشر میزان، چاپ پنجم.
- قهرمانی، نصرالله (۱۳۸۴). مسئولیت مدنی و کیل دادگستری، تهران: انتشارات نسل نیکان، چاپ دوم.
- معین، محمد (۱۳۷۶). فرهنگ فارسی، جلد ۳، تهران: انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم.