

بررسی جرائم مالیاتی در کد جزای افغانستان

سید حسن انوری^۱

چکیده

مالیات به‌عنوان یکی از منابع پایدار درآمد دولت، نقش اساسی در تأمین هزینه‌های عمومی و ارائه خدمات اجتماعی و اقتصادی دارد. برای جلوگیری از فرار مالیاتی و تقویت درآمد دولت، قانون‌گذار رفتارهایی را که مؤدیان به‌طور عمدی و غیرقانونی برای اجتناب از پرداخت مالیات انجام می‌دهند، به‌عنوان جرم شناسایی کرده است. هدف این تحقیق، بررسی جرائم مالیاتی در کد جزای افغانستان است تا پیامدهای فرار مالیاتی و اقدامات منجر به عدم پرداخت مالیات برای مؤدیان و مأموران مالیاتی روشن شود. این تحقیق با استفاده از روش تحقیق، تحلیلی اسنادی و بررسی مقررات قانونی مرتبط با جرائم مالیاتی در کد جزای افغانستان تدوین شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که فعالیت بی نظیر عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، نپرداختن مالیات در زمان تعیین‌شده بدون دلیل موجه، عدم حفظ اسناد مالیاتی یا جعل آن‌ها، عدم همکاری با مأموران مالیاتی، استفاده نادرست از شماره تشخیصیه مالیاتی و ممانعت از اجرای وظایف کارکنان مالیاتی، در کد جزای افغانستان، جرم‌انگاری و مجازات مشخصی برای آن‌ها پیش‌بینی شده است. این اقدامات هدفمند، به‌منظور کاهش فرار مالیاتی و جلوگیری از کسری بودجه دولتی انجام می‌شود.

کلیدواژه‌ها: مالیات، جرائم مالیاتی، فرار مالیاتی، مؤدی، کد جزای افغانستان

۱. ماستری حقوق عمومی از دانشگاه تهران، استاد جامعه المصطفی العالمیه (نماینده افغانستان)، کابل، افغانستان

Anwary1373@gmail.com



مقدمه

مالیات یکی از مهم‌ترین منبع درآمد دولت است که وجود اصلی آن تأمین هزینه‌های عمومی، تدارک خدمات اجتماعی و اقتصادی است (عبدالرحیمی، احمدی موسوی، ۱۴۰۰: ۷۳)؛ زیرا درآمد مالیاتی این امکان را فراهم می‌کند تا دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند (حمیدی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۴۸). از این رو دولت افغانستان همواره سعی دارد مالیات را از همه شهروندان، جمع‌آوری کند تا بودجه کشور را تأمین نماید.

قانون‌گذار افغانستان طبق ماده (۴۲) قانون اساسی همه اتباع افغانستان را در صورتی که واجد شرایط پرداخت مالیات باشند، به پرداخت مالیات ملزم کرده است: «هر افغان مکلف است مطابق احکام قانون به دولت مالیه و محصول تأدیه کند. هیچ نوع مالیه و محصول، بدون حکم قانون، وضع نمی‌شود. اندازه مالیه و محصول و طرز تأدیه آن، با رعایت عدالت اجتماعی، توسط قانون تعیین می‌گردد. این حکم در مورد اشخاص و مؤسسات خارجی نیز تطبیق می‌شود. هر نوع مالیه، محصول و عواید تأدیه شده، به حساب واحد دولتی تحویل داده می‌شود». ولی تا سال ۱۳۹۶ جرائم مالیاتی در افغانستان جرم انگاری نشده بود، فقط در فقره اول ماده ۲۸۵ قانون جزا مصوب ۱۳۵۵ آمده بود: «هرگاه موظف خدمات عامه با استفاده از صلاحیت و وظیفوی خود عمداً احکام قوانین، مقررات، حکم، قرار و امر محکمه یا اوامر صادره مراجع با صلاحیت حکومت و یا تحصیل اموال و مالیاتی را که به حکم قانون تعیین گردیده، بدون مجوز قانونی متوقف سازد، حسب احوال به حبس قصیری که از سه ماه کمتر نباشد یا جزای نقدی ای که از سه هزار افغانی کمتر و از دوازده هزار افغانی بیشتر نباشد، محکوم می‌گردد». لذا کد جزا در سال ۱۳۹۶ به تصویب شورای ملی رسید که طبق مواد (۷۹۵-۷۹۷) برای جلوگیری از فرار مالیاتی و عدم پرداخت آن یا حیف و میل آن از سوی مأموران جمع‌آوری کننده یا کوتاهی آنان در امر جمع‌آوری این منبع حیاتی یا تبانی مأموران با مؤدی در حین پرداخت و دریافت، انواع جرائم مالیاتی را جرم انگاری کرده است. این جرائم مالیاتی، اختصاص به مالیات بر عایدات (مالیات مستقیم) یا مالیات بر ارزش افزوده و مصرف (مالیات غیرمستقیم) ندارد، بلکه شامل هر دو نوع مالیات می‌شود.



مگر مواردی که قانون‌گذار به صراحت جرمی را اختصاص به نوع خاص از مالیات کرده باشد، ولی آنچه باید روشن کرد این است که در این مقاله جرائم مالیاتی بررسی می‌شود، نه تخلفات مالیاتی. تخلفات مالیاتی جنبه تأدیبی داشته که در قوانین مالیات بر عایدات و اداره امور مالیاتی یا در طرزالعمل‌ها و رهنمودهای مالیاتی بیان شده است؛ اما جرائم مالیاتی جنبه جزایی و تنبیهی دارد که مجازات آن در کد جزای افغانستان بیان شده و مجرمین آن طبق مواد کد جزایی مجازات می‌شود.

بنابراین جرائم مالیاتی یکی از مباحث مهم در حوزه حقوقی و اقتصادی هر کشور است. با این حال در افغانستان هنوز در رابطه با این موضوع تحقیقی صورت نگرفته است. بر این اساس، این مقاله در موضوع خود یک تحقیق جدید است.

۱. مفاهیم

۱-۱. مفهوم مالیات

مالیات به معنای باج و خراج آمده که در اصطلاح مفهوم مالیات؛ دچار تغییر و تحولات زیاد گردید است. چون مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد دولت مبلغی است که به موجب قانون جهت تأمین مخارج عمومی به طور بلاعوض به وسیله اشخاص (حقیقی و حقوقی) پرداخت می‌شود (امامی، ۱۳۹۶: ۳۱). به عبارت دیگر مالیات مبلغی است که دولت به موجب قانون به طور بلاعوض و اجباری بر حسب توان اشخاص حقیقی و حقوقی برای تأمین مخارج عمومی وصول می‌کند (رستمی، ۱۳۹۵: ۸۲). پس پرداخت مالیات تحمیلی است. بدین صورت که دولت مالیات را از دارایی و درآمد اشخاص برداشت می‌کند، بدون این که تعهدی نسبت به پرداخت‌کننده بر عهده بگیرد؛ یعنی افراد جامعه موظف هستند که بخشی از درآمد خود را با توجه به اصل تعاون و مقررات مدون کشور، در جهت تأمین هزینه‌های عمومی، حفظ و گسترش زیرساخت‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی به دولت پرداخت نمایند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۸: ۶۰۱). بر این اساس قانون‌گذار افغانستان در بند ۲ ماده اول قانون مالیات بر عایدات، مالیات را این گونه تعریف کرده است: «مالیه، تأدیة الزامی است که به منظور تقویة بنیة مالی دولت و رفاه عامه بدون انجام خدمت متقابل یا ارائه جنسی از اشخاص حقیقی و حکمی طبق احکام این قانون اخذ می‌گردد».

۱-۲. مفهوم جرم

جرم واژه عربی است که در لغت به معنای گناه، اشتباه، ارتکاب یک عمل زشت و ناپسند و نقض اصول اخلاقی به کار می‌رود (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸: ۱۲۳). در اصطلاح حقوق جزا، جرم به رفتاری اطلاق می‌شود که برخلاف نظم اجتماعی است و مرتکب آن در معرض مجازات یا اقدامات تأمینی قرار می‌گیرد (گلدوزیان، ۱۴۰۳: ۶۵). همچنین جرم به معنای عام آن به رفتار مجرمانه‌ای گفته می‌شود که بر اساس حکم شرع یا قانون، شخص مرتکب آن مستحق مجازات می‌گردد (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸: ۱۲۳).

قانون‌گذار افغانستان جرم را در ماده ۲۷ کد جزا افغانستان چنین تعریف کرده است: «جرم، ارتکاب عمل یا امتناع از عملی است که مطابق احکام این قانون جرم شناخته شده، عناصر آن مشخص و برای آن مجازات یا تدابیر تأمینی تعیین گردیده باشد.» پس قطعاً جرائم مالیاتی از همین تعاریف تبعیت می‌کند که طبق ماده ۷۹۵ شخصی که از پرداخت مالیات سرپیچی می‌کند، اسناد مالیاتی ارائه شده نادرست و جعلی باشد، همکاری با کارکنان مالیاتی نمی‌کند یا اسناد مالیاتی خویش را عمداً حفظ نکرده باشد مرتکب جرم مالیاتی گردیده است و یا طبق ماده ۷۹۶ این قانون مؤدی به‌صورت عمدی مانع اجرای وظایف قانونی کارکنان مالیاتی گردد نیز جرم مالیاتی را مرتکب شده است. بنابراین جرائم مالیاتی عبارت از فعل یا ترک فعل است که خلاف قانون مالیاتی عمل شده و در قانون جزا به‌عنوان جرم، جرم انگاری گردیده باشد. لذا مالیات اضافه و جریمه‌های نقدی که کمتر از پنج هزار افغانی است؛ در قانون مالیات بر عایدات یا قانون امور مالیاتی توسط قانون‌گذار پیش‌بینی شده است جنبه تأمینی دارد جرم نیست بلکه تخلفات مالیاتی است؛ زیرا در فقره ۲ ماده ۱۴۰ کد جزا بیان شده: «جزای نقدی که به‌حکم محکمه تعیین می‌شود، از پنج هزار (۵۰۰۰) افغانی کمتر نمی‌باشد». در فقره ۲ ماده ۸ این قانون صریحاً بیان شده: «جرم شمردن و تطبیق هر نوع جزا بر عملی که در این قانون جرم شناخته نشده و برای آن جزا معین نشده باشد، جواز ندارد». این یعنی عملی جرم پنداشته می‌شود که قانون‌گذار در کد جزای افغانستان آن را به‌عنوان جرم شمرده باشد.



۱-۳. مفهوم فرار مالیاتی

فرار مالیاتی به طور کلی به اقداماتی غیرقانونی و عمدی اطلاق می شود که با هدف کاهش تعهدات قانونی مالیاتی صورت می گیرد. در این فرایند، مؤدی تلاش می کند تا مالیات قانونی که باید به دولت پرداخت کند، نپردازد؛ اقدامی که منجر به ناتوانی دولت در تخصیص منابع، بازتوزیع درآمد و تأمین مالی می شود (نوری، ۱۴۰۰: ۲۶۴). به عبارت دیگر، فرار از مالیات اصطلاحی است که برای مجموعه اقداماتی که با هدف عدم پرداخت مالیات انجام می شود، به کار می رود. این اقدامات شامل جرائم مالیاتی و اجتناب مالیاتی است. فرار مالیاتی می تواند به شکل نپرداختن، کم پرداختن یا حتی تأخیر در پرداخت مالیات باشد. در این میان، روش های قانونی به اجتناب مالیاتی مربوط می شوند، در حالی که روش های غیرقانونی به عنوان جرم مالیاتی محسوب می گردند (فاطمی، ۱۴۰۲: ۱۸۷).

۲. مبانی جرم انگاری جرائم مالیاتی

جرم مالیاتی یکی از جرائم اقتصادی به شمار می رود؛ زیرا مالیات به عنوان یکی از منابع مهم درآمدی بسیاری از کشورها، توسط مردم به دولت پرداخت می شود و ناهنجاری در پرداخت آن می تواند به کسر بودجه منجر گردد. از این رو، جرائم مالیاتی نه تنها به عنوان جرائم ضد دولت محسوب می شود، بلکه عدم پرداخت مالیات به معنای تعدی و تعرض به حقوق سایر شهروندان و عدم مشارکت در تعاون و آبادانی کشور برای دستیابی به رفاه بیشتر و زندگی اجتماعی بهتر است. در واقع، فردی که از پرداخت مالیات امتناع می کند، در این فرایند اخلال ایجاد می کند (تاجمیر ریاحی، آل محمد، ۱۳۹۹: ۲۷). بنابراین، قانونگذار موظف است این گونه اعمال را جرم انگاری کرده تا دولت بتواند افرادی را که به رغم برخورداری از شرایط قانونی برای پرداخت مالیات، از آن اجتناب می کنند، یا در اسناد مالیاتی جعل می کنند یا با کارکنان اداره مالیاتی همکاری نمی کنند، مجازات و تنبیه نماید. لذا دولت با جمع آوری مالیات، سیاست های مختلفی از جمله تأمین درآمدهای عمومی، توزیع عادلانه دارایی ها و ثروت، اجرای سیاست های کنترلی و تثبیتی در اقتصاد و... را به طور دقیق و منظم برنامه ریزی می کند و دریافت مالیات را به عنوان یک منبع درآمدی خاص برای دولت تضمین می نماید. بنابراین، مبنای جرم انگاری جرائم مالیاتی، دفاع از

حقوق عمومی، مشارکت در فرآیند آبادانی و رفاه بیشتر زندگی، تأمین هزینه‌های عمومی و تحقق برنامه‌های دولت است (فاطمی، ۱۴۰۲: ۱۸۸).

۳. عناصر تشکیل دهنده جرائم مالیاتی

جرائم مالیاتی مثل سایر فعل مجرمانه دارای سه رکن اصلی است که نقض در هر یک از این ارکان یا عناصر، سبب متزلزل شدن تحقق جرم مالیاتی می‌گردد.

۳-۱. عنصر قانونی

بر اساس اصل برائت، هیچ عمل یا رفتاری از سوی انسان به خودی خود، جرم و قابل مجازات نیست، مگر آنکه قانون‌گذار آن عمل یا رفتار را از پیش به‌عنوان جرم شناخته باشد. آنچه اهمیت دارد، تفاوت رفتار مجرمانه از غیر مجرمانه است که تنها توسط قانون قابل تشخیص است؛ به‌گونه‌ای که قانون‌گذار باید عمل مجرمانه را پیش از وقوع آن جرم بشناسد و برای مرتکب مجازات تعیین کند. این اصل تحت عنوان «اصل قانونی بودن جرم و جزا» شناخته می‌شود. به عبارت دیگر، نخستین شرط برای تحقق یک عمل مجرمانه، وجود عنصر قانون است.

بر این اساس، قانون‌گذار افغانستان در ماده ۲۷ قانون اساسی بیان کرده است: «هیچ عملی جرم شمرده نمی‌شود مگر به‌حکم قانون که قبل از ارتکاب آن نافذ گردیده باشد. هیچ شخصی را نمی‌توان تعقیب، گرفتار یا توقیف نمود مگر به‌حکم قانون. هیچ شخصی را نمی‌توان مجازات کرد مگر به‌حکم محکمه با صلاحیت و مطابق به احکام قانونی که قبل از ارتکاب فعل مورد اتهام نافذ گردیده باشد». این ماده به‌صراحت بر اصل قانونی بودن جرم و جزا تأکید دارد و حکم می‌کند که تا زمانی که یک عمل در قانون جرم‌انگاری نشده باشد، مرتکب آن مجازات نخواهد شد. همچنین، در ماده ۳۲ قانون جزا آمده است: «عنصر قانونی جرم عبارت از تصریح عمل جرمی و جزای معین آن در این قانون است».

بنابراین انواع رفتار و اعمال در زمینه امور مالیاتی که در ماده‌های ۷۹۵ و ۷۹۶ قانون جزای افغانستان آمده، توسط قانون‌گذار جرم‌انگاری شده‌اند و به‌عنوان جرائم مالیاتی شناسایی شده‌اند و مجازات مشخصی برای آن‌ها تعیین گردیده است.



۳-۲. عنصر مادی

جرائم مالیاتی که در کد جزا به آن اشاره شده است، به صورت فعل یا ترک فعل تحقق می‌پذیرد. در حقیقت، عنصر مادی جرم تجسم خارجی و مادی جرم است و پیکر اصلی و ملموس آن را به نمایش می‌گذارد. قانون‌گذار افغانستان در ماده ۳۳ کد جزا عنصر مادی جرم را این‌گونه تعریف کرده است: «عنصر مادی جرم عبارت است از ارتکاب عمل مخالف قانون یا امتناع از انجام عملی که قانون به آن حکم نموده است؛ به نحوی که ارتکاب یا امتناع منجر به نتیجه جرمی گردد و رابطه سببیت میان عمل و نتیجه موجود باشد».

بر این اساس، هر رفتاری که علیه قانون باشد، به عنوان عنصر مادی جرم قابل در نظر گرفتن است، چه این رفتار فعل باشد یا ترک فعل، به شرطی که نتیجه جرم در جرائم مقید ناشی از رفتار مجرمانه باشد و بین رفتار مجرمانه و نتیجه جرمی رابطه سببیت وجود داشته باشد؛ یعنی افکار و مقاصد مجرمانه یک شخص از حالت فکر و نظریه خارج شده و در دنیای عمل، وجود مادی و خارجی پیدا می‌کند. به عبارت دیگر، تا زمانی که افکار و مقاصد مجرمانه اشخاص جنبه خارجی و مادی پیدا نکرده باشد، نمی‌توان گفت که شخص مرتکب جرمی گردیده است (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸، ۱: ۱۴۵).

۳-۳. عنصر معنوی

حقوقدانان برای جرم‌انگاری رفتارهای مجرمانه، علاوه بر شرایط مادی، حالت ذهنی و روانی مرتکب را نیز مورد مطالعه قرار می‌دهند. از این جهت، یک رفتار تنها زمانی جرم محسوب می‌شود که علاوه بر ممنوعیت قانونی و اقدام عملی، شرایط ذهنی و روانی مرتکب نیز با حالاتی که در قانون تصریح گردیده، همخوانی داشته باشد. دانشمندان حقوقی معتقدند که عنصر معنوی به معنای رابطه معنوی بین مرتکب و رفتار مجرمانه او است. اگر رابطه معنوی میان رفتار مجرمانه و شخص مرتکب اثبات نشود، نمی‌توان شخصی را مسئول شناخت و به مجرمیت او حکم داد. بنابراین، اثبات عنصر روانی برای جرم‌انگاری رفتار مجرمانه یک امر حتمی است (اردبیلی، ۱۳۹۲: ۲۳۶).

مهم است که بین رفتارهای مجرمانه‌ای که با قصد و عمد ارتکاب می‌یابد و آن دسته رفتارهایی که از روی بی‌احتیاطی و خطا انجام می‌شود، تفاوت قائل شویم. رفتارهای

مجرمانه عمدی نشان‌دهنده نیت بد و اراده سوء مرتکب در اخلال در امنیت و نظم جامعه یا آسیب رساندن به جان یا منافع شهروندان است. به همین دلیل، جرائم مالیاتی به عنوان جرائم مطلق و مقید شناخته می‌شود که به طور عمدی اتفاق می‌افتند. برای مثال، اگر مؤدی به دلیل سهل انگاری در زمان پرداخت مالیات و ارائه اسناد به اداره مالیاتی مرتکب جرم شود، این عمل به معنای عمدی بودن آن است؛ اما اگر اسرار مؤدی به دلیل بی احتیاطی و بی‌مبالاتی از سوی مأمور مالیاتی افشا شود، در این صورت جرم ارتکاب نمی‌یابد (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸: ۳۰۵).

قانون‌گذار افغانستان در ماده ۳۸ کد جزا عنصر معنوی جرم را این گونه بیان کرده است: «عنصر معنوی جرم عبارت است از قصد جرمی، علم و آگاهی به جرم و نتیجه آن یا خطای جرمی». طبق این ماده، اولین شرط برای تحقق عنصر معنوی، دخالت اراده شخص در ارتکاب آن عمل است؛ به این معنا که اگر اراده شخص در رفتاری که منجر به نتیجه جرمی می‌شود دخیل نباشد، شخص مقصر نبوده و قابل تعقیب قضائی نخواهد بود.

۴. مصادیق جرائم مالیاتی در کد جزا افغانستان

اگر شخص با قصد فرار از پرداخت مالیات و با آگاهی از قوانین مربوطه، مرتکب رفتار مجرمانه شود؛ به گونه‌ای که هدف اصلی او این باشد که مالیات خود را به دولت پرداخت نکند، طبق مواد ۷۹۵ و ۷۹۶ کد جزای افغانستان، این شخص مرتکب جرائم مالیاتی شده است. این جرائم شامل اقداماتی است که به قصد اجتناب از پرداخت مالیات یا ارائه اطلاعات نادرست در اسناد مالیاتی انجام می‌شود. طبق ماده ۷۹۵ کد جزا افغانستان، هرگونه تقلب یا فریب در اعلام درآمد یا ارائه اطلاعات نادرست به مقامات مالیاتی، که منجر به کاهش مالیات پرداختی گردد، جرم محسوب می‌شود. همچنین، طبق ماده ۷۹۶، هرگونه اخفای درآمد یا اموال به منظور فرار از مالیات و یا جعل اسناد مالیاتی نیز جرم است. این رفتارهای مجرمانه که با قصد فرار از پرداخت مالیات و آگاهی از نقض قوانین صورت می‌گیرد، درواقع به هدف نپرداختن مالیات به دولت انجام می‌شوند و قانون‌گذار برای آن مجازات مشخصی در نظر گرفته است که در این مواد کد جزا بیان گردیده است.



۱-۴. ارائه نکردن اظهارنامه مالیاتی

اظهارنامه مالیاتی فرم رسمی است که مؤدی (شخص حقیقی یا حکمی) با تکمیل آن، می‌تواند سود و فعالیت‌های اقتصادی خود که مشمول مالیات در یک مدت زمان مشخص هستند، به اداره مالیاتی گزارش دهد. عدم ارائه این اظهارنامه به معنای ارتکاب جرم است که دارای عنصر مادی و معنوی است. این جرم از نوع ترک فعل و مطلق است، بدین معنی که صرف عدم اقدام (رفتار مجرمانه) باعث تحقق جرم می‌شود و نیازی به نتیجه یا رابطه سببیت ندارد. به عبارت دیگر، تفاوتی ندارد که به دلیل عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی ضرری به دولت وارد شود یا خیر؛ باین حال، به محض عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی در زمان تعیین شده، مؤدی مرتکب جرم شده است، مگر اینکه با دلایل موجه اثبات کند که به دلیل عذر قانونی قادر به ارائه اظهارنامه نبوده است (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸: ۲۸۹).

طبق فقره اول ماده ۷۹۵ کد جزا، آمده است: «شخصی که بدون دلایل موجه اظهارنامه مالیاتی خویش را مطابق احکام قانون مالیاتی یا تا انقضای مدت تمدید شده اداره مالیات، ارائه ننماید، شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی و شخص حکمی به جزای سی هزار افغانی مجازات می‌گردد». بنابراین عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر به طور مستقیم به عنوان یک جرم شناخته می‌شود و مجازات مشخصی برای آن در نظر گرفته شده است.

۴-۲. عدم پرداخت مالیات موضوعی بدون دلایل موجه

طبق ماده ۵۸ قانون مالیات بر عایدات، تمام اشخاص حقیقی، حکمی و ادارات دولتی که دو یا بیشتر از دو کارمند در یکی از ماه‌های سال داشته باشند، مکلف به وضع مالیات از معاش کارمندان خود می‌باشند، به گونه‌ای که مالیات موضوعی از معاش کارمندان در حد مالیات مشخص شده توسط قانون وضع و پرداخت گردد (رهنمود شماره ۵ وزارت مالیه). همچنین در ماده ۷۲ همین قانون آمده است که اشخاص حقیقی و حکمی که مواد، لوازم و خدمات را تحت یک قرارداد به ادارات دولتی و غیردولتی ارائه می‌دهند، موظفند مالیات موضوعی را از مجموع قرارداد به اداره مالیاتی پرداخت کنند. علاوه بر این، طبق فقره اول ماده ۱۷ این قانون، فقط مالیات از معاش کارمندان باید حین اجرای معاش وضع



و پرداخت گردد (رهنمود شماره ۲۱ وزارت مالیه).

بنابراین طبق مواد ذکر شده در قانون مالیات بر عایدات، اشخاص حقیقی، حکمی و ادارات دولتی مکلف به وضع و پرداخت مالیات از معاش و قراردادهای خود هستند. در صورتی که شخصی بدون عذر موجه (مانند اختطاف، بیماری، ورشکستگی و غیره) مالیات را پرداخت نکند یا اگر مالیات را از معاش کارمندان وضع کرده، ولی پرداخت نکند، طبق فقره ۲ ماده ۷۹۵ کد جزا مرتکب جرم شده است. این عمل فرار مالیاتی محسوب می‌شود و یک جرم عمدی است که مرتکب آن با قصد و علم به انجام آن پرداخته است. نتیجه این جرم خسارت به امور مالی و اقتصادی کشور و ملت خواهد بود، زیرا در صورت وقوع این جرم به‌طور گسترده، ممکن است دولت با کسری بودجه مواجه شود که باعث توقف ارائه خدمات عمومی و روند آبادانی کشور گردد. از این رو، قانون‌گذار مجازات مرتکب این جرم را به جزای نقدی معادل ده درصد مالیات موضوعی یا به بدیل حبس یا به هردو مجازات پیش‌بینی کرده است.

۳-۴. جرائم ارتكابی تصفیه‌کننده

برای آن که سهم مالیاتی هر شخص حقیقی و حکمی باید به دولت پرداخت شود، حتی در صورتی که مالیه دهنده دچار ورشکستگی گردد، قانون‌گذار جرائمی را برای مدیر تصفیه پیش‌بینی کرده است. این امر به این معناست که تفاوتی ندارد که مدیر تصفیه توسط محکمه تعیین شده باشد یا این که طبق اساسنامه شرکت، مسئولیت تصفیه شرکت به عهده وی گذاشته شده باشد (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸: ۲۹۴).

این جرم از نوع عمدی است؛ زیرا مدیر تصفیه در ابتدا باید طی مدت چهارده روز از تاریخ انتصاب خود به‌عنوان مدیر تصفیه، اداره مالیات را به‌صورت کتبی از انتصاب خود مطلع سازد. این اطلاع‌رسانی به اداره مالیات این امکان را می‌دهد که اقدامات لازم برای وصول مالیات شرکت را با همکاری مدیر تصفیه انجام دهد و از ضایع شدن حقوق دولت به دلیل ورشکستگی شرکت جلوگیری شود.

در وهله دوم، مدیر تصفیه باید دارایی‌های مالیه دهنده را از کنترل خود خارج نکند، مگر اینکه یک اطلاعیه مبنی بر پرداخت مالیات از جانب اداره مالیات دریافت کرده باشد. سومین



وظیفه مدیر تصفیه این است که اموال شرکت را بفروشد و از عواید حاصل از فروش آن اموال، مبلغ لازم برای پرداخت مالیات شرکت را تخصیص دهد و بدین وسیله مالیات را پرداخت نماید. در صورتی که مدیر تصفیه از انجام این اقدامات خودداری کند یا آن‌ها را به درستی انجام ندهد، طبق فقره ۳ ماده ۷۹۵ کد جزا، مدیر تصفیه به مجازات نقدی معادل بیست هزار افغانی، یا به حبس یا به هردو مجازات محکوم خواهد شد (فقره ۳ ماده ۷۹۵ کد جزا).

۴-۴. خودداری کردن از وضع و تأدیه مالیات

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، طبق مواد ۵۸ و ۷۲ قانون مالیات بر عایدات، تمام اشخاص حقیقی، حکمی و ادارات دولتی مکلف به وضع و پرداخت مالیات موضوعی از معاش کارمندان و قراردادهایی که با ادارات دولتی و اشخاص خصوصی منعقد کرده‌اند، که در حد مالیات تعیین شده باشد، هستند.

بنابراین طبق این مواد قانونی، اگر شخصی مالیات خود را در زمان تعیین شده به اداره مالیاتی پرداخت نکند، وزارت مالیه اقدام به صدور اطلاعیه‌ای جهت جلوگیری از فرار مالیاتی و تمدید زمان پرداخت مالیات می‌کند. مؤدی باید مالیات خود را طبق زمان تعیین شده در اطلاعیه تسویه نماید. در صورتی که مؤدی به این اطلاعیه توجه نکند، وزارت مالیه می‌تواند مطابق ماده ۹۵ قانون مالیات بر عایدات، از طریق یادداشت تحریری به مؤدی اطلاع دهد که بخشی از فعالیت یا تمام آن را پس از ۷ روز از تاریخ یادداشت مسدود خواهد کرد. این حکم پس از امضای مقامات ذیصلاح وزارت مالیه تا تصفیه کامل حساب‌های مالیاتی و تأدیاتی نافذ بوده و مراجع امنیتی مکلف به همکاری در اجرای این حکم خواهند بود.

علاوه بر این، طبق فقره ۴ ماده ۷۹۵ کد جزا، وزارت مالیه می‌تواند بخشی یا تمام فعالیت‌های شخص مؤدی را متوقف کند تا او را مجبور به تصفیه مالیات خود کند. زیرا خودداری عمدی از وضع و پرداخت مالیات، نقض قانون است و به‌عنوان جرم شناخته می‌شود. قانون‌گذار برای این‌گونه جرائم، در صورتی که مرتکب شخص حقیقی باشد، جزای نقدی معادل ده هزار افغانی و در صورتی که شخص حکمی باشد، جزای نقدی معادل چهل هزار افغانی تعیین کرده است.

۴-۵. حفظ و تنظیم نکردن اسناد مالیاتی مطابق قانون

بر اساس قانون مالیات بر عایدات، مؤدی مکلف است تمام اسناد و دفاتر مربوط به امور مالی و مالیاتی خود را برای بررسی مأمورین مالیاتی در طول سال مالی، حفظ و تنظیم نماید. در ماده ۳۶ این قانون آمده است: «اشخاص حقیقی و حکمی دارای عواید قابل مالیه، تمام اسناد و دفاتر و صورت حساب معاملات اموال منقول و غیر منقول و عواید خود را در سال مالی مربوطه ترتیب و نگهداری نموده، در صورت مطالبه به دسترس موظفین مربوط وزارت مالیه قرار دهند». بنابراین در صورتی که مؤدی این مسئولیت را انجام ندهد، مرتکب جرمی خواهد شد که اساساً از نوع ترک فعل است و غالباً به صورت عمدی انجام می‌شود. هدف از این عمل معمولاً فرار مالیاتی است.

همچنین در ماده ۳۹ همین قانون آمده است: «وزارت مالیه، به منظور اداره سالم مالیات بر عایدات، تثبیت عواید واقعی و ارائه راپور درست از آن، شکل و محتوای اسناد و دفاتر مالیات‌دهنده را تثبیت نماید»؛ به این معنا که وزارت مالیه موظف است که اسناد و دفاتر مؤدی را جهت تثبیت عواید واقعی بررسی و تأسیس کند. به همین دلیل، قانون‌گذار برای جلوگیری از فرار مالیاتی، عدم حفظ و تنظیم اسناد مالیاتی را جرم‌انگاری کرده است تا مؤدیان مالیاتی مجبور به حفظ و تنظیم اسناد و مدارک خود طبق قوانین مالیاتی شوند.

طبق فقره ۵ ماده ۷۹۵ کد جزا، در صورتی که شخص عمداً اسناد و دفاتر خود را مطابق با احکام قوانین مالیاتی ترتیب و حفظ نکند، در صورتی که شخص حقیقی باشد، به جزای نقدی معادل بیست و پنج هزار افغانی و اگر شخص حکمی باشد، به جزای نقدی معادل صد هزار افغانی محکوم خواهد شد.

۴-۶. عدم همکاری با مأموران مالیاتی

قانون‌گذار عدم همکاری و فراهم نکردن تسهیلات لازم برای مأموران مالیاتی را به منظور افزایش تبعیت از قوانین مالیاتی و اهمیت همکاری کارکنان در رسیدگی به امور مالیاتی جرم‌انگاری کرده است. به این ترتیب، مؤدیان موظفند حداکثر همکاری را با کارکنان وزارت مالیه داشته باشند و تمام وسایل و ابزارهای موجود خود را در اختیار آنها قرار دهند تا روند بررسی مالیات به درستی انجام شود.



در صورتی که مؤدی از انجام این همکاری خودداری کند، مرتکب جرمی از نوع ترک فعل خواهد شد که به طور عمدی از ارائه تسهیلات لازم برای کارکنان مالیاتی خودداری کرده است. این امر در فقره ۶ ماده ۷۹۵ کد جزا به وضوح بیان شده است: «شخصی که تسهیلات لازم مانند دسترسی به محلات، ملکیت‌ها، اسناد، دفاتر، کامپیوتر، اخذ نقل اسناد، دفاتر و معلومات ذخیره شده در کامپیوتر، در اختیار گرفتن اسناد یا دفاتر لازم که بتواند برای تعیین ذمت مالیاتی مالیه دهنده یا به منظور سایر اجراءات مطابق قوانین مالیاتی ضروری باشد، به کارکنان مالیاتی فراهم ننموده و با آن‌ها همکاری نکند، شخص حقیقی به جزای نقدی ده هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی چهل هزار افغانی محکوم می‌گردد».

این ماده تاکید دارد که مؤدیان باید تمامی اطلاعات و امکانات مورد نیاز مأموران مالیاتی را برای اجرای درست قوانین مالیاتی در اختیارشان قرار دهند و در صورت خودداری، مجازات‌های مشخص شده برای افراد حقیقی و حکمی در نظر گرفته می‌شود.

۷-۴. استفاده از شماره تشخیصیه مالیاتی نادرست

نمبر تشخیصیه مالیه دهنده یک شماره ده رقمی منحصر به فرد است که به منظور شناسایی مالیه دهنده مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق رهنمود شماره ۱۸ وزارت مالیه، هر مالیه دهنده باید فقط یک نمبر تشخیصیه داشته باشد. از این رو، شخصی که طبق قانون موظف به پرداخت مالیات است، باید اظهارنامه مالیاتی خود را به دقت تکمیل و به اداره مالیاتی ارائه دهد و در آن شماره تشخیصیه صحیح درج کند. در صورت درج نادرست این شماره، فرض بر این است که این اقدام عمدی بوده است، زیرا این عمل می‌تواند نشان دهنده قصد فرار از پرداخت مالیات باشد. بنابراین، این جرم از نوع مطلق است و حتی اگر از استفاده از شماره تشخیصیه نادرست ضرری به دولت وارد نشود، باز هم ارتکاب جرم محسوب می‌شود.

ماده ۸۶ قانون مالیات بر عایدات به صراحت بیان می‌کند که تمامی اشخاص حقیقی، حکمی، مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی، و هر فردی که در بانک‌ها یا سایر مؤسسات مالی حساب باز می‌کند یا افتتاح می‌نماید، باید شماره تشخیصیه مالیاتی دریافت کنند. در این ماده آمده است که افرادی که مشمول پرداخت مالیات هستند نیز موظف به اخذ این شماره می‌باشند.

اگر شخصی عمداً از شماره تشخیصیه نادرست در اظهارنامه مالیاتی یا سایر اسناد مرتبط با قوانین مالیاتی استفاده کند، مطابق فقره ۷ ماده ۷۹۵ کد جزا، مجازات‌هایی برای او در نظر گرفته می‌شود. به این ترتیب، شخص حقیقی به جزای نقدی به مبلغ بیست و پنج هزار افغانی و شخص حکمی به جزای نقدی صد هزار افغانی محکوم می‌گردد.

۴-۸. سرپیچی از درخواست اداره مالیاتی

برای آن‌که مأموران مالیاتی بتوانند به‌طور دقیق، میزان عواید مالیاتی دولت را برآورد کنند، باید تمام اطلاعات دفاتر و اسناد مالیه دهندگان کشور ثبت و در داخل سیستم کامپیوتر ذخیره شده باشد. در صورتی‌که کارکنان مالیاتی متوجه شوند که اطلاعات کافی را در اختیار ندارند، ممکن است از مالیه دهندگان طی اطلاعیه درخواست کنند که اطلاعات و منابع لازم را در اختیار آن‌ها قرار دهند در صورت سرپیچی از آن دستور وزارت مالیه به‌صورت عمدی مرتکب جرم از نوع ترک فعل گردیده است. در فقره ۸ ماده ۷۹۵ کد جزا آمده «شخصی که عمداً بدون دلایل موجه موارد ذیل را رعایت نه نماید، (۱) تهیه اسناد، دفاتر، معلومات یا معلومات کامپیوتری که در اختیارش قرار دارد، در میعاد مندرج اطلاعیه، (۲) حضور در زمان و محل مشخص شده اطلاعیه به‌منظور ارزیابی امور مالیاتی وی یا شخص دیگری. شخص حقیقی، به پنج هزار افغانی و شخص حکمی، به چهل هزار افغانی جزای نقدی، محکوم می‌گردد».

۴-۹. ممانعت از اجرای وظایف قانونی کارکنان مالیاتی

در نظام مالیاتی افغانستان، همکاری مؤدیان با مأموران مالیاتی برای بررسی دقیق اسناد و دفاتر مالیاتی امری ضروری است. در صورت عدم همکاری یا ممانعت از انجام وظایف قانونی مأموران مالیاتی، این اقدام به‌عنوان یک تخلف جدی در نظر گرفته می‌شود و طبق قانون باید با مجازات روبه‌رو گردد. طبق ماده ۷۹۶ کد جزای افغانستان، اگر شخصی عمداً مانع اجرای وظایف قانونی مأموران مالیاتی شود، به‌طور خاص اگر اطلاعات، اسناد یا دفاتر مالیاتی خود را در اختیار مأموران قرار ندهد و از انجام بررسی‌ها جلوگیری کند، این عمل جرم محسوب می‌شود. این جرم از نوع فعل اجرایی است و نیاز به نتیجه خاصی ندارد؛ به



عبارت دیگر، صرف انجام عمل ممنوعه (جلوگیری از فعالیت‌های قانونی مأموران مالیاتی) کافی است تا جرم محقق شود.

در صورت ارتکاب این جرم، قانون‌گذار مجازاتی تعیین کرده است. برای شخص حقیقی که این تخلف را مرتکب شود، جزای نقدی معادل چهل هزار افغانی و برای شخص حکمی، جزای نقدی معادل صد هزار افغانی در نظر گرفته شده است.

این اقدام به‌عنوان یک ابزار قانونی برای حفظ انضباط مالی و پیشگیری از فرار مالیاتی طراحی شده تا اطمینان حاصل شود که مأموران مالیاتی به‌طور کامل و بدون مانع وظایف خود را انجام دهند و از تخلفات مالی جلوگیری شود.

۱۰-۴. اخذ بازپرداخت با استفاده از اسناد تزویری

کلمه بازپرداخت در مواردی استفاده می‌شود که شخصی پولی را به کسی بپردازد و سپس آن شخص بعد از مدتی آن پول را دوباره برگرداند. در اینجا کلمه بازپرداخت مالیه بر ارزش افزوده در موردی انجام می‌شود که مالیه دهنده به هر دلیلی، بیش از فی صدی که در قانون مالیه بر ارزش افزوده تعیین شده است، مالیه را پرداخت کند. در این صورت که این اضافه پرداخت را با اسناد و مدارک قانع‌کننده اثبات کند، مازاد بر مالیه واقعی از سوی اداره مالیه به او مسترد می‌شود و به این عمل بازپرداخت گفته می‌شود (بنیاد آسیا، ۱۳۹۸، ۴: ۳۱۱). لذا در قانون اداره امور مالیات در فقره ۱ ماده ۶۰ آمده: «هرگاه مالیه‌دهنده، مالیه ذمت خویش را اضافه یا سهواً پرداخت نموده باشد، اداره مالیات مطابق احکام قوانین مالیاتی و طرزالعمل‌های مربوط، آن را تثبیت نموده و از بازپرداخت آن‌طور کتبی به مالیه دهنده اطلاع می‌دهند». همچنین در فقره اول ماده ۲۵ قانون مالیه بر ارزش افزوده بیان شده: «هرگاه مالیه قابل مجرای برای هر دوره مالیه بر ارزش افزوده از مجموع مالیه قابل پرداخت مالیه دهنده بیشتر گردد» در شرایط خاص که در این دو قانون و طرزالعمل آن مشخص گردیده به مؤدی مسترد یا مجرای پیدا می‌کند.

بنابراین اگر مؤدی در موارد ادعا کند که مالیه پرداخت شده به‌صورت سهواً، بیش از مالیه واقعی بر ذمت او تعلق گرفته، به اداره مالیاتی پرداخته است و این ادعا را با اسناد جعل و تزویری در ظاهر اثبات کند و مبلغ ادعای اضافی را اخذ کند، به‌حکم ماده ۷۹۷ کد جزا

مرتکب جرم شده است. «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». طبق این ماده مجرم به صورت عمدی مرتکب جرم جعل اسناد و اخذ بازپرداخت مالیه بر ارزش افزوده با اسناد تزویری، شده است. در صورتی که این اسناد تزویری اثبات نگردد مرتکب هیچ جرم نشده است.

نتیجه‌گیری

جرائم مالیاتی یکی از ابعاد مهم و تأثیرگذار نظام مالیاتی هر کشور به شمار می‌روند که نقش اساسی در تضمین شفافیت، عدالت مالی و کارآمدی اقتصادی ایفا می‌کنند. در افغانستان، با توجه به شرایط در حال توسعه نظام مالی و اداری، جرم‌انگاری دقیق این جرائم و تعیین مجازات‌های متناسب، گامی اساسی در راستای تقویت پایه‌های مالی دولت و مقابله با معضل فرار مالیاتی به حساب می‌آید. اهمیت این موضوع در آن است که عدم پرداخت مالیات یا تلاش برای فرار از آن، مستقیماً منابع درآمدی دولت را تهدید می‌کند و در نتیجه، اجرای پروژه‌های عمرانی، ارائه خدمات عمومی و رشد اقتصادی کشور را با چالش مواجه می‌سازد. بر همین اساس، قانون اساسی افغانستان در ماده (۴۲) بر ضرورت پرداخت مالیات تأکید کرده و اصل قانونی بودن وضع مالیات را نیز تصریح می‌نماید.

تا پیش از سال ۱۳۹۶، جرائم مالیاتی به طور خاص در قوانین جزایی افغانستان به صورت منظم جرم‌انگاری نشده بودند و تنها به شکل کلی در ماده ۲۸۵ قانون جزای ۱۳۵۵ مطرح می‌شدند؛ اما با تصویب کد جزای جدید در سال ۱۳۹۶، گام مهمی در راستای نظام‌مند کردن این بخش برداشته شد. مواد ۷۹۵ تا ۷۹۷ کد جزای جدید، مصادیق مشخص جرائم مالیاتی از جمله عدم ارائه اظهارنامه، پرداخت نکردن مالیات در موعد مقرر، تنظیم نکردن دفاتر مالی و عدم همکاری با مأموران مالیاتی را جرم‌انگاری کرده و برای هر کدام مجازات مشخصی تعیین نموده‌اند.

این جرائم مالیاتی هم مالیات‌های مستقیم (مانند مالیات بر عایدات) و هم مالیات‌های غیرمستقیم (مانند مالیات بر ارزش افزوده و مصرف) را شامل می‌شوند. چنین تمهیداتی، ضمن افزایش کارایی نظام مالیاتی، باعث ارتقاء اعتماد عمومی، افزایش درآمد دولت و



گسترش عدالت مالی می‌گردد. در مجموع، جرم‌انگاری دقیق و اجرای مؤثر قوانین مربوط به جرائم مالیاتی، نه تنها موجب جلوگیری از تخلفات مالی می‌شود، بلکه زمینه‌ساز توسعه اقتصادی، شفافیت مالی و افزایش مشارکت شهروندان در تأمین منابع ملی خواهد بود. این سیاست‌ها می‌توانند الگویی مناسب برای دیگر کشورهایی باشند که در مسیر اصلاح و تقویت نظام مالیاتی خود گام برمی‌دارند.

فهرست منابع

الف. کتب و مقالات

۱. اردبیلی، محمدعلی، (۱۳۹۲)، حقوق جزای عمومی، جلد اول، تهران: نشر میزان.
۲. امامی، سید محمد، (۱۳۹۶)، حقوق مالیه عمومی، تهران: نشر میزان.
۳. انوری، سید حسن، (۱۴۰۳)، درس‌نامه حقوق مالی ۲، کابل: انتشارات پوهنتون المصطفی.
۴. بنیاد آسیا، (۱۳۹۸)، جلد اول شرح کد جزای افغانستان، کابل: بنیاد آسیا.
۵. بنیاد آسیا، (۱۳۹۸)، جلد چهارم شرح کد جزای افغانستان، کابل: بنیاد آسیا.
۶. تاجمیر ریاحی، حسین، آل محمد، سیده فاطمه، (۱۳۹۹) «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۶، ص ۲۵-۴۸.
۷. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، (۱۳۸۸)، ترمینولوژی حقوق، تهران: گنج دانش.
۸. حمیدی، ناصر و دیگران، (۱۳۹۴)، «بررسی جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ (مطالعه موردی استان قزوین)»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۷.
۹. رستمی، ولی، (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: نشر میزان.
۱۰. عبدالرحیمی، فرشته و احمدی موسوی، سید مهدی، (۱۴۰۰)، «تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از جرائم مالیات ایران»، مجله پژوهش‌های حقوقی، دوره ۲۰، شماره ۴۶.
۱۱. فاطمی، سیده فائزه، (۱۴۰۲)، «جرائم مالیاتی با دیدگاه کیفرشناختی در حقوق ایران»، فصلنامه تمدن حقوقی، دوره ۶، شماره ۱۷، ص ۱۸۴-۱۹۸.
۱۲. گلدوزیان، ایرج و حبیبی، حفیظ الله، (۱۳۹۴)، «سیاست کیفری ایران در زمینه کاهش جرائم مالیاتی؛ (مطالعه موردی شهر اهواز)»، همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
۱۳. گلدوزیان، ایرج، (۱۴۰۳) بایسته‌های حقوق جزای عمومی، تهران: نشر میزان.
۱۴. نوری، محمدامیر، (۱۴۰۰)، حقوق مالی بر مبنای نظام مالیاتی افغانستان، کابل: نشر واژه.

ب. قوانین و رهنمودها

۱۵. رهنمود شماره ۱۸، نمبر تشخیصیه مالیه دهند، سایت وزارت مالیه: mof.gov.af.
۱۶. رهنمود شماره ۲۱، مالیه موضوعی قراردادها، سایت وزارت مالیه: mof.gov.af.
۱۷. رهنمود شماره ۵، مالیه موضوعی معاشات، سایت وزارت مالیه: mof.gov.af.
۱۸. قانون اداره امور مالیات، مصوب ۱۳۹۴ شورای ملی.
۱۹. قانون اساسی جمهوری اسلامی افغانستان، مصوب ۱۳۸۲ لوی جرگه.
۲۰. قانون جزا، مصوب سال ۱۳۵۵ شورای وزیران.
۲۱. قانون مالیات بر عایدات، مصوب ۱۳۸۷ شورای ملی.
۲۲. قانون مالیه بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۹۵ شورای ملی.
۲۳. کد جزا جمهوری اسلامی افغانستان، مصوب سال ۱۳۹۶ شورای ملی.

