تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۶/۱
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۶/۲۰

حمایت کیفری از درآمدهای دولتی در نظام حقوقی ایران

صادق منتی نژاد / دکتری حقوق دانشگاه تهران

چکیده

بودجه کل کشور شامل دو رکن و پایه « درآمد ها » و « هزینه ها » است. مقوله درآمد ها شامل مراحل ۱- پیش بینی درآمد ۲- تشخیص ، محاسبه و تعیین درآمد ۳- وصول درآمد و۴- واریز درآمد می‌شـود . در نظام حقوقی ایران ،صرفا مراحل دوم و سوم یعنی مرحله تشخیص ، محاسبه وتعیین درآمد و مرحله وصول درآمد آن‌هم به شکل کاملاً محدود و در عین حال قابل تأملی مشمول حمایت کیفری قرار گرفته اند .

کلید واژه: بودجه کل کشور – درآمدها – حمایت کیفری – جرم انگاری

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مقدمه

هر نوع سند بودجه ای مرکب از دو بخش درآمدها (منابع) و هزینه ها(مصارف) است. علی‌رغم اهمیت و برتری که بخش درآمدها بر هزینه ها دارد، در نظام حقوقی و قانونی ایران، بخش نخست یعنی رکن درآمدی بودجه کمتر مورد حمایت مقنن قرار گرفته است. در مقاله پیش رو، تلاش بر این بوده است که به بررسی چگونگی حمایت کیفری از بخش درآمدها در نظام کیفری ایران بپردازیم. اما پیش از آن لازم است به بررسی اجمالی ماهیت و انواع در آمدهای عمومی و دولتی پرداخته شود.

مبحث اول) تعاریف عام و خاص درآمد

همانگونه که در مقدمه بحث آمد، بودجه کل کشـور به عنوان برنامه مالی دولت، دارای دو بخش درآمدها و هزینه ها است.در ماده ۱ قانون محاسبات عمومی آمده است « بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست ها و به هدف های قانونی می شود ...» است.

تـا سـال ۱۳۸۱ از درآمد تعریف عـام و کلی در قوانین وجود نداشـت. با تصویب قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۱ ، برخی تعاریف و اصطلاحات مطابق با نظام بودجه‌ریزی جدید ارایه شـد. از جمله در ماده ۷۷ قانون اخیر، درآمد اینگونه تعریف شـد:« منظور آن دسـته از داد و سـتدهای بخش دولتی اسـت که ارزش خالص را افزایش می دهد». از طرف دیگر، در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ انواع درآمدهای عمومی و اختصاصی تعریف شده اند.در ماده (۱۰) قانون مذکورآمده است« درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود». دقت در الفاظ و عبارات به کار رفته در ماده قانونی معنون نشان می دهد که تعریف درآمد عمومی آنگونه که دراین ماده آمده است، انطباقی با درآمد عمومی ندارد و در عوض، تعریف فوق ناظر به درآمد وزارتخانه ها و موسسات دولتی است. این تعریف در مقابل تعریف مقرر در ماده (۱۵)همین قانون قرار می گیرد که مقرر داشته است« درآمد شرکت های دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارایه خدمت یا فروش کالا و سایر فعالیت هایی که شرکت های مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید آن شرکت ها می شود».

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

از طرفی در ماده(۱۴) قانون محاسبات عمومی، درآمدهای اختصاصی چنین تعریف شده‌اند: «درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد». آنچه واضح است اینکه از تعاریف قانونی فوق نمی توان به تعریف واقعی،دقیق و ماهیتی درآمدهای عمومی و اختصاصی دست یافت. برخی از نویسندگان در تعریف درآمد عمومی گفته اند « درآمدهایی هستند که به موجب قانون توسط دستگاههای اجرایی وصول و به خزانه دولت واریز می گردند» و در تعریف درآمد اختصاصی گفته اند که « درآمدهایی هستند که به موجب قانون توسط دستگاههای اجرایی وصول و به مصرف هزینه های خاص همان دستگاه می رسند»(فرزیب،۱۳۷۸،ص۲۲). به نظر می رسد تعاریف موصوف به ویژه با تصویب قانون لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۶ اعتبار خود را از دست داده اند.

به نظر می رسد آنچه درآمدهای عمومی و اختصاصی را از حیث ماهیت از هم متمایز می کند، نحوه درج درآمد در قسمت مربوط به قانون بودجه همان سال است(حسینی عراقی،۱۳۸۰،ص۴۹). به عبارت دیگر،درآمد عمومی درآمدی است که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی طبقه بندی شده است و درآمد اختصاصی درآمدی است که تحت این عنوان در قانون بودجه پیش‌بینی شده باشد.لازم به ذکر است از آنجایی که امروزه در اغلب کشورهای دنیا« درآمدها به مصارف خاص اختصاص نمی یابند و هزینه ها از درآمدها کسر نمی شوند» (لاینبرت،۱۳۸۷،ص۱۶۶) طبقه‌بندی دوگانه فوق در حال کم رنگ شدن است.

مبحث دوم) انواع درآمدهای عمومی و اختصاصی

از آنجایی که تعریف درآمدهای عمومی و اختصاصی به گونه ای که در مبحث قبلی آمد کمکی به شناخت ماهیت درآمدهای فوق نمی نماید، و از طرفی نظر به اینکه آگاهی از ماهیت انواع درآمدهای دولتی نقش مهمی در شناخت حمایت یا عدم حمایت کیفری از هریک از درآمدهای مورد بحث را دارد، ضروری است این بحث را به بررسی انواع این درآمدها اختصاص دهیم.

بند اول) درآمدهای عمومی

در قوانین بودجه سنواتی، درآمدهای عمومی در ۷ بخش شامل درآمدهای مالیاتی، کمک های اجتماعی، کمک های بلاعوض، درآمدهای حاصل از مالکیت دولت، درآمدهای حاصل از ارایه خدمات

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

و فروش کالا، درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات و درآمدهای متفرقه، شناسایی و احصاء می شوند. اینگونه درآمدها، از نظر بحث این نوشتار بیشترین اهمیت را دارند، چرا که محور اصلی حمایت کیفری از حوزه درآمدها، درآمدهای عمومی فوق الذکر می باشند.

بند دوم) واگذاری دارایی های سرمایه ای

در قوانین بودجه سالانه کل کشور، درآمدهای حاصل از واگذاری دارایی های سرمایه ای در ۹ بخش شامل درآمدهای نفت، گاز، فروش ساختمان ها و تاسیسات دولتی، فروش و واگذاری اراضی، فروش ماشین آلات و فروش و واگذاری سایر دارایی های سرمایه ای پیش بینی و درج می شوند. با اینکه درآمدهای موصوف از نظر درصد، حجم قابل توجهی از درآمدهای بودجه ای را به خود اختصاص می دهند، اما از حیث حمایت کیفری قابل قیاس با درآمدهای عمومی نیستند.

بند سوم) واگذاری دارایی های مالی

بر اساس قانون بودجه سنواتی، استقراض از سیستم بانکی، فروش اوراق مشارکت، استفاده از تسهیلات خارجی، استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی، دریافت اصل وام های خارجی دولت، وصولی از محل واگذاری شرکت های دولتی، دریافت اصل وام های داخلی دولت و برگشتی از پرداخت‌های سال گذشته، منابع حاصل از واگذاری دارایی های مالی می باشند. درآمدهای حاصل از این دسته از واگذاری‌ها به لحاظ ماهیت و چگونگی وصول آنها، از حمایت کیفری محدودی برخوردارند، چرا که غالب این موارد خارج از حیطه اختیار و مداخله مسئولین دستگاه های اجرایی وصول می شوند.

بند چهارم) درآمدهای اختصاصی

گرچه درآمدهای اختصاصی از حیث ماهیت، درآمدی مستقل نیستند، با این‌حال نظر به تفاوت‌هایی که این دسته درآمدها با درآمدهای دیگر از حیث گستره حمایت کیفری دارند ، ضروری است آنها را جداگانه مورد بررسی قرار دهیم.

درآمد اختصاصی مطابق ماده (۱۴) قانون محاسبات عمومی عبارت اند از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور شده‌اند. نقش برجسته مسؤلین دستگاه های وصول کننده در چگونگی وصول این درآمدها، سبب می‌شود نحوه و گستره حمایت کیفری از درآمدهای موصوف حایز اهمیت زیاد باشد.

بند پنجم) درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار شرکت های دولتی

مطابق ماده(۱۵) قانون محاسبات عمومی« درآمد شرکت های دولتی عبارت است از درآمدهایی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

که در قبال ارایه خدمت و یا فروش کالا و سایر فعالیت هایی که شرکت های مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید آن شرکت ها می گردد». بر اساس ماده ۱۶ قانون فوق، «سایر منابع تامین اعتبار شرکتهای دولتی عبارت است از منابعی که شرکت های مزبور تحت عنوان کمک دولت، وام، استفاده از ذخایر، کاهش سرمایه در گردش و یا عناوین مشابه به موجب قانون مجازبه منظور کردن آن در بودجه های مربوط هستند».

مبحث سوم : دامنه حمایت کیفری از درآمدها و سایر منابع

حقوق کیفری ابزاری است که تضمین کننده حسن اجرای سایر قوانین است . قانونگذار با ابزار حقوق کیفری چترحمایت خود را بر موضوعاتی که واجد اهمیت بالا می باشند می‌گستراند. درنظام حقوقی ایران، به‌رغم حمایت کیفری همه جانبه ازبخش هزینه های نظام بودجه ای، بخش درآمدی مشمول کمترین حمایت کیفری وغیر کیفری قرارگرفته است . برای آگاهی از گستره حمایت کیفری از این بخش ازقوانین بودجه لازم است به این مطلب اشاره نمائیم که مقوله درآمدها شامل چند سطح می باشد: ۱- پیش بینی درآمدها ۲- تشخیص درآمد۳- وصول درآمد۴- واریز درآمد.

در ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی که عنصر قانونی حمایت کیفری از درآمدهاست مقررگردیده که« هر یک از مسؤلین دولتی و مستخدمین و مأمورینی که مأمور تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مالی به نفع دولت است، بر خلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام و وجه یا مالی اخذ یا امر به اخذ آن نماید، به حبس از دو ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. مجازات مذکور در این ماده در مورد مسئولین و مأمورین شهرداری نیز مجری است و در هر حال آنچه بر خلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذی‌حق مسترد می گردد». با توجه به این ماده قانونی ، درسطور آتی به بررسی دامنه حمایت کیفری از هریک از سطوح فوق الذکر می پردازیم.

بند اول : پیش بینی درآمد و حمایت کیفری از آن

پیش بینی درآمد بیش از آنکه یک علم باشد یک هنر است (susan. L. Riley, Peter. W.Colby,۱۹۹۱,P۸۳) و همین خصیصه موجب شده که به عنوان یک قاعده کلی گفته شود که تخمین و پیش بینی درآمد ، به ندرت دقیق باشد (John.L. Mikesell, ۲۰۱۰,p۴۲)

همانگونه که قبلا گفته شد ، در ماده (۱) قانون محاسبات عمومی آمده است « بودجه کل کشور

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی در آمدها و سایر منابع تامین اعتبار ... می شود...».

از طرف دیگر مطابق اصل (۵۲)قانون اساسی « بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقررمی شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد...» در ماده (۱۳) قانون برنامه بودجه مصوب ۱۳۵۱ مقرر گردیده که « کلیه دستگاههای اجرایی مکلفند برنامه سالانه و بودجه سال بعد خود را همراه با اعتبارات جاری و عمرانی مورد نیاز طبق دستورالعمل تهیه بودجه به سازمان (برنامه و بودجه) ارسال دارند». همانگونه که از ظاهر مواد قانونی فوق برمی‌آید، مقوله پیش بینی درآمد از جمله اموری است که در حوزه اختیار و مسئولیت دستگاههای اجرایی، سازمان متولی امر برنامه و بودجه و دولت است . با بررسی ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی متوجه می‌شویم که عدم پیش بینی درآمد مورد نیاز دستگاههای اجرایی و یا پیش بینی نادرست و غیر کارشناسی آن ، مشمول جرم انگاری قرار نگرفته است . شاید دلیل توجیهی این امر این باشد که تحقق درآمد موضوعی است که تابع عوامل و شرایط مختلفی است . از جمله اینکه پیش بینی درآمد به شدت تابع محیط و شرایط اقتصادی است(kurt.m and et.al,۲۰۰۱ ,p۴۲).

بند دوم) تشخیص،تعیین و محاسبه درآمد

گاهی مقنن ضمن پیش بینی یک نوع درآمد، تعیین و محاسبه مبلغ دقیق آنرا به مجریان محول می‌نماید. از جمله این موارد می توان به درآمدهای مالیاتی اشاره نمود. در مواد (۲۱۹)،(۲۲۹) و (۲۳۷)قانون مالیات های مستقیم، مسؤلیت شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به سازمان مالیاتی و مأموران آن واگذار شده است. در ماده (۲۷۰) قانون مالیات های مستقیم برای اقدام مأموران مالیاتی که از روی عمد، مسامحه یا غفلت درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند، ضمانت اجرای اداری تعیین شده است. در بخش انتهایی بند(۲) ماده قانونی فوق مقرر گردیده «...در صورت سوء نیت متهم، وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت. ...». عنصر قانونی عمل مجرمانه تشخیص نادرست و توأم با سوء نیت مالیات در ماده(۶۰۰) قانون مجازات اسلامی آمده است. براساس این ماده« هریک از مسئولین دولتی و مستخدمین و مأمورینی که مأمور تشخیص یا تعیین یا محاسبه ... وجه یا مالی به نفع دولت است، برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام و وجه یا مالی اخذ یا امر به اخذ آن نماید، به حبس از دو ماه تا یک سال محکوم خواهد شد....». یکی از موارد شایع در محاسبه نادرست درآمدها مربوط به تعیین و محاسبه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

درآمد حاصل از جرائم و خسارات است که یکی از منابع درآمدی تشکیل دهنده درآمدهای عمومی اســت. در مواردی دیده می شود که مسئولین دســتگاههای اجرایی در قراردادهایی که با اشخاص حقیقی یا حقوقی منعقد می نمایند، وجوهی تحت عنوان جریمه تأخیر یا خسارت تعیین می‌نمایند، امــا در زمان محاســبه آن اقدام به اعمال تخفیف در این مبالغ نموده یــا به طور کلی از دریافت آن صرفنظر می نمایند. باید توجه داشت بر اساس ماده (۱۲۶) قانون محاسبات عمومی« حقوقی که براثر شرایط مندرج در قراردادها برای دولت ایجاد می شود، جز در مورد احکام قطعی دادگستری که لازم الاجرا خواهد بود، کلاً یا بعضاً قابل بخشودن نیست».

گرچه از سبک و سیاق نگارش ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی به ویژه بخش مربوط به نتیجه حکم، آنجا که از الفاظ «اخذ» و «امر به اخذ» استفاده شده، چنین به ذهن تبادر می‌شود که مقصود مقنن حمایت از اشخاصی است که از آنها درآمد اخذ می شود نه مطلق اشخاص و از جمله دولت، با اینحال شاید بتوان از اطلاق عبارت« خلاف قانون» چنین نتیجه گرفت که محاسبه نادرست درآمد که به صورت کمتر از میزان مقرر باشد، مشمول حمایت کیفری قرار گرفته است. چرا که اگر قانون گذار صرفاً نظر به حمایت از اشخاصی داشت که درآمد از آنها وصول می شود ، نیازی به قیود دوگانه «خلاف قانون» و « برخلاف مقررات» نبود. با پذیرش این استدلال محل تأمل می توان قائل با این شد که تخفیف یا بخشودگی در جرائم و خسارات قانونی و قراردادی، از مصادیق محاسبه نادرست بوده که در ماده (۶۰۰) قانون مجازات اســلامی جرم انگاری شــده است.لازم به توضیح است برخی دســتگاههای اجرایی مطابق قوانین و مقررات خاص خود، تحت شرایطی اجازه تقسیط، تخفیف یا بخشــودگی اینگونه درآمدها را دارند.به عنوان مثال، هیأت عامل ســازمان بنادر و دریانوردی مطابق اختیار مقرر در تبصره ذیل ماده (۴۷) آیین نامه مالی ســازمان، اجازه چنین اقدامی را دارد و از این حیث مشمول ضمانت اجرای مقرر در ماده ۶۰۰ قاون مجازات اسلامی نمی باشند.

نکته مهم و حائز اهمیت در باب این سطح از مقوله درآمدها این است که لحن قانونگذار در ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی، لحنی ایجابی و مبتنی بر فعل مثبت است. به عبارت دیگر، از ترکیب جملات بخش نخست ماده که از عبارت« اخذ» و « امر به اخذ» صحبت نموده و بخش انتهایی ماده که از استرداد وجه به ذی‌حق صحبت کرده است، چنین استنباط می شود که عدم تشخیص یا عدم محاسبه درآمد یا کسب درآمد کمتر از حد مقرر قانونی مشمول این بند نمی شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

بند سوم) وصول درآمد

مهمترین اقدام و عمل در باب قلمرو درآمد عبارت از مقوله وصول درآمد است. مطابق ماده (۳۷) قانون محاسبات عمومی« پیش بینی و سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد. مسئولیت حصول صحیح و به موقع درآمدها به عهده رؤسای دستگاههای اجرایی مربوط می باشد». مطابق این حکم قانونی، وصول درآمد تابع دو شرط است: نخست اینکه قانونگذار در قانون بودجه یا قوانین دائمی دیگر، اجازه وصول درآمدی را صادر کرده باشد. بنابراین صرف پیش بینی درآمد، مجوز قانونی برای وصول نیست (منتی نژاد، ۱۳۸۷، ص۹۹). دوم اینکه وجود مجوز قانونی برای وصول درآمد بدون پیش بینی رقم درآمد در قانون بودجه، مبنایی برای وصول آن نیست. سوم اینکه درآمد باید به طور صحیح وصول شود. پس وصول هر مبلغی کمتر یا بیشتر از مبلغ مورد حکم قانونگذار، منع قانونی دارد. نهایتاً درآمد باید در موعد مقرر(موعد معین شده در حکم مقنن یا موعد معقول و متعارف در مواردی که قانونگذار موعدی تعیین نکرده باشد) وصول شود. عدم رعایت هر یک از ترتیبات قانونی فوق، ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی جرم و قابل پیگرد کیفری است.

مرحله وصول درآمد یکی از مراحلی است که به دلیل گستره شمول آن، مستلزم بیشترین حمایت کیفری است چرا که، این مقوله هم شامل درآمدهای عمومی نظیر وصول مالیات، وصول درآمد حاصل از ارایه خدمات و فروش کالا و مانند آن می شود و هم شامل درآمد حاصل از واگذاری‌های سرمایه‌ای مانند درآمد حاصل از فروش نفت و گاز و فروش اموال و امثال آن است و هم شامل درآمدهای اختصاصی می‌شود.

نکته مهم در باب مبحث حاضر آن است که در ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی صرفاً مقوله «وصول درآمد» آنهم به گونه ای خاص و محدود(یعنی در صورتی که درآمد وصول شده از اشخاص حقیقی و حقوقی برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اخذ شده باشد) مورد حمایت کیفری قرار گرفته است و عکس آن یعنی عدم وصول درآمد مورد جرم انگاری واقع نشده است. بنابراین در نظام حقوق کیفری ایران ، عدم وصول درآمدهای پیش بینی شده و حتی وصول کمتر از حد مقرر قانونی، جرم تلقی نمی شود.در بند (۲) قانون بودجه سال ۱۳۸۸ برای اولین بار عدم وصول به موقع و صحیح درآمدها و سایر منابع عمومی جرم انگاری شده است. مطابق حکم این بند، « عدم وصول به موقع و صحیح درآمدها و سایر منابع عمومی موضوع این قانون توسط دستگاه اجرایی بدون عذر موجه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

قانونی ... تصرف در وجوه عمومی تلقی می شود». حکم این بند در قوانین بودجه سال های بعد تکرار نگردید. در تبصره (۳) ماده (۶۲) قانون برنامه پنجم توسعه مصوب ۱۳۸۹ باز هم اخذ مبالغی بیش از آنچه که در قوانین و مقررات قانونی تجویز شده مشمول ضمانت اجرای کیفری مقرر در ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی گردیده است.

بند چهارم) واریز درآمد

محصول نهایی کلیه فرایندهای درآمدی واریز آنها به حساب تمرکز درآمدها است.بر اساس یکی از اصول مهم بودجه ای یعنی اصل« پوشش بودجه ای»، در تمام نظام های بودجه ای دنیا، صندوق متمرکز درآمدها ایجاد شـده اسـت. به عنوان مثال در کشـور بریتانیا و کشورهای پیرو الگوی این کشور، واریز تمام درآمدها به یک صندوق متمرکز و تخصیص هزینه ها از محل آن، از الزامات قانون اساسـی است.(لاینبرت، همان، ص۱۰۳). در کشور امریکا، جز بودجه صندوق‌های تأمین اجتماعی و صندوق‌های پست، در سایر موارد اصل پوشش بودجه ای رعایت می شود(دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۷، ص۱۳). در آلمان، اصل مذکور در قانون اساسی و مجموعه قوانین فدرال گنجانده شده است.(دفتر مطالعات برنامه بودجه مزکز پژوهش‌های مجلس شـورای اسـلامی، ۱۳۸۷، ص۱۵). در کانادا، بر اسـاس ماده ۱۷ قانون مدیریت مالی، کلیه درآمدهـای دولت باید به صندوق تمرکز درآمدها واریز شـوند(دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۷، ص۱۱).

در ایران، مطابق اصل (۵۳) قانون اساسـی«کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد». در ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی نیز مقرر شده است« وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می شود و همچنین درآمدهای شرکت های دولتی به استثنای بانک ها و مؤسسات اعتباری و شرکت های بیمه باید به حساب خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌گردد تحویل شود».سؤال اصلی در اینجا این است که آیا در نظام حقوقی ایران، عدم واریز درآمد به حساب خزانه، توسط قانونگذار جرم انگاری شده است؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت به نظر نگارنده از ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی، نمی‌توان مجرمانه بودن عدم واریز درآمدها به حساب خزانه را برداشت نمود.آنچه در این ماده جرم انگاری شده است، افعال مثبت «تشخیص» ، « تعیین»، « محاسبه»، و « وصول» وجه یا مال برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

می باشد و « عدم واریز» به عنوان یک ترک فعل در این ماده قانونی جرم انگاری نگردیده است. البته با تفسیر موسع از این ماده قانونی می توان قائل به این شد که عدم واریز یکی از مصادیق عدم وصول است اما همانگونه که می دانیم در حقوق کیفری تفسیر موسع ممنوع است.

مبحث چهارم) حمایت کیفری از سپرده ها و موارد در حکم آن

سپرده ها بر اساس تعریف مقرر در ماده (۳۰) قانون محاسبات عمومی، عبارت از وجوهی اند که طبق قوانین و مقررات برای تأمین یا تضمین حقوق دولت و یا مطابق قرارها و احکام صادره از مراجع قضایی، توسط دستگاه های اجرایی و قضایی از اشخاص حقیقی و حقوقی وصول یا توسط این اشخاص به نفع اشخاص ثالث نزد دستگاه های اجرایی تودیع می شوند. در ماده ۴۱ قانون فوق الذکر، بر تمرکز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان یا وثیقه یا نظایر آن توسط دستگاه های اجرایی وصول می شود در حساب مخصوص خزانه تصریح شده است.

در خصوص شمول ضمانت اجرای ماده (۶۰۰) قانون مجازات اسلامی به سپرده ها، به نظر نگارنده گرچه اصولاً سپرده ها به صورت موقت نزد دولت نگهداری می‌شوند و دولت برای همیشه بر آنها مالکیت ندارد و از این حیث شرط « وصول آنها به نفع دولت» جنبه موقت دارد، با اینحال در صورتی که مسئولین و کارکنان ذی‌ربط در دستگاههای اجرایی، برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام به وصول سپرده از اشخاص نموده یا امر به اخذ آن داده باشند، مشمول ضمانت اجرای کیفری مقرر در ماده ۶۰۰ می‌شوند(منتی نژاد، ۱۳۸۶،ص۲۲۶)، چرا که سپرده های موصوف اولاً واجد وصف وجه و مال می باشند. ثانیاً ولو به صورت موقت به نفع دولت دریافت می شوند.

نتیجه گیری و پیشنهاد:

در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، ضمانت اجرای کیفری مربوط به بخش درآمدهای نظام بودجه ای به صورتی ناقص و غیر کارآمد ، در ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی پیش بینی شده است. علیرغم اینکه مقوله درآمدها شامل چهار سطح متفاوت پیش بینی درآمد ، تشخیص در آمد، وصول درآمد و واریز درآمد (به حساب خزانه) می شود، ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی، در بردارنده حمایت کیفری بسیاری از موارد فوق نیست، زیرا:

اولا در مأخذ قانونی مورد اشاره ، مراحل و سطوح پیش بینی درآمد و واریز آن به حساب خزانه مطلقاً مورد حمایت کیفری قرار نگرفته است . در خصوص شمول ضمانت کیفری فوق به مراحل

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

تشـــخیص و وصول درآمد نیز به نظر می رســـد صرفاً با تکیه بر اطلاق عبارت« خلاف قانون» بتوان تشخیص و وصول درآمد کمتر از میزان مقرر قانونی را که در آن بیت المال متضرر می‌شود مشمول این عنوان قانونی دانست.

ثانیاً لحن و سبک و سیاق به کار رفته در ماده ۶۰۰ قانون معنون، ایجابی بوده و همین امر موجب می گردد که انحرافات مبنی بر ترک فعل از شمول ماده قانونی موصوف خارج گردد .

ثالثاً از ســـبک نگارش به کار رفته در ماده قانونی معنون و نیز از ترکیب عبارات به کار رفته در صـــدر این ماده و ضمانت اجرای مدنی پیش بینی شـــده در انتهای آن چنین برمی آید که ضمانت اجرای کیفری فوق الذکر در راستای حمایت از مردم عادی که درآمدهای موصوف از طریق آنها وصول می‌شود بوده نه برای تقویت خزانه دولت.

بنابراین پیشنهاد می شود ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی مورد اصلاح قرار گرفته به گونه‌ای که با اتکای به آن بتوان علاوه بر جرم انگاری پیش‌بینی نادرست درآمدها و عدم واریز آنها به حساب خزانه، هرنوع ترک فعل مربوط به مقوله درآمدها مورد حمایت کیفری قرار گیرد. علاوه بر این لازم است ماده فوق الذکر به نحوی بازبینی شود که تأمین کننده همزمان منافع مردم و دولت باشد.

فهرست منابع

۱- فرزیب، علیرضا ۱۳۷۸، بودجه ریزی دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ هفتم،
۲-لاینبرت، یان۱۳۸۷، بودجه‌ریزی در جهان ، چهارچوب حقوقی نظامهای بودجه‌ای، ترجمه افشین خاکباز، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، چاپ اول،
۳- حسین عراقی، سید حسین ۱۳۸۰، کنکاش در قوانین مالی و محاسباتی، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی و دارای، چاپ اول،
۴- منتی نژاد ، صادق ۱۳۸۷، محشای قانون محاسبات عمومی، چاپ دوم، انتشارات دیوان محاسبات کشور
۵-منتی نژاد ، صادق ۱۳۸۶، حقوق کیفری مالی ، چاپ اول، انتشارات دیوان محاسبات کشور
۶-دفتـــر مطالعات برنامه و بودجـــه، ۱۳۸۷، چهارچوب حقوقی نظام بودجه ریزی در برخی کشـــورها ، امریکا ، کد موضوعی گزارش -۲۳، شماره مسلسل ۹۳۵،
۷-دفتر مطالعات و برنامه و بودجه، ۱۳۸۷، چهار چوب حقوقی نظام بودجه ریزی در برخی کشـــور ها ، آلمان ، کد موضوعی گزارش -۲۳ ، شماره مسلسل ۹۰۱۶،
۸-دفتـــر مطالعـــات و برنامه و بودجه، ۱۳۸۷، چهار چوب حقوقی نظام بودجه ریزی در برخی کشـــورها ،کانادا ، کد مضوعی گزارش -۲۳، شماره مسلسل ۸۹۷۴ ،
9-susan.l.Riley, peter.w.colby, 1991, practical government budgeting a work book for public manger, sunypress,
10-john.l.mikesell, 2010, fiscal administration, cengag learning,
11- kurt.m.thuraier, 2001, policy and politics in state budgeting, m.E. sharp,

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]