رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری: مطالعه موردی پدیده شرکت‌های کاغذی

محمدرضا دانش‌شهرکی[1]

چکیده

پیدایش و گسترش استفاده از شرکت‌های کاغذی به منظور فرار مالیاتی، خسارات جبران‌ناپذیر اقتصادی، اجتماعی و سیاسی فراوانی به همراه داشته که همین امر سبب گردیده تا اتخاذ رویکرد مناسب جهت مواجهه کیفری مناسب با پدیده مزبور ضرورت یابد. این در حالی است که ارائه رویکردی مناسب که بتواند به نحو توأمان، تناسب و بازدارندگی را ذیل اصل قانونی بودن مجازات تأمین نماید، دشوار است. به همین جهت، در این مقاله پس از بررسی، چهار رویکرد قابل اتخاذ بر اساس قوانین و مقررات موضوعه کیفری، رویکردی اتخاذ گردید که دستیابی به اهداف یاد شده، را میسر می‌نماید. هر چند با توجه به شیوع پدیده فرار مالیاتی و تنوع قابل توجه آن به لحاظ مبلغ و همچنین گستره آثار آن در سایر حوزه‌ها که می‌تواند بر ضرورت، اهمیت و کیفیت واکنش قانونی به آن، مؤثر باشد، تدوین و تصویب قانونی جامع و مانع که در تأمین اهداف مجازات و اصل تناسب، توفیق مطلوب یابد، ضرورت دارد.

واژه‌های کلیدی: فرار مالیاتی، شرکت کاغذی، نظام اقتصادی، فساد، اخلال در نظام اقتصادی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۷/۶ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۷

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، (نویسنده مسئول) ، Mrezadanesh.sh@ut.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

۱- مقدمه

استفاده از شرکت‌های کاغذی در سال‌های اخیر به‌طور گسترده‌ای، میان فعالان اقتصادی رواج یافته لکن داده‌های قابل اطمینان در مورد این شرکت‌ها به دلیل ماهیت ویژه آن‌ها در دسترس نیست. با این‌حال به‌نظر می‌رسد؛ شرکت‌های کاغذی به‌واسطه ماهیت پنهان‌کننده و خاکستری خود، سبب امتناع ردیابی معاملات و مبادلات نظام اقتصادی و کاهش شدید شفافیت مالی شده، و به همین جهت، موجب پدید آمدن آسیب‌های مختلف در نظام اقتصادی نظیر فرار مالیاتی، پولشویی و سوءاستفاده از امتیازات اجتماعی می‌شوند. مضاف بر این شرکت‌های کاغذی، بواسطه‌ی مخدوش نمودن سلامت نظام اقتصادی می‌توانند بر جنبه‌های خرد و کلان سیاسی، امنیتی و اجتماعی جامعه نیز اثرات نامطلوب داشته‌باشند؛ تا جایی که گفته شده‌است این پدیده می‌تواند بر تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی گذاشته، موجب از دست دادن درآمد مالیاتی، بهره‌وری و رقابت عادلانه شده و به تأثیرات سیاسی و اجتماعی گسترده‌تری از جمله گسترش جرم خصوصا جرایم مرتبط با فرار از پرداخت حقوق دولت، افزایش نابرابری‌ها و در نهایت کاهش اعتماد به نهادهای عمومی منجر شود (EPRS, 2018, 38).

بر همین مبنا، به‌نظر می‌رسد شیوع پدیده استفاده از شرکت‌های کاغذی در نظام اقتصادی ایران نیز زمینه‌ساز خسارات گسترده و متعدد مادی و معنوی بوده‌است، که می‌توان موارد زیر را به‌عنوان مهمترین آن‌ها نام برد؛

۱. اخلال در دسترسی دولت به مالیات‌های قانونی، که بخش عمده‌ای از درآمدهای غیرنفتی را تشکیل می‌دهد؛

۲. اخلال در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ زیرا سبب می‌شود از یک‌سو دست‌کم دو یا سه واسطه که ملزم به پرداخت مالیات بوده‌اند، شناسایی نشده و از سوی دیگر شناسایی و رسیدگی به پرونده مالیاتی هزاران مؤدی مالیات بر ارزش افزوده دیگر، با اختلال و بی‌سامانی جدی مواجه شود و در هر دو صورت، مقادیر قابل توجهی از مالیات قانونی، غیرقابل شناسایی، غیرقابل تشخیص و در نهایت غیرقابل وصول گردد.

۳. اخلال در نظام گمرکات کشور؛ بهره‌گیری از شرکت‌های کاغذی که برای آن‌ها کارت بازرگانی نیز اخذ شده‌است، خسارات متعدد و قابل توجهی به نظام گمرکی کشور ایراد نموده و سبب بلاوصول ماندن مبلغ قابل توجهی عوارض گمرکی شده‌است.

۴. اخلال در نظام بانکی کشور؛ شرکت‌های کاغذی همچنین موجب آسیب جدی به سازوکار بانکی و اعطاء عادلانه و ضابطه‌مند تسهیلات ریالی و ارزی نیز شده که در نتیجه سبب بلاوصول ماندن بخش قابل توجهی از تسهیلات اعطائی نیز گردیده‌اند.

۵. اخلال در نظام عرضه و تقاضا؛ ثبت معامله فروش به طرفیت شرکت‌های کاغذی موجب می‌شود، کالا در ظاهر به چرخه اقتصادی وارد گردد، لکن در واقعیت به‌منظور احتکار در مالکیت محتکر ابقاء شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

۶. تمهید مقدمات قاچاق داخلی کالا؛ ثبت معامله خرید به طرفیت شرکت‌های کاغذی موجب می‌شود، مسئولیت‌های کیفری و حقوقی وارد نمودن کالای قاچاق به چرخه اقتصادی بر عهده شرکت کاغذی قرار گیرد.

۷. ثبت معاملات به طرفیت شرکت‌های کاغذی به‌وسیله‌ی ایجاد اسناد مالی که دلالت بر معاملات واقعی و مشارکت در چرخه اقتصادی دارند، همچنین می‌تواند در زمینه گرانفروشی و پولشویی نیز کاربرد داشته‌باشد.

۸. اخلال در شفافیت هویت فعالان اقتصادی؛ ثبت معامله با شرکت کاغذی، ابزاری است برای کتمان معامله با اشخاصی مانند واسطه‌ها، گروه‌های ذی‌نفوذ و دارای رانت انحصاری و دلالان که مایل به افشاء هویتشان نبوده و فعالیت اصلی ایشان سوداگری اقتصادی و ایجاد بازارهای غیرشفاف است.

۹. اخلال در نظام اعطاء عادلانه و قاعده‌مند امتیازات؛ خرید و فروش کالاهای موضوع امتیازات عمومی مانند تخصیص ارز دولتی و فروش آن با نرخ آزاد و مستندسازی فروش با استفاده از نام شرکت‌های کاغذی، یکی دیگر از شیوه‌های سوءاستفاده از این قبیل شرکت‌هاست.

۱۰. اخلال در نظام مالیات‌ستانی عادلانه؛ استفاده از شرکت‌های کاغذی در هیات مدیره شرکت‌های واقعی، به منظور انتقال بار بدهی‌ها و معوقات مالیاتی شرکت واقعی به هیات مدیره غیرواقعی را نیز می‌توان یکی دیگر از شیوه‌های متخلفانه در این زمینه ارزیابی نمود.

البته به نظر می‌رسد از دلایل گرایش فعالان اقتصادی به پذیرش مخاطرات قانونی این پدیده؛ شرایط نامناسب اقتصادی و زیان‌ده شدن بخش تولید و ضرورت استفاده از کالای قاچاق به‌جهت صرفه اقتصادی و همچنین وجود برخی موانع قانون در این بخش، ممتنع شدن امکان صادرات به دلیل شرایط تحریمی سخت، همچنین عدم ثبات اقتصادی و نوسانات شدید قیمت کالا و ارز و اعمال سیاست‌های اقتصادی نسنجیده، می‌باشد.

همچنین در ارتباط با شیوه فعالیت شرکت‌های کاغذی، بررسی‌ها نشان داده، سودجویان متخلف با ثبت شرکت‌های متعدد به نام اشخاص ثالث ناآگاه به امور حقوقی و مالی؛ اعم از آنکه از دسترسی به اوراق هویتی ایشان سوءاستفاده کنند یا در ازاء مبلغ ناچیز اوراق هویتی افراد بی‌بضاعت را از ایشان اخذ نمایند، اقدام به تاسیس شرکت و اخذ وکالت بلاعزل با اختیارات گسترده از مؤسسین أسنادی شرکت نموده، پس از اخذ مجوزهای لازم برای شرکت‌های مزبور و با ثبت أسنادی (ظاهری) معاملات به نام این شرکت‌ها، تعهدات مالی مربوط حقوق دولت مانند مالیات را از شرکت متعامل واقعی (مؤدی اصلی) به شرکت مندرج در ظاهر اسناد (مؤدی ظاهری) انتقال می‌دهند.

بنابر مطالب یاد شده، در نظام مالیاتی و سازوکارهای مرتبط با آن، ثبت معامله به طرفیت شرکت‌های کاغذی، به سبب؛ اظهار غیرواقعی درآمد و فعالیت اقتصادی یا کتمان آن‌ها و ایجاد اعتبار مالیاتی غیرواقعی در نظام مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

بر ارزش افزوده، به‌طور کلی موجب نقض قوانین و مقررات اقتصادی، کاهش قابل توجه شفافیت، انسجام و کارآیی نظام مالی، مالیاتی و اقتصادی، تهدید جدی امنیت اقتصادی عمومی و به‌ویژه تحمیل فشار اقتصادی مضاعف به اقشار مختلف جامعه می‌گردد.

البته باید توجه داشت، پدیده تأسیس و استفاده از شرکت‌های کاغذی در فرآیندهای مجرمانه، بنابر ذات خود، یک اقدام ساده و انفرادی نیست؛ بلکه در واقع، برخی سوداگران با ایجاد شبکه‌های در هم تنیده فساد در سطح گسترده و به‌صورت چندلایه، اقدام به ایجاد گروه‌های مجرمانه سازمان‌یافته متعدد نموده‌اند. به عبارت دیگر برای تحقق فرار مالیاتی بوسیله شرکت‌های کاغذی، افراد سودجو به‌عنوان واسطه، با تطمیع برخی سردفتران یا دفتریاران و اخذ وکالت‌های بلاعزل با اختیارات گسترده از مدیران مسئول شرکت‌های کاغذی که معمولا از اقشار ناآگاه و بی‌بضاعت جامعه هستند، مدیریت عملی شرکت‌های کاغذی در اختیار گرفته و با همکاری برخی کارکنان بخش دولتی، عمومی و حتی خصوصی مانند ادارات مالیاتی، اتاق بازرگانی، گمرکات و یا بانک‌ها از یک‌سو و مدیران مالی شرکت‌ها از سوی دیگر، با ارائه اسناد و مدارک تنظیم شده بر خلاف واقع و استناد بدان‌ها، خسارات مالی معتنابه به دولت در معنای عام آن وارد نموده و از سوی دیگر کارآیی قوای سه‌گانه در صیانت از سلامت و کارآیی نظام اقتصادی را مخدوش می‌نمایند. بنابراین هرچند، بلحاظ نظری، این فرض که تأسیس شرکت کاغذی و تمهید مقدمات سوءاستفاده از آن، توسط یک فرد که دارای وکالت أسنادی از مؤسسین و مدیران شرکت است، قابل پذیرش می‌باشد، لکن، در حیطه عمل، تحقق جرایم مختلف اقتصادی مانند فرار مالیاتی، مستلزم مداخله اشخاص متعدد دیگر مانند مدیران مسئول شرکت‌های واقعی طرف معامله، مدیران مالی شرکت‌های یاد شده و همچنین کارکنان واحدهای دولتی و مأموران بخش عمومی ضرورت داشته، و بدین جهت، فرض تحقق جرایم مرتبط با شرکت‌های کاغذی، بدون تشکیل گروه مجرمانه، ممتنع می‌باشد.

مضاف بر این، بررسی و تدقیق در شیوه اقدام مجرمان اقتصادی با استفاده از شرکت‌های کاغذی، نشان می‌دهد، هر یک از شرکت‌های یاد شده، از زمان ثبت‌نام در نظام مالیاتی تا زمان شناسایی توسط سازمان امور مالیاتی و درج نام آن در فهرست مؤدیان فاقد اعتبار، به‌صورت گسترده به‌عنوان وسیله‌ای در راستای تضییع مقادیر قابل توجهی مالیات حقه دولت، مورد استفاده قرار گرفته‌اند؛ به‌گونه‌ای که در برخی موارد، معاملات چندین شرکت بزرگ اقتصادی تولیدی یا بازرگانی، به‌نام یک شرکت کاغذی، ثبت گردیده‌است.

فلذا برای نیل به یک نظام مالیاتی کارآمد، اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی باید به حداقل ممکن برسد و استفاده از ضمانت اجراهای فوق ضروری است و الزام مؤدی به انجام تکالیف مالیاتی خود می‌تواند تأثیر بسیار مهم و اساسی در کارآمدی نظام داشته باشد (Saraee, 2019, 128).

بنابر مطالب پی‌گفته، این نوشتار در پی بررسی و تحلیل تحقق جرم فرار مالیاتی از طریق شرکت‌های کاغذی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

بوده و اهتمام نگارنده بر آن است تا در چهار رویکرد متمایز در ارتباط با امکانات قانونی مقابله کیفری با اقدامات ارتکابی یاد شده را تبیین، بررسی و نقد نماید؛ و در انتها، از میان رویکردهای قانونی ممکن، که می‌توانند به‌مثابه گزینه‌های بدیل، ارزیابی شوند، رویکردی را که بلحاظ نظری «مناسب‌تر و موجه‌تر» و از منظر عملی «کارآمدتر و بازدارنده‌تر» است، معرفی نماید. لکن همچنان تصریح می‌گردد؛ انتخاب رویکردی مشخص در این ارتباط، به معنای ترجیح مطلق رویکرد مختار بر سایر رویکردها نبوده، بلکه این ترجیح مبتنی بر برآیند تناسب، کارآمدی و بازدارندگی رویکرد کیفری مختار بوده؛ هرچند ممکن است توجه به هر یک از متغیرهای یاد شده به‌صورت منفرد، در انتخاب رویکرد مطلوب تفاوت ایجاد نماید.

البته باید خاطر نشان نمودن، رویکرد نگارنده در خصوص اتخاذ رویکرد کیفری مناسب، معطوف به نحله فکری جامعه‌گرایی[1] بوده (Abolfathi and Noori, 2012; Kymlicka, 1997) و پایبند به قواعد فقهی وجوب حفظ نظام (Kalantari, 1999, Vol 1: 15) و حرمت اختلال نظام (Seyfi Mazandrani, 1383: 9) بوده فلذا معتقد است؛ «در تعارض پیش‌آمده (میان فرد و جامعه)، طبعاً باید جامعه و تمامیت آن محفوظ و مقدم گردد. دلیل این کار حکم عقل، مبنی بر تقدم ضرر کمتر است» (Kaviani, 2012: 94).

همچنین تصریح می‌گردد رویکرد مختار این نوشتار، در چارچوب اصل قانونی بودن جرم و مجازات و با عنایت به ظرفیت‌های قانونی کنونی، اتخاذ گردیده لکن نگارنده عمیقاً اعتقاد دارد، قانونگذاری شایسته و بایسته با توجه به ماهیت جرایم یاد شده و تنوع کمی و کیفی آن‌ها، به جهت صیانت توأمان حقوق فرد و اجتماع، ضرورت دارد.

۲- مبانی نظری

در هر نظام اقتصادی، مالیات یکی از مهم‌ترین ارکان آن نظام محسوب می‌شود. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی از یک سو و نقش روبه افزایش دولت‌ها از سوی دیگر، در جهت ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدهای دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسأله مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده‌است. البته اگر چه فرار مالیاتی حتی در کشورهای دارای نظام مالیاتی مطلوب و توسعه یافته نیز یافت می‌شود، لکن این مسئله در دولت‌های در حال گذار و فاقد نظام مطلوب مالیات‌ستانی، شیوع بیشتری دارد؛ زیرا وجود سیستم مالیاتی پیشرفته و اتکای دولت‌ها به این‌گونه درآمدها، دلالت بر سلامت نظام اقتصادی کشورها داشته و فرار مالیاتی یکی از چهره‌های غیرقابل اجتناب عدم توسعه مطلوب اقتصادی است.

البته باید توجه داشت که فرار مالیاتی، عوامل متعددی دارد که می‌توان به صورت کلی در این ارتباط به بار

1. Communitarianism

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

مالیاتی، اندازه دولت، محدودیت‌های تجاری، تورم، بیکاری، درآمد سرانه و ویژگی‌های اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، تکنولوژی و قانونی نظام اقتصادی موضوع بررسی اشاره نمود (Izadi & Others, 2021: 14).

البته باید توجه داشت که فرار مالیاتی چالشی چندوجهی برای اقتصاد است. وجه نخست اینکه، توانایی دولت را در مالیات‌ستانی عادلانه و تأمین منابع بودجه‌ای کاهش می‌دهد. در واقع، فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند از طریق محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبه‌رو سازد. دوم اینکه، فرار مالیاتی می‌تواند آثار سوء دیگری نیز برای اقتصاد در پی داشته باشد. برای نمونه، تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبه‌رو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است. در این خصوص، گفته شده‌است که فرار مالیاتی منجر به افزایش مالیات تحریفی گردیده و از این‌رو با توسعه اقتصاد زیرزمینی و غیرشفاف، منابع را به سوی فعالیت‌های غیرمولد و غیرپویا سوق داده، لذا مانعی برای رشد اقتصادی به شمار می‌آید. (Hadian and Tahvili, 2013: 42) در نهایت، فرار مالیاتی می‌تواند بر اثر بخشی سیاست‌های اقتصادی نیز اثرگذار باشد، زیرا اینگونه سیاست‌ها بر اساس شاخص‌های رسمی اتخاذ شده و این در حالی است که وجود اقتصاد غیررسمی، سیاست‌مداران را با چالش تصمیم‌گیری مواجه ساخته و سبب می‌شود سیاست اقتصادی سنجیده، اتخاذ و به‌صورت مطلوب اعمال نگردد.

۳- شرکت کاغذی

همانطور که بیان شد، ثبت معاملات به نام شرکت‌های کاغذی[1]، زمینه‌ساز و علت خسارات گسترده و متعددی به نظام اقتصادی و مالی مستقر در کشور است؛ زیرا اشخاص حقیقی یا حقوقی که وفق اسناد قانونی ثبت شده نزد مراجع ذی‌صلاح، مسئول تعهدات مالی مرتبط با حقوق دولتی یا عمومی مانند مالیات قانونی قلمداد می‌گردند، به‌دلیل آنکه میزان مداخله آن‌ها در معاملات، منحصر در حدود تنظیم ظاهر اسناد به نام ایشان بوده؛ دارایی کافی جهت تحمل کیفر و ایفاء تعهدات قانونی را ندارند؛ از سوی دیگر اشخاص حقیقی یا حقوقی که در واقع، طرف معاملات و منتفع از عواید آن‌ها بوده‌اند، به جهت عدم تنظیم اسناد به‌نام آن‌ها؛ از پذیرش تعهدات قانونی و پرداخت مطالبات دولت اجتناب می‌نمایند. بنابراین تنظیم اسناد مثبت معاملات انجام شده به نام اشخاصی غیر از متعاملین اصلی، سبب می‌شود حقوق عمومی مقرر در قانون برای معاملات، مبادلات و عواید مالی، بلاوصول ماند. (Sharman, 2010: 132) و در نتیجه به‌سبب کاهش درآمدهای بخش عمومی، هزینه‌های عمومی خصوصا در بخش عمرانی، زیرساخت‌ها، فناوری‌های نوپا و جدید و همچنین مبارزه با فقر و

1. Shell Corporations

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

آثار اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی آن، با مشکلات جدی مواجه گردد. (See: Ahmadi Shadmehri and Davoodi, 2015) به همین دلیل کشورهای مختلف، قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌ای در ارتباط با شرکت‌های کاغذی و فعالیت آن‌ها، وضع و اجرا نموده‌اند. برای نمونه در انگلستان، تنها در صورت درخواست از سازمان‌های رسمی، افشاء هویت استفاده‌کنندگان از شرکت‌های کاغذی ضرورت داشت؛ که از سال ۲۰۲۰ و با اصلاح قوانین در این ارتباط، انتشار اسامی آن‌ها به صورت عمومی الزامی شد تا استفاده ناشناس از شرکت‌های کاغذی مقدور نباشد. (DW, 2018)

همچنین قانون جدید حمایت از مصرف‌کننده ایالات متحده امریکا از سال ۲۰۱۶، بانک‌ها را ملزم نموده‌است تا مشتریان خود را احراز هویت دقیق نموده تا در صورت لزوم، اطلاعات لازم را در ارتباط با ایشان، به مراجع ذی‌صلاح ارائه نمایند و بدین ترتیب، از سوءاستفاده افراد به صورت ناشناس از شرکت‌های کاغذی و انجام مبادلات مالی، جلوگیری شود. (Fincen, 2016)

۴- تحلیل حقوقی معاملات ثبت شده به‌نام شرکت کاغذی

با توجه به قوانین و مقررات کنونی، در تحلیل حقوقی معاملات ثبت شده به‌نام شرکت‌های کاغذی که مسامحتا می‌توان آن‌ها را معاملات شرکت کاغذی نیز نامید؛ باید توجه داشت، معاملات ثبت شده به نام این شرکت‌ها را به هیچ‌وجه نباید در زمره معاملات صوری و غیرواقعی قلمداد نمود. زیرا در تعریف معامله صوری، گفته شده‌است: «معامله صوری را معامله‌ای گویند که طرفین قصد جدی برای بوجود آوردن آثار حقوقی آن معامله را نداشته باشند.» (Jafari Langroudi, 1999: 980) بنابراین معامله صوری، معامله‌ای است که بدون قصد انشاء و به ظاهر منعقد می‌شود یعنی طرفین چنین وانمود می‌کنند که عقدی را منعقد ساخته‌اند و حال آن‌که محتوای آن را قصد نکرده‌اند و قصد آن‌ها بر خلاف صورت ظاهر عقد است. در این‌صورت، عمل حقوقی که از جمله اعمال ارادی و انشائی است، به‌وجود نمی‌آید؛ زیرا در قرارداد صوری قصد تلفظ وجود دارد اما این قصد، جدیت و قطعیت ندارد و بنابراین انشاء محقق نمی‌شود. (Nazarpour and Other, 2012: 72) به عبارت دیگر آنچه شرط تحقق و صحت معامله است، قصد انشاء معامله می‌باشد که به‌وسیله طرفین معامله ابراز شده‌باشد و نه ظواهر و الفاظ (Ibn Qayyim, 1410: 119) زیرا الفاظ مطلوب بالذات نیستند؛ در حالی که آثار معاملات، مطلوب بالذات است. حال اگر آثار لغو و بی‌اثر دانسته‌شود و الفاظ اعتبار داده‌شوند، در واقع آنچه اعتبار آن ضروری بوده الغاء شده و چیزی که الغاء آن مجاز بوده، معتبر گردیده‌است. (Ibid: 94) فلذا می‌توان گفت الفاظ و آثار معاملات صوری مغایر هستند و به همین دلیل باید در حل تعارض آن‌ها به جهت کشف حقیقت کوشش نمود؛ لکن معاملات ثبت شده به نام شرکت‌های کاغذی، به‌هیچ وجه در صورت و حقیقت واجد مغایرت نیستند. در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

حقیقت در این قسم معاملات، مسامحتا با دو معامله متفاوت روبرو هستیم. معامله غیرواقعی ابراز شده میان طرف واقعی و شرکت کاغذی (که دلالت بر هیچ معامله محققی در خارج ندارد) و معامله واقعی کتمان شده میان طرفین واقعی. به عبارت دیگر، از آن‌جا که آن‌چه ابراز شده، دلالت بر هیچ معامله‌ای در خارج ندارد، وصف صوری یا واقعی بودن قابل انتساب به آن نیست؛ زیرا همانطور که گفته شد وصف صوری بودن فرع بر انعقاد ظاهری یک معامله داشته و دلالت بر معاملاتی دارد که ظاهری صحیح لکن حقیقتی فاسد دارند. به عبارت دیگر ثبت معامله با شرکت کاغذی، در معنای دقیق، تخلف در ارائه اطلاعات صحیح معامله واقع شده به مراجع ذی‌صلاح است نه یک معامله مستقل به موازات معامله واقعی که قابلیت اتصاف به عنوان واقعی یا صوری بودن را داشته‌باشد.

مضاف بر این، وفق ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده؛ درآمد، اموال و تفاوت ارزش افزوده کالا یا خدمت خریداری شده و فروخته شده، موضوع اخذ مالیات هستند. مبرهن است معامله غیرواقعی بخلاف معامله صوری، متضمن هیچ‌یک از ارکان سه‌گانه پیش‌گفته نیست، در حالی که در یک معامله صوری، دست‌کم یکی از موارد مزبور محقق می‌گردد لکن به دلیل مخدوش بودن اراده یا قصد و یا یکی دیگر از موارد مندرج در ماده ۱۹۰ قانون مدنی، معامله مزبور معتبر نیست. بنابراین تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز که اشعار می‌دارد «مالیات متعلق را از مودی واقعی مطالبه نماید»؛ دلالت بر ضرورت کشف اطلاعات معامله واقع شده‌ای دارد که در پس پرده‌ی اطلاعات ابرازی غیرواقعی، مستتر گردیده و نه کشف معامله‌ای دیگر.

در نتیجه به نظر می‌رسد، اطلاق معاملات صوری، به معاملات انجام شده توسط شرکت‌های کاغذی، منطبق بر اصول و ادبیات حقوقی نیست، زیرا همانطور که بیان شد، معاملات ثبت شده به طرفیت شرکت کاغذی، حتی در ظاهر نیز محقق نگردیده تا به دلیل مخدوش بودن ارکان آن، صوری تلقی شود و در واقع معاملات شرکت‌های کاغذی، مصداق دقیق «تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن» مندرج در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد؛ فلذا از آنجا که این قبیل معاملات صرفا تنظیم اسناد بر خلاف واقع بوده و دلالتی بر تحقق عملی مستقل در خارج ندارد، قابل ابطال، فسخ، انفساخ و تفاسخ نیز نیستند بلکه صرفا می‌توان با کشف معامله واقعی، نسبت به اصلاح و ویرایش اطلاعات ابرازی خلاف واقع اقدام نمود.

۵- فرار مالیاتی

فرار مالیاتی[1] عبارت است پرداخت ناقص مالیات از طریق فعالیت‌های غیرقانونی یا متقلبانه و یا تکمیل غیرواقعی مستندات مالیاتی به طور عمدی (Campbell, 2005: 341) یا هرگونه تلاش غیرقانونی برای عدم پرداخت

1. Tax evasion

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

یا کمتر پرداخت کردن مالیات؛ اعم از آن‌که میزان درآمد یا هزینه غیرواقعی ابراز گردد یا نوع معامله به صورت متفاوت از واقعیت اظهار شود. لکن مبرهن است فرار مالیاتی، همواره با اقتصاد سیاه و غیررسمی همراه است. (Chohan, 2020: 2) البته عنصر مشترک در تمام شیوه‌های فرار مالیاتی، تفاوت میان میزان درآمدی است که باید به مقامات مالیاتی گزارش شود و مبلغی است که گزارش می‌شود.

خاستگاه شناسایی فرار مالیاتی به‌مثابه جرم، نخستین بار، به سال ۱۹۶۸، و مقاله اقتصاددان برنده جایزه نوبل، گری بکر، باز می‌گردد. (Backer, 1968: 179) پس از آن و به سال ۱۹۷۲ بود که نخستین تحلیل اقتصادی مبسوط پیرامون فرار مالیاتی ارائه شد. در این تحلیل، میان میزان فرار مالیاتی از یک‌سو و توانایی دولت‌ها در ارتباط با شناسایی و تشخیص فرار مالیاتی و اعمال مجازات متناسب در خصوص آن، از سوی دیگر، ارتباط مستقیم وجود دارد. (Allingham and Sandmo, 1972: 329) البته تحقیقات اخیر نشان می‌دهد، مسائل و امور مختلفی مانند میزان درآمد، نرخ بیکاری، میزان رضایت از دولت و نحوه هزینه‌کرد مالیات نیز بر میزان فرار مالیاتی در کشورهای مختف تأثیرگذار هستند (Feige and Cebula, 2012, 272).

البته همانطور که پیش‌تر اشاره شد، عوامل فرهنگی نیز علاوه بر مسائل اقتصادی و مالی بر میزان فرار مالیاتی تأثیر بسزایی دارند. برای نمونه؛ در یک مطالعه به‌سال ۲۰۱۷ مشخص شد با افزایش میزان ثروت و دارایی، فرار مالیاتی نیز به شدت افزایش می‌یابد و ثروتمندترین افراد (حدودا) ده برابر بیشتر از افراد با درآمد و دارایی متوسط، اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند (Alstadsaestrer and others, 2018: 2092).

فرار مالیاتی خصوصا در دهه‌های اخیر تبدیل به مسئله‌ای جهان‌شمول گردیده که موجب شده تمام کشورها با این پدیده مواجه بوده و به‌سبب آن متحمل خسارات عمده گردند؛ برای نمونه، طبق گزارش‌های منتشر شده، گروهی از بانک‌ها، بازرگانان، سهامداران و نمایندگان اروپایی، از طریق فرار مالیاتی، میلیاردها دلار به‌صورت غیرقانونی تحصیل نمودند؛ به‌گونه‌ای که تنها پنج کشور آلمان، فرانسه، ایتالیا، دانمارک و بلژیک از این باب دست‌کم ۶۲/۹ میلیارد دلار ضرر کردند (Sahebe, 2020: 139). همچنین سازمان جمع‌آوری مالیات انگلیس، تخمین زده‌است که در سال مالی ۱۶-۲۰۱۷، فرار مالیاتی خالص و قطعی ۵/۳ میلیارد پوند برای دولت هزینه ایجاد نموده‌است. در همان زمان، اجتناب از پرداخت مالیات ۱/۷ میلیارد پوند تخمین زده شده بود (HMRC, 2018).

بنابراین می‌توان گفت؛ فرار مالیاتی در حالت کلی اشاره به انجام اقدامات غیرقانونی از قبیل حساب‌سازی، عدم ارائه دفاتر رسمی، انجام فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و ... به منظور فرار از پرداخت حقوق دولت دارد. (Samadi & Tabandeh, 2013, 79) در این راستا و برای رسیدن به این هدف، درآمدی که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، سودی که به آن مالیات تعلق می‌گیرد، میزان یا منبع درآمدها مخفی می‌گردد و یا اقداماتی که سبب تخفیف مالیاتی می‌گردند، به طور کلی بالاتر از میزان واقعی اظهار می‌شوند (Alm and Torgler, 2001: 231).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

البته باید توجه داشت، اجتناب از پرداخت مالیات[1] متفاوت از فرار مالیاتی بوده و عبارت است از استفاده از قوانین مالیاتی برای کاهش یا تعویق مسئولیت پرداخت مالیات. بنابراین اجتناب از پرداخت مالیات، استفاده از نظام مالیاتی به سود فرد، برای کاهش میزان مالیات قابل پرداخت یا اطاله زمان پرداخت آن، از طریق شیوه‌های قانونی است (Dyreng and others, 2008: 70). هرچند فرار مالیاتی و اجتناب از آن، می‌توانند به عنوان صورت‌های مختلف عدم انطباق مالیات تلقی شود، زیرا هر دو دلالت بر مجموعه‌ای از اقدامات دارند که با هدف نقض قوانین و مقررات مالیاتی در مراحل مختلف تشخیص، مطالبه و وصول، اعمال می‌شوند. لکن فرار مالیاتی همواره همراه با نقض قوانین بوده اما اجتناب از پرداخت مالیات اصولا با شیوه‌های قانونی صورت می‌پذیرد. به همین دلیل، بیشتر قوانین مالیاتی در کشورهای مختلف، فرار مالیاتی را به‌عنوان جرم و اجتناب از پرداخت آن را صورتی از دعاوی حقوقی شناسایی و پیش‌بینی نموده‌اند (Wanzel, 2002: 638). به عبارت دیگر فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است به این معنا که عوامل اقتصادی با استفاده از روزنه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. در حالیکه فرار مالیاتی رفتاری غیر قانونی است (Musavi, 2009: 30).

همچنین باید میان فرار مالیاتی و عدم انطباق با مقررات مالیاتی[2] به معنای هر گونه عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی نیز قائل به تمایز بود. بسیاری از اعمال، نقض قوانین و مقررات محسوب می‌شوند لکن نمی‌توان آن‌را به عنوان فرار مالیاتی تعقیب نمود؛ مانند اشتباهات سهوی در تکمیل اظهارنامه مالیاتی (HMRC, 2019).

۶- عنصر قانونی جرم فرار مالیاتی با استفاده از شرکت کاغذی

همانطور که بیان شد، فرار مالیاتی با استفاده از شرکت‌های کاغذی، موجب ایراد آسیب‌ها و خسارات متعدد و گسترده به نظام مالی و اقتصادی کشور شده‌است که می‌توان فرار مالیاتی را در این حوزه، به‌مثابه قله قابل مشاهده کوه یخ عظیمی دانست که بخش عمده آن، در نگاه نخست، قابل رؤیت نیست. مضاف بر این اقدام به استفاده از شرکت‌های کاغذی در راستای فرار مالیاتی به ویژه در نظام مالیاتی، موجب اخلال شدید در نظام اقتصادی می‌گردد، زیرا یکی از کارکردهای اصلی نظام مالیات بر ارزش افزوده شفافیت در اقتصاد است که از طریق شناسایی زنجیره تولید و توزیع کالاها و ممانعت از پرداخت مالیات‌های مضاعف در فرآیند تولید و فروش، مبادلات اقتصادی شفاف و در نتیجه شناسایی بخش پنهان اقتصاد می‌شود (Tax Administration of Iran, 2017). فلذا باید در انتخاب عنوان مجرمانه مناسب برای مجازات مباشرین، معاونین و مداخله‌کنندگان در جرم فرار مالیاتی از طریق

1. Tax Avoidance
2. Tax Non-compliance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

شرکت‌های کاغذی توجه داشت که ویژگی‌های اساسی این شیوه مجرمانه عبارتند از؛

۱. گروهی‌بودن، ۲. سازمان‌یافتگی، ۳. اخلال عمده در نظام اقتصادی و امنیت عمومی، ۴. بلاوصول نهادن مقادیر معتنابهی از درآمدهای دولت، ۵. از میان رفتن شفافیت در نظام اقتصادی و مالی، ۶. گسترش فساد به لایه‌های مختلف نظام اقتصادی مانند گمرکات، بانک‌ها، نظام پولی و مانند آن.

فلذا به‌نظر می‌رسد، با لحاظ ضرورت توجه به مطالب یاد شده در ارتباط با ابعاد مختلف پدیده فرار مالیاتی از طریق شرکت کاغذی و قوانین و مقررات موضوعه موجود، می‌توان از چهار رویکرد متفاوت در مواجهه با این پدیده، بهره برد که در ادامه تبیین و ارزیابی آن مورد بحث قرار می‌گیرد.

۶-۱- رویکرد جرایم منفرد

وفق این رویکرد، جرایم واقع شده به صورت مستقل و منفک از یکدیگر، موضوع تعقیب و مجازات خواهد بود. به عبارت دیگر در این رویکرد، مجموع فعالیت‌های مجرمانه، معمولا به نخستین جرم کشف و اثبات شده فروکاسته می‌شود؛ برای نمونه به محض کشف یک سند مجعول، متهمین تحت عنوان «جعل و استفاده از سند مجعول» تعقیب و مجازات خواهند شد. البته می‌توان حسب مورد عناوین مجرمانه زیر را نیز در خصوص اجرای این رویکرد مورد استفاده قرار داد:

۱. ماده ۱ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری در خصوص کلاهبرداری از دولت؛
۲. ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری در خصوص تحصیل مال از طریق نامشروع؛
۳. ماده ۳ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری در خصوص رشاء و ارتشاء؛
۴. ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری در خصوص ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های دولتی که موجب فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد؛
۵. ماده ۶۷۳ کتاب پنجم (تعزیرات) قانون مجازات اسلامی در خصوص استفاده از سفید مهر و سفید امضاء؛
۶. بند ۹ ماده ۵ قانون تشدید مجازات محتکران و گرانفروشان در خصوص صدور صورت‌حساب خلاف واقع؛
۷. بخشنامه‌های شماره ۹۰۰۰/۸۰۰/۲۱۳۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۲ (خطاب به وزیر امور اقتصادی و دارایی) و شماره ۹۰۰۰/۸۰۰/۲۰۵۲۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۲۹ (رییس کل محترم گمرک ج.ا.ایران) و شماره ۹۰۰۰/۸۰۰/۲۰۲۳۳ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۲۵ (رییس محترم سازمان ثبت اسناد و املاک کشور) در خصوص قائم به شخص بودن استفاده از کارت بازرگانی جهت جلوگیری از سوءاستفاده از کارت بازرگانی شرکت‌های کاغذی.

۶-۲- نقد و ارزیابی رویکرد نخست

در خصوص این رویکرد، با وجود قابلیت اثبات آسان و رسیدگی سریع قضائی، انتقادات ذیل نیز مطرح شده‌است؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

۱. خسارات تحمیل شده به دولت در این رویکرد به صورت کامل، قابل شناسایی نیست زیرا غایت عناوین منفرد مزبور، تعقیب و مجازات مرتکبین و معاونین در حدود عنوانی مشخص و محدود به یک وجه ناچیز از کل مفاسد تحقق یافته است و نه تمام فعالیت‌های گسترده مجرمانه ایشان و تمام مرتکبین و مداخله کنندگان در موضوع.

۲. در این رویکرد خسارات تحمیل شده به دولت نیز به صورت کامل قابل جبران نیست؛ زیرا گروه‌های فعال در زمینه شرکت‌های کاغذی (مدیران شرکت کاغذی، وکلاء و واسطه‌ها) تنها بخش محدودی از خسارات وارد شده به دولت را به‌عنوان ما به ازاء ارائه صورت‌حساب غیرواقعی دریافت نموده‌اند؛ فلذا از آنجایی که تمام درآمد نامشروع در اختیار مشارالیهم قرار نگرفته‌است، مطالبه تمام مطالبات دولت از ایشان نه تنها وفق این رویکرد، محمل قانونی و وجاهت عادلانه ندارد؛ در عمل نیز ممتنع است؛ زیرا مطالبه حقوق مالی از شخص نادار معمولا نتیجه‌ای جز حبس بی‌نتیجه وی و تحمیل هزینه‌ای مضاعف بر دولت ندارد.

۳. در این رویکرد حتی اگر خسارات شناسایی شده، به طریقی از محکومین وصول شود؛ به علت وجود فاصله زمانی نسبتا زیاد میان زمان وقوع جرم مالیاتی و صدور حکم مبنی بر وقوع جرم و امکان مطالبه حقوق دولت از مجرمین؛ در عمل سود انباشته شده از وجوه مزبور نزد مجرمین بسیار بیشتر از اصل بدهی و جرایم قانونی تعیین شده‌ای است که حتی ممکن است حسب مورد مشمول بخشنامه‌های معافیت جرایم نیز واقع گردند؛ در نتیجه به دلیل از میان نرفتن انگیزه مجرمین به دلیل صرفه‌ی مالی اقدامات مجرمانه؛ پدیده مزبور همچنان تداوم خواهد یافت.

۴. مجازات گروه‌های یاد شده، ذیل عناوین جزایی منفرد، بازدارندگی کافی ندارد، زیرا تنها یکی از هزاران مرتکب و مجرم را برای مدتی بسیار محدود از جریان شبکه فساد خارج می‌سازد که به سرعت با تأمین مالی از سوی شرکت‌های واقعی که منتفع اصلی این اقدامات هستند، جایگزین شده و اشخاص ناآگاه و بی‌بضاعت دیگری در این فرآیند مجرمانه و مخل به اساس نظام اقتصادی، وارد گردیده یا همان اشخاص سابق، پس از تحمل مجازات، مجددا به ارتکاب جرایم یاد شده، اهتمام می‌ورزند.

۵. در رویکرد جرایم منفرد؛ مجازات عناوین ذکر شده، معمولا حداکثر از نوع درجه ۵ و ۶ خواهد بود که نه تنها بازدارنده نیست که به علت انحصار اعمال مجازات در خصوص مباشرین و معاونین در معنای مضیق، عملا منتفعین و اشخاص اصلی شبکه فساد از حکومت قانون و اقتدار آن مصون مانده و به بازتولید شبکه‌های فساد و توسعه آن خواهند پرداخت.

۶-۳- رویکرد ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم

نظام قانون‌گذاری در ایران نخستین‌بار در ماده ۱۹ قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۷/۰۴/۰۱

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

فرار مالیاتی را جرم و مجازات حبس را برای آن مقرر داشت. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵؛ فرار مالیاتی مستوجب حبس تأدیبی دانسته‌شد. پس از انقلاب اسلامی نیز در اصلاحات سال ۱۳۸۰، ماده ۲۰۱ به پدیده فرار مالیاتی پرداخته و در نهایت قانون‌گذار با نوآوری اساسی، ماده ۲۷۴ ق.م.م را در اصلاحات سال ۱۳۹۴ پیش‌بینی نمود.

وفق ماده اخیرالذکر، اقداماتی نظیر استناد به مدارک خلاف واقع، اختفای فعالیت‌های اقتصادی و درآمد ناشی از آن، انجام معاملات خود به نام دیگری و انعقاد قراردادهای دیگران به نام خود، استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار از مالیات، عنصر مادی جرم فرار مالیاتی را تشکیل داده و حبس تعزیری درجه شش در خصوص آن‌ها پیش‌بینی گردید (See: Khaleghi and Yousefi Ghareytagh, 2015).

۶-۴- نقد و ارزیابی رویکرد دوم

در خصوص ماده ۲۷۴ ق.م.م باید توجه داشت، علی‌رغم نوآورانه بودن آن و مثبت ارزیابی شدن عملکرد نظام قانونگزاری در توجه به ضرورت تقنین در حوزه فرار مالیاتی، متأسفانه سه انتقاد عمده بر آن وارد دانسته شده‌است؛

۱. با توجه به مسبوق به سابقه بودن فرار مالیاتی و علم مرتکبین به مخالفت و مغایرت آن با روح قوانین و مصالح ملی ؛ شایسته بود قانون‌گذار به تصریح، مفاد این ماده را عطف بماسبق نموده یا این قبیل جرایم را از شمول مرور زمان‌های مختلف کیفری خارج می‌نمود.

۲. مجازات پیش‌بینی شده در این ماده به‌هیچ وجه کفایت لازم در زمینه بازدارندگی و تناسب را ندارد، زیرا مجازات درجه شش در مقابل حجم وسیع عواید مالی حاصل از جرم مالیاتی، کاملا خفیف بوده و در نتیجه به نحو مطلوب انگیزه مرتکبان را از میان نمی‌برد.

۳. جرایم علیه نظام اقتصادی خلاف جرایم علیه اشخاص و اموال معمولا به صورت گروهی، سازمان‌یافته و به‌صورت نیابتی محقق می‌شوند. لکن ماده ۲۷۴ ق.م.م بدون توجه به این ویژگی، به تبعیت از قواعد عمومی جزایی صرفا تعقیب و مجازات را در خصوص مباشرین و معاونین معمول می‌دارد، حال آن‌که منتفع اصلی از این قبیل جرایم و حتی آمرین مؤثر که فرار مالیاتی حرفه آن‌ها قلمداد می‌گردد، در شبکه فساد، با چند واسطه نسبت به مباشر و معاون قرار می‌گیرند و ماده ۲۷۴ ق.م.م در خصوص مجازات ایشان، ناکارآمد و غیرمؤثر است.

۴. ماده ۲۷۴ ق.م.م نمی‌تواند میان فرار مالیاتی کسبه جزء به مبلغ کمتر از یک میلیون تومان و فرار مالیاتی یک شرکت هولدینگ به مبلغ چند صد میلیارد تومان، تفاوت و تمایز قائل شود؛ که همین امر سبب گردیده، مدیران مسئول شرکت‌های کاغذی، وکلاء ایشان و اشخاص واسطه، به‌نحو افسار گسیخته‌ای مرتکب جرم فرار مالیاتی شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

۶-۵- رویکرد اخلال در نظام اقتصادی

در راستای پاسخ به چالش‌های مطرح شده در ارتباط با رویکردهای اول و دوم در خصوص مبارزه با فرار مالیاتی از طریق شرکت‌های کاغذی، به‌ویژه ضرورت توجه به گستردگی مالی و جغرافیایی، سازمان‌یافتگی، گروهی بودن و تناسب مجازات با عمل ارتکابی، به استناد قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی مصوب ۱۳۶۹، مجازات اخلال در نظام اقتصادی برای مجرمین اعم از مباشر و معاون قابل اعمال می‌باشد، که در تبیین آن می‌توان استدلال نمود؛

وفق ماده ۳۰ قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز مصوب ۱۳۹۲ «ارتکاب قاچاق کالا و ارز» با شرایط مقرر، مشمول قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی کشور می‌باشد. از سوی دیگر وفق تبصره ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده «کالاهای مشمول مالیات که بدون رعایت مقررات و ضوابط این قانون عرضه گردد ... کالای قاچاق محسوب ... می‌شود». فلذا می‌توان در صورت احراز شروط تبصره ماده ۱۹ به استناد ماده ۳۰ مزبور؛ موارد را ملحق به قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی دانست.

همچنین بند ب ماده ۱ قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی و بند ج آن شامل مصادیق متعددی از اهداف عمده فعالیت‌های شرکت‌های کاغذی است که شامل کاهش هزینه تمام شده تولید و تصاحب بازار، فرار مالیاتی، احتکار، گرانفروشی، پولوشویی و قاچاق می‌شود. به عبارت دیگر شناسایی شرکت کاغذی متضمن شناسایی و اثبات دست‌کم یکی از جرایم مزبور بوده فلذا می‌توان سوءاستفاده‌کنندگان را به این استناد نیز تحت تعقیب و مجازات قرار داد.

مضاف بر این بند الف ماده ۱ قانون مزبور مواردی را در ارتباط با «اخلال در نظام پولی یا ارزی کشور» به نحو تمثیلی بیان نموده‌است؛ که به نظر می‌رسد با عنایت به جایگاه مالیات در نظام مالی و اقتصادی کشور و وابستگی متقابل غیرقابل اغماض آن با خزانه کل، بانک‌ها، بیمه‌ها، شرکت‌های دولتی، گمرکات کشور، سازمان خصوصی‌سازی، سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت سرمایه‌گذاری‌های خارجی و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های خارجی؛ هرگونه اخلال عمده در نظام مالیاتی، دست‌کم علاوه بر اخلال در تأمین منابع مالی عمومی دولت، در کارایی نهادهای یاد شده نیز تأثیر بسزایی دارد و از این لحاظ می‌توان فرار مالیاتی را ذیل عبارت «امثال آن» مندرج در ذیل بند مارالذکر، به عنوان اخلال در نظام پولی و ارزی کشور موضوع اتهام و مورد تعقیب قرار داد.

۶-۶- نقد و ارزیابی رویکرد سوم

استدلال بکار رفته در استناد به هر سه بند یاد شده از قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی، با سیاق کلی قانون مزبور که حصری است، مغایرت داشته (Legal Deputy of the Presidency, online) و تفسیری است خلاف قواعد پذیرفته شده «تفسیر مضیق» و «تفسیر به‌نفع متهم».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

لکن تدقیق در در بند هـ ماده یک قانون مزبور می‌تواند در این خصوص رهگشا باشد؛ زیرا ذیل بند یاد شده مقرر می‌دارد « ... موجب ... اخلال در نظام اقتصادی شود.» حال پذیرش حصری بودن مصادیق مندرج در قانون یاد شده با محذور عقلی «امتناع دور» مواجه خواهد بود، زیرا بنابر پذیرش ادعای مزبور باید پذیرفت قانونی خاص که به جهت بیان حصری مصادیق مفهوم «اخلال در نظام اقتصادی» وضع گردیده در متن خود به این مفهوم ارجاع داده و قانونگذار علم به مفهوم را پیش از بیان آن مفروض داشته‌است.

مضاف بر این پذیرش حصری بودن مفهوم اخلال در نظام اقتصادی به موارد مندرج در قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی، دست‌کم بخشی از ماده ۲۸۶ ق.م.ا یعنی «اخلال در نظام اقتصادی به‌طور گسترده توسط هرکس»، را فاقد مصداق می‌نماید.

مضاف بر این، مهمترین انتقاد قابل طرح در ارتباط با رویکرد سوم آن است که بهره‌مندی از این شیوه منوط به احراز و اثبات جرایم مختلفی مانند قاچاق، پولشویی و نظایر آن می‌باشد. توضیح آن‌که اناطه قابلیت تعقیب و مجازات استفاده‌کنندگان از شرکت کاغذی به اثبات جرایم اشاره شده، علاوه بر اطاله دادرسی، مجرمین پس از شناسایی و پیش از اقدام قانونی علیه ایشان، فرصت کافی برای گریز از چنگال عدالت را بیابند.

۶-۷- رویکرد افساد فی‌الارض

به نظر می‌رسد برای دستیابی به اهداف وصول کامل حقوق مالی دولت و ریشه‌کن نمودن شبکه‌های فساد و اعمال مجازات شایسته و بازدارنده؛ لازم است، رویکردی جامع، قاطع و معطوف به گستردگی فساد، اتخاذ گردد. از همین‌رو انتخاب عنوانی فراگیر بر این اقدامات شبکه‌ای ضرورت می‌یابد که با تدقیق در عناوین مجرمانه و با توجه به پیشینه غنی فقهی، «افساد فی‌الارض» موضوع ماده ۲۸۶ ق.م.ا و تبصره آن، می‌تواند اهداف یاد شده را به نحو مطلوب تأمین نماید.

در ارتباط با اعمال عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض در خصوص جرایم اقتصادی مانند جرایم مالیاتی و به‌طور خاص فرار مالیاتی به‌وسیله شرکت کاغذی، باید یادآور شد که چهار محور بنیادین در این خصوص باید احراز گردد؛

۱. اخلال شدید در نظم عمومی کشور، ۲. سلب امنیت، ۳. ورود خسارت عمده، ۴. اشاعه فساد در حد وسیع (Borhani, 2015: 39).

همچنین با بررسی ادبیات غنی فقهی در خصوص عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض، ارکان اصلی این جرم عبارتند از ؛

۱. جرم و عمل موجب مخدوش شدن حیثیت و اعتبار نظام اجتماعی در برخورد با مفاسد کلان گردد.
۲. فساد و جرم به صورت عادت درآید یا عمل به‌گونه‌ای باشد که آثار سوء آن به چند نفر دیگر سرایت کند.
۳. جرم و عمل موجب لطمه به اجتماع شود و جنبه عمومی پیدا کند، خواه امنیت و نظم اجتماعی را به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

مخاطره‌اندازد و یا دین، ناموس و اموال را در سطح جامعه تهدید نماید (Momen Ghomi, 2003: 39).

همانطور که مبرهن است، جرم فرار مالیاتی از طریق شرکت‌های کاغذی، منطبق بر موارد یاد شده بوده و مضاف بر این رویکرد چهارم ظرفیت کافی برای برخورد شایسته با تمام مداخله‌کنندگان در جرم مزبور را داشته و دامنه اقتدار حکومت قانون را محدود به مباشرین و معاونین این جرم که بنابر تحلیل پیش‌گفته، ارکان اصلی و اشخاص مؤثر حقیقی در جرم نیستند، نمی‌نماید.

۶-۸- نقد و ارزیابی رویکرد چهارم

در خصوص استناد به عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض در ارتباط با جرایم مالیاتی به‌ویژه فرار مالیاتی به‌وسیله شرکت‌های کاغذی، انتقاداتی در فقه و حقوق مطرح است که عبارتند از؛

الف. منحصر بودن معنای افساد در عنوان افساد فی‌الارض به موارد منکرات عرفی؛

ب. حصری بودن مصادیق و عدم امکان توسعه آن بوسیله قیاس به مصادیق مشابه یا مستحدث؛

ج. عدم تناسب مجازات قانونی عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض و جرایم مالیاتی تحقق یافته بواسطه شرکت‌های کاغذی؛

د. فقدان رویه قضائی و عدم صدور آراء قطعی در این ارتباط از مراجع ذی‌صلاح قضائی.

البته نگارنده معتقد است؛ در خصوص انتقاد انحصار معنای افساد (نقد اول)، باید توجه داشت، علاوه بر معانی مندرج در باب معاملات و عبادات که ناظر بر فقدان عناصر و ارکان ضروری است؛ دو قسم افساد دیگر در متون فقهی شناسایی و طرح گردیده؛ «افساد به معنی اخلال در نظام اجتماعی و افساد به معنای محاربه» (Department of Islamic Jurisprudence Knowledge, 1423, Vol. 15: 298) همچنین برخی فقهاء معاصر، افساد را به معنای مطلق اشاعه منکرات و مفسدات بدون قید حصر دانسته‌اند. (Al-Madra-si, 1413, Vol. 7: 459) بنابراین مصادیق افساد فی‌الارض محصور نبوده و به تبع فقه جزایی، ضروری است تا سیاق ماده ۲۸۶ ق.م.ا به نحو تمثیلی، تحلیل و تفسیر گردد. بنابراین نه تنها افساد فی‌الارض، در معنایی مضیق و ناکارآمد، مقصود فقه جزایی اسلام نیست، بلکه حتی محاربه نیز با تفسیری موسع و وفق مقاصدالشریعه از مفهوم سلاح، می‌تواند عنوانی برای مقابله با مفاسد علیه نظام اقتصادی باشد. شایان توجه است عدم انحصار معنای افساد مورد توجه بنیانگزار فقید نظام اسلامی، حضرت امام خمینی(ره) نیز بوده و ایشان در ارتباط با افساد فی‌الارض به نحو واضح و روشن می‌فرمایند: «فساد (موضوع افساد فی‌الارض) در صورتی است که بطوری پخش شود که موجب ابتلاء بسیاری شده یا به قصد این عمل یا با علم به این اثر باشد.» (Musavi Al-Khamini, 1409, Vol. 5: 528) همچنین مستفاد از بیانات آیت‌الله محمدی‌گیلانی، افساد فی‌الارض شامل همه مفاسد عمومی گسترده‌ای می‌شود که عنوان محاربه بر آنها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

صدق نمی‌کند (Mohammadi Gilani, 2000: 289).

مضاف بر این از آن‌جایی که به‌طور کلی کلمه فساد و مشتقات آن، پنجاه مورد در قرآن به‌کار رفته‌است که هر یک دارای مصداق خاصی هستند، اما وجه جامع میان همه آن‌ها همان خروج از اعتدال و اخلال در اعتدال و نظم طبیعی یا تشریعی هر چیزی است؛ لذا مفسد کسی است که شیء را از حالت سلامت و صلاح بیرون ببرد، بنابراین جرایمی که منجر به خروج وجهی از وجوه نظام اجتماعی از حالت اعتدال و میانه‌روی ... می‌شوند، از مصادیق افساد فی‌الارض هستند. (Habibzadeh, 2000: 37) در تأیید این نظر می‌توان به آیه ۳۳ سوره مائده نیز اشاره نمود. (منتظری در Kadivar, 2008: 247) بنابراین افساد فی‌الارض عبارت است از هر رفتاری که در صورت شیوع موجب انهدام اجتماع و حیات اجتماعی می‌شود (Golpayegani, 1412, Vol. 3: 316).

همچنین در ارتباط با مشخص بودن مصادیق افساد فی‌الارض و عدم امکان استفاده از قیاس در توسعه آن (نقد دوم) باید افزود؛ در سنت فقهی شیعی؛ افساد فی‌الارض شامل گستره‌ی وسیعی از مصادیق است که وجه مشترک همه‌ی آن‌ها تکرار یک جرم عمومی همراه با تجری و مخدوش نمودن اقتدار دولت اسلامی است. در این خصوص و در تأیید تمثیلی بودن عناوین مندرج در فقه می‌توان به «تنوع» و «اختلافی بودن» مصادیق افساد فی‌الارض نزد فقهاء عظام اشاره نمود. به عبارت دیگر، هر یک از فقهاء، بر مبنای تعریف کلی افساد فی‌الارض؛ اعمالی را مشمول عنوان مزبور دانسته‌اند که حسب مورد فقهاء سلف یا خلف آن را تنفیذ یا رد نموده‌اند و این بدان معنا است که مصادیق افساد فی‌الارض در فقه از نوع انضمامی (زمان‌مند و مکان‌مند) بوده و تابع شرایط و اوضاع و احوال است.

مضاف بر این، در قوانین و مقررات موضوعه نیز، ارجاع به‌عنوان افساد فی‌الارض به‌نحو محصور نبوده و قانونگزار در احکام متعدد، اعمال متفاوتی را مشمول این عنوان دانسته که در این خصوص می‌توان به این موارد اشاره نمود: ماده ۹ قانون مبارزه با مواد مخدر مصوب ۱۳۷۶، ماده ۴ قانون تشدید مجازات مرتکبان ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷، مواد ۱ و ۲ قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی کشور مصوب ۱۳۶۹، ماده واحده قانون تشدید مجازات جاعلان اسکناس و واردکنندگان، توزیع‌کنندگان و مصرف‌کنندگان اسکناس مجعول مصوب ۱۳۶۹، مواد متعدد قانون مجازات نیروهای مسلح مصوب ۱۳۸۲ (See: Bay, 2006: 46)، ماده یك قانون مجازات عبوردهندگان اشخاص غیرمجاز از مرزهای کشور مصوب ۱۳۶۷، قانون نحوه مجازات اشخاصی که در امور سمعی و بصری فعالیت غیرمجاز می‌نمایند مصوب ۱۳۷۲.

همچنین در خصوص انتقاد غیر متناسب بودن مجازات افساد فی‌الارض در برابر جرایم موضوع فرار مالیاتی با استفاده از شرکت‌های کاغذی (نقد سوم)؛ می‌توان گفت «تناسب جرم و مجازات عبارت است از؛ ارتباطی بین جرم و مجازات که باید بر اساس میزان و نوع صدمه و شخصیت مجرم و میزان رشد اجتماعی اشخاص و میزان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

تأثیری که برای برقراری تعادل روانی از دست رفته افراد اجتماع و ارعاب جمعی و بازدارندگی توده مردم، با لحاظ متغیرهای شدت جرم برمبنای ارزش‌های ثابت برقرار شود.» (Riazi Mobaraki, 2009: 11) مضاف بر این، همانطور که منتسکیو تأکید می‌نماید؛ «تناسب مجازات و جرم امری سیال و نسبی است که تنظیم میزان آن بر اساس مبانی اکثر مکاتب کیفری تابعی از ایدئولوژی و ارزش‌های حاکم بر جوامع است.» (Montesquieu, 2013: 39) همچنین با توجه به آن‌که عمل تعیین و اعمال مجازات بر پایه کثرت ارزش‌هاست، نه براساس یک ارزش مشخص به استثناء دیگر ارزش‌ها (Bedau and Kelly, 2010: 11) فلذا بدیهی است که تناسب در برخی موارد ممکن است با دیگر اهداف مجازات سازگار نبوده و به عبارت دیگر، اعمال این اصل در تعیین مجازات، خود مانعی است که دادرسان را از توجه به دیگر اهداف مجازات و دستورات قانونی در محکومیت قضایی باز می‌دارد. (Javanbakht and Mohammadi, 2016: 164) در نتیجه به‌نظر می‌رسد، حتی با چشم‌پوشی از معنای موسع و سیال اصل تناسب و تعارض ذاتی آن با اهداف مجازات، به دلیل عدم پیش‌بینی مجازات بازدارنده دیگر در خصوص فرار مالیاتی با استفاده از شرکت‌های کاغذی در نظام کیفری کنونی ایران که بتواند از سلامت نظام اجتماعی دفاع مؤثر به‌عمل آورد، دادرسان ناگزیر از استناد به ماده ۲۸۶ ق.م.ا و تبصره آن در راستای صیانت از نظام اقتصادی و امنیت عمومی جامعه هستند.

در پایان، در ارتباط با فقدان رویه قضائی و عدم صدور آراء قضائی مبنی بر تطبیق عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض بر مرتکبان فرار مالیاتی از طریق شرکت‌های کاغذی (نقد چهارم) باید گفت؛ فقدان رویه قضائی مرتبط با دکترین حقوقی مشخص را نمی‌توان ضعفی بر آن نظریه‌پردازی دانست. پیشینه فقهی موضوع نیز حاکی از دلالت قاعده فقهی مذموم بودن رمی بانفراد به‌عنوان مبنای نظری عقیده مشهور اصولیون متأخر نظیر شیخ‌انصاری، آخوندخراسانی و مظفر، در ارتباط با عدم حجیت شهرت فتوایی بوده (Al-Subhani, 1420, Vol2: 273) و رویه افتائی را مانعی بر اظهار عقاید نو نیافته‌اند. فلذا عدم همراهی آراء قضائی در این خصوص، مانعی برای اظهار عقاید بدیع یا شاذ نیست. البته فارغ از سنت فقهی، می‌توان به مفهوم پارادایم در علم و فلسفه جدید نیز اشاره نمود، که عبارت است از «مجموعه‌ای از مؤلفه‌های مورد توافق یک جامعه علمی» (Sadeghi, 2019: 131)، که وفق الگوی شرح داده شده در کتاب ساختار انقلاب‌های علمی و با گذار از سه مرحله‌ی پیش‌پارادایمی، پارادایمی و بحرانی نهایتا به تأسیس پارادایم جدید منتج خواهد شد. (Cohen, 1990) حال آن‌که عقیده بر عدم اعتبار دکترین مغایر یا متفاوت با دکترین رایج، حسب مورد می‌تواند به انسداد باب علم منتهی گردد.

مضاف بر این حسب اطلاع نگارنده، با وجود نوظهور بودن پدیده مجرمانه موضوع این نوشتار با ابعاد گسترده‌ای که در این مقاله به تفصیل بیان گردید، برخی شعب بازپرسی دادسراهای عمومی و انقلاب، نسبت به صدور قرار جلب به دادرسی بر اساس عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض عقیده استوار دارند؛ البته بدیهی است، برخی شعب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

دیگر با نظر مزبور همراه نبوده و عناوین مجرمانه دیگری را در آراء خود مدنظر قرار داده‌اند.

فلذا به‌نظر می‌رسد؛ با عنایت به پیشینه‌ی فقهی عنوان «افساد فی‌الارض» و ابهامات متعدد ماده ۲۸۶ ق.م.ا (Borhani, Ibid: 27) که ارجاع امر به سنت فقهی را ناگزیر نموده و با توجه به ضرورت توجه به نوآوری در دکترین حقوقی در راستای پویایی نظام کیفری؛ انتقادات وارد بر امکان بهره‌مندی از ظرفیت ماده ۲۸۶ ق.م.ا در ارتباط با جرم فرار مالیاتی به‌وسیله شرکت‌های کاغذی، قابل اغماض بوده و می‌توان با رعایت موازین فقهی و حقوقی، تعقیب، رسیدگی و مجازات فعالان حوزه فرار مالیاتی به صورت گسترده و عمده به‌وسیله شرکت‌های کاغذی را به استناد ماده ۲۸۶ ق.م.ا، معمول داشت.

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

همانطور که بیان شد، شرکت کاغذی شرکتی است که به صورت قانونی ثبت شده لکن با اهداف غیرقانونی یا در راستای تقلب نسبت به مقررات قانونی بهویژه قوانین و مقررات مالی و اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بررسی پدیدارشناسانه جرم فرار مالیاتی با استفاده از شرکت‌های کاغذی، حکایت از آن دارد که جرم یاد شده مشتمل بر ویژگی‌هایی بدین قرار است؛ ۱. گروهی‌بودن، ۲. سازمان‌یافتگی، ۳. اخلال عمده در نظام اقتصادی و امنیت عمومی، ۴. بلاوصول نمودن مقادیر معتنابهی از درآمدهای دولت، ۵. از میان رفتن شفافیت در نظام اقتصادی و مالی، ۶. گسترش فساد به لایه‌های مختلف نظام اقتصادی مانند گمرکات، بانک‌ها، نظام پولی و مانند آن.

مضاف بر این، همانطور که بیان شد، جرایم اقتصادی معمولاً جرایمی چندلایه هستند که همین ویژگی سبب می‌گردد، مباشر جرم و ذی‌نفع اصلی آن متمایز از یکدیگر باشند؛ به همین جهت، در این قسم جرایم، واکنش کیفری علیه مباشر جرم و معاونین وی که اثر مستقیم در وقوع جرم دارند؛ توفیق چندانی در بازدارندگی نداشته‌باشد زیرا ذی‌نفع اصلی جرم، سبب اصلی، علت موجده پدیده مجرمانه و علت مبقیه فرآیندهای مجرمانه، همواره از واکنش نظام کیفری مصون بوده و مستمرا در پی بازتولید سازوکار مجرمانه و استفاده از مباشرین جدید برای تحصیل مقاصد مفسده‌انگیز خود است.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد مواجهه کیفری مناسب با جرایم مالی و اقتصادی، لازم است علاوه بر مباشرین و معاونین متعارف جرم، شامل لایه‌های پیچیده و متعدد اشخاص ذی‌نفع و دخیل در این قسم جرایم نیز باشد.

بر همین مبنا، در خصوص مواجهه کیفری با جرایم یاد شده در این نوشتار، می‌توان چهار رویکرد عمده را اتخاذ نمود؛ که عبارتند از جرایم منفرد، ماده ۲۷۴ ق.م.م، اخلال در نظام اقتصادی و افساد فی‌الارض.

البته نگارنده معتقد است، در میان رویکردهای پیش‌گفته، رویکرد افساد فی‌الارض از کفایت و مطلوبیت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

کافی در خصوص مواجهه کیفری با پدید فرار مالیاتی از طریق شرکت کاغذی برخوردار است. زیرا با عنایت به اعتبار معنای عام عبارت «اخلال در نظام اقتصادی کشور» در قوانین موضوعه جزایی؛ امکان استناد به ماده ۲۸۶ ق.م.ا مهیا است؛ مضاف بر این مهمترین مزیت و برتری تمسک به عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض در مجازات مداخله‌کنندگان در فرآیند فرار مالیاتی از طریق شرکت‌های کاغذی، آن است که؛ در این رویکرد به دلیل توجه به اعمال ارتکابی تحت عنوان یک فعالیت شبکه‌ای گسترده که افراد متعدد در بخش‌های مختلف نظام اقتصادی، مالی و اداری در آن مداخله مؤثر داشته‌اند؛ امکان تعقیب و مجازات همه‌ی عوامل به نسبت دخالت وجود داشته و به‌دلیل گستره قابل توجه آن امکان احقاق حقوق حقه دولت به صورت تام و کامل در این شیوه بیش از سایر رویکردها متصور است. به عبارت دیگر عنوان مجرمانه افساد فی‌الارض این ظرفیت را دارد تا همه‌ی مداخله‌کنندگان اعم از مباشرین و معاونین و مشاورین وقوع جرم تا حمایت‌کنندگان مالی غیرمستقیم آن‌ها و حتی مستخدمین دولتی و عمومی قاصر یا مقصر در این خصوص را تحت تعقیب و مجازات قرار داده و سلامت نظام اقتصادی، مالی و اداری کشور تضمین نماید. در نتیجه به‌نظر نگارنده، بدون شک اقدامات گروه‌های مجرمانه مزبور چه در مقام مباشر و چه در مقام معاون، در تشکیل و مدیریت بخش مهمی از شبکه فساد اقتصادی که منجر به اضرار قابل توجه به حقوق عامه و بیت المال گردیده در کنار اقدامات سایر افراد و گروه‌های منتفع، دخالت مؤثر داشته و اعمال ارتکابی ایشان مشمول عنوان افساد فی‌الارض می‌باشد.

البته نگارنده، تصریح می‌نماید که رویکرد افساد فی‌الارض، با انتقادات و چالش‌هایی بویژه در خصوص تعارض حقوق متهم و جامعه مواجه می‌باشد؛ که هرچند این انتقادات و چالش‌ها بر اساس مبانی نحله فکری جامعه‌گرایی، قابل چشم‌پوشی است؛ اما به نظر می‌رسد؛ به همان میزان که ماده ۲۷۴ ق.م.م در خصوص مبارزه با پدیده فرار مالیاتی سهل‌گیرانه بوده و تناسب و بازدارندگی کافی را در ارتباط با فرار مالیاتی گسترده بلحاظ کمی و کیفی را ندارد؛ ماده ۲۸۶ ق.م.ا نیز می‌تواند در مواردی سخت‌گیرانه قلمداد گردد. فلذا بازبینی قوانین و مقررات کیفری در زمینه مواجهه کیفری با پدیده فرار مالیاتی و توجه به تنوع این قبیل جرایم به‌لحاظ کمیت مبالغ و تعداد اشخاص مداخله کننده، کیفیت انجام جرم و گستردگی حوزه آثار جرم، ضرورت می‌یابد. لکن تا زمانی که این بازنگری و بازبینی ضروری، محقق نگردیده و قوانین و مقررات مربوط به جرایم مالیاتی، با توجه به ویژگی‌ها و عناصر خاص و منحصر بفرد آن، مورد قانونگزاری تکمیلی واقع نگردیده؛ تقدم حقوق جامعه بر فرد و رعایت قاعده فقهی وجوب حفظ و حرمت اختلال نظام، مقتضی آن است که اعمال ماده ۲۸۶ ق.م.ا بر سایر ظرفیت‌های قانونی در خصوص این قبیل جرایم اولویت داشته‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

فهرست منابع

1. Abolfathi, Mohammad, and Mokhtar Noori (2012). Socialism and Critique of Individualism and Neutrality of the Liberal Government, Journal of Fundamental Westernism, Third Year, Autumn and Winter, No. 2 (Tome 6) (Persian)
2. Ahmadi Shadmehri, Mohammad Taher, and Azadeh Davoodi (2015). The Role of Government Expenditures in Providing Socio-Economic Infrastructure and Poverty Reduction in Iran, Strategic and Macro Policies, Volume 3, No. 10 (Persian)
3. Bay, HosseinAli (2006). What is corruption on earth, who is a corruptor on earth, jurisprudence and law, third year. (Persian)
4. Borhani, Mohsen (2015). Corruption on Earth: Conceptual Ambiguity, Practical Corruption, Criminal Law and Criminology Studies (University of Tehran), Second Period, Issue 2 and 3 (Persian)
5. Cohen, Thames (1990). Structure of Scientific Revolutions, Translated by Ahmad Aram, Tehran, Soroush (Persian)
6. Ganjineh Estefta'at-Jurisprudential-Judicial, Deputy of Education of the Judiciary, First Edition. (Persian)
7. Habibzadeh, Mohammad Jafar (2000). Moharebeh in Iran's Criminal Law (Comparative Study in Islamic Jurisprudence and Similar Topics in Common Law), Scientific Publication Office of Tarbiat Modares University, Tehran (Persian)
8. Hadian, Ebrahim, and Ali Toseeli (2013). Identifying Factors Affecting Tax Evasion in Iran's Economy, Journal of Planning and Budgeting, 18th Year, No. 2 (Persian)
9. Izadi, Afsaneh, Majid Sameti and Nematollah Akbari (2021). Estimation of Tax Evasion in Iran Using MIMIC Method (1976-2016), J Tax Res, 28 (48) (Persian)
10. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (1999). Expanded in Law Terminology, Ganj Danesh Publications, Tehran (Persian)
11. Javanbakht, Mohammad, and Soheila Mohammadi (2016). Conflict between the principle of proportionality of crime and punishment with the objectives of punishments (looking at Imamiyya jurisprudence and criminal law), Quarterly Journal of Defense Lawyer, No. 15 (Persian)
12. Kadivar, Mohsen (2008). Hagh Al-Naas, Kavir, Tehran (Persian)
13. Kalantari, Ali Akbar (1999). Secondary Ruling in Islamic Dissemination, Office of Islamic Propaganda, Qom (Persian)
14. Kaviani, Mohammad Hadi. (2012). The Rule of Individual and Social Conflicts in

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

Society, Journal of Jurisprudential Research, 8th Edition, No. 1 (Persian)
15. Khaleghi, Abolfath, and Davood Yousefi Ghareytagh (2015). Iran's Penal System Approach to Tax Evasion, Tax Research Journal, No. 28 (Machine Gun 76) (Persian)
16. Kimlika, Will (1997). Jamaatism, Translated by Farhad Moshtaqsefat, Qubasat Magazine, 2nd Year, No. 5 (Persian)
17. Kimlika, Will (1997). Jamaatism, Translated by Farhad Moshtaqsefat, Qubasat Magazine, 2nd Year, No. 5 (Persian)
18. Mohammadi Gilani, Mohammad (2000). Islamic Criminal Law, Al-Mahdi Publication, Tehran. (Persian)
19. Momen Ghomi, Mohammad (2003). A Study of the Punishment of Mohareb and Corruptor on Earth, Ahl al-Bayt Jurisprudence Quarterly, No. 35 (Persian)
20. Montesquieu, Charles (2013). The spirit of laws, Translated by Ali Akbar Mohtadi, Tehran: Amirkabir Publishing Institute. (Persian)
21. Musavi Jahromi, Yeganeh, Farhad Tahmasebi Boldaji and Narges Khaki (2009). Tax evasion in the VAT system: A theoretical model, J Tax Res, 17 (5) (Persian)
22. Nazarpour, Mohammad Taghi, Mohammad Reza Yousefi Sheikh Robat, and Meymanat Ebrahimi (2012). Formalization of Transactions in The Performance of Usury-Free Banking in Iran: Facilities granted by Branches of Tejarat Bank of Mashhad, Quarterly Journal of Economic Research, Year 14, Issue 3 (Persian)
23. Riazi Mobaraki, Mehdi (2009). Determining the Appropriate Punishment for Crime and Offender in Criminal Law with An Attitude toward the Criminal System of Iran and the United Kingdom, Supervisor: Dr. Reza Noorabha, MSc Thesis, Shahid Beheshti University, Tehran (Persian)
24. Sadeghi, Reza (2019). The Nature of Paradigm and its Holistic Dimensions, Metaphysics, Volume 11, Issue 27 (Persian)
25. Samadi, Ali Hossein & Razieh Tabande (2013). Tax Evasion in Iran: its Causes, Effects and Estimation. J Tax Res,21 (19) (Persian)
26. Sarae, morteza, Vali Rostami, Mohammad Rasekh & Yadollah Dadgar (2019). Legal Examination of the Terms of Taxation in Direct Tax Act, Journal of Tax Reseach, 27 (42) (Persian).
27. Alama Al-Hilli, Hasan b. Yusuf (1413). Various Al-Shi'a fi Yahkat al-Shari'a, Vol. 9, Society of Teachers' Publications, Qom (Arabic)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

28. Al-Madrasi, Al-Sayyid Muhammad Taqi (1413). Al-Teshari al-Islami Manahjah and Osateh, Volume 7, Modarresi Publications, Tehran (Arabic)
29. Al-Shaykh al-Tusi, Muhammad b. Hasan (1417). Al-Khalaf fi al-Ahkam, Jami'at Modarres Publications, Qom (Arabic)
30. Al-Subhani Al-Tabeezi, Shoukhan Jaafar (1420). The summary in the origins of jurisprudence looks for the verbal and rational evidence, the founder of Imam Sadiq ali Salam, Qom (Arabic)
31. Beihaghi Kidri, Ghotbeddin (1416). Asbah al-Shi'a Be mesabah al-Shari'a, Research by Ibrahim Bahadori, Imam Sadiq Institute, Qom (Arabic)
32. Department of Islamic Jurisprudence Knowledge (1423). The islamic jurisprudence according to the doctrine of the people of the house (p),volume 15, the foundation of the Department of Islamic Jurisprudence, Qom (Arabic)
33. Fadil Hindi (Isfahani), Shaykh Muhammad (1405). Kashfi al-Laltham and Al-Abaham an Rules of Rulings, Society of Teachers Publications, Qom (Arabic)
34. Golpayegani, Seyed Mohammad Reza (1412). Al-Dar al-Mandoud fi Huzat al-Hadud, Dar al-Qur'an al-Karim, Qom (Arabic)
35. Halabi, Abu Salah (1403). Al-Kaffi'a in Fiqh, Library of Imam Amir al-Mu'minin (P),Isfahan (Arabic)
36. Hezli, Shaykh Abu Zakria Najib al-Din (1405). Jame'i al-Shura'i (Al-Jama'a Lalsha'i), Sayyid al-Shuhada Institute, Qom (Arabic)
37. Ibn Edris, Muhammad Ibn Ahmad (1410). Al-Saraa'er Al-Haavi Le Tahrir Al-Fatavi, Jame'at Al-Modaressin, Qom, Iran (Arabic)
38. Ibn Qayyim al-Jawzieh, Shams al-Din (1410). Announcement of al-Mu'minin an Rab al-'Alamin, Dar al-Ijil, Beirut (Arabic)
39. Marashi Najafi, Seyed Shahabeddin (1415). Al-Qasas 'Ali Da'wa al-Qur'an wa al-Sana'a, Ordained by Ayatollah Sayyid Adel Alavi, Marashi Najafi Library Publications, Qom (Arabic)
40. Morvarid, Ali Asghar (1410). Al-Yanabi al-Fiqhiya Dynasty, Fiqh al-Shi'a Al-Dar al-Islamiyya Institute, Beirut (Arabic)
41. Musavi Al-Khamini, Al-Sayyid Ruhollah (1409). Musou'a al-Imam al-Khamini, Volume 5, Institute for the Regulation and Publication of Imam Khomeini's Works, Qom (Arabic)
42. ShahidSani, Zeinoddin (1413). Masalak al-Afham fi Sharh Shar'a al-Islam,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

Al-Maaref al-Islamiyya Institute, Qom (Arabic)
43. Shekh Toussi, Muhammad bin Hassan (1363). Foresight in the different news, its investigation and commentary on it Hassan Al-Musawi Al-Khorasan, Islamic Book House, Tahran (Arabic)
44. Seyfi Mazandrani, Ali Akbar (1383). Buildings of effective jurisprudence in the basic jurisprudence, the Islamic Publishing Foundation of the University of Teachers, Qom (Arabic)
45. Act of Tightening Penalties for Perpetrators of Embezzlement, Bribery and Fraud
46. Anti-Narcotics Law of 1997.
47. Armed Forces Penal Code of 2003
48. Article of the Law on Intensification of Punishment for Eskans and Importers, Distributors and Consumers of Passive Scan Approved in 1990.
49. Civil Law.
50. Direct TaxAtion Act and Subsequent Amendments.
51. Islamic Penal Code.
52. Law on the Punishment of Persons Who Perform Illegal Activities in Audiovisual Matters, Approved in 1993.
53. Penal Code for Disruptors in the Country's Economic System, Approved in 1990.
54. Penal Code for The Passage of Unauthorized Persons from The Borders of the Country, Ratified in 1988.
55. Legal Deputy of the Presidency (online). Judges should exercise caution in issuing sentences against those accused of corruption on earth, addressing: http://lvp.ir
56. Tax Administration of Iran (2017). Transparency is the most important function of the VAT system, News Code: 114835, 11/01/2018 Address: http://intamedia.ir.
57. Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972). Income Tax evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol. 1, issue 3-4, doi: 10.1016/0047-2727(72) 90010-2.
58. Alm, J., and B. Torgler (2004). Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, Journal of Economic Psychology. 27: 224-246
59. Alstadsaestrer, Annette and Niels Johannesen and Gabriel Zucman. (2018). Tax Evasion and Inequality, available at https://www.nber.org/papers/w23772
60. *Becker, Gary S. (1968).* Crime and Punishment: An Economic Approach*, The Journal of Political Economy, 76 (2), available at: https://www.jstor.org/*

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

stable/1830482

61. Bedau H A and Kelly E, 2010, Theory of Punishment (Stanford Encyclopedia of Philosophy, 19 February 2010) available at. http://plato.stanford.du/entries/punishment
62. *Campbell black, Henry (1983). Black's Law Dictionary, USA west publishing co*
63. *Chohan, Usman W. (2020). Tax Evasion and Whistleblowers: Curious Policy or Durable Strategy?, Economics and National Affairs, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3529340*
64. *DW (2018). UK moves to trace tax-avoiding overseas shell firm owners, Available at: WWW.DW.COM*
65. *Dyreng, Scott.D and Michelle Hanlon and Edward L. Maydew (2008). Long-Run Corporate Tax Avoidance, The Accounting Review, Vol 83, No 1,* Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1017610
66. EPRS (2018). An overview of shell companies in the European Union, European Parliamentary Research Service, DOI: 10.2861/502539
67. Federal Register. Financial Crimes Enforcement Network (Fincen). Available at: https://www.federalregister.gov/
68. Feige, Edgar L. and Cebula, Richard J. *(2012).* "America's Underground Economy: Measuring the Size, Growth and Determinants of Income Tax Evasion in the U.S"*,* Crime, Law and Social Change, Vol.57 Issue 3, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2735051
69. Fincen (2016). Customer Due Diligence Requirements for Financial Institutions.
70. HM Revenue and Customs, (2018), Official Statistics Measuring Tax Gaps, Available at gov.uk: https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps.
71. HM Revenue and Customs, (2019). HMRC's Strategy for offshore tax compliance, Available at gov.uk: https://www.gov.uk/government/publications/no-safe-havens-2019
72. Sahebe, Arash (2020). New Tax Regime Raises Government Revenues: Afghanistan Gets Tough on Tax Evasion, JETIR, Volume 7, Issue 3, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3562354
73. *Sharman, J. C. (2010).* Shopping for Anonymous Shell Companies: An Audit Study of Anonymity and Crime in the International Financial System*, Journal of Economic Perspectives, Vol 24, No 4,* American Economic Association, Available

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]

at jstore: https://www.jstor.org/stable/20799176

74. Wenzel, Michael (2002). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance , Journal of Applied Psychology , vol 87(4), doi: 10.1037/0021-9010.87.4.629.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.33]