

دلایل وقوع فرار مالیاتی در نظام حقوقی ایران

حسین قنبری^۱

حسن حاجی تبار فیروزجائی^۲

مهدی اسماعیلی^۳

چکیده

مالیات، یکی از عمده‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها به شمار می‌رود و دولت‌ها همواره درصددند بیش‌ترین میزان مالیات را از مؤدیان دریافت کنند. در همه نظام‌های حقوقی همواره احتمال دارد مؤدیان از خلأهای موجود در قوانین مالیاتی استفاده و از این طریق، مسیر فرار مالیاتی را هموار کنند. دلایل وقوع فرار مالیاتی را می‌توان در دو دسته هنجاری و ساختاری گنجانند.

دلایل هنجاری بیش‌تر از اقدامات قانون‌گذار و خلأهایی ریشه می‌گیرد که فرار مالیاتی را ممکن می‌سازد. دلایل ساختاری، دلایلی است که در ساختار و سازمان دستگاه مالیات‌ستانی ریشه دارد. راهکارهای حقوقی برای پیش‌گیری از فرار مالیاتی عبارتند از: شفاف‌سازی و چگونگی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی، تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی، فرهنگ‌سازی مالیاتی و تقویت ضمانت‌های اجرای اداری.

در این پژوهش از روش تحقیق توصیفی و تحلیلی استفاده شده است و نتایج آن نشان می‌دهد با اصلاحات صورت‌گرفته در قوانین مالیاتی می‌توان به کاهش فرار مالیاتی امیدوار بود. البته نظام مالیاتی نیز نیازمند به‌روزرسانی است.

واژگان کلیدی: فرار مالیاتی، نظام مالیاتی، ضمانت اجرای اداری، شفاف‌سازی، فرهنگ‌سازی مالیاتی.

۱. دانشجوی دکترای حقوق کیفری و جرم‌شناسی، واحد آیت‌اله‌املی، دانشگاه آزاد اسلامی، آمل، ایران، @hossein_gh1357@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حقوق، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران، (نویسنده مسئول)، @hajitabar@yahoo.com

۳. استادیار گروه حقوق، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، @dresmaeli@yahoo.com

مقدمه

مالیات، یکی از مهم‌ترین ابزارهای دولت برای تأمین هزینه‌های خود و بازتوزیع سرمایه و درآمد در میان اقشار کم‌درآمد جامعه به شمار می‌آید. با توجه به اهمیت مالیات، فرار و تقلب مالیاتی در ارتباط با بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری کشور به عنوان یکی از مصادیق جرایم اقتصادی، پایه و اساس یک حکومت و به تبع آن، طبقات مختلف اجتماع را متزلزل می‌سازد و با اثرگذاری بر همه بخش‌های اجتماع، افول پیشرفت‌های علمی، فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی را در پی خواهد داشت.

توسعه نظام مالیاتی، یکی از محورهای اساسی توسعه اقتصادی کشور شناخته می‌شود و کم‌توجهی به مقوله مالیات‌ها، یکی از عوامل اصلی کندی روند توسعه اقتصادی و اجتماعی ایران است. از منظر اقتصادی، اتکای بیش از اندازه به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان‌های شدید و پیش‌بینی‌ناپذیر آن در بازارهای جهانی سبب بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت می‌شود. در این راستا، جای‌گزینی درآمدهای ناپایدار نفتی همواره از مهم‌ترین محورهای برنامه‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور است. توسعه و تکمیل نظام مالیات بر ارزش افزوده، بازنگری قوانین و مقررات مالیاتی، اجرای طرح جامع مالیاتی و اصلاح و تکمیل نیروی انسانی، زمینه‌گسترش بخش دولتی را به ویژه در امور تصدّی‌گری فراهم آورده است.

دیدگاه واقع‌بینانه در مورد فرار مالیاتی این است که این پدیده ضد اجتماعی همواره وجود خواهد داشت و تا جایی که مالیات وجود دارد، تلاش برای فرار از آن نیز هست. در این میان، مسئله مهم، کاهش زمینه‌ها و عوامل آن و مسدود کردن روش‌های آن است که مجموعه وسیعی از فعالیت‌ها و همکاری‌های بخش‌های گوناگون جامعه را می‌طلبد؛ زیرا فرار از پرداخت مالیات موجب می‌شود توان رقابت اقتصادی به نفع فراریان مالیاتی تغییر یابد و امنیت اقتصادی که برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری لازم است، مختل شود.

ضمانت اجرای اداری معمولاً به صورت افزایش مبلغ مالیات است، به این صورت که مؤدی مکلف است درصدی از مالیات متعلقه را اضافه بر کل مالیات قطعی شده بپردازد. این جرایم در هر مورد با توجه به نوع تخلف با یکدیگر متفاوتند و از آن‌ها به عنوان عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت

به موقع مالیات یاد می‌کنند. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در مواد متعددی، جرایم و مجازات‌های اداری مقرر کرده است که از آن جمله می‌توان به بندهای ۳، ۱۷، ۲۲، ۲۳، ۲۸، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۵ و ۳۷ اشاره کرد. مطالعه ضمانت‌های اجرای اداری در این قانون بیانگر آن است که دولت و مجلس شورای اسلامی از ضعف این ضمانت‌های اجرایی، درک درستی داشته و بر همین مبنا، آن‌ها را تقویت کرده‌اند. در برخی موارد نیز ضمانت اجرای دقیقی درج نشده است. صرف نظر از وجود برخی ابهام‌ها به نظر می‌رسد اعمال ضمانت اجرای اداری در نظام مالیاتی ایران، هزینه چندان برای دولت نخواهد داشت. این در حالی است که تقویت این ضمانت اجرا، هزینه فرار مالیاتی را برای مرتکبان افزایش می‌دهد.^۱

میزان استفاده از این ضمانت‌های اجرایی در نظام‌های مختلف، متفاوت است. برای مثال، در انگلستان عموماً تخلفات و جرایم مالیاتی از طریق سازوکارهای مدنی و اداری و هم‌چنین از طریق مذاکره حل و فصل می‌شوند و کم‌تر از نظام عدالت کیفری استفاده می‌گردد.^۲ بر اساس قوانین کشورهای مختلف از جمله آمریکا، فرار مالیاتی، رفتاری ممنوع و در مقابل، اجتناب مالیاتی، امری قانونی است. البته تعیین مرزهای دقیق و کامل میان دو مفهوم فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی چندان روشن نیست. بنابراین، ورود اشخاص به منطقه خاکستری همواره سبب نگرانی است.^۳

هرگونه تلاش غیر قانونی برای نپرداختن مالیات، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف صورت گیرد، ولی هدف اصلی در به‌کارگیری این روش‌ها، نپرداختن کامل مالیات یا پرداخت ناقص مالیات است. در واقع، فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت، اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی به نفع مرتکبان می‌شود. این عامل، شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیش‌تر خواهد کرد. چنان‌چه برای پیش‌گیری از فرار مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار

۱. حبیب‌نژاد، سید احمد و سلمان ایزدی، «تحلیل اقتصادی ضمانت اجرای مالیاتی مندرج در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴»، در: مجموعه مقالات نهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۳۹۴، ص ۱۲۶.

2. Levi, Michael, *Civil and Criminal penalties for serious tax non-compliance: a review of impact evidence*: Cardiff University Press, 2009, p. 56.

3. Morse, Matthew, *effects of tax evasion in the United States*, state university of New York, 2015, p. 10.

ترغیب شوند. به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی با وجود پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی پیدا می‌کند.^۱

برای فرار مالیاتی، تعاریف متعددی در متون ارائه شده است. فرار مالیاتی در حالت کلی به انجام اقدامات غیر قانونی از قبیل حساب‌سازی، ارائه نکردن دفاتر رسمی و انجام فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی برای فرار از پرداخت مالیات اشاره دارد. 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 یا اقداماتی که سبب تخفیف مالیاتی می‌شوند، به طور کلی، بالاتر از میزان واقعی بیان می‌گردند.^۲

علی‌رضا نظری و ایمان فدایی در مقاله «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، معایب کلی نظام مالیاتی ایران از جمله فرار مالیاتی را بیان و روش سنتی تشخیص و وصول مالیات را از جمله دلایل فرار مالیاتی دانسته‌اند. علی‌حسین صمدی و راضیه تابنده در مقاله «فرار مالیاتی در ایران؛ بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن»، با استفاده از روش علل و آثار چندگانه به بررسی دلایل وقوع فرار مالیاتی در ایران پرداخته و نتیجه گرفته‌اند که فرار مالیاتی در ایران روند افزایشی دارد.

یگانه موسوی جهرمی، فرهاد طهماسبی و نرگس خاکی در مقاله «فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری»، تعیین جریمه‌های مالیاتی مناسب و انجام هماهنگی با دیگر نهادهای مربوط را یکی از راهکارهای مؤثر جهت جلوگیری از فرار مالیات دانسته‌اند. عبدالله میلانی و نرگس اکبرپور نیز در مقاله «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیر رسمی در ایران»، یکی از دلایل اصلی فرار مالیاتی را ناشی از وجود اقتصاد زیرزمینی از ایران دانسته‌اند.

در این راستا، قانون‌گذار ایران در قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۴)، جرم‌انگاری فرار مالیاتی را با در پیش گرفتن رویکردی موسوع در مقایسه با مقررات پیشین در دستور کار قرار داد. هرچند اقدام اخیر، تدبیری سنجیده ارزیابی می‌شود، اما راهبرد کیفی یادشده چنان طراحی و اجرا نشده است

۱. ثنایی‌پور، هادی، «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی کسب‌وکارهای کوچک و متوسط از نظر کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور: مطالعه‌ای آمیخته»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۷، ۱۳۹۹، ص ۱۰.

۲. صمدی، علی‌حسین و راضیه تابنده، «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۳۹۲، ص ۸۱.

که بتواند سیاستی مقتدر و بازدارنده را در راستای مقابله با فرار مالیاتی به وجود آورد.^۱

در ایران، برنامه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۸۷ و در قالب طرح تحول نظام مالیاتی مطرح و لایحه آن با عنوان لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی به دلیل خلأها و نواقص موجود در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن و ضرورت اصلاح آن، پس از تصویب هیئت وزیران با قید یک فوریت در ۱۳۹۱/۸/۱ به مجلس شورای اسلامی ارسال شد. یکی از اهداف اصلی تدوین این لایحه در مقدمه آن چنین بیان شده بود: «شکل لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به عنوان بخشی از برنامه طرح تحولات اقتصادی با هدف ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین مالی دولت و کاهش اتکای بودجه دولت به عواید حاصل از صادرات نفت از طریق افزایش مشارکت عمومی و بدون تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر پایه‌های موجود، فراهم آوردن بستر مناسب برای دسترسی و تجمیع اطلاعات مبادلات اقتصادی کشور، احصای درآمدها به خصوص درآمدهای پنهان و در نتیجه، ایجاد شفافیت و به تبع آن، جلوگیری از فرار مالیاتی تدوین شده است.» این لایحه در نهایت در ۳۱ تیر ۱۳۹۴ و با وجود انتقادهای وارد بر آن از جمله دامن زدن به تورم کیفری با تعداد بیش‌تر رفتارهای جرم‌انگاری شده به عنوان جرایم مالیاتی با نام «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» تصویب گردید و به تأیید شورای نگهبان رسید.^۲

در این پژوهش درصدد بررسی عوامل مؤثر بر فرار مؤدیان از پرداخت مالیات هستیم و پس از شناسایی این عوامل، پیشنهادهایی برای کاهش فرار مالیاتی ارائه خواهد شد.

گفتار اول. دلایل هنجاری وقوع فرار مالیاتی

با توجه به اهمیت فرار مالیاتی، قانون‌گذار در مواردی به جرم‌انگاری این پدیده دست زده، اما از نظر تقنینی، قوانین موجود با آسیب‌هایی همراه است که به بررسی آن‌ها می‌پردازیم.

۱. مشکات، سید مصطفی، «مطالعه سنجشی فرار مالیاتی در مقررات کیفری ایران و کانادا»، مجلس و راهبرد، سال بیست و هفتم، شماره ۱۰۴، ۱۳۹۹، ص ۲۱۶.

۲. شاکری، ابوالحسن و عاطفه شیخ‌الاسلامی، «تأملی بر رویکرد کیفری قانون مالیات‌های مستقیم با تأکید بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۴/۳۱»، پژوهش‌های حقوقی، شماره ۳۷، ۱۳۹۸، ص ۱۳۳.

بند اول. وجود نواقص و ناکارآمدی در قوانین و مقررات مالیاتی

قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوز دولت در وصول مالیات از مؤدیان، رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌شوند؛ زیرا این قوانین و مقررات دربردارنده سیاست‌های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیاتی) و فرآیندهای کلی وصول مالیاتند. بنابراین، شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوط تعیین می‌گردد. از این رو، می‌توان اذعان کرد که بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی کارآمد در گرو بهره‌گیری از قوانین و مقررات مالیاتی کارآ و اثربخش خواهد بود. به این دلیل، اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی در راستای کارآمد ساختن و حفظ پویایی نظام مالیاتی همواره مورد توجه سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی کشور قرار داشته است. با این وجود، بر اساس مطالعات صورت‌گرفته، یکی از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی فعلی کشور، وجود نقاط ضعف عدیده در قوانین و مقررات مالیاتی است که این نقاط ضعف را می‌توان در قالب این موارد دسته‌بندی کرد:^۱

۱. پیچیدگی و جامع نبودن

۲. وجود معافیت‌های کلی و گسترده در عین ناکارآمدی

۳. ضعف در ضمانت‌های اجرایی

۴. محدودیت در پایه‌های مالیاتی

جرم‌انگاری و کیفردهی تقلب مالیاتی، کانون توجه قانون‌گذار، سازمان امور مالیاتی یا افکار عمومی است، ولی مبارزه مؤثر با تقلب مالیاتی با توجه به وضعیت فعلی بودجه نظام عدالت کیفری، نیروی انسانی یعنی قاضی و کارمند دفتری و کیفیت فعالیت، منحصر به جرم‌انگاری نیست. بر اساس ماده ۲۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم، رئیس قوه قضاییه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. بر این اساس، مشخص نیست این درخواست چه زمانی انجام می‌شود؛ زیرا در همین ماده تصریح شده که سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلی را برای آن‌ها تأمین کند.

۱. برنامه طرح تحول نظام مالیاتی کشور، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰، ص ۸۹.

از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و بی‌اثر شدن سیاست‌های مالیاتی می‌توان در وهله اول به وجود نواقص در قوانین مالیاتی و در وهله دوم به ناکارآمدی قوانین مالیاتی اشاره کرد که در دو بند جداگانه تجزیه و تحلیل می‌کنیم. در این راستا، بند ۸ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی بر لزوم اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور تأکید کرده است. از این رو، یکی از موارد و مصادیق چنین بندی را می‌توان لزوم اصلاح و بازبینی نظام قانون‌گذاری مالیاتی کشور دانست و در این شرایط، وجود یک نظام قانون‌گذاری شایسته و مطلوب می‌تواند با قانون‌گذاری به‌هنگام و منطبق با زمان و دور از هر گونه افراط و تفریط ضمن نظارت بر دولت و قوه مجریه به وضع قوانین متناسب مالی و مالیاتی نیز اقدام کند که در خصوص مجلس شورای اسلامی هنوز اتفاق نیافتاده است. این نهاد قانون‌گذاری نتوانسته است به وظایف و کارکردهای حقیقی خود عمل کند و نظارت مطلوبی بر قوه مجریه داشته باشد یا قوانین موضوعه کارآمد و شایسته‌ای تدوین کند؛ قوانینی که ضمن کوچک‌سازی دولت و توسعه‌بخشی خصوصی‌سازی و حمایت از آن و تدوین سازوکارهای مناسب بتواند نظام مالی و مالیاتی کشور را در مسیر مناسب و بایسته خود قرار دهد.^۱

بند دوم. ناشفاف بودن قوانین مالیاتی

با وجود اقدامات متعدد انجام‌شده در دو دهه اخیر برای اصلاح نظام مالیاتی ایران به ساده‌سازی سیستم مالیاتی کم‌تر توجه شده است. از سال ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۴ بیش از ۹۰۰ بخش‌نامه برای شفاف‌سازی قانون مالیاتی صادر شده که از سال ۱۳۴۶ تغییرات چندانی نداشته است. بی‌شک، شفاف نبودن مقررات و رویه‌های قانون مالیات‌های مستقیم موجب بروز فساد در جامعه می‌گردد. از این رو، شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی برخی مفاد پیچیده قانون مهم و ضروری است. البته در اصلاحیه قانون جدید مالیات مستقیم و در راستای اصلاح ساختار مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی با هدف گسترش نظارت مالی دولت بر بنگاه‌های اقتصادی بر ساده‌زیستی و شفافیت قانون و فرآیندهای اجرای آن تأکید شده است.^۲

۱. سرایی، مرتضی و همکاران، «سازوکار تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های اقتصادی»، مجله حقوق اداری، سال نهم، شماره ۲۸، ۱۴۰۰، ص ۱۱۰.

۲. نوروزی، عزیزالله و همکاران، «موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی»، تحقیقات حقوق خصوصی و کیفی، شماره ۳۷، ۱۳۹۷، ص ۱۴.

تخفیف و جلوگیری از فرار مالیاتی به سیاست‌های کلی و نظارتی و کنترلی نظام اقتصادی هر کشور وابسته است. ابزار کلیدی جلوگیری از آن نیز در اختیار داشتن بانک اطلاعاتی مناسب توسط سازمان مالیاتی است.^۱ از جمله وظایف مدیریت مالیاتی، آگاهی رساندن به مؤدیان برای سهولت بیشتر کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها و تصمیمات سازمان مالیاتی است. این امر به طور سامان‌مند از فرار مالیاتی می‌کاهد و باعث خود به خودی افزایش تمکین مالیاتی می‌شود.^۲

با بررسی سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌توان به خوبی متوجه شد که در صورت وجود سازوکارهای مرتبط با پاسخ‌گویی می‌توان این سیاست‌ها را به خوبی اجرا کرد. در غیر این صورت، اجرای چنین سیاست‌هایی با مشکلات و چالش‌های خاصی مواجه می‌گردد. به نظر می‌رسد در صورت نبود سازوکار دقیق و روشن برای پاسخ‌گوسازی نظام مالیاتی کشور در متن سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌توان از بند ۱۹ این سیاست‌ها به این نتیجه رسید که پاسخ‌گویی، بخش مهمی از این سیاست‌ها به شمار می‌آید. از مفاد بند ۱۹ به روشنی برمی‌آید که شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن که نظام مالیاتی نیز بخش مهم آن به شمار می‌آید، مستلزم وجود سازوکارهای پاسخ‌گویی است. از این رو، شفاف‌سازی و شفافیت با پاسخ‌گویی پیوند و رابطه عمیق و ناگسستنی دارد. البته سازوکارهای شفافیت و پاسخ‌گویی در نظام حقوق مالی ایران چندان روشن و مشخص نیست.^۳

بند سوم. ضعف و ناکارآمدی تدبیرهای نظارتی در ضمانت‌های اجرا

با تصویب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ به نظر می‌رسد خلأ قانونی برای برخورد با فراریان مالیاتی وجود ندارد. متأسفانه ضعف و ناکارآمدی نظارت مسئولان اجرایی، یکی از علل اصلی فرار مالیاتی در کشور است. کلیدی‌ترین مجموعه نظارتی بر پرداخت تمام مالیات‌ها، سازمان امور مالیاتی است که در زیرمجموعه وزارت اقتصاد و دارایی فعالیت می‌کند و متولی دریافت مالیات از تمام اقشار جامعه است.

۱. موسوی جهرمی، یگانه و همکاران، «راهکارهای پیش‌گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، مجله مطالعات مالی، شماره ۴، ۱۳۸۸، ص ۶.

۲. رستمی، ولی و عزیزالله نوروزی، «بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی»، فصل‌نامه حقوق اداری، سال ششم، شماره ۱۸، ۱۳۹۸، ص ۷۴.

۳. سراپی و همکاران، پیشین، ص ۱۰۳.

ذی نفوذ بودن برخی از افراد که با برخورداری از قدرت و داشتن رابطه، از پرداخت مالیات‌های کلان فرار می‌کنند، یکی دیگر از عواملی است که در نظارت درون‌دستگاهی ریشه دارد. اگر فردی با داشتن دوستانی در سمت رئیس و کارمندان یک مجموعه مالیاتی می‌تواند اسناد جعلی تنظیم و با سندسازی از زیر پرداخت مالیات‌های خود شانه خالی کند، فقط یک مجموعه می‌تواند مانع آن باشد که آن هم سازمان امور مالیاتی است و طبق قانون اگر با تخلف مالیاتی مواجه شود، باید به دادستان اطلاع دهد. نظارت انتظامی بر رفتار مأموران مالیاتی از دو جنبه قابل بررسی است. نخست، نظارت خاص که توسط دادستان انتظامی مالیاتی صورت می‌گیرد و در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است. دوم، نظارت عام که در قانون مدیریت خدمات کشوری و قانون رسیدگی به تخلفات اداری مطرح شده است. این نظارت عام از نظر نظارت بر جنبه کارمندی و اداری است. حدود اختیارات دادستان انتظامی مالیاتی در فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴ (ماده ۲۶۴) بیان شده است که مهم‌ترین آن، رسیدگی و کشف تخلف‌ها و تقصیرهای مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است. هم‌چنین وفق مفاد بند ۲ ماده ۲۷۰ و بند (ت) ماده ۲۶۴ قانون یادشده، دادستان انتظامی مالیاتی مکلف است نسبت به زیان واردشده به دولت اقامه دعوا کند.

به عبارتی، کیفرها و راهکارهای پیش‌گیرانه پیش‌بینی‌شده در قوانین مالیاتی اثر بازدارندگی فردی و اجتماعی ندارند. برای مثال، می‌توان به اقدامات نظارتی پیش‌بینی‌شده در قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد. در بعد نظارت درون‌سازمانی، با استناد به ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم، دادستانی انتظامی مالیاتی به عنوان مرجع مهم نظارتی درون‌سازمانی، علاوه بر نهادهای نظارتی به سازمان و نهاد مالیاتی و نداشتن استقلال رأی کافی در این نهادهای نظارتی به کارآمدی و نقص در اجرای برنامه‌های پیش‌گیرانه منجر می‌گردد.^۱

بند چهارم. پیچیدگی قوانین مالیاتی

یکی دیگر از موانع حقوقی فساد، پیچیدگی قوانین مالیاتی و اداری سازمان امور مالیاتی است. نظام مالیاتی، وظیفه حاکمیتی وصول مالیات را بر عهده دارد، اما منابع انسانی، بودجه، منابع مالی،

۱. احمدی موسوی، سید مهدی و فرشته عبدالرحیمی، «تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی»، پژوهش‌های حقوقی، دوره بیست و دوم، شماره ۵۳، ۱۴۰۲، ص ۴۳۶.

ساختار و تشکیلات اجرایی، فضای فیزیکی و تجهیزات، فرآیندهای اجرایی، دسترسی به بانک اطلاعات اقتصادی مؤدیان و به عبارتی، تمام عواملی که در کارایی سازمان وصول‌کننده مالیات اثرگذارند، از عوامل اصلی تشکیل‌دهنده رکن سازمان وصول مالیات محسوب می‌شوند. دولت با وضع قوانین پیچیده قصد دارد این نوع سوء استفاده‌ها را محدود کند و مالیات‌دهندگان در عوض با پیچیده کردن فرآیند معاملات و مناسبات اقتصادی خود سعی می‌کنند قوانین جدید را دور بزنند. این اقدام، یک دور باطل ایجاد می‌کند که منجر به پیچیده‌تر شدن قوانین مالیاتی و به تبع آن، پیچیده‌تر شدن راهبردهای امتناع مالیاتی می‌شود. بنابراین، سطح مشخصی از پیچیدگی در قالب ضد امتناع مالیاتی، ضروری و برای به حداقل رساندن کاهش درآمد از طریق امتناع و فرار مالیاتی معقول است.^۱

قانون مالیات‌های مستقیم یک قانون فنی و تکنوکراسی شده است که تسلط بر مفاهیم و مقررات آن به تخصص در این زمینه نیاز دارد. قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قالب ۷ بند، جرایم مالیاتی را احصا کرده است که هر کدام از این بندها، مصادیق بسیاری در قوانین و مقررات مالیاتی دارند. آگاهی و فهم این مواد قانونی که پیچیده هم هستند، شاید برای تمامی مؤدیان امکان‌پذیر نباشد. این موضوع، عاملی برای ناآگاهی از تکالیف قانونی یا سرپیچی از آن‌هاست.^۲ هرچند اقداماتی برای ساده‌سازی کل نظام مالیاتی انجام گرفته است، اما هنوز هم پیچیدگی و مشکلات فراوانی را در نظام مالیاتی به ویژه دادرسی مالیاتی شاهدیم. این در حالی است که در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰، بسیاری از کشورها، اصلاح نظام مالیاتی با سیاست‌های بنیادین اصلاح مالیاتی خود را با ساده‌سازی نظام مالیاتی و بهبود سطح تمکین شروع کرده‌اند.^۳

بند پنجم. سیاست کیفی افتراقی

با نگاهی به گسترش قلمرو توصیف عناوین مجرمانه در نظام مالیاتی می‌توان بیان کرد که سیاست

۱. نوروزی و همکاران، پیشین، ص ۱۴.

۲. تاجمیر ریاحی، حسین و سیده فاطمه آل محمد، «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحی ۱۳۹۴»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۶، ۱۳۹۹، ص ۲۹.

۳. تاریکی‌نژاد، علی و جعفر شفیعی سردشت، «آیین دادرسی مالیاتی در ایران (ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع)»، پژوهش‌های حقوقی، دوره پنجم، شماره ۱۰، ۱۳۸۵، ص ۲۶۰.

کیفری قانون‌گذار در این زمینه، سیاست کیفرگرایانه است، ولی این کیفرگرایی، افتراقی است. در خصوص جرایم مؤدیان، رویکرد کیفرگرایانه مبتنی بر تهدید کیفری است؛ یعنی قانون‌گذار تمایل ندارد که کیفر در هر صورت اجرا شود و کیفر صرفاً ابزار و اهرمی است برای تقویت و ارتقای قدرت چانه‌زنی و برقراری صلح و سازش بین مؤدیان و دستگاه مالیات‌ستانی و وادار کردن مؤدیان به پرداخت مالیات قانونی خود و تمکین و پذیرش سازوکارهای غیر کیفری از قبیل الزامات اداری و مدنی. در خصوص جرایم مأموران مالیاتی، رویکرد کیفرگرایی با هدف تنبیه مرتکبان این جرایم و پیش‌گیری از جرایمشان، بالاصاله کیفری است. جهت‌گیری‌های سیاست کیفرگرایانه را می‌توان در خصوص رویکرد سیاست کیفری سخت‌گیرانه‌ای مشاهده کرد که در جرایم یادشده به چشم می‌خورد. نسبت به اشخاص حقوقی نیز این کیفرگرایی با پذیرش مسئولیت کیفری این اشخاص و پاسخ‌های کیفری افتراقی (متفاوت و خاص) در خصوص آنان تجلی یافته است.^۱

بند ششم. سامان‌دهی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی

یکی از عوامل زمینه‌ساز فرار مالیاتی، معافیت‌های بی‌موردی است که در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد. از جمله می‌توان به معافیت‌های موجود در زمینه ارث اشاره کرد که اصلاح آن ضروری است. در همین راستا، بند ۲ و بند ۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مقررات ماده ۱۷ در زمینه مالیات بر ارث را اصلاح کرده است. به موجب بند ۴ ماده ۲۴ قانون یادشده، معافیت‌های وسیع و متنوعی در حوزه مالیات بر ارث مقرر شده است که از یک سو می‌تواند ترفندی برای فرار از مالیات باشد و از سوی دیگر، اگر بخش عمده ماترک متوفی را نزد بانک‌های داخل یا خارج کشور قرار دهند، دستگاه مالیاتی قادر نخواهد بود که مالیات آن را مطالبه کند و به این ترتیب، با گذاشتن کلاه شرعی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند. دیگر نکته مهم قابل ذکر در بحث سامان‌دهی مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، محاسبه معافیت‌های مالیاتی با نرخ صفر در اصلاحات اخیر است که از ابتداعات این قانون به شمار می‌رود. تبصره ماده ۱۶۹ اصلاحی (بند ۴۴)، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل را ملزم به استفاده از «سامانه‌های صندوق فروش» و تجهیزات مشابه کرده است

۱. بنی‌نعیمه، عیسی و حسن حمودی، «آسیب‌شناسی سیاست کیفری در جرم‌انگاری رفتارهای مجرمانه مالیاتی»، همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۳۹۷، ص ۱۵.

که گام مهمی در راستای شفافیت مبادلات اقتصادی محسوب می‌گردد و با یک مشوق مالیاتی (کسر هزینه‌های راه‌اندازی این سامانه از مالیات متعلقه) و یک ضمانت اجرا (محرومیت از معافیت‌های مالیاتی)، زمینه اجرای آن را فراهم کرده است.^۱

بی‌تردید، اعطای معافیت‌های گسترده بدون دلایل توجیهی به ناکارآمدی نظام مالیاتی و ضعف نظام اجرایی مالیاتی منجر می‌شود. برای نمونه، معافیت ماده قانونی در نظام حقوقی ایران، ۱۰۰ درصد درآمدهای شرکت‌های تعاونی، تعاونی روستایی، کارگری، کارمندی و اتحادیه‌های آن‌ها را معاف می‌داند. واقعیت این است که این شرکت‌ها، تسهیلاتی به اعضا ارائه نمی‌دهند؛ زیرا فلسفه تشکیل آن‌ها، خدمات‌رسانی به اعضاست و مقنن نیز به همین خاطر، این معافیت را پیش‌بینی کرده است. بعد از خصوصی‌سازی به دلیل واگذاری بیش‌تر فعالیت‌های اقتصادی به بخش خصوصی، انگیزه‌ای مبنی بر اعطای امتیاز به هیچ‌یک از فعالان اقتصادی و تبعیض قائل شدن وجود ندارد. بنابراین، امکان اعمال مطلوب، کم‌هزینه و بدون تبعیض مقررات رقابتی و دریافت مالیات فراهم است.^۲

گفتار دوم. دلایل ساختاری وقوع فرار مالیاتی

علاوه بر دلایل هنجاری که اساساً در قوانین و مقرراتی ریشه دارند که توسط قانون‌گذار تصویب شده‌اند، دسته‌ای دیگر از دلایل به ساختارهای موجود در نظام حقوقی بازمی‌گردد.

بند اول. ضعف ساختاری سازمان امور مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان منبع دریافت مالیات از مؤدیان، مرجع و رابط دولت و مؤدی در امور مالیاتی، مشهودترین رکن نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهد. از این رو، هرگونه ضعف سازمانی، ساختاری، فساد کارکنان و ضعف سیاست اجرایی این سازمان می‌تواند به شیوع، تسهیل و ترغیب مؤدی متمایل به ارتکاب جرایم مالیاتی کمک شایانی کند تا با آسایش بیش‌تری به ارتکاب جرایم مالیاتی بپردازد. علاوه بر آن، نبود نظام جامع مالیاتی، تحت کنترل نبودن ورودی و خروجی اشخاص،

۱. حبیب‌نژاد و ایزدی، پیشین، ص ۱۲۶.

۲. رستمی، ولی و ایام کمرخانی، «رقابت، مالیات‌ستانی و ارتقای کیفی خصوصی‌سازی»، اقتصاد، برنامه‌ریزی و بودجه، شماره ۱۳۳، ۱۳۹۵، ص ۱۶۷.

نقد بودن بسیاری از معاملات و نبود نظارت و اطلاع از معاملات نقدی و کثرت قواعد هنجاری متعدد مثل آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد در سازمان امور مالیاتی که تناقض‌هایی نیز در آن‌ها وجود دارد، جملگی نقاط ضعف سازمان امور مالیاتی بوده‌اند که راه را برای گریز از پرداخت مالیات فراهم می‌کردند.^۱

توجه به پیوند میان سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر نظر، موضوعی مهم و قابل تأمل به شمار می‌آید. بنابراین، برقراری و اجرای صحیح مالیات و بهره‌برداری مطلوب از آن، نیازمند شناخت دقیق دستگاه مالیاتی از اختیارات و وظایف خود در زمینه وصول مالیات است. در همین راستا، استفاده بهینه، مطلوب و منصفانه از قدرت عمومی مالیاتی برای اطمینان‌یابی مؤدیان و به وجود آوردن ضمانت اجرایی مناسب ضروری می‌نماید.^۲

بند دوم. نبود سامانه یک‌پارچه اطلاعاتی

ضعف نظام مالیاتی در تشخیص کامل و دقیق منابع مشمول مالیات و وصول مالیات‌های حقه دولت (که از طریق فرار یا اجتناب مالیاتی یا ناآگاهی از صاحبان درآمد که تکالیف قانونی مربوط را انجام نمی‌دهند)، سبب کاهش عملکرد درآمدهای مالیاتی می‌شود. چون برخی مؤدیان مالیاتی از منابع درآمدی دیگران اطلاعاتی دارند، وقتی نظام مالیاتی این درآمدها را تشخیص ندهد و وصول نکند، سبب می‌شود تصور رخ دادن تبعیض در مؤدیان پدید آید و انگیزه دیگر مؤدیان در انجام تعهدات مالیاتی‌شان کاهش یابد.^۳

خوش‌بختانه در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به بحث استقرار نظام جامع اطلاعاتی توجه شده است. از جمله می‌توان به ماده ۱۶۹ مکرر اشاره کرد که استقرار نظام یک‌پارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی را مقرر کرد که در صورت شکل‌گیری می‌تواند تحولی عمده در نظام مالیاتی کشور به وجود آورد. هم‌چنین

۱. احمدی موسوی و عبدالرحیمی، پیشین، ص ۴۳۷.

۲. رستمی، ولی و احمد کتابی رودی، «اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی: زمان و شیوه وصول مالیات»، مطالعات حقوق تطبیقی، شماره ۴، ۱۳۹۲، ص ۶۴.

۳. نوروزی و همکاران، پیشین، ص ۱۶.

تبصره ۶ و ۷ همین ماده به ترتیب، ایجاد «بانک اطلاعاتی ثبتی شرکت‌ها» و «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» را تجویز کرده که در همین راستا قابل تحلیل است و گامی مثبت در راستای شفافیت فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان و کارآیی نظام مالیاتی به شمار می‌رود.^۱

گفتار سوم. راهکارهای حقوقی پیش‌گیری از فرار مالیاتی

با توجه به دلایل وقوع فرار مالیاتی، راهکارهایی برای پیش‌گیری از فرار مالیاتی مورد توجه است که در صورت به کار بستن آن‌ها می‌توان از فرار و تقلب مالیاتی پیش‌گیری کرد.

بند اول. افزایش شفاف‌سازی و چگونگی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی

شفاف‌سازی در مسائل مالیاتی و چگونگی مصرف آن در جامعه به فرهنگ‌سازی مالیاتی و جذب مؤدیان در ایران کمک می‌کند. در دهه‌های گذشته، جنبش شفاف‌سازی سیاسی و اقتصادی از اهمیت و سرعت قابل توجهی برخوردار گشته است. شفافیت، یکی از پایه‌های اصلی دموکراسی و جمهوریت و ملازم با «حق دانستن» و «دسترسی آزاد به اطلاعات» است. سازمان‌های بین‌المللی و غیر دولتی ضمن تأکید بر لزوم شفاف‌سازی، آن را یکی از شرایط مهم برای ارتقای کیفیت عملکرد دولت، پاسخ‌گویی مؤثرتر و محدودسازی هر چه بیش‌تر زمینه‌های فساد تلقی می‌کنند.

پایگاه جامع اطلاعاتی، مهم‌ترین ابزار شفاف‌سازی در اقتصاد است. تحقق دولت الکترونیک و ارائه خدمات الکترونیکی به مردم نیز از مهم‌ترین مراحل شفاف‌سازی هستند. قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات، مصوب ۱۳۸۸، مهم‌ترین قانون ناظر بر موضوع شفاف‌سازی است که در ماده ۲ مقرر می‌دارد: «هر شخص ایرانی، حق دسترسی به اطلاعات عمومی را دارد، مگر آن‌که قانون منع کرده باشد. استفاده از اطلاعات عمومی یا انتشار آن‌ها تابع قوانین و مقررات مربوطه خواهد بود».

سازمان امور مالیاتی در فرآیندی شفاف حتی می‌تواند با دادن کارت سفید، خاکستری و قرمز به مؤدیان، میزان خوش‌حسابی مؤدیان را مشخص کند. کاهش پیچیدگی و افزایش شفافیت و تا اندازه‌ای، افزایش رضایت عمومی، کارکردی است که اصلاح رویه مالیات‌ستانی تا حدودی به همراه داشته است. بخش عمده‌ای از فساد در جریان مالیات‌ستانی ناشی از نبود شفافیت

۱. حبیب‌نژاد و ایزدی، پیشین، ص ۱۰۵.

است. ماده ۱۶۹ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم با هدف شفاف شدن اطلاعات مالی برای سازمان مالیاتی در راستای شفافیت اطلاعات اقتصادی مقرر کرده است که نظام یک پارچه اطلاعات مالیاتی استقرار یابد. واژه یک پارچگی اشاره به آن دارد که دستگاه‌های مختلف اقتصادی باید اطلاعاتشان را به این سامانه هوشمند ارائه کنند. باید توجه داشت معنی شفافیت اطلاعات اقتصادی با افشای اطلاعات اقتصادی متفاوت است. شفافیت اطلاعات اقتصادی به دسترسی دولت به دارایی و اموال افراد جامعه در تسهیل وصول مالیات به عنوان ابزار کاهش فساد اشاره دارد. دسترسی به اطلاعات، نوعی سازوکار نظارتی برای دولت نسبت به موقعیت افراد جامعه است تا در صورت لزوم بتواند از آن استفاده کند.

به علاوه، در مورد طراحی، راه‌اندازی و ایجاد این بانک اطلاعاتی توصیه می‌شود این اقدام به صورت پایلوت (نمونه) در یکی از استان‌ها انجام شود و گسترش آن نیز مرحله‌ای باشد تا هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی کم‌تری به بار آید. از مهم‌ترین مزیت چنین راهبردی این است که وقتی مشکلات کار در جنبه‌های به ویژه نرم‌افزاری و فرآیندهای متعدد اجرایی و کنترلی در مقیاس کوچک بروز می‌کند، برایشان چاره‌اندیشی شود.^۱

بند دوم. تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی

با وجود اقدامات متعددی که در دو دهه اخیر برای اصلاح نظام مالیاتی کشور انجام شده، به ساده‌سازی سیستم مالیاتی کم‌تر توجه شده است. از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بیش از ۹۰۰ بخش‌نامه برای شفاف‌سازی قانون مالیاتی. که از سال ۱۳۴۶ تغییرات چندانی نداشته. صادر شده است. بی‌شک، نبود شفافیت مقررات و رویه‌های قانون مالیات‌های مستقیم موجب بروز فساد در جامعه می‌گردد. از این رو، شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی برخی مفاد پیچیده قانون مهم و ضروری است. در واقع، یکی از پی‌آمدهای ناشفاف بودن قانون، پنهان‌کاری است که در بی‌اعتمادی دولت و ملت به همدیگر ریشه دارد.^۲

۱. موسوی جهرمی، یگانه، راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۶، ص ۲۳.

۲. کریمی پتانلار، سعید و همکاران، «بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب»، پژوهش‌نامه

حجم بالای بخش نامه‌های مالیاتی و مقررات فوقانونی و منتشر نکردن این قبیل مقررات و حتی بی‌توجهی به جمع‌آوری، دسته‌بندی و نظم بخشیدن به این قبیل مقررات و ضوابط اجرایی و بخش نامه‌ای سبب بی‌اطلاعی یا کم‌اطلاعی مؤدیان مالیاتی و حتی برخی کارکنان نهاد مالیاتی از تکالیف خود شده است. از این رو، ثبات و استحکام مقررات فوقانونی متزلزل و استناد و اطمینان به آن‌ها به عنوان منابع حقوقی دچار ایراد و اشکال شده است که از عوامل مهم نارسایی و ضعف در زمینه هنجاری مالیات‌ها محسوب می‌شود و تأثیر مهمی بر فرآیند تمکین مالیاتی دارد.^۱

بند سوم. فرهنگ‌سازی مالیاتی

کشورها برای تأمین منابع مورد نیاز خود از دو راهکار سود سود جسته‌اند: درآمد مالیاتی و درآمد حاصل از فروش منابع زیرزمینی که ایران همواره راه دوم را برگزیده است. این‌گزینه، فرهنگی را ترویج داده که مالیات‌گریزی، تنها یکی از پدیده‌های آن است. این در حالی است که مالیات، سالم‌ترین منبع مالی برای سرمایه‌گذاری زیربنایی و محرکی مهم برای رشد و توسعه اقتصادی است. در سده اخیر، دامنه وظایف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و با وجود اجرای برنامه‌های خصوصی‌سازی، هزینه‌های دولت هم‌چنان به صورت بی‌سابقه فزونی یافته است و در نتیجه، به منابع عظیم مالی نیاز دارد. از بین این منابع، مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند و توجه دولت به توان انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان گشته است. در نظام مالیاتی ایران، فرهنگ پرداخت مالیات به طور داوطلبانه بر اساس خوداظهاری پایین است؛ چون سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نیست.^۲

دستیابی به اهداف نظام مالیاتی بدون برخورداری از مؤدی خوب مالیاتی امکان‌پذیر نیست، ولی نمی‌توان گفت نقش مؤدی مالیاتی در یک نظام مالیاتی، نقش محوری است. از جمله مسائل مهم

مالیات، شماره ۲۷، ۱۳۹۴، ص ۵۱.

۱. نظری، علی‌رضا و ایمان فدایی، «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، سیاست‌های مالی و اقتصاد، دوره اول، شماره ۴، ۱۳۹۲، ص ۹۵.

۲. کریمی پتانلار، سعید و جعفر کریمی، «شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و بررسی نحوه اثرگذاری آن‌ها در طی زمان»، مدل‌سازی اقتصادسنجی، سال هفتم، شماره ۲۸، ۱۴۰۱، ص ۹۶.

برای رسیدن به اهداف مورد نظر در این راه، موضوع فرهنگ مالیاتی جامعه است. تلاش برای ایجاد فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل‌های مؤثر داشته باشد که نتیجه آن، افزایش عدالت اجتماعی، رفاه عمومی، گسترش چتر مالیاتی و تمکین مالیاتی است. با توسعه فرهنگ مالیاتی و به تبع آن، تأثیر بر تمکین مالیاتی (که منجر به شناسایی مؤدیان مالیاتی از طریق خوداظهاری می‌شود)، مالیات‌دهندگان با تمایل بیش‌تری در زمینه پرداخت مالیات همراهی می‌کنند و این امر سبب می‌شود مؤدیان مالیاتی جدیدی نیز در این مسیر همراه شوند و منجر به توسعه و گسترش چتر مالیاتی و جلوگیری از پدیده فرار مالیاتی می‌گردد. به عبارت دیگر، دستیابی به اقتصادی سالم و متکی بر منابع درون‌زا و بهره‌گیری مؤثر از منابع ثروت ملی، بخشی از شاخص‌های مؤثر در توسعه و پویایی نظام‌های اقتصادی به شمار می‌رود. در این میان، بهره‌گیری مؤثر از عنصر فرهنگ، شاخصی است که توسعه اقتصادی بدون آن امکان‌پذیر نیست.

میزان همکاری افراد با سیستم مالیاتی و تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات به درجه ارزش اجتماعی و اعتقاد مردم نسبت به رسالت سیستم مالیاتی بستگی دارد و سیستم مالیاتی باید تمهیداتی بیاندیشد تا باور مردم نسبت به سیستم مالیاتی افزایش یابد و اعتماد آن‌ها را فراهم آورد. متأسفانه، سازمان امور مالیاتی کشور در دور جدید مالیات‌ستانی، هیچ برنامه‌ای برای افزایش آگاهی افراد جامعه نداشته و صرفاً روی رصد، استحصال و اجرای مقررات متمرکز شده است.

بند چهارم. تقویت ضمانت‌های اجرای اداری

قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در مواد متعددی، جرایم و مجازات‌های اداری را به عنوان یک ضمانت اجرای اداری مقرر کرده است که از آن جمله می‌توان به بندهای ۳، ۱۷، ۲۲، ۲۳، ۲۸، ۳۲، ۳۳ و ۳۷ اشاره کرد. مطالعه ضمانت‌های اجرای اداری در این قانون بیانگر آن است که دولت و مجلس از ضعف این ضمانت‌های اجرا درک درستی داشته و بر همین مبنا، تقویشان کرده‌اند. علاوه بر این، در چند ماده از اصلاحیه، ضمانت اجرای تخلف مؤدیان با عنوان «جرایم و مجازات‌های مقرر در این قانون» تعیین شده است که ابهام دارد و مصادیق آن با دیگر موارد مشمول جرایم و مجازات قابل تطبیق نیست که این امر می‌تواند زمینه فرار مالیاتی را با تفاسیر به نفع مؤدی از

سوی مأموران و مراجع مالیاتی فراهم آورد. با صرف نظر از چنین ابهام‌هایی به نظر می‌رسد اعمال ضمانت اجرای اداری در نظام مالیاتی ایران، هزینه چندان برای دولت نخواهد داشت و تقویت این ضمانت اجرا، هزینه فرار مالیاتی را برای مرتکبان افزایش می‌دهد.^۱

یکی دیگر از انواع ضمانت‌های اجرای اداری برای جلوگیری از فرار مالیاتی، وادار کردن مؤدیان به تمکین، جرایم و مجازات‌های اداری است. برخی معتقدند جرایم مالیاتی هیچ‌گاه به منظور کسب درآمد برای دستگاه مالیاتی وضع نشده است، بلکه هدف از آن‌ها، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که در انجام وظایف خود برای تشخیص مالیات کوتاهی کرده یا آن را انجام نداده‌اند.^۲

نتیجه‌گیری

آسیب‌شناسی نظام مالیاتی کشور در چارچوب ارکان سه‌گانه آن (قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی) نشان‌دهنده نقاط ضعف هر یک از ارکان آن است. این نقاط ضعف از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی و فرار یا تقلب مالیاتی گسترده‌اند که آثار سوء آن در سیستم بانکی و مؤسسات مالی و اعتباری کشور ملموس است. از جمله نقاط ضعف قوانین و مقررات مالیاتی می‌توان به پیچیدگی و جامع نبودن، وجود معافیت‌های کلی، گسترده و در عین حال، ناکارآمد، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و محدودیت در پایه‌های مالیاتی اشاره کرد.

سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان نیز به عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی با ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به تبع آن، به کار نگرفتن گسترده فناوری اطلاعات در انجام امور، نبود پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان، نبود ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی، وجود ساختار تشکیلات اجرایی گسترده مبتنی بر الگوی پیمان‌های و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی روبه‌روست. مؤدیان مالیاتی نیز که در واقع، همان مخاطبان دستگاه مالیات‌ستانند، تمکین مالیاتی ندارند که این وضعیت علاوه بر نواقص موجود در دو رکن دیگر، تا حدود زیادی در فرهنگ جامعه نهفته است.

۱. حبیب‌نژاد و ایزدی، پیشین، ص ۱۱۳.

۲. مجیبی فر، محمدصادق، حقوق و تکالیف مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران: جاودانه جنگل، ۱۳۹۰، ص ۱۲۳.

برآیند ناکارآمدی ارکان سه‌گانه نظام مالیاتی، مشکلات و چالش‌هایی است که در طول سال‌ها به ویژگی و مشخصه نظام مالیاتی کشور تبدیل شده‌اند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره کرد: نسبت پایین مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، سهم پایین مالیات‌ها در منابع عمومی دولت، سهم پایین مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های جاری دولت، هزینه‌های بالای وصول مالیات، تمکین نامناسب مالیاتی آحاد جامعه، نبود تنوع در پایه‌های مالیاتی، ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی، روش سنتی تشخیص و وصول مالیات، معافیت‌های مالیاتی گسترده و ناکارآمد، وجود وقفه‌های مالیاتی و ضعف نظام اطلاعات مالیاتی.

قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قالب هفت بند، جرایم مالیاتی را احصا کرده است که هر کدام از این بندها، مصادیق بسیاری در قوانین و مقررات مالیاتی دارند. آگاهی و فهم این مواد قانونی که گاهی پیچیده هم هستند، برای تمامی مؤدیان امکان‌پذیر نیست. همین موضوع، عاملی است برای ناآگاهی از تکالیف قانونی یا سرپیچی از آن‌ها. پیچیدگی قوانین مالیاتی تأثیرات بالقوه زیادی دارد، مانند: سطح پایین تمکین مالیاتی، مخفی نگاه داشتن درآمد از **اصابت** مالیاتی، افزایش احتمال اشتباه سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی، پرداخت‌های بیش از حد یا کم‌تر از حد به طور غیر عمدی، افزایش تصور عموم مبنی بر ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی، هزینه‌های بالای اداری و تمکین مالیاتی و کاهش اثربخشی ابزارهای در دسترس سیستم مالیاتی نظیر جرایم مالیاتی.

در همین راستا، مالیات‌ستانی هوشمند و عادلانه باید در دستور کار دولت قرار گیرد. مشاغلی که درآمدهای میلیاردی دارند و با این توجیه که کارت‌خوان ندارند یا خراب است و از مشتریان می‌خواهند پول را به صورت کارت به کارت به حسابشان واریز کنند، باید رصد و از آن‌ها مالیات دریافت شود. سامانه سوت‌زنی نیز باید در سازمان امور مالیاتی راه‌اندازی گردد تا از طریق آن، شکایت‌های مردمی ثبت و رسیدگی شود.

موضوع تبعیت از قوانین مالیاتی، یکی از نگرانی‌های اصلی برای بیش‌تر دولت‌های دنیاست و بسیاری از پژوهشگران به آن توجه دارند. با توجه به نوسان بازار نفت در سال‌های اخیر، جلوگیری از فرار مالیاتی از دغدغه‌های مهم دولت در عرصه اقتصادی بوده است. دولت با اصلاحیه قانون

مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴ و تقویت ضمانت‌های اجرایی جلوگیری از فرار مالیاتی برای افزایش میزان درآمد مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی گام برداشته شده است. چون مبارزه با فرار مالیاتی به عنوان یکی از مظاهر و مصادیق مهم جرایم اقتصادی به یکی از راهبردهای اصلی کشورمان در مسیر پیشرفت و عدالت بدل گشته است، بهره‌مندی از یک قانون منسجم با ضمانت‌های اجرایی قوی در مقابله با جرایم مالیاتی به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کمک قابل توجهی می‌کند که به بخشی از این اصلاحات در قانون مالیات‌های مستقیم تیر ۱۳۹۴ توجه صورت گرفته و این پدیده اقتصادی، جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی شده است.

فهرست منابع

۱. فارسی

الف) کتاب

۱. برنامه طرح تحول نظام مالیاتی کشور، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۴.
۲. برنامه طرح تحول نظام مالیاتی کشور، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰.
۳. مجیبی فر، محمدصادق، حقوق و تکالیف مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران: جاودانه جنگل، ۱۳۹۰.
۴. موسوی جهرمی، یگانه، راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۶.

ب) مقاله

۱. احمدی موسوی، سید مهدی و فرشته عبدالرحیمی، «تحلیل عوامل مؤثر بر ارتکاب جرایم مالیاتی»، پژوهش‌های حقوقی، دوره بیست و دوم، شماره ۵۳، ۱۴۰۲.
۲. بنی‌نعیمه، عیسی و حسن حمودی، «آسیب‌شناسی سیاست کیفری در جرم‌انگاری رفتارهای مجرمانه مالیاتی»، همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۳۹۷.
۳. تاجمیر ریاحی، حسین و سیده فاطمه آل محمد، «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحی ۱۳۹۴»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۶، ۱۳۹۹.
۴. تاریکی نژاد، علی و جعفر شفیعی سردشت، «آیین دادرسی مالیاتی در ایران (ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع)»، پژوهش‌های حقوقی، دوره پنجم، شماره ۱۰، ۱۳۸۵.
۵. ثنائی‌پور، هادی، «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی کسب‌وکارهای کوچک و متوسط از نظر کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور: مطالعه‌ای آمیخته»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۷، ۱۳۹۹.

۶. حبیب‌نژاد، سید احمد و سلمان ایزدی، «تحلیل اقتصادی ضمانت اجراهای مالیاتی مندرج در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴»، در: مجموعه مقالات نهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۳۹۴.
۷. رستمی، ولی و احمد کتابی رودی، «اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی؛ زمان و شیوه وصول مالیات»، مطالعات حقوق تطبیقی، شماره ۴، ۱۳۹۲.
۸. رستمی، ولی و ایام کمرخانی، «رقابت، مالیات‌ستانی و ارتقای کیفی خصوصی‌سازی»، اقتصاد، برنامه‌ریزی و بودجه، شماره ۱۳۳، ۱۳۹۵.
۹. رستمی، ولی و عزیزالله نوروزی، «بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی»، فصل‌نامه حقوق اداری، سال ششم، شماره ۱۸، ۱۳۹۸.
۱۰. سرایی، مرتضی و همکاران، «سازوکار تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های اقتصادی»، مجله حقوق اداری، سال نهم، شماره ۲۸، ۱۴۰۰.
۱۱. شاکری، ابوالحسن و عاطفه شیخ‌الاسلامی، «تأملی بر رویکرد کیفری قانون مالیات‌های مستقیم با تأکید بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۴/۴/۳۱)»، پژوهش‌های حقوقی، شماره ۳۷، ۱۳۹۸.
۱۲. صمدی، علی حسین و راضیه تابنده، «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۳۹۲.
۱۳. کریمی پتانلار، سعید و جعفر کریمی، «شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و بررسی نحوه اثرگذاری آن‌ها در طی زمان»، مدل‌سازی اقتصادسنجی، سال هفتم، شماره ۲۸، ۱۴۰۱.
۱۴. کریمی پتانلار، سعید و همکاران، «بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۲۷، ۱۳۹۴.
۱۵. مشکات، سید مصطفی، «مطالعه سنجشی فرار مالیاتی در مقررات کیفری ایران و کانادا»، مجلس و راهبرد، سال بیست و هفتم، شماره ۱۰۴، ۱۳۹۹.
۱۶. موسوی جهرمی، یگانه و همکاران، «راهکارهای پیش‌گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، مجله مطالعات مالی، شماره ۴، ۱۳۸۸.
۱۷. نظری، علی‌رضا و ایمان فدایی، «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، سیاست‌های مالی و

اقتصاد، دوره اول، شماره ۴، ۱۳۹۲.

۱۸. نوروزی، عزیزالله و همکاران، «موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی»، تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری، شماره ۳۷، ۱۳۹۷.

2. Latin Source

1. Levi, Michael, **Civil and Criminal penalties for serious tax non-compliance: a review of impact evidence**: Cardiff University Press, 2009.
2. Morse, Matthew, **effects of tax evasion in the United States**, state university of New York, 2015.

Reasons for tax evasion in Iran's legal system; Providing solutions and suggestions

Hossein Ghanbari¹

Hassan HajiTabar Firouzjaei²

Mehdi Esmacili³

Abstract

Taxes are one of the major sources of government revenue. Therefore, governments always aim to collect the maximum amount of tax from taxpayers. But in all legal systems, there is always a possibility that taxpayers will use loopholes in the tax laws and in this way pave the way for tax evasion. The reasons for tax evasion can be listed in two categories: normative and structural. Normative reasons are those that are mostly derived from the legislator's actions and loopholes that make tax evasion possible. Also, the structural reasons are the reasons that are rooted in the structure and organization of the provincial tax system. After stating the reasons for tax evasion, one should seek to provide legal solutions to prevent this. Legal measures such as clarifying and how to spend tax revenues, revising tax laws and regulations, tax culture and strengthening the guarantee of administrative executions are mentioned. In this research, a descriptive-analytical research method has been used and its results show that although with the reforms made in the tax laws, we can hope to reduce tax evasion, but the tax system still needs to be updated.

Keywords: Tax evasion, tax system, administrative enforcement guarantee, transparency, tax culture

1. PhD Student in Criminal Law and Criminology, Ayatollah Amoli Branch, Islamic Azad University, Amol, Iran, hossein_gh1357@yahoo.com

2. Associate Professor, Department of Law, Qaimshahr Branch, Islamic Azad University, Qaimshahr, Iran, (Corresponding Author), hajitabar@yahoo.com

3. Assistant Professor of Law, Tehran Central Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, dresmaeli@yahoo.com