

شماره ۱۲۹ / اردیبهشت ۱۳۹۹

[illegible]

مرکز مطالعات و پژوهش‌های سلامت اداری و مبارزه با فساد



جمهوری اسلامی ایران
قوه قضائیه
سازمان بازرسی کل کشور

گزارش پژوهشی

شماره ۱۲۹، اردیبهشت ۱۳۹۹

نام گزارش: از فرار مالیاتی چه می‌دانیم

نویسنده: دکتر اصغر مبارک

شمارگان: ۳۰۰

نوبت چاپ: اول

مرکز مطالعات و پژوهش‌های سلامت اداری و مبارزه با فساد

مطالب مندرج در این گزارش نشانگر دیدگاه نویسندگان آن است و لزوماً نمایانگر دیدگاه

سازمان بازرسی کل کشور نیست.

کلیه حقوق مربوط به این گزارش به سازمان بازرسی کل کشور تعلق دارد و هرگونه انتشار

مطالب آن بدون کسب اجازه از سازمان، غیرمجاز است.

فهرست مطالب

۵.....	گزارش در یک نگاه.....
۷.....	مقدمه.....
۸.....	سیری در مبانی نظری.....
۱۱.....	تاریخچه پیدایش فرار مالیاتی.....
۱۲.....	اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی.....
۱۴.....	فساد و فرار مالیاتی.....
۱۵.....	روش‌های برآورد فرار مالیاتی.....
۲۰.....	جایگاه ایران در زمینه فرار مالیاتی بین سایر کشورها.....
۲۴.....	زمینه‌های ایجاد فرار مالیاتی.....
۲۸.....	فرار مالیاتی در ایران.....
۳۱.....	آسیب‌شناسی پدیده فرار مالیاتی در ایران.....
۳۵.....	مالیات، برنامه‌های پنجم و ششم توسعه و اقتصاد مقاومتی.....
۳۸.....	تأثیر جرم انگاری در کاهش فرار مالیاتی در ایران.....
۴۱.....	دلایل عدم تمکین مالیاتی در ایران.....
۴۶.....	جمع‌بندی.....
۵۲.....	فهرست منابع.....

گزارش در یک نگاه

پدیده مالیات به دلیل اهمیتی که در تأمین مخارج عمومی و آثاری که در اقتصاد دارد، همواره مورد توجه اقتصاددانان بوده است. با این وجود، این بخش از درآمدها در ایران از منظر تأمین مالی و ابزاری برای سیاست‌گذاری، از جایگاه مناسبی برخوردار نیست. یکی از دلایل وجود شکاف میان تحقق بالفعل مالیات‌ها و سطح بالقوه آن‌ها، وجود پدیده‌ای با عنوان فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی، از جمله چالش‌های مهم در کشورهای مختلف جهان به‌ویژه کشورهای در حال توسعه تلقی می‌شود. این پدیده به‌عنوان جزئی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته‌شده و آن دسته از فعالیت‌ها را دربر می‌گیرد که مالیات آن‌ها پرداخت نشده است.

در تعریفی ساده، هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات، از جمله، ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. این تعریف، برای انواع مالیات‌ها یکسان است. در فرار مالیاتی، معمولاً این گونه است که به‌رغم انطباق جنبه‌هایی از فعالیت با قوانین، یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط تعمداً نادیده گرفته می‌شود. فرار مالیاتی از جهاتی گوناگون می‌تواند آثار سویی بر اقتصاد برجای بگذارد؛ این پدیده، رقابت نابرابر بین فعالان اقتصادی و انباشت ثروت را برای گروه‌های خاص دامن می‌زند و با اخلال در عدالت افقی و عمودی در نظام مالیاتی بر توزیع عادلانه درآمد اثر منفی می‌گذارد و موجب شدت یافتن فشارهای مالیاتی بر فعالیت‌های رسمی نیز می‌گردد. فرار مالیاتی همچنین موجب پایین ماندن سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه دولت شده و لذا، تداوم اتکای بودجه دولت به منابع ناپایدار نفتی در تأمین هزینه‌های جاری را به‌دنبال می‌آورد و از این طریق، زمینه ظهور بی‌انضباطی اقتصادی و افزایش تورم را فراهم می‌نماید. بر این اساس، بررسی این پدیده و شناخت عوامل شکل‌گیری آن کمک می‌کند تا زمینه لازم برای پیشگیری و کاهش آن شکل گیرد و آثار منفی آن بر اقتصاد، تعدیل گردد. کاهش فرار مالیاتی موجب می‌شود تا بدون تحمیل بار مالیاتی اضافه بر مؤدیان، شفافیت درآمدهای مالیاتی و به‌تبع آن، سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه دولت افزایش یابد که

خود، در راستای ارتقای عدالت مالیاتی است. گزارش حاضر، ضمن تبیین مبانی نظری پدیده فرار مالیاتی و اشاره به مطالعات پیشین در این زمینه، به بررسی عوامل شکل‌گیری فرار مالیاتی، به‌ویژه در اقتصاد ایران، به‌عنوان نوعی فساد می‌پردازد. دست‌آخر، از پس واکاوی علل و تجارب نظام‌های مالیاتی پیشرفته، توصیه‌ها و پیشنهادهایی ارائه خواهد شد.

مرکز مطالعات و پژوهش‌های سلامت اداری و مبارزه با فساد

مقدمه

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی و اجتماعی و تلاش برای تحقق اهدافی همچون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، هزینه‌های دولت را با روند صعودی مواجه می‌سازد. تأمین مالی چنین هزینه‌هایی نیازمند منابع درآمدی کافی است. از نگاهی کلی درآمدهای دولت را به دو گروه عمده درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی می‌توان تقسیم نمود. در بودجه کشورهای صادرکننده نفت، درآمدهای حاصل از صادرات نفت و فرآورده‌های آن به‌عنوان بزرگ‌ترین منبع درآمد غیرمالیاتی به‌شمار می‌آید. شواهد موجود در اقتصاد کشورهای نفتی نشان‌دهنده آن است که درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت خام و فرآورده‌های نفتی بخش قابل توجهی از درآمد دولت را تشکیل می‌دهند. البته وابستگی بودجه و درآمد دولت به دلارهای نفتی، همواره عواقبی منفی را برای اقتصاد این کشورها به‌دنبال داشته است.

در مقابل، درآمدهای مالیاتی قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع درآمدها از نظر اقتصادی است. به‌گونه‌ای که در بسیاری از کشورها، بالأخص کشورهای توسعه‌یافته، درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع درآمدی از اهمیت بیشتری برخوردار است. همچنین مالیات در اجرای سیاست‌های اقتصادی اعم از توزیعی، مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی، ابزاری کارآمد به‌شمار می‌آید. مقایسه این منبع مهم با سایر منابع، حاکی از آن است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی به میزان قابل توجهی کمتر خواهد بود. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت نقش بسیار به‌سزایی دارد و به‌طور تقریبی قسمت عمده مخارج دولت از این طریق تأمین می‌گردد (امین خاکی، ۱۳۹۱). علاوه بر تأمین مالی، دولت برای نیل به اهداف سه‌گانه خود یعنی تخصیص منابع، توزیع درآمد و ثبات اقتصادی، می‌تواند از اهرم مالیات استفاده نماید.

به‌رغم تمامی مزیت‌های ذکر شده برای درآمدهای مالیاتی در مقایسه با درآمدهای غیر مالیاتی، وصول این درآمدها همواره با مشکلاتی روبه‌رو است. یکی از دلایل فاصله داشتن سطح تحقق یافته مالیات از سطح واقعی آن، وجود پدیده فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی جزء اصلی فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد بوده و اقتصاددانان بیش‌ازپیش به دنبال تحلیل این پدیده هستند. اهمیت این موضوع به اندازه‌ای است که در بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در زمینه جرم، اقتصاد زیرزمینی با فرار مالیاتی یکی در نظر گرفته شده است؛ یک توجیه ممکن برای این تشابه، آن است که درآمد گزارش نشده شامل آن دسته از فعالیت‌های اقتصادی است که در صورت گزارش به دولت، ملزم به پرداخت مالیات هستند.

بنابراین، اقتصاد هر کشور را می‌توان به دو بخش رسمی و غیررسمی تقسیم کرد. ملاک این تقسیم‌بندی، قابلیت ثبت و گزارش فعالیت‌های اقتصادی موردنظر به‌طور رسمی است. اما در همه کشورها بخشی از فعالیت‌های اقتصادی، کم‌وبیش به دلیل گریز از محدودیت‌های وضع شده در قوانین و مقررات به صورت پنهان و زیرزمینی انجام می‌شود. وجود یک بخش زیرزمینی، درواقع انعکاسی از انگیزه افراد برای پنهان کردن فعالیت‌های اقتصادی‌شان است، چرا که این فعالیت‌ها اگر در بخش رسمی انجام شوند، کمتر رضایت‌بخش بوده یا شروع چنین فعالیت‌های غیرقانونی است. لذا اقتصاد غیررسمی به عنوان منبعی برای فرار مالیات و ایجاد منافع غیرعادلانه در مقابل بخش رسمی فعالیت می‌کند (گال و همکاران، ۲۰۰۹).

سیری درمبانی نظری

مالیات به عنوان معمول‌ترین و مهم‌ترین منبع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از کاراترین و مؤثرترین ابزارهای سیاست مالی در دنیا به شمار می‌رود که دولت می‌تواند به واسطه آن بسیاری از خدمات اجتماعی و رفاهی را در خدمت مردم قرار دهد و به بسیاری از فعالیت‌ها و جریان‌های اقتصادی و اجتماعی، سمت‌وسو ببخشد. متأسفانه، تلقی برخی افراد از وصول مالیات‌ها در کشورهای نفتی، محدود به کسب

درآمد بیشتر به‌منظور اداره تشکیلات دولتی است و آنچه کمتر به آن توجه می‌شود اینکه بالا بودن سهم وصولی‌های درآمدی حاصل از نفت و پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمد دولت، علاوه بر آنکه عوارض ناگواری همچون وابستگی درآمد کشور به صدور یک کالا و نفرین منابع طبیعی (بیماری هلندی) را در بر دارد، اقتصاد کشور را از امکان استفاده از ابزار مالی محروم ساخته است (میدو و شاکلفرد، ۲۰۰۷). این درحالی است که با استفاده از این ابزار می‌توان بسیاری از نابسامانی اقتصادی را به سمت صحیحی هدایت نمود. در اقتصاد کشورهای نفتی از جمله ایران، یکی از اجزای بسیار مهم بودجه دولت، درآمدهای مالیاتی کشور می‌باشد. اطلاع از میزان درآمدهای مالیاتی قابل حصول در منابع مختلف مالیاتی، علاوه بر تخصیص بهینه منابع به‌منظور وصول آن‌ها، دولت را در انجام برنامه‌ریزی‌های دقیق مالی کمک کرده و میزان مشارکت مردم را در تأمین مالی هزینه‌های عمومی دولت مشخص می‌کند. در این میان، سؤال اساسی موردنظر دولتمردان و سیاست‌گذاران این است که با شرایط اقتصادی و قانونی موجود و با فرض ثابت بودن کارایی و تلاش مالیاتی و با توجه به عملکرد سال‌های گذشته، چه میزان مالیات برای سال‌های آینده قابل وصول است. سیاست مالی، از یک نگاه، به معنای استفاده از منابع دولت به‌منظور اثرگذاری بر متغیرهای کلان اقتصادی است. استفاده درست از ابزارهای سیاست مالی، می‌تواند نقش مهمی در تشکیل سرمایه، تجهیز منابع، رشد و ثبات اقتصادی، ایجاد اشتغال و عدالت در توزیع و تخصیص منابع داشته باشد. در کشورهای توسعه‌یافته، مالیات، تنها ابزاری برای تأمین هزینه‌های دولت نیست بلکه در اجرای سیاست‌های اقتصادی به‌خصوص توزیعی نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (رودیک و همکاران، ۲۰۱۴). اما در ایران، به علت بهره‌مندی کشور از منابع طبیعی مانند نفت، به مالیات به‌عنوان ابزاری برای تحقق اهداف سیاست‌های مالی و مهم‌ترین درآمد پایدار دولت نگریسته نمی‌شود. در ایران، سیاست‌های مالی، معلول نوسانات نفتی است و لذا، از کارایی لازم برخوردار نیست و حتی در برخی موارد به تشدید عدم تعادل در اقتصاد کمک می‌کند. در تمامی کشورهای جهان، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تأمین می‌شود. البته سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت

بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آن‌ها دارد. در این میان، یکی از مسائل همواره مورد توجه در اقتصاد، پدیده فرار مالیاتی است که از چند جهت می‌تواند بر اقتصاد اثرگذار باشد. نخست، توانایی دولت را در جمع‌آوری مالیات و برآوردن نیازهای بودجه‌ای کاهش می‌دهد. فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت‌تأثیر قرار داده و می‌تواند با محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبه‌رو سازد. دوم، فرار مالیاتی می‌تواند تبعات منفی دیگری نیز برای اقتصاد به‌دنبال داشته باشد. که برای مثال با تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبه‌رو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس‌انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است (المرحوبی، ۲۰۱۳). در این خصوص، مک‌دولاد و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند فرار مالیاتی منجر به افزایش مالیات تحریفی گردیده و از این‌رو با بزرگ‌تر نمودن اقتصاد زیرزمینی، منابع را به سمت فعالیت‌های غیرتولیدی سوق داده و مانعی برای رشد اقتصادی به‌شمار می‌آید. بنابراین، فرار مالیاتی می‌تواند بر اثر بخشی سیاست‌های اقتصادی نیز تأثیرگذار باشد، زیرا این‌گونه سیاست‌ها بر اساس شاخص‌های رسمی (همانند بیکاری، تعداد نیروی کار رسمی، درآمد، مصرف) صورت می‌پذیرد و این درحالی است که وجود اقتصاد زیرزمینی، سیاست‌مداران را با مشکل روبه‌رو ساخته و موجب می‌شود تا سیاست اقتصادی مناسبی اعمال نگردد. لذا، اگر بتوان عوامل مؤثر بر شکل‌گیری فرار مالیاتی را شناسایی کرد، سیاست‌گذاران می‌توانند سیاست‌های مناسب در راستای حداقل نمودن هزینه‌های فرار مالیاتی را به‌کارگیرند.

پژوهش پیش‌رو، پس از معرفی اجمالی تاریخچه فرار مالیاتی، روش‌های فرار مالیاتی و سازوکار فنی جلوگیری از آن، نگاهی جامع به مزیت‌ها و چالش‌های آن در اقتصاد ایران خواهد داشت و دست آخر نیز با مرور تجارب قانون‌گذاری روش‌های جلوگیری از فرار مالیاتی در کشورهای جهان، چارچوبی بالنسبه جامع برای شناسایی ابعاد چالشی روش‌های برخورد با فرار مالیاتی جهت استفاده قانون‌گذار طراحی خواهد نمود.

تاریخچه پیدایش فرار مالیاتی

گمتن در سال ۱۹۷۷ برای اولین بار فرار مالیاتی را برآورد کرد و اندازه اقتصاد زیرزمینی را ۹ درصد از تولید ناخالص ملی ایالات متحده به دست آورد و پس از آن بود که مسئله فرار مالیاتی مورد توجه اقتصاددانان قرار گرفت (گزارش بانک جهانی، ۲۰۱۱). اقتصاددانان تعاریف متفاوتی از فرار مالیاتی ارائه داده‌اند. توماس (۱۹۹۱) فرار مالیاتی جزئی از بخش نامنظم اقتصاد زیرزمینی می‌داند و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن‌ها پرداخت نشده است (تانزی و همکاران، ۲۰۰۶). این درحالی است که از دیدگاه رونالد و همکاران (۲۰۰۴) فرار مالیاتی در چارچوب فعالیت‌های گزارش نشده قرار دارد. بنابراین، کسی که فرار مالیاتی را انجام داده، از قوانین مالی وضع شده نهادی تخلف کرده است. در مقابل، تانزی (۲۰۰۶) فرار مالیاتی را پدیده‌ای جهانی می‌داند که در قالب عدم اعلام ارقام صحیح درآمد، بیش از واقع بیان کردن هزینه‌های تولید و راه‌های نامحدود دیگر صورت می‌گیرد.

پدیده فرار مالیاتی در همه کشورها با شدت و ضعف روبه‌رو می‌باشد به‌طوری‌که براساس تحقیقات صورت گرفته، در آمریکا در طی سال‌های (۲۰۱۴-۲۰۱۰)، افراد به‌طور متوسط سالانه حدود ۱۰/۶ درصد درآمد خود را کمتر از میزان واقع گزارش می‌کنند. این امر سبب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت به میزان ۱۹۰ میلیارد دلار در سال می‌گردد. پس حتی در نظام‌های مالیاتی کارآمد نظیر نظام مالیاتی آمریکا نیز فرار مالیاتی امری قابل اعتنا است. مقابله با این پدیده در ادوار گذشته، در مقایسه با شرایط امروز، امری آسان‌تر و امکان‌پذیرتر بوده است، چراکه انواع مالیات رایج در ادوار گذشته نظیر مالیات بر اراضی، حقوق گمرکی و همانند آن، عمدتاً مالیات‌هایی بودند که فرار و یا اجتناب از پرداخت آن‌ها مشکل بود. اما امروزه، وجود انواع متفاوتی از مالیات‌ها سبب می‌گردد تا امکان فرار از مالیات و یا توسل به راه‌های قانونی به‌منظور کاهش میزان مالیات پرداختی و به عبارتی اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر گردد (برگستروم، ۱۳۸۷). نکته دیگر اینکه، در جوامع محدود گذشته، مقامات مالیاتی دسترسی کافی به اطلاعات لازم برای کشف منابع و وصول مالیات‌ها داشتند و لذا، موفقیت مؤدیان در فرار و

اجتناب از مالیات کمتر بود. اما در شرایط کنونی، اشکال و انواع ساده مالیات، جای خود را به انواع پیچیده‌تر آن داده، جوامع گسترده‌تر شده و حجم معاملات صورت گرفته به مراتب بیشتر از قبل گردیده است و به علاوه، نظارت دولت‌ها و توان دخالت مستقیم آن‌ها در اقتصاد در مقایسه با قبل، کمتر و دشوارتر و میزان آگاهی مأمورین مالیاتی به فعالیت‌های اقتصادی نیز، بالنسبه کمتر گردیده است (جلیفاسون، ۲۰۱۲).

بررسی‌ها نشان می‌دهد عمده‌ترین زمینه پیدایش فرار مالیاتی در بسیاری از کشورها یکسان بوده و معمولاً مالیات‌هایی که باهدف توزیع درآمد وضع می‌گردند، دارای پایه‌های کمتر و نرخ‌های بالاتری هستند. این گونه مالیات‌ها قابلیت فراوانی برای فرار فراوانی در خود نهفته دارند. اقتصاد پنهان، ایراد در ساختار اجرایی اقتصاد، عدم شفافیت در قوانین و مقررات، عدم ثبات قوانین و مقررات و تغییر و جابه‌جایی مداوم قوانین، گستردگی اقتصاد و پنهان بودن بسیاری از فعالیت‌هایی که توسط افراد حقیقی یا حقوقی تحت عناوین مختلف در کشورهای درحال توسعه (همچون ایران) صورت می‌گیرد، راه‌های فرار مالیاتی را بنیان نهادند و با فراهم آمدن زمینه‌های فرار مالیاتی، سودجویان با شیوه‌های مختلف از قبیل نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک برای ثبت معاملات، عدم ثبت بسیاری از فعالیت‌ها و درآمدها در دفاتر و اسناد و مدارک، عدم استفاده از فناوری‌های نوین مالی و حسابداری و موارد دیگر، اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند (رویک و همکاران، ۲۰۱۴).

اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی

فرار از مالیات، یک واژه کلی برای نشان دادن تلاش‌های افراد حقیقی، شرکت‌ها و سازمان‌ها، اتحادیه‌ها و مانند آن برای پرداختن مالیات به صورت غیرقانونی است. فرار مالیاتی یعنی مؤدی مالیات به صورت عمدی صورت‌های مالی و اطلاعات درست را پنهان کند یا گزارش‌های مالی را برای کاهش بدهی مالیاتی به صورت نادرست به مقام مالیاتی ارائه نماید. هر روش غیرقانونی که باعث کاهش بدهی مالیاتی شود، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. پنهان کردن درآمد یا اظهار آن کمتر از میزان واقعی، اظهار

بیشتر از واقعیت هزینه‌ها، تحریف مقادیر و نقض قوانین ازجمله راه‌های فرار از مالیات محسوب می‌شوند (اگراوال، ۲۰۰۷). اما منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش برای کاهش مالیات‌های پرداختی است. در واقع، اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی باهدف کاهش مالیات است (هانلون و هزمان، ۲۰۱۰). اجتناب از مالیات، نوعی گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و در درون چارچوب قوانین مالیات است (کوپا و همکاران، ۲۰۰۷).

فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات دو پدیده‌ای هستند که قدمت آن‌ها به پدیده مالیات‌ستانی برمی‌گردد. از زمانی که تصمیم به وضع مالیات گرفته‌شده، افراد و بنگاه‌ها به‌دنبال فرار و یا اجتناب از پرداخت آن بوده‌اند. این پدیده در عصر حاضر نیز رو به گسترش بوده و فرصت‌های این واحدها بیشتر و امکان شناسایی آن‌ها نیز مشکل‌تر شده است.

فرار مالیاتی، نوعی تخلف قانونی است، اما اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات می‌باشد. از آنجایی که اجتناب مالیاتی، فعالیت به‌ظاهر قانونی است لذا به نظر می‌رسد بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به‌طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد (مداح و فراهتی، ۱۳۹۵)، چنین به نظر می‌رسد که بسیاری از شرکت‌ها، درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل، تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. بحث اجتناب مالیاتی، بیشتر درمورد شرکت‌هایی مصداق دارد که با جدایی منافع مالکیت از مدیریت درگیر می‌باشند، زیرا افراد حقیقی به‌دلیل احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک‌گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه اجتماعی، کمتر، درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند. در شرکت‌ها به‌طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به‌دنبال منافع شخصی خود باشند و مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به‌دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اجتناب مالیاتی خواهند بود (الینگهام و سندمو، ۱۹۷۲).

فساد و فرار مالیاتی

درآمدهای مالیاتی شامل مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مالیات بر حقوق، مالیات بر مستغلات و...) و مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر فروش سیگار و نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات بر واردات و...) است که هر ساله به وسیله دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی وصول می‌شود. مالیات‌هایی که از گذشته‌های دور برای تأمین هزینه‌های قدرت‌های حاکم و گاه به عنوان ابزاری برای رفع مشکلات و تأمین بخشی از هزینه‌های اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گرفته است، امروزه با رشد و توسعه اقتصادی کشورها و پیشرفت صنایع و فناوری و پیچیدگی روابط اقتصادی، از شکل سنتی خود خارج شده و به عنوان یک ابزار قوی و یک متغیر کلان اقتصادی، به وسیله‌ای برای متعادل کردن سایر مؤلفه‌های کلان اقتصادی تبدیل شده است (صیاد زاده و علمی، ۱۳۹۰). به طور کلی، این وظیفه مالیات‌ها بسیار مهم‌تر و اساسی‌تر از وظیفه تأمین درآمد تلقی می‌شود. مالیات‌ها، علاوه بر یک منبع درآمد برای تأمین هزینه‌های عمومی، باید بتوانند اهدافی چون رشد و توسعه سرمایه‌گذاری، افزایش سطح اشتغال، توزیع مجدد درآمدها و ثروت و مصرف بهینه در جامعه را تأمین نمایند. مالیات، اهمی برای کنترل سود بنگاه‌های اقتصادی و پراکندگی جغرافیایی آن‌ها در راستای تحقق اهداف سرمایه‌گذاری و اشتغال پیش‌بینی شده در برنامه‌های توسعه است که با استفاده از آن می‌توان درآمد قابل تصرف افراد را کنترل نمود و از تجمع ثروت و تمرکز رفاه اجتماعی در دست اقشار محدودی از جامعه جلوگیری کرد. همچنین با کاهش یا افزایش مالیات بر قیمت تمام‌شده کالاها و خدمات، زمینه افزایش یا کاهش تقاضا آن‌ها در بازار و بهینه شدن مصرف در جامعه فراهم شود (هانولود و همکاران، ۲۰۱۰).

متأسفانه، ساختار اقتصادی کشورهای در حال توسعه طی چند دهه گذشته، مالیات‌ها را از صورت یک ابزار مؤثر اقتصادی خارج ساخته و امکان ایفای نقش‌های پیش‌گفته را برای آن فراهم نکرده است. طی این مدت، قانون مالیات‌های مستقیم، در عمل نتوانسته زمینه لازم را برای شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی ایجاد نماید. در حالی که اکثریت شاغلان در فعالیت‌های غیرمولد از پرداخت مالیات فرار کرده‌اند، بیشترین فشار

مالیاتی به بخش‌های مولد (تولیدی) اقتصادی وارد شده و فعالیت‌های غیرمولد اقتصادی به تدریج گسترش یافته است. مهم‌ترین نکته در یک نظام مالیاتی آن است که موردقبول عامه باشد و برای مقبولیت عامه، مؤلفه مهم و اساسی، عادلانه بودن مالیات، هم در مینا و هم در اجرای آن است. بنابراین، چنانچه نظام مالیاتی کشوری، عدالت را رعایت نکند، مؤدیان مالیاتی به‌طور شکلی نظام‌مند ناراضیتی و عدم مقبولیت خود را با فرار مالیاتی و تقلب نشان می‌دهند (راحماینتی و هورن، ۲۰۱۳).

دست آخر، ضعف نظام مالیاتی در تشخیص کامل و دقیق منابع مشمول مالیات و وصول کلیه مالیات‌های دولت که از طریق فرار یا اجتناب مالیاتی یا عدم اطلاع از صاحبان درآمد که نسبت به انجام تکالیف قانونی مربوطه مبادرت نمی‌کنند، منجر به کاهش عملکرد درآمد‌های مالیاتی می‌شود. بنابراین، پدیده موردبحث به‌گونه‌ای مستمر، نه تنها میان گروه‌های مشابه بلکه در بین گروه‌های مختلف مؤدیان ریشه دوانده و فرار مالیاتی را به شدت افزایش می‌دهد. بخش قابل توجهی از نارسایی‌های نظام اطلاعات مالیاتی به ضعف نظام بانکداری نیز مربوط می‌شود، به‌گونه‌ای که به دلیل سنتی بودن سازوکار عملیاتی فعالیت‌های بانکی، نمی‌توان به شکلی مطلوب از امکانات بالقوه این بخش در راستای تجهیز اطلاعات مالیاتی استفاده کرد.

روش‌های برآورد فرار مالیاتی

در سال‌های اخیر و در کشورهایی خاص، دولت‌ها و محققان سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیات چه برای مالیات‌های خاص و چه برای کل سیستم داشته‌اند. واضح است که اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی با مشکلاتی روبه‌رو است. بسیاری از این مشکلات از آنجا ناشی می‌شود که اطلاعات، ذاتاً، محدود و غیرقابل اعتماد هستند. در این حال، روش‌های گوناگونی برای برآورد میزان فرار مالیاتی به کار می‌رود که از آن جمله، به دو شکل مستقیم و غیرمستقیم می‌توان اشاره کرد:

الف) روش‌های مستقیم

- استفاده از حساب‌های ملی
- استفاده از کنترل‌های مستقیم
- بررسی مستقیم رفتار مالیات‌دهندگان

ب) روش‌های غیرمستقیم

- روش اختلاف هزینه و درآمد
- روش سرشماری شاغلان
- رویکرد داده‌های فیزیکی

ازجمله روش‌های ارزیابی مناسب بودن ساختار مالیات ستانی و درآمد مالیاتی، این است که ارتباط بین مالیات‌های شمار زیادی از کشورها را مقایسه قرار دهیم. مقایسه کشورهای توسعه‌یافته و درحال توسعه نشان می‌دهد که نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای درحال توسعه بسیار کمتر (حدود یک‌سوم) از کشورهای توسعه‌یافته است (گزارش فضای کسب‌وکار، ۲۰۱۹). از آنجایی که متغیر فرار مالیاتی، یک متغیر پنهانی است و به صورت مستقیم قابل اندازه‌گیری نیست، در متون اقتصادی، شاخص‌ها و روش‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری آن پیشنهاد می‌شود. در برخی مطالعات، از متغیر جانشین، شکاف مالیاتی و بار مالیاتی استفاده شده است. برخی مطالعات دیگر نیز روش منطق فازی و تخمین تابع تقاضای پول را پیشنهاد می‌کنند. در این حال، چنانکه اشاره شد، رایج‌ترین روش برای اندازه‌گیری میزان متغیرهای پنهان ازجمله فرار مالیاتی روش مستقیم و روش غیرمستقیم است. در روش مستقیم از پرسشنامه استفاده می‌شود. روش غیرمستقیم نیز با استفاده از آمار و داده‌های کلان اقتصادی، به اندازه‌گیری میزان متغیر پنهان می‌پردازد. برخی از روش‌های اندازه‌گیری غیرمستقیم عبارت‌اند از: برآورد اختلاف بین آمارهای مالیاتی و اقلام درآمد ملی، برآورد اختلاف بین درآمد و هزینه خانوار، برآورد حجم اسکناس‌های درشت، محاسبه نسبت

نقد، برآورد حجم نقل و انتقالات و روش علل چندگانه- آثار چندگانه (لیوین و همکاران^۱، ۲۰۱۴).

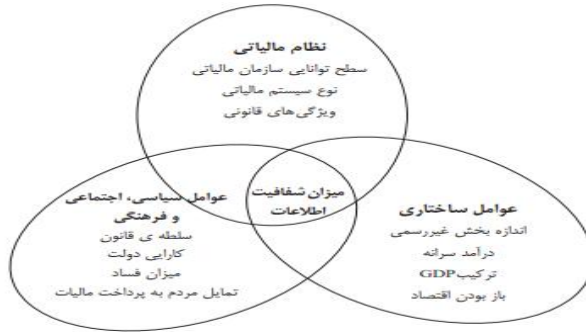
برخی از رایج‌ترین روش‌ها برای اندازه‌گیری فرار مالیاتی مانند روش اندازه‌گیری مستقیم، روش تقاضای پول و روش حجم معاملات دارای نقاط ضعفی هستند. برای نمونه، درمورد نتایج حاصل از روش اندازه‌گیری مستقیم- براساس نظرسنجی‌ها و پاسخ مصاحبه‌شوندگان- نقدهای زیادی وجود دارد. اشنایدر و همکاران (۲۰۱۶) معتقدند ضعف اصلی این روش، از پاسخ مصاحبه‌شوندگان ناشی می‌شود. مصاحبه‌شوندگان از اعلام اطلاعات واقعی همراه با جزئیات، اجتناب می‌کنند. بنابراین، اندازه‌گیری با استفاده از اطلاعات ارائه‌شده توسط مصاحبه‌شوندگان، غیرقابل اعتماد و کمتر از میزان واقعی است.

باوجود تلاش‌های انجام‌گرفته طی دهه‌های اخیر، هنوز بین ظرفیت مالیاتی بالقوه و بالفعل در کشورهای درحال توسعه شکاف وجود دارد. این درحالی است که نرخ‌های مالیاتی قانونی این کشورها چندان از هم متفاوت نیستند. شاید چنین به نظر برسد که این مسئله، نتیجه ترجیحات متفاوت است که سبب ترجیح مالیات کمتر بر مالیات بیشتر شده است. اما این، نمی‌تواند پاسخی صحیح باشد (مک‌گوایر و همکاران، ۲۰۱۲). یعنی این‌گونه نیست که کشورهای درحال توسعه و دولت‌هایشان این نوع ترجیحات را مناسب‌تر بدانند چراکه آن‌ها معمولاً نیاز بیشتری به خدمات عمومی و مخارج دولتی همچون سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، خدمات آموزشی و بهداشتی و خدمات رفاهی دارند، بنابراین نیازمند درآمدهای مالیاتی بیشتری هستند. پس چرا بار مالیاتی در این کشورها اندک است؟

با مروری بر مطالعات پیشین، می‌توان پاسخ‌هایی منطقی را برای این عملکرد یافت که در شکل (۱) نمایش داده شده است. درخصوص نظام مالیاتی و ویژگی‌های قانونی، می‌توان به وجود نرخ‌های مالیاتی چندگانه و معافیت‌های گسترده در اغلب کشورهای درحال توسعه اشاره نمود. نرخ‌های مالیاتی چندگانه سبب ایجاد پیچیدگی در درک و

اجرای قانون و ایجاد فرصت برای فساد می‌شود و معافیت‌های گسترده و اعمال نرخ‌های صفر مالیاتی سبب محدود شدن پایه مالیاتی می‌گردد و این امر می‌تواند سبب کاهش وصول درآمدهای مالیاتی گردد (مک‌گوایر و همکاران، ۲۰۱۲).

شکل (۱) عوامل اثرگذار بر قدرت مالیات ستانی دولت



منبع: علیزاده و مطلبی، ۱۳۹۵، رفتار حرفه‌ای مشاوران مالیاتی

سطح توانایی سازمان مالیاتی مسئله دیگری است. ضعف در توسعه نهادهای اداره‌های مالیاتی در اغلب کشورهای درحال توسعه وجود دارد، اما چرا ادارات مالیاتی در این کشورها ضعیف عمل می‌کنند؟ تصمیم‌ها و وضعیت اقتصادی، بی‌ارتباط با شرایط سیاسی کشورها و تصمیم‌گیران سیاسی نیست. درواقع، ممکن است عزمی سیاسی برای افزایش درآمدهای مالیاتی و تقویت سازمان‌های مالیاتی وجود نداشته باشد.

مطالعه‌اشنايدر و استنت (۲۰۱۱) نشان می‌دهد ساختار مالیاتی در کشورهای درحال توسعه، کمتر بر مالیات بر درآمدها متکی است و ترکیب مالیات به گونه‌ای است که سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها بسیار بیشتر از مالیات بر درآمد اشخاص است؛ این درحالی است که در کشورهای توسعه‌یافته، دقیقاً عکس این جریان برقرار می‌باشد که نشان‌دهنده تنازلی بودن سیستم مالیاتی در کشورهای درحال توسعه است. یکی از دلایل وجود چنین سیستمی، می‌تواند تمایل نخبگان سیاسی به منافع حامیان خویش باشد. این تمایل به سوی انتقال بار مالیاتی به بخش‌هایی است که منابع کمتری در اختیار دارند (افراد فقیرتر) تا بدین ترتیب گروه‌های خاص (صاحبان قدرت و ثروت)

نقش کمتری در پرداخت مالیات داشته باشند. در این معنا، تأمین رانت‌های ویژه به نفع گروه‌های خاص، عامل اثرگذار دیگر بر قدرت مالیات ستانی دولت است. در اینجا یک نوع درهم تنیدگی از عدم رعایت عدالت اجتماعی، نفوذ قدرت و ناکارایی دولت ملاحظه می‌شود (مداح، مجید، فراحتی، محبوبه، ۱۳۹۵).

مشخصه دیگر کشورهای در حال توسعه، نابرابری شدید درآمدی و فقر است که با وجود نظام مالیات تنازلی، یک چرخه تقویت شونده از فقر و درآمدهای مالیاتی کمتر را تشکیل می‌دهد. نظام مالیاتی تنازلی، سبب افزایش نابرابری درآمد، گسترش فقر، از بین رفتن و تضعیف طبقه متوسط جامعه و در نتیجه کاهش توان پرداخت مالیات می‌شود. بی‌توجهی به نابرابری سبب گسترش حس بی‌عدالتی در جامعه و عدم تمایل مردم به پرداخت مالیات می‌شود. در اقتصادهایی که طبقه وسیعی از افراد فقیر به چشم می‌خورد، سطح بالایی از فعالیت‌های غیررسمی در بازارهای کار و محصول وجود دارد. این امر اجرای کارای مالیات را دشوار و حتی ناممکن می‌سازد، چراکه شناسایی فعالیت بخش غیررسمی و دریافت مالیات متعلق به آنان بسیار دشوار است و نیازمند وجود اطلاعات دقیق و گسترده است. این مطلب اشاره‌ای به عوامل ساختاری نیز دارد که مرتبط با نظام مالیاتی موجود است. نبود جذابیت کافی برای فعالیت در بخش رسمی، دلیل دیگر وجود اقتصاد غیررسمی گسترده و به تبع آن، درآمدهای مالیاتی کمتر است. اگر منافع ناشی از فعالیت در بخش رسمی بر هزینه‌های آن برتری داشته باشد، فعالان اقتصادی، بخش رسمی را ترجیح خواهند داد. یکی از منافع فعالیت در بخش رسمی، برخورداری از خدمات مالی و اعتباری رسمی است. بنابراین، ضعف نظام مالی و اعتباری به‌عنوان عامل ساختاری دیگر می‌تواند مطرح باشد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹).

زمانی که اقتصاد با بخش غیررسمی گسترده همراه با ضعف نهادی سازمان‌های مالیاتی مواجه باشد، شناسایی افرادی که مالیات بر آن‌ها تعلق می‌گیرد به یک مشکل اساسی مبدل می‌شود. این مسئله، اهمیت اطلاعات را گوشزد می‌کند.

فقدان شفافیت اطلاعاتی مقوله‌ای است که همواره سازمان‌های مالیاتی از آن رنج می‌برند. البته در سال‌های اخیر بهبود قابل‌توجهی در شناسایی و شفافیت اطلاعات صورت گرفته است. برای نمونه می‌توان به انتشار متون کامل قوانین، آگاهی دولت از

اسامی بدهکاران اصلی مالیاتی و مانند آن اشاره نمود. بدیهی است سطح فناوری جاری اگر به درستی به کار گرفته شود، به سازمان‌های مالیاتی اجازه می‌دهد از ابزارهایی استفاده نمایند که منابع بیشتری را برایشان در پی دارد. همچنین استفاده گسترده از رایانه‌ها این امکان را برای سازمان‌های مالیاتی فراهم ساخته که پایگاه اطلاعاتی و آماری گسترده‌ای از رفتار مؤدیان را در اختیار داشته باشند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

رگو و همکاران (۲۰۰۳) در تحقیقی به توضیح ارتباط به اشتراک‌گذاری اطلاعات اعتباری و نفوذ شعب بانکی بر گستره و مقیاس فرار مالیاتی در میان کشورها و بنگاه‌های مختلف پرداخته‌اند. آنان با استفاده از آمارهای بیش از ۶۴ هزار بنگاه طی دوره زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰ در میان ۱۰۲ کشور به این نتیجه رسیدند که شواهدی قوی نشان می‌دهد بنگاه‌ها در کشورهایی که سیستم‌های تشریک اطلاعات عمیق‌تر و همچنین نفوذ شعب بانکی بالاتری دارند، سهم کمتری از درآمدهای فروش خود را پنهان می‌کنند و کمتر اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند. این اثر برای بنگاه‌های فعال در شهرهای کوچک‌تر و بنگاه‌ها با اندازه کوچک‌تر قوی‌تر است.

جایگاه ایران در زمینه فرار مالیاتی بین سایر کشورها

فرار مالیاتی، کم یا زیاد، در اغلب کشورها وجود دارد، اما هزینه‌ای که فرار مالیاتی به کشورهای در حال توسعه وارد می‌کند، بیشتر از کشورهای توسعه یافته است. با اینکه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای توسعه یافته بیشتر از کشورهای در حال توسعه است، اما حتی در کشورهای توسعه یافته هم فرار مالیاتی وجود دارد و نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۷ در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۲۰۱۷ به طور میانگین، ۲۰۳۴ درصد بوده است. فرانسه با ۲۰۴۶ درصد و مکزیک با ۲۰۱۶ درصد بالاترین و پایین‌ترین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را در بین این ۳۴ کشور دارند. با این حال، حتی در این

کشورها هم فرار مالیاتی برای اقتصاد کشور، هزینه ایجاد می‌کند(گزارش بانک جهانی، ۲۰۱۸).

بررسی وضع برخی کشورهای منتخب جهان درخصوص فرار مالیاتی در سال ۲۰۱۴ نشان می‌داد که در این سال جمع اقتصاد غیررسمی ایران ۱۸,۳ درصد و معادل ۶۰ میلیارد و ۵۷۶ میلیون دلار بوده درحالی‌که این شاخص در کشورهای همسایه همچون ترکیه ۳۱,۳ درصد معادل ۲۳۰ هزار و ۱۳۸ میلیون دارد، پاکستان ۳۵,۷ درصد معادل ۶۲ هزار و ۴۰۳ میلیون دلار برآورد شده است. البته بررسی حجم اقتصاد غیررسمی در کشور پیشرفته ژاپن ۶۰۴ هزار و ۷۵۹ میلیون دلار و برابر ۱۱ درصد است. نرخ متوسط مالیاتی کشورمان در همین دوره ۶,۱ درصد، ترکیه ۲۳,۵ درصد، پاکستان ۱۰,۲ و ژاپن ۲۸,۳ درصد برآورد شده و بنابراین مالیات ازدست‌رفته ناشی از اقتصاد زیرزمینی، سه میلیارد و ۶۹۵ میلیون دلار بوده است. همچنین براساس اعلام مراجع رسمی ارزش برآورد قاچاق سالانه کشور حدود ۱۵ تا ۲۵ میلیارد دلار و مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد فرار شده از این محل ۱۶۰ هزار و ۲۵۰ میلیارد ریال است(گزارش بانک جهانی، ۲۰۱۶).

براساس برآوردهای مؤسسه جهانی تحقیقات توسعه اقتصادی سازمان ملل متحد، زیان ناشی از فرار مالیاتی در فرانسه، در سال ۲۰۱۷ چیزی معادل بیش از ۱۹ میلیارد دلار برآورد شده است. اقتصادهای پیشرفته، اقتصادهای بزرگ‌تری هستند؛ یعنی تولید ناخالص داخلی در این کشورها، بیشتر از کشورهای درحال توسعه است. درنتیجه، حتی مقادیر پایین‌تر فرار مالیاتی در کشورهای درحال توسعه، به معنای از دست دادن بخش بیشتری از منابع است. فرار مالیاتی ۱۹ میلیارد دلاری فرانسه در سال ۲۰۱۷، تولید ناخالص داخلی را کمتر از یک درصد، تحت تأثیر قرار می‌دهد، اما هزینه فرار مالیاتی ۹۵۰ میلیون دلاری در کشور آفریقایی چاد، برابر با هفت درصد تولید ناخالص داخلی این کشور است. پس آثار منفی فرار مالیاتی در کشورهای درحال توسعه و کمتر توسعه‌یافته و نیز در کشورهایی که در طبقه‌بندی کشورهای کم‌درآمد قرار می‌گیرند، به مراتب بیشتر است. از طرفی، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران در سال

۲۰۱۷، ۸۲.۷ درصد بوده، اما سازمان‌های بین‌المللی برآوردی از فرار مالیاتی در ایران یا زیان‌های ناشی از آن انجام نداده‌اند. بااین‌حال، براساس گزارش رسمی سازمان امور مالیاتی، حجم فرار مالیاتی در اقتصاد ایران را ۴۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است (گزارش اقتصادی سازمان ملل، ۲۰۱۸).

براساس جدول زیر میزان فرار مالیاتی در بین کشورهای منتخب براساس گزارش‌های شبکه جهانی عدالت مالیاتی^۱ و مطالعه مدینا و اشنایدر (۲۰۱۷) ارائه شده است. نتایج هر دو گزارش بین‌المللی درخصوص محاسبه فرار مالیاتی بسیار نزدیک به هم می‌باشد. در بین کشورهای موردبررسی، کشورهای آمریکا، اتریش، ژاپن و نیوزیلند به ترتیب از کمترین فرار مالیاتی (به ترتیب ۹، ۱۰، ۱۱ و ۱۲ درصد) برخوردار هستند. همچنین رقم این شاخص در کشورهای درحال توسعه منتخب بیش از دو برابر آن در کشورهای توسعه‌یافته برآورد شده است. شایان توجه است که فرار از پرداخت مالیات حتی در کشورهای دارای یک نظام مالیاتی توسعه‌یافته نیز مشاهده می‌شود، ولی این مسئله برای کشورهای درحال گذار و آن دسته از کشورهایی که از نظام‌های قدیمی جمع‌آوری مالیات استفاده می‌کنند، حادث‌تر است (شبکه جهانی عدالت مالیاتی، ۲۰۱۶).

جدول (۱) بررسی میزان فرار مالیاتی در کشورهای منتخب (هزار میلیون دلار و درصد)

شرح		شبکه جهانی عدالت مالیاتی - سال ۲۰۱۶		مدینا و اشنایدِر - متوسط ۲۰۱۶-۱۹۹۰	
گروه	کشور	تولید ناخالص داخلی	درآمدهای مالیاتی	حجم فرار مالیاتی	درصد حجم فرار مالیاتی به درآمدهای مالیاتی
توسعه یافته	آمریکا	۱۴۵۸۲	۳۹۲۲	۳۳۷	۹
	اتریش	۳۷۶,۱۶	۱۶۱	۱۵	۹,۷
	ژاپن	۵۴۹۷	۱۵۵۵	۱۷۱	۱۱
	نیوزیلند	۱۲۶	۴۳	۵	۱۲
	چین	۵۸۷۸	۱۰۵۸	۱۳۴	۱۳
	هلند	۷۸۳	۳۱۱	۴۱	۱۳
	سنگاپور	۲۲۲	۳۱	۴	۱۳
	بریتانیا	۲۲۴۶	۸۷۳	۱۰۹	۱۳
	استرالیا	۹۲۴	۳۹	۳۹	۱۴
	فرانسه	۲۵۶	۱۱۴۱	۱۷۱	۱۵
	کانادا	۱۵۷۴	۵۰۶	۷۹	۱۶
	آلمان	۳۳۰۹	۱۳۴۳	۲۱۴	۱۶
	ایرلند	۲۰۳	۶۲	۹	۱۶
	چک	۱۹۲	۶۹	۱۲	۱۸
در حال توسعه	دانمارک	۳۱۰	۱۵۲	۲۶	۱۸
	فنلاند	۲۳۸	۱۰۳	۱۸	۱۸
	ویتنام	۱۰۳	۲۴	۳	۱۵
	عمان	۴۶	۱	۰,۲	۱۸
	اندونزی	۷۰۶	۹۳	۱۷	۱۹
	اردن	۲۷	۵	۰,۹	۱۹
	هند	۱۷۲	۳۲۱	۷۱	۲۲
	مجارستان	۱۳۰	۵۲	۱۲	۲۴
	مالزی	۲۳۷	۳۶	۱۱	۳۱
	ترکیه	۷۳۵	۱۷۲	۵۴	۳۱
متوسط کشورهای توسعه یافته منتخب		-	-	-	۱۴
متوسط کشورهای در حال توسعه یافته منتخب		-	-	-	۲۲

منبع: شبکه جهانی عدالت مالیاتی - سال ۲۰۱۶.

زمینه‌های ایجاد فرار مالیاتی

در یک اقتصاد سالم، شفاف و منضبط، صاحبان درآمد و فعالان اقتصادی همواره در پی دستیابی به شرایطی هستند که براساس قوانین و مقررات امکان استفاده از مزایا، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و در آخر پرداخت مالیات حداقلی را فراهم آورد. این رفتارها متکی بر قانون و در راستای اهداف کلان اقتصادی می‌باشد (گال و همکاران، ۲۰۰۹).

هراندازه اقتصاد، ناسالم‌تر و دارای بخش غیررسمی بزرگ‌تر باشد، بستر مناسب‌تری برای رفتارهای غیرقانونی مالیاتی و عدم پرداخت مالیات متناسب و واقعی ایجاد می‌شود. علاوه بر فضای اقتصاد غیرشفاف، وضعیت فرهنگی و تاریخی حاکم، اوضاع بین‌المللی و سیاسی، فضای مذهبی، وضعیت ثروت و دارایی‌های خدادادی کشور و حتی موقعیت جغرافیایی نیز به‌شدت در شکل‌گیری تمایل به گریز مالیاتی و پذیرش مخاطرات احتمالی آن مؤثر هستند. به هر حال، بدیهی است اولین انگیزه در به‌کارگیری روش‌هایی برای فرار از مالیات، افزایش ثروت و منافع فردی می‌باشد. افرادی که به دنبال فرار مالیاتی هستند با بررسی شرایط حاکم بر فضای اقتصاد با برنامه‌ریزی مدون از روش‌ها و تکنیک‌های مختلف استفاده کرده و در ساده‌ترین شکل، با کتمان درآمدها و افشاکردن کامل منافع فعالیت‌های خود تا به‌کارگیری سیاست‌ها و روش‌های پیچیده و متهورانه در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و اظهارنامه‌های مالیاتی تلاش می‌کنند، مالیات کمتری بپردازند.

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد شایع‌ترین زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه به شرح زیر می‌باشد:

۱. عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه: فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی‌ها، بینش‌ها و عکس‌العمل‌های افراد در قبال نظام مالیاتی است. به عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند.
۲. عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات.

۳. تشخیص علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن.
۴. عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت اجرایی: ارسال نکردن اظهارنامه، دلایل گوناگونی دارد. رایج‌ترین دلیل عدم ارسال، می‌تواند این باشد که در صورت به‌روز نبودن ثبت مؤدی، بهترین امکان برای ارسال نکردن اظهارنامه و پس‌از آن فرار از پرداخت مالیات فراهم شده است. دلیل دیگر، عدم برخورد قاطع مأموران مالیاتی است که آن‌هم می‌تواند به دلیل عدم آشنایی و عدم تسلط کافی مأموران و نداشتن مهارت کافی در اجرای آن‌ها باشد.
۵. تأخیر در وصول مالیات.
۶. عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها.
۷. وجود معافیت‌های وسیع و متنوع: دولت‌ها گاه با اتخاذ برخی سیاست‌های حمایتی مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، راه فرار مالیاتی را باز می‌کنند و در صورتی که سیستم اطلاعاتی کارآمد نیز در نظام مالیاتی موجود نباشد، فرار مالیاتی گسترش می‌یابد. همچنین با اعطای معافیت‌های مالیاتی، گروهی از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و این امر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر می‌شود. بنابراین، اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی موردنظر، فشار سنگینی را بر گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند. یعنی برای جبران بخش خالی کاسه درآمد مالیاتی، میزان نرخ‌های مالیاتی بیشتری، بر گروه‌هایی که از معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند نیستند، تحمیل خواهد شد. بی‌تردید اعطای معافیت‌های مالیاتی گسترده، به ناکارایی نظام مالیاتی و ضعف نظام اجرایی مالیاتی منجر می‌شود (گزارش عملکرد سازمان مالیاتی، ۱۳۹۶).
۸. نرخ مالیات: یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، نرخ مالیاتی است. در این ارتباط، گتمن با این استدلال که افزایش نرخ‌های مالیات، انگیزه فعالیت زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد، نتیجه می‌گیرد بین نرخ مالیات و فرار مالیاتی رابطه مثبت برقرار است (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹). براساس این دیدگاه، فرار مالیاتی محصول مقررات و سیاست‌های دولت است و برای غلبه بر پدیده فرار مالیاتی،

کاهش نرخ مالیات در بخش قانونی و افزایش مجازات مشارکت در فعالیت‌های غیرقانونی توصیه می‌شود (گوپا و همکاران، ۲۰۰۷).

۹. همکاری ضعیف نهادها و مؤسسات وابسته: کاستی در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوقی مؤثر و کارآمد می‌تواند زمینه‌ساز فرار مالیاتی باشد (گیلز، ۱۹۹۷). این عامل به‌عنوان یکی از عوامل فرار مالیاتی مورد تأیید دیدگاه نهادی است. در این دیدگاه، ضعف نهادهایی که مسئول حفاظت از حقوق افراد هستند، ممکن است کسب‌وکار افراد را به سمت اقتصاد زیرزمینی هدایت کند. براساس این دیدگاه، نظام قضایی ضعیف، بوروکراسی و فساد از دلایل اصلی هدایت مردم به سمت اقتصاد زیرزمینی می‌باشند (مگ گیل و همکاران، ۲۰۰۴). برای مثال همکاری ضعیف بانک‌ها درخصوص ارائه اطلاعاتی از کارکرد حساب‌های مؤدیان مالیاتی موجب عدم دسترسی کامل به درآمد واقعی افراد گردیده و زمینه فرار مالیاتی می‌نماید.

۱۰. پیچیدگی قوانین و مقررات: در بسیاری از مطالعات، پیچیدگی قوانین و مقررات از علل اصلی گرایش به اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی ذکر کرده است. افزایش پیچیدگی مقررات عامل مهمی در ایجاد انگیزه افراد برای ورود به اقتصاد غیررسمی بوده است و منجر به افزایش فرار مالیاتی می‌گردد. شفاف نبودن احکام مالیاتی و درک نادرست یا سوءاستفاده از این ابهامات، شرایط را برای فرار مالیاتی و کاهش کارایی نظام مالیاتی فراهم می‌نماید (فلیپس و همکاران، ۲۰۰۳). در مقابل، ساده‌سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان آسان نموده و می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی در کاهش فرار مالیاتی داشته باشد. این عامل نیز به‌عنوان یکی از عوامل فرار مالیاتی مورد تأیید دیدگاه نهادی است.

۱۱. فقدان نظام اطلاعاتی کارآمد: نظام اطلاعاتی ناکارآمد یکی دیگر از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشد. در این ارتباط در کشورهای توسعه‌یافته به علت دسترسی دستگاه مالیات‌ستان به اطلاعات درآمدی و معاملاتی افراد حقیقی و حقوقی ازجمله اشخاص ثالث، میزان فرار مالیاتی اندک است. ولی در کشورهای درحال توسعه، ضعف و عدم همکاری مناسب نظام بانکی و عدم ثبت دقیق معاملات و انتقالات موجب شده تا مسئولان مربوطه نتوانند اطلاعات دقیقی از درآمد و ثروت افراد به‌دست آورند. شایان‌ذکر است، الزام ارائه اطلاعات اشخاص ثالث و استفاده کارآمد از این ابزار در

کشورهای توسعه‌یافته‌ای همچون کشورهای حوزه اسکاندیناوی (سوئد، نروژ و دانمارک) باعث شده تا فرار مالیاتی در این کشورها در مقایسه با سایر کشورها در سطح پائین تری قرار گیرد (دفتر اجرای مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۹۳).

۱۲. گستردگی معافیت‌های مالیاتی: میزان و نحوه اعطای مشوق‌های مالیاتی یکی از عوامل مؤثر بر گسترش زمینه فرار و اجتناب مالیاتی می‌باشد. اعمال معافیت‌های مالیاتی غیرهدفمند از یک سو سبب فراهم شدن امکان سوءاستفاده اشخاص به منظور فرار و اجتناب مالیاتی می‌گردد و از سوی دیگر از طریق ایجاد رقابت نابرابر میان فعالان اقتصادی انگیزه فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد (نیل و رایلی، ۲۰۰۱).

۱۳. اخلاق مالیاتی: فرار مالیاتی، یک رفتار اقتصادی - اجتماعی است. به عبارت دیگر منشأ آن تنها حوزه اقتصاد نمی‌باشد. چه بسا تأثیر عوامل غیراقتصادی بر فرار مالیاتی به گونه‌ای باشد که تأثیر عوامل اقتصادی را تحت الشعاع قرار دهد. یکی از این عوامل غیراقتصادی، اخلاق مالیاتی است. اخلاق مالیاتی، انگیزه پرداخت مالیات و مشارکت در جبران هزینه‌های دولتی می‌باشد. نتایج تحقیقات انجام شده حاکی از وجود رابطه منفی بین فرار مالیاتی و اخلاق مالیاتی می‌باشد (آدیال و همکاران، ۲۰۱۰). در صورتی که افراد عقیده داشته باشند مخارج دولت از محل درآمدهای مالیاتی به صورت غیرکارا صورت گرفته است، اخلاق مالیاتی در آن جامعه پایین می‌آید و انگیزه کمتری برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. همچنین اگر فرار مالیاتی کنترل نشده و کاهش نیابد، به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، به تشویق دیگر افراد برای فرار از مالیات و در نتیجه به همه گیر شدن آن می‌انجامد. در حقیقت گسترش فرار مالیاتی به تدریج به مقبولیت عمومی آن منجر می‌شود.

۱۴. تعرفه کالا و خدمات: در صورتی که نرخ تعرفه کالاها زیاد باشد، انگیزه برای فرار مالیاتی از طریق قاچاق کالا افزایش خواهد یافت (فلیچی، ۱۳۸۷).

۱۵. بیکاری: رشد بیکاری انگیزه فعالیت در حوزه‌های غیرقانونی را افزایش می‌دهد و به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی کمک می‌کند و به تبع آن به فرار مالیاتی منجر می‌شود (سبولا و فیک، ۲۰۱۰).

۱۶. سطح درآمد افراد: اجماع نظری درخصوص وجود رابطه مثبت یا منفی بین سطح درآمد با فرار مالیاتی وجود ندارد، به گونه‌ای که برخی به رابطه مثبت بین این متغیرها و برخی به رابطه منفی بین آن‌ها اعتقاد دارند. در توضیح این رابطه می‌توان چنین بیان کرد که ممکن است افرادی با درآمد بیشتر، انگیزه بیشتری برای پنهان کردن درآمد خود جهت پرداخت مالیات داشته باشند (رابطه مثبت بین درآمد و فرار مالیاتی) و یا فقر و ناتوانی در تأمین حداقل درآمد، انگیزه ورود به اقتصاد زیرزمینی را افزایش دهد که خود منجر به فرار مالیاتی بیشتر شود (رابطه منفی بین درآمد و فرار مالیاتی).

فرار مالیاتی در ایران

براساس ارزیابی‌های بانک جهانی، رتبه ایران در یکی از زیرشاخص‌های سهولت فضای کسب‌وکار با عنوان «پرداخت مالیات» ۱۴۹ از بین ۱۹۰ کشور جهان می‌باشد که نامناسب است. محورهای مالیاتی مدنظر بانک جهانی علاوه بر نرخ، زمان و تعداد دفعات دریافت مالیات، مؤلفه‌هایی همچون «زمان لازم برای دریافت مستندات درخصوص استرداد مالیات بر ارزش افزوده»، «زمان لازم برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده»، «زمان لازم برای پذیرش اصلاحیه مالیات بر درآمد شرکت‌ها» و «زمان لازم برای ارزیابی و اعمال اصلاحیه مالیات بر درآمد شرکت‌ها» را در نظر گرفته که ایران در این شاخص‌ها، وضعیت مناسبی نداشته و بدین ترتیب شاهد بدتر شدن رتبه کشور در این بخش بوده‌ایم، به شکلی که در سال‌های گذشته، رتبه کشور در این شاخص تنزل اساسی داشته است. این مسئله نشان می‌دهد که نظام اجرایی مالیاتی کشور برخلاف توسعه زیرساخت‌های الکترونیکی همچنان به روش‌های سنتی به‌ویژه در حوزه مالیات بر ارزش افزوده متکی است و نتوانسته به نحو مطلوب از ظرفیت ایجادشده در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات استفاده کند ولی مقدار این شاخص از زیرمجموعه‌های شاخص سهولت فضای کسب‌وکار برای کشور جمهوری اسلامی ایران، بین ۱۹۰ کشور جهان در طی سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۱۸، از امتیاز ۵۲,۶۱ به ۵۶,۷۸

و از رتبه ۱۵۰ به رتبه ۱۴۹ تغییر یافته و از نظر شاخص کلی سهولت فضای کسب و کار نیز از رتبه ۱۲۴ به ۱۲۸ رسیده است (گزارش سهولت فضای کسب و کار، ۲۰۱۹).

در سال‌های اخیر، در بعضی از کشورها، دولت‌ها و محققان سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل سیستم مالیاتی داشته‌اند. اما اندازه‌گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در ایران، با مشکلاتی روبه‌رو بوده است. اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری (چراکه مردم مقادیر فرار مالیاتشان را ابراز نمی‌کنند).

۲. انجام نشدن تحقیق جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران.

۳. تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به نحوی که برخی از درآمدهایی که در ایران جزو درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد، در سایر کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است (کوک و عمر، ۲۰۱۰).

۴. عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف

با این حال به دلیل آثار سوئی که فرار مالیاتی بر اقتصاد کشور دارد، به توجه و بررسی بیشتری در این زمینه نیاز است. به طور کلی، فرار مالیاتی سبب می‌شود درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های دولت تأمین نگردد و در نتیجه خدماتی که دولت می‌باید آن را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه نشود.

با عنایت به مطالب مذکور نقاط قوت و ضعف جهت جلوگیری از فرار مالیاتی به تفکیک جنبه‌های مختلف در ایران در جداول زیر بیان می‌گردد:

جدول (۲) نقاط ضعف برای پیشگیری از فرار مالیاتی در ایران

درون سازمان مالیاتی	پیچیدگی و بی‌ثباتی قوانین و مقررات
	مناسب نبودن ساختار سازمانی
	عدم شایسته‌سالاری در سازمان امور مالیاتی
	ناکارآمدی روش‌های اجرایی
	فقدان نظام جامع ارزیابی عملکرد
	فقدان نظام پرداخت مناسب به کارکنان و عدم برخورد کافی با مأمورین خاطی
	نبود نظارت کافی در برخورد با فساد اداری و مالی در سازمان امور مالیاتی
	عدم ضمانت اجرایی مؤثر برای جلوگیری از فرار مالیاتی
	فقدان نظام جامع اطلاعات در گردش پول و کالا
	توسعه‌نیافتگی فرهنگ مالیاتی
اجتماعی و فرهنگی	احساس بی‌عدالتی مؤدیان در تعیین میزان مالیاتی
	عدم اعتماد بین مؤدیان و متصدیان
	محدود بودن پایه مالیاتی
اقتصادی	وجود نرخ‌های بالای مالیاتی
	ساختار اقتصادی ایران و گسترش اقتصاد زیرزمینی
	اتکاء بیش‌ازحد بودجه دولت به درآمدهای نفتی
	وجود تورم و نقدینگی بالا

جدول (۳) نقاط قوت برای پیشگیری از فرار مالیاتی در ایران

درون سازمان حقوقی	قابلیت دانشگاه‌های کشور برای تربیت مأمورین مالیاتی با تحصیلات عالی و تجارت کشورهای پیشرفته
	وجود زمینه ایجاد نظام حقوق و دستمزد مخصوص برای متصدیان مالیاتی
	توان تسهیل و روان‌سازی روش‌های اجرایی مالیاتی و استفاده از فناوری‌های نوین در کشور
	وجود زمینه همکاری سازمان‌های مختلف با سازمان امور مالیاتی در اخذ مالیات
	امکان برقراری ضمانت‌های اجرایی مؤثر برای جلوگیری از فرار مالیاتی
	تأکید بر عدالت مالیاتی در برنامه‌های پنج‌ساله توسعه
	ظرفیت‌های موجود در کشور جهت ایجاد نظام جامع اطلاعاتی
اجتماعی و فرهنگی	اعتقاد و وفاداری بالای مردم به نظام
	وجود رسانه‌های ملی و مطبوعات به‌منظور فراهم آوردن زمینه آگاهی مردم نسبت به تأثیر پرداخت مالیات در توسعه ملی
	اعتقاد مسئولین به خصوصی‌سازی، افزایش ظرفیت و پایه مالیاتی
اقتصادی	وجود زمینه استفاده از درآمدهای نفتی در فعالیت‌های درآمدزا و ظرفیت‌سازی و افزایش پایه مالیاتی کشور

منبع: گزارش‌های شبکه جهانی عدالت مالیاتی، ۲۰۱۷

آسیب‌شناسی پدیده فرار مالیاتی در ایران

یکی از مهم‌ترین دلایل به‌وجود آمدن شکاف میان درآمدهای مالیاتی محقق‌شده و ظرفیت‌های مالیاتی کشور، پدیده فرار مالیاتی است. در واقع وجود اقتصاد زیرزمینی گسترده، قاچاق، عدم شفافیت اقتصادی و مواردی از این قبیل، منجر به بروز فرار مالیاتی قابل‌تأمل در کشور شده است. متوسط میزان واقعی فرار مالیاتی در کشور مربوط به بازه زمانی ۱۳۶۰-۱۳۹۵ معادل ۱۷/۸ درصد متوسط درآمدهای مالیاتی دولت است. عوامل متعددی در ناکارآمدی نظام مالیاتی و افزایش حجم فرار مالیاتی در کشور مؤثر هستند که در این گزارش، به چندین مورد آن به شرح زیر اشاره شده است:

- عدم تنوع پایه‌های مالیاتی و ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی: بررسی ترکیب درآمدهای مالیاتی دولت گویای آن است که اشخاص حقوقی به‌دلیل شفافیت فعالیت‌های مالیاتی، بیشترین بار مالیاتی را در اقتصاد متحمل می‌شوند و سهم آن‌ها در درآمدهای مالیاتی دولت، در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۶ به‌طور متوسط حدود ۴۰/۸ درصد بوده است. درحالی‌که با توجه به رکود حاکم بر اقتصاد کشور طی سال‌های اخیر انتظار می‌رفت درخصوص مالیات بخش‌های تولیدی-صنعتی بازنگری‌هایی صورت گیرد و در مقابل توجه سیستم مالیاتی کشور به سمت بخش‌های معاف از پرداخت مالیات و فعالیت‌هایی که به‌دلیل عدم شفافیت گردش مالی در دایره شمول مالیات قرار ندارند، معطوف شود. در واقع وصول مالیات در کشور بیشتر بر مالیات‌های سهل‌الوصول مانند مالیات بر اشخاص حقوقی متمرکز است و عملکرد سیستم مالیاتی کشور در اخذ مالیات از سایر پایه‌های مالیاتی ضعیف است. از همین رو گسترش پایه‌های مالیاتی به‌منظور کاهش فشار بر مؤدیان موجود، از الزامات کاهش فرار مالیاتی است.
- وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع: به‌دنبال وجود معافیت‌های وسیع و متنوع در قوانین مالیاتی کشور، درصد قابل‌تأملی از تولید ناخالص داخلی از پرداخت مالیات معاف است. این امر نه‌تنها کاهش قابل‌ملاحظه درآمدهای

دولت را به دنبال داشته، بلکه به دلیل تحمیل فشار مالیاتی سنگین بر دوش دیگر گروه‌های درآمدی، منتج به فرار مالیاتی در کشور شده است. بنابراین، اصلاح ساختار و هدفمند کردن معافیت‌ها، نقش کلیدی در پیشگیری از فرار مالیاتی دارد (گزارش فضای کسب‌وکار، ۲۰۱۸).

- تعدد، پیچیدگی و ابهام در قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی: براساس گزارش رقابت‌پذیری جهانی در سال ۲۰۱۷-۲۰۱۸ مؤلفه مقررات مالیاتی به عنوان دوازدهمین مشکل اصلی کسب‌وکار از نظر فعالان اقتصادی ارزیابی شده و طی ۸ سال متوالی نیز این مؤلفه، همواره به عنوان یکی از مشکلات اصلی پیش‌روی فعالان اقتصادی مطرح بوده است. همچنین نگاهی به وضعیت ایران در نماگر پرداخت مالیات بانک جهانی نیز حاکی از پیچیده بودن مقررات و رویه‌های مالیاتی در کشور است. براساس این شاخص، شرکت‌ها در ایران به طور متوسط سالانه ۲۰ بار برای پرداخت مالیات و کسورات قانونی اقدام می‌کنند، ۳۴۴ ساعت صرف تشکیل پرونده، آماده‌سازی اسناد پرداخت مالیات و کسورات قانونی کرده و در مجموع ۴۴/۷ درصد از سود سالانه خود را بابت مالیات و کسورات قانونی پرداخت می‌کنند. از همین رو ساده‌سازی قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای ممانعت از فرار مالیاتی است که تلاش جدی برای پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی در کشور کمک شایانی به این امر می‌کند (فاطمی و همکاران، ۱۳۹۶).
- ضعف نظام تنبیه و تشویق: این نظام که ضمانت اجرای قانون نیز محسوب می‌شود کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و در بازنگری‌های صورت گرفته در قانون مالیات مستقیم نیز اغلب بدون توجه به تغییرات در شرایط و موقعیت اقتصادی و اجتماعی بدون انجام اصلاحات و در بهترین شرایط با اندک تغییری به تصویب رسیده است.

- افزایش فساد و گستردگی بخش غیررسمی اقتصاد: ایران در شاخص ادراک فساد در سال ۲۰۱۷، رتبه ۱۳۰ را در بین ۱۸۰ کشور موردبررسی کسب کرده و از ۱۰۰ نمره تنها ۳۰ نمره را به خود اختصاص داده است. همچنین براساس گزارش رقابت‌پذیری جهانی در سال ۲۰۱۷-۲۰۱۸، معضل فساد به‌عنوان ششمین مشکل اصلی محیط کسب‌وکار از نظر فعالان اقتصادی ارزیابی شده است. گام نخست برای مبارزه با فساد و در نتیجه کاهش حجم فرار مالیاتی، ایجاد شفافیت در کشور است که این مهم از طریق وضع قوانین صریح و روشن و انتشار به‌موقع آن‌ها، شفاف‌سازی مناقصه‌ها و مزایده‌های دولتی، شفاف‌سازی نحوه هزینه کردن درآمدهای دولتی و فعالیت‌های توزیعی آن، انتشار به‌موقع آمارها و اطلاعات اقتصادی، بهره‌گیری از تکنولوژی‌های نوین و مواردی از این قبیل، تحقق می‌یابد (گزارش فضای کسب‌وکار بانک جهانی، ۲۰۱۸).
- عدم اعتماد مردم به کارایی و اثربخشی دولت: هر اندازه در کشور، مالیات عینیت داشته باشد و مردم شاهد توسعه، عمران و آبادانی و نیز ارائه خدمات عمومی از ناحیه مالیات باشند، انگیزه بیشتری برای پرداخت مالیات پیدا می‌کنند. بنابراین کارایی و اثربخشی دولت عامل مهمی در ممانعت از فرار مالیاتی محسوب می‌شود. آمارها نشان می‌دهد که درآمد دولت در کشور از کارآمدی لازم برخوردار نیست و این عامل می‌تواند عدم اعتماد مردم به دولت و در نتیجه کاهش تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات را به دنبال داشته باشد. از این رو تا زمانی که عملکرد دولت اثربخش و کارا نباشد و مخارج دولت شفافیت لازم را نداشته باشد، تحقق درآمدهای مالیاتی در جامعه دور از انتظار خواهد بود.
- فرهنگ مالیاتی ضعیف: ضعف فرهنگ مالیاتی یکی از مؤلفه‌هایی است که موجب عدم التزام افراد به اهمیت مالیات‌ها و ضرورت پرداخت آن‌ها و در نتیجه بروز پدیده فرار مالیاتی در کشور شده است. از همین رو گسترش

فرهنگ مالیاتی در سطح جامعه و شناخت اهمیت آن در توزیع درآمد و ایجاد عدالت اجتماعی و به وجود آمدن این باور عمومی که درآمدهای مالیاتی درنهایت از طریق ارائه کالاها و خدمات عمومی به خود مردم بازمی‌گردد و از مزایای آن برخوردار خواهند شد، می‌تواند در ترغیب افراد به پرداخت مالیات و کاهش فرار مالیاتی نقش بسزایی داشته باشد.

- فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی: هرچند در سال‌های اخیر در راستای دسترسی بهتر و بیشتر به اطلاعات مؤدیان مالیاتی اقدامات مهمی صورت گرفته اما تا دسترسی به فضای شفاف اطلاعاتی در حوزه مالیات، فاصله وجود دارد و این مسئله امکان فرار مالیاتی را افزایش داده است. از این‌رو ایجاد بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر اقتصادی در کنار اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، راهکار اساسی برای جلوگیری از فرار مالیاتی محسوب می‌شود (سیدنورانی، ۱۳۹۲).

- مشکلات ساختاری اقتصاد کشور: بررسی وضعیت متغیر تورم در گزارش‌های داخلی و بین‌المللی حاکی از آن است که در اقتصاد ایران، معضل تورم هنوز حل نشده است. براساس گزارش‌های بین‌المللی مؤلفه تورم به‌عنوان پنجمین مشکل اصلی محیط کسب‌وکار از نظر فعالان اقتصادی در ایران ارزیابی شده است. از سوی دیگر بررسی وضعیت بازار کار کشور نیز در کنار این مسئله، نشان می‌دهد تمرکز ویژه‌بر مسئله اشتغال مواد و پایدار و سیاست‌های مناسب تورم‌زا، می‌تواند تأثیر بسزایی در کاهش حجم فرارهای مالیاتی داشته باشد. براساس این گزارش، اتاق ایران به‌عنوان پارلمان بخش خصوصی، اقداماتی از قبیل ساده‌سازی و شفافیت قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی، گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی و نرخ‌گذاری براساس وضعیت اقتصادی کشور، ایجاد بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر اقتصادی، اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی، بهره‌گیری از ابزارهای نوین در

اخذ مالیات، افزایش کارایی و اثربخشی مخارج دولت و اتخاذ سیاست‌های مناسب برای مهار تورم و ایجاد اشتغال پایدار را به‌منظور ممانعت از فرار مالیاتی پیشنهاد می‌کند (گزارش فضای کسب‌وکار بانک جهانی، ۲۰۱۸).

- بالا بودن وقفه‌های مالیاتی: فاصله میان زمانی که طی آن مالیات باید پرداخت شود با زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود تأخیر زمانی در جمع‌آوری مالیات نامیده می‌شود. وقفه زمانی در ایران به دو نوع تقسیم می‌شود: وقفه قانونی و وقفه غیرقانونی. در وقفه قانونی، از طرف قانون به مؤدی مالیاتی اجازه تأخیر در پرداخت مالیات داده می‌شود و مؤدی، مشمول پرداخت هیچ‌گونه جریمه‌ای نمی‌شود ولی وقفه غیرقانونی، از اتمام مهلت وقفه قانونی تا زمان پرداخت واقعی است که میزان آن در کشور ما بالاست و (در مقطعی) به‌طور متوسط ۳۰ ماه برآورد شده است. بنابراین با در نظر گرفتن مسئله تورم و کاهش ارزش پول، مالیات دریافتی از ارزش واقعی خود دورگشته و موجب خسارت هنگفتی به جریان درآمدی دولت می‌شود (درویشی و محمدیان، ۱۳۹۵).

مالیات، برنامه‌های پنجم و ششم توسعه و اقتصاد مقاومتی

نخستین قانون نسبتاً جامع مالیات‌های مستقیم در اسفندماه ۱۳۴۵ تصویب شد. به‌موجب این قانون تمام مقررات مربوط به مالیات بر درآمد و دارایی که تا آن موقع به‌صورت پراکنده وضع شده بود، تجمیع و نظام نوین مالیاتی ایران با تصویب این قانون ایجاد شد. قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تا پیروزی انقلاب اسلامی ایران سه بار مورد اصلاح و تجدیدنظر جامع قرار گرفت و پس از آن نیز اصلاحات متعددی در قانون مزبور به وجود آمد. همچنین قوانین متعددی در زمینه مالیات‌های غیرمستقیم تصویب و اجرا شده است. علاوه بر اصلاح مقررات مالیاتی مندرج در قوانین بودجه سالیانه و برنامه‌های اول، دوم و سوم توسعه اقتصادی، لوائح متعددی درمورد اصلاح، حذف و

ایجاد قانون جدید مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰ به تصویب شورای انقلاب اسلامی و همچنین مجلس شورای اسلامی رسید (دعایی، ۱۳۹۴).

درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی را در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته تشکیل می‌دهند و نقش قابل‌توجهی در اعمال سیاست‌های اقتصادی در این کشورها ایفا می‌کنند. این درحالی است که اغلب کشورهای درحال توسعه وابسته به منابع طبیعی، دارای یک سیستم مالیاتی ناکارآمد هستند و قادر به تأمین منابع مالی دولت و تحقق اهداف مالیاتی آن نیستند. مالیات در ایران همانند برخی از کشورهای درحال توسعه نتوانسته نقش خود را در اقتصاد به‌درستی ایفا کند و این مسئله جدا از ناکارآمدی نظام مالیاتی، به وجود درآمدهای نفتی و نقش پررنگ آن در اقتصاد ایران بازمی‌گردد. از زمانی که درآمدهای حاصل از فروش نفت وارد بودجه دولت شده است، دولت‌ها به دلیل عدم احساس نیاز، به درآمدهای مالیاتی توجه چندانی نکردند و از همین رو درآمدهای مالیاتی سهم کمی از درآمدهای دولت را تشکیل داده است. از وجهی دیگر، دولت در قبال دریافت مالیات، ملزم به پاسخگویی در برابر مردم خواهد بود. از همین رو، وجود درآمدهای نفتی و وابستگی قابل توجه بودجه دولت به این درآمدها سبب شده که در کشور ما، لزوم توجه جدی به مالیات و اثرات اقتصادی آن مورد غفلت قرار گیرد، نقش مالیات در بین درآمدهای دولت کمرنگ شود و سازوکار کارآمدی برای جذب آن مدنظر قرار نگیرد. بررسی وضعیت درآمدهای تحقق‌یافته دولت طی سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۹۶ نشان می‌دهد که متوسط سهم درآمدهای نفتی و درآمدهای مالیاتی در درآمدهای دولت برای بازه زمانی مذکور، به ترتیب معادل $\frac{34}{1}$ و $\frac{34}{2}$ درصد بوده است. این آمار بیانگر آن است که مالیات و درآمدهای نفتی نقشی یکسان در درآمدزایی برای دولت دارند و انتظار می‌رود که نقش مالیات پررنگ‌تر از وضعیت موجود شود.

با توجه به اینکه اقتصاد ایران درحال حاضر با معضل تحریم‌های اعمال‌شده، دست‌به‌گریبان است و نوسان قیمت نفت در بازارهای جهانی منجر به ناپایداری درآمدهای دولت می‌شود و آسیب‌های جدی را متوجه اقتصاد کشور می‌کند، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و تلاش درجهت تحقق درآمدهای مالیاتی، ضرورتی انکارناپذیر برای دستیابی به اهداف مهمی از قبیل رشد اقتصادی، برقراری ثبات

اقتصادی، ارتقای رقابت‌پذیری و بهبود محیط کسب‌وکار محسوب می‌شود. درواقع تا زمانی که گام‌های مؤثرتری درخصوص کاهش و به حداقل رسانی سهم درآمدهای نفتی در بودجه دولت برداشته نشود، نمی‌توان انتظار داشت که نظام مالیاتی کارکرد واقعی خود را داشته باشد. در برنامه پنجم توسعه پیش‌بینی شده بود که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به‌طور متوسط حداقل به ۱۰ درصد افزایش یابد و همچنین مقرر شده که این نسبت در برنامه ششم به ۱۱ درصد برسد. این درحالی است که نسبت مذکور در طول برنامه پنجم توسعه به‌طور متوسط ۹/۵ بوده و این آمار تأکیدی بر این است که از ظرفیت‌های مالیاتی در کشور به‌خوبی استفاده نشده است. بررسی وضعیت نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت نیز نشان می‌دهد که این نسبت برای بازه زمانی (۱۳۹۶-۱۳۸۶) همواره کمتر از ۵۰ درصد بوده است و نقش مالیات در تأمین هزینه‌های جاری با نقش بالقوه آن تفاوت قابل‌ملاحظه‌ای دارد. جایگاه ایران در نماگر پرداخت مالیات بانک جهانی نیز تأکیدی بر پیچیده و مبهم بودن مقررات مالیاتی و بار مقرراتی بالا است (گزارش ستاد فرماندهی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۷).

هدف سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مخصوصاً بند (۱۷)^۱، ایجاد بستر مناسب برای حرکت اقتصاد ایران در یک مسیر رشد پایدار از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی می‌باشد. برنامه‌ریزی بر مبنای اقتصاد مقاومتی، ایجاب می‌کند با هرگونه عوامل برهم زننده رشد پایدار برخورد شود و راهبردهای برنامه به‌گونه‌ای انتخاب شود که خطرپذیری‌ها و نااطمینانی‌های تحقق اهداف آن به حداقل برسد. بررسی عملکرد اقتصاد ایران طی دهه‌های اخیر نشان می‌دهد که اقتصاد ایران از نوسان‌های بالایی برخوردار است و این نوسان‌ها به عوامل مختلفی از جمله تحریم‌های اقتصادی بستگی دارد. از این‌رو جایگزین کردن درآمدهای ثانوی از جمله مالیات به‌جای درآمدهای نفتی از راه‌حل‌های اقتصاد مقاومتی و گنجاندن آن در برنامه ششم توسعه است.

افزایش درآمدهای مالیاتی در این مقطع از اقتصاد ایران با جدیت در حال پیگیری است و دولت با شناسایی بخش‌های مالیات‌گریز و جلوگیری و محدود کردن راه‌های فرار

۱. اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی.

مالیاتی و حذف معافیت‌های مالیاتی از برخی ارگان‌ها می‌تواند درآمد خود را افزایش دهد تا بهتر بتواند درآمد و هزینه خود را مدیریت کرده و عدالت اجتماعی را اجرایی کند. در حالت کلی، برای اجرای عدالت اجتماعی، نظام مالیات باید براساس میزان درآمد باشد. دولت باید برای شفافیت اقتصادی و شفافیت سیستم مالیاتی کشور به صورت کارآمد از صاحبان سرمایه و از تمامی کسانی که فعالیت اقتصادی دارند، مالیات واقعی اخذ کند. از این رو با تصویب ماده (۶) از قانون برنامه ششم توسعه هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی جدید طی سال‌های اجرای برنامه ممنوع کرده است (گزارش معاونت امور اقتصادی، ۱۳۹۷).

تأثیر جرم‌انگاری در کاهش فرار مالیاتی در ایران

ضعف، نارسایی و یا عدم اصلاح مقررات قانونی به لحاظ ملاحظات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی حاکم بر جامعه، مانعی جدی در دستیابی به اهداف نظام مالیاتی در تأمین درآمدهای دولت و توسعه رفاه اجتماعی محسوب می‌گردد. از این رو اقدام کشورهای مختلف در زمینه اصلاحات در نظام مالیاتی در ابتدا با اصلاحات قانونی و سیاست تقنینی آغاز گردیده است. اصلاح روش‌های اخذ مالیات، پیش‌بینی و توسعه پایه‌های جدید مالیاتی و اصلاح نظام پاسخ‌دهی و ضمانت اجرا از مهم‌ترین زمینه‌های اصلاح در حوزه قوانین و مقررات محسوب می‌گردد (گزارش راهبردی شفافیت در نظام مالیاتی، ۱۳۹۷).

مالیات نوعی هزینه اجتماعی است که آحاد یک جامعه در راستای بهره‌مندی از امکانات و منابع یک کشور موظف‌اند آن را پرداخت نمایند و دولت‌ها برای جبران هزینه‌های خدماتی که به شهروندان ارائه می‌دهند اقدام به وضع مالیات می‌نمایند. بنابراین وضع و اخذ مالیات برای دولت‌ها بسیار حیاتی و مهم می‌باشد. در ایران برطبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب تیرماه سال ۹۴ در ماده ۲۷۴، فرار مالیاتی عمل مجرمانه

محسوب شده و برای مرتکبین مجازات درجه شش^۱ تعیین شده است که این امر تا حدی می‌تواند از فرار مالیاتی جلوگیری کند. همچنین تشکیل بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر به‌طوری که تمامی فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان از طریق مراجعه و ثبت در این مرکز صورت گیرد و تمامی اطلاعات نیز ذخیره و به‌صورت آنلاین در اختیار واحدهای مالیاتی سراسر کشور قرار گیرد، راه دیگری برای جلوگیری از فرار مالیاتی است. از طرفی، ماده (۲۷۷) این قانون بیان کرده که مرتکبان جرایم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در ماده (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند (نصیری اقدم، ۱۳۹۳).

در این حال، برخی علل وجود آسیب در سیاست تقنینی و سیاست کیفری را می‌توان به‌صورت زیر خلاصه نمود:

➤ عدم اولویت اصلاح و رفع نواقص قانونی موجود

اتکای درآمدی دولت بر صادرات نفت و مشتقات آن از دلایل مهم نادیده انگاشتن یا کم‌توجهی به تأثیر مهم مالیات و جایگزینی آن با این‌گونه درآمدها در طول تاریخ پس از کشف نفت در ایران بوده است، تأکید بر درآمدهای ناپایدار نفتی در مقایسه با درآمدهای باثبات ناشی از مالیات‌ها در بودجه سنواتی دولت تأییدکننده این امر است. اتکا به منابع حاصل از نفت در کنار این وضع، به دلیل عدم ثبات و وجود نوسان در این نوع از درآمدها، سبب تضعیف نظام برنامه‌ریزی و درنهایت عدم ثبات در روند اقتصادی

۱. ماده ۲۷۴- موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان، حسب مورد به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند: ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن. ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن. ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام. ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده. ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع. ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی. ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی. تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست. تبصره ۲- اعلام جرایم و اقامه دعوا علیه مرتکبان جرایم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادرسی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

کشور می‌گردد. از مهم‌ترین نمودهای ناکارآمدی قوانین مالیاتی و فقدان اولویت اصلاحات در سیاست تقنینی ایران می‌توان به‌کندی تصویب و اجرایی شدن مالیات بر مصرف داخلی یا مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرد که به‌رغم توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول پس از ۱۸ سال درنهایت در سال ۱۳۸۷، مورد تصویب قانون‌گذار قرار گرفت. پس از تصویب این قانون نیز به‌دلیل ناکافی بودن پاره‌ای از زیرساخت‌های فنی و سازمانی مورد مخالفت برخی از صنوف قرار گرفت. علاوه بر این، حذف پایه‌های مالیاتی مؤثر همچون مالیات بر جمع درآمدهای مختلف به‌دلیل ضعف کارشناسی و بدون توجه به مزایای بسیار آن را نیز می‌توان از دیگر موارد مرتبط برشمرد. این وضعیت درمورد مالیات‌های زیست‌محیطی و مالیات بر تجارت الکترونیک نیز به‌رغم تأثیر فراوان این نوع مالیات‌ها بر درآمدهای دولتی و جلوگیری از انحراف در تجارت سنتی و عملکرد اقتصادی در بلندمدت نیز وجود دارد (فاضلی و جلیلی، ۱۳۹۷). از سوی دیگر، تغییرات مکرر و زود هنگام قوانین مالیاتی و عدم وجود شرایط اجرای قانون پیش از تصویب و نیز عدم توجه قانون‌گذار یا کم‌توجهی آن به شرایط و وضعیت اقتصادی و اجتماعی حاکم بر زمان تصویب، ثبات و کارایی قوانین مالیاتی را تا حد زیادی کاهش داده است. عدم تعیین تکلیف قوانین آزمایشی و فقدان توجه و دقت کافی در رفع ابهامات از دیگر عواملی است که بر کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی تأثیر مستقیم داشته است.

➤ کم‌توجهی به تدوین سیاست کیفری مؤثر و بازدارنده

وضع و تدوین پاسخ‌های کیفری، درکنار تدابیر پیشگیرانه قانونی، در راستای بازدارندگی و پیشگیری از ارتکاب مجدد اعمال ناقص قانون، به‌خصوص تقلب و اجتناب از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. این‌گونه پاسخ‌ها به‌طور عمده در کشورهایی با نرخ قابل قبول تمکین مالیاتی و رعایت مقررات به همراه تعیین مسئولیت کیفری اشخاص مرتبط با پدیده مجرمانه مالیاتی وجود داشته که این خود تأییدکننده اثر این‌گونه از پاسخ‌ها در نظام مالیاتی می‌باشد. وضع و تدوین سیاست کیفری و تعیین پاسخ‌های مرتبط با آن از شروع تدوین قوانین مالیاتی (۱۳۴۵ هجری خورشیدی) مدنظر قانون‌گذار مالیاتی قرار گرفته است. لکن در هیچ‌یک از موارد تصویب و اجرای قوانین تاکنون، نظام مالیاتی

ایران برخوردار از سیاست کیفری منسجم و بازدارنده‌ای نبوده است. علت این امر را می‌توان در تبعیت و تأثیرپذیری قوانین مالیاتی از اقتصاد تک‌محصولی و ناسالم متکی بر نفت و درآمدهای ناشی از آن دانست. در زمان تصویب قوانین مالیاتی، اصل وصول و وصول حداکثری مالیات‌ها به‌عنوان درآمد پایدار، به‌شدت تحت تأثیر رشد درآمدهای نفتی و اقتصاد متکی بدان قرار داشته است و از این رو، سیاست کیفری مالیاتی به‌دلیل وضعیت حاکم بر اقتصاد ایران رشد و بازدارندگی کافی را نیافته است. اصلاحات اخیر در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۲ نیز با نوعی شتاب‌زدگی و غفلت در تدوین و تعیین مسئولیت کیفری و تدوین پاسخ‌های کیفری همراه بوده است. بی‌توجهی به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی، به‌رغم رویکرد نوین قانون مجازات اسلامی در این باره (موضوع تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم) ابهام و ایراد در تعیین شرکا در جرم مالیاتی (موضوع ماده ۲۷۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم)، پراکندگی در مقررات کیفری و تعیین ضمانت اجرا عدم تعیین مدت‌زمان تعلیق از فعالیت‌های اقتصادی و پاره‌ای از موارد دیگر گویای این امر است (گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شماره ۶۰۱۲، ۱۳۹۴).

دلایل عدم تمکین مالیاتی در ایران

تمکین مالیاتی و به‌طور خاص، تمکین داوطلبانه مالیاتی، از ضروریات یک نظام هدفمند و آرمانی مالیاتی محسوب می‌گردد. در یک نظام اقتصادی پیشرفته و هدفمند، تقریباً تمامی درآمدهای دولت از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌گردد. درآمدهای مالیاتی در ایران در مقایسه با سایر منابع درآمدی دولت از جمله درآمدهای نفتی، در سطح پایینی قرار گرفته است. این امر سبب ایجاد آسیب در نظام درآمدی دولت و نظام مالیاتی گردیده است. عوامل متعددی در عدم تمکین مالیاتی مداخله می‌نماید که از آن جمله ضعف قوانین و مقررات مالیاتی، عوامل اقتصادی و فرهنگی می‌باشند. در این بخش به بررسی برخی از این علل خواهیم پرداخت.

➤ عوامل مرتبط با قوانین و مقررات مالیاتی

بدون شک، قوانین و مقررات مالیاتی نقش تعیین‌کننده‌ای در بازدارندگی و پیشگیری از پدیده عدم تمکین مالیاتی دارند. نقص و نارسایی در قوانین و مقررات، جنبه‌های مختلف نظام مالیاتی را دچار چالش می‌نماید. بنابراین می‌توان چنین برداشت کرد که بین قوانین مالیاتی و کارآمدی نظام مالیاتی رابطه‌ای دوسویه و تنگاتنگ برقرار می‌گردد. ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی و کاستن از پیچیدگی قوانین و مقررات، اعمال راهکارهای مناسب در کاستن از بار مالیاتی مؤدیان، تقویت سیاست‌های قانونی ناظر بر پیشگیری از پدیده عدم تمکین همچون توسعه نظارت، اعمال راهکارهای نظارتی و رفع خلأهای ناظر بر ضمانت اجراها و پاسخ‌های کیفری از مهم‌ترین عوامل قانونی کنترل پدیده عدم تمکین محسوب می‌گردد. وجود ابهامات متعدد در قوانین مالیاتی و تعدد مقررات در قالب بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها سبب پیچیده‌تر شدن نظام مالیاتی گردیده است. زیرا بخشنامه‌ها به‌عنوان الزامات اداری منتشر نمی‌شوند، بنابراین اطلاع از آن‌ها به‌سادگی صورت نمی‌گیرد.

➤ ضعف در پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی

پی‌ریزی سیاست منسجم پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی از ابتدای دوره قانون‌گذاری مالیاتی در ایران دچار مشکل و چالش بوده است. نظارت بر عملکرد مؤدیان مالیاتی به‌صورت محدود در قوانین مالیاتی موردتوجه قانون‌گذار قرار گرفته است که از آن جمله می‌توان نظارت و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان به‌منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات راجع به تنظیم و نگهداری دفاتر قانونی را مدنظر قرارداد (ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح ۱۳۸۰). همچنین، الزام اشخاص حقیقی و حقوقی به اخذ کد اقتصادی و ثبت آن بر روی فاکتورهای خریدوفروش (ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰). از دیگر ضوابط کنترل و پیشگیری از پدیده عدم تمکین در قوانین کنونی محسوب می‌گردد. به‌رغم پیشرفت‌های نوینی که نظام مالیاتی ایران با اصلاحات اخیر قانونی خود به‌دنبال آن است باید گفت که زمینه نظارت و کنترل در

نظام مالیاتی ایران به‌منظور پیشگیری از پدیده عدم تمکین مالیاتی کم و محدود است. از سوی دیگر، آموزش مؤدیان مالیاتی در راستای آگاهی از ضوابط و مقررات مالیاتی و آگاه‌سازی آن‌ها از سیاست‌های نوین سازمانی و نهادی از دیگر عوامل و راهبردهای پیشگیرانه محسوب می‌گردد (گزارش آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد، مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۹۵).

➤ سیاست کیفری نامناسب در قبال عدم تمکین مالیاتی

سیاست اتخاذشده در قوانین مالیاتی ایران، مبتنی بر پاسخ‌های اداری مبتنی بر اعمال جریمه‌های مالیاتی و در موارد محدودی پاسخ‌های کیفری است. گرایش قانون‌گذار مالیاتی ایران بر تقدم و تعدد پاسخ‌های اداری در برابر پاسخ‌های کیفری است. در روند جرم‌انگاری و تعیین پاسخ‌های کیفری نیز قانون‌گذار به‌صورت محدود به جرم‌انگاری رفتارهای منتهی به عدم تمکین مالیاتی پرداخته است. این میزان عملکرد، جوابگوی سیاست‌های اصلاحی در نظام مالیاتی به‌منظور پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی نیست. قانون‌گذار در اصلاحات اخیر، نگاهی نو به مقوله جرم‌انگاری از طریق توسعه جرم‌انگاری رفتارهای متعدد منتهی به عدم تمکین مالیاتی همچون کتمان درآمد، اختفای فعالیت اقتصادی، ممانعت از دسترسی مأموران به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث (ماده ۲۷۴ اصلاحی) و توسعه مسئولیت کیفری همچون مسئولیت شریک و معاون جرم مالیاتی (مواد ۲۷۶ و ۲۷۷) نموده است که این امر می‌تواند تأثیر مناسب‌تری را برای این پدیده، همراه داشته باشد.

➤ بازماندگی و ضعف فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی به‌عنوان بخشی از فرهنگ عمومی، معرف بینش و طرز تلقی اشخاص از مالیات، ارزشمندی مالیات، هنجارهای مالیاتی و سطح آگاهی اشخاص از مالیات می‌باشد. فرایند فرهنگ مالیاتی و مدیریت آن با سه عامل حاکمیت مقتدر، مؤدیان مالیاتی و ضوابط قانونی و سازمانی ارتباط مستقیم دارد. فرهنگ مالیاتی در بعد مادی و

معنوی خود از ابتدای دوره قانون‌گذاری نوین مالیاتی و کارکرد سازمانی و نهادی در ایران دچار پس‌رفتگی و عقب افتادن از معیارهای نوین مالیاتی گردیده است. در بعد مادی، روش‌های پرداخت مالیات به صورت سنتی و باوجود ارتباط بین مؤدی مالیاتی و مأمور مالیاتی صورت گرفته است و بدین ترتیب سبب شکل‌گیری پدیده چانه‌زنی و ارتباط بین مؤدی و مأمور مالیاتی و درنهایت سبب عدم تمکین مناسب مالیاتی توسط مؤدیان گردیده است. به علاوه، این میزان اثرات به دنبال خود تعدد اعتراضات و تأخیر در وصول مالیات‌ها و درنهایت عدم حصول اهداف مالیاتی را به دنبال داشته است. در بعد معنوی فرهنگ مالیات‌ها نیز مقبولیت مالیات و پذیرش آن به عنوان یک ارزش، اعتماد و اطمینان بخشی درخصوص موارد مصرف مالیات و اعتماد به نظام مالیاتی، تقویت احساس عدم تبعیض مالیاتی و میزان آشنایی مأموران و مؤدیان مالیاتی به قوانین و مقررات، توسعه کمتری یافته است. بنابر آنچه ذکر گردید، فقدان فرهنگ مالیاتی در ابعاد مادی و معنوی، سبب عدم التزام اشخاص به اهمیت مالیات‌ها و ضرورت پرداخت آن‌ها و تغییر دیدگاه اشخاص به مقوله مالیات و درنهایت عدم تمکین مالیاتی به صورت‌های مختلف گردیده است (آهنگری و همکاران، ۱۳۹۵).

➤ نابسامانی اقتصاد و سیاست‌گذاری اقتصادی

مالیات به عنوان ابزاری کارآمد در راستای اجرای سیاست‌های اقتصادی دولت و هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی همچون ثبات اقتصادی، رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال و درنهایت بهبود رفاه اجتماعی محسوب می‌گردد. تأثیر مالیات و اقتصاد بر کارکردهای یکدیگر متقابل است، به نحوی که نابسامانی در سیاست‌گذاری مالی و مالیاتی سبب بروز آثار منفی و مخرب اقتصادی گردیده و نقص در سیاست‌گذاری اقتصادی و اقتصاد نابسامان در شکل‌گیری نظام مالیاتی و مطلوبیت آن تأثیر بسزایی دارد. از مهم‌ترین تأثیرات اقتصاد نابسامان و سیاست‌گذاری غیراصولی در اقتصاد، شکل‌گیری اقتصاد تک‌محصولی مبتنی بر درآمدهای غیر مالیاتی و از جمله درآمدهای نفتی، شکل‌گیری اقتصاد غیررسمی و پنهان، رشد تورم و کاهش ارزش پول است که این موارد تأثیرات مهمی را بر عدم وصول اهداف مالیاتی و تمکین مناسب مالیاتی

داراست(درویشی، ۱۳۹۶). اقتصاد زیرزمینی تأثیر متقابلی بر مالیات و درآمدهای ناشی از آن دارد. مالیات و تمکین به آن تا حدود بسیاری وابسته به نوع عملکرد اقتصادی جامعه ازجمله اقتصاد پنهان و غیرقانونی می‌باشد. بنابراین هرچه میزان این نوع از فعالیت‌ها در اقتصاد رشد بیشتری پیدا نماید، میزان عدم تمکین مالیاتی و تبعیت از مقررات مالیاتی، کمتر خواهد بود. تورم نیز با تأثیر برافزایش بار مالیاتی سبب تمایل بیشتر اشخاص به کاستن از هزینه‌های اقتصادی خود، ازجمله مالیات، می‌گردد.

➤ نابسامانی نهادی مؤثر بر پدیده عدم تمکین

وجود ضعف در کارکردها و وظایف نهادی و سازمانی در ارتباط با اجرای وظایف قانونی و عملکرد بین نهادی، یکی از علل رشد و تکوین پدیده عدم تمکین مالیاتی محسوب می‌گردد. نیروی انسانی از مهم‌ترین سرمایه‌های یک سازمان محسوب می‌شود. کمبود نیروی انسانی متخصص از یک سو و ضعف در آموزش تخصصی نیروی انسانی از سوی دیگر، همواره یکی از نواقص و چالش‌های سازمان مالیاتی بوده است. کمبود کارکنان مالیاتی، همراه با حجم وسیع پرونده‌های مالیاتی و تراکم آن‌ها در کنار کمبود آموزش و تخصص این مجموعه در پدیده عدم تمکین مالیاتی نقش اساسی دارد. عدم توانایی در شناسایی و ثبت مناسب مؤدیان مالیاتی و کشف معاملات ساختگی و مبادلات غیرقانونی و ناتوانی در تشخیص و وصول مناسب مالیات از نتایج این امر محسوب می‌گردد(ایزد خواستی، ۱۳۹۵).

علاوه بر این، ضعف و نارسایی نظام مالیاتی و تشخیص کامل و مناسب منابع مشمول مالیات و اطلاعات مالی و درآمدی شهروندان و مؤدیان مالیاتی به‌عنوان عامل نهادی مؤثر دیگری در پدیده عدم تمکین مالیاتی مؤدیان به‌حساب می‌آید. از سوی دیگر، اطلاعات مالیاتی به‌عنوان مرکز ثقل نظام مالیاتی محسوب شده و از مهم‌ترین عناصر موفقیت و پیشرفت نظام مالیاتی می‌باشد. ضعف قانون‌گذاری و فقدان برنامه‌ریزی مناسب در این میان در کنار ضعف در تجهیز فنی و امکانات سخت‌افزاری سبب نقص و کاهش اطلاعات مالیاتی مؤدیان و شهروندان گردیده و بدین ترتیب امکان عدم تمکین

و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهند. ضعف در همکاری بین نهادی در تبادل اطلاعات مالیاتی از دیگر موارد مطرح در این باره می‌باشد. اصل رازداری و عدم افشای اسرار مالی مشتریان که عمدتاً از سوی بانک‌ها در نظام اقتصادی ایران صورت می‌گیرد، به‌عنوان مانعی مهم بر سر راه تبادل اطلاعات و اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی بر عملکردهای اشخاص محسوب می‌گردد.

جمع‌بندی

در کشورهای غنی از نظر منابع طبیعی، دولت‌ها به‌دلیل سهل‌الوصول بودن درآمد ناشی از فروش ثروت منابع (مانند نفت) توجهی اندک به درآمدهای مالیاتی می‌کنند. این درحالی است که درآمدهای مالیاتی باثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منبع محسوب می‌شود. اقتصاد نفتی ایران نیز از این قاعده مستثنا نیست و به‌جرئت می‌توان گفت دولت، سهم بسیار ناچیزی از درآمدهای خود را از ناحیه درآمدهای مالیاتی کسب می‌کند. این درحالی است که مالیات‌ستانی در ایران سابقه دیرینه ۳۰۰۰ ساله دارد. در کنار این مسائل، میزان فرار مالیاتی نیز به مشکل مهمی تبدیل شده است. فرار مالیاتی از دهه‌های گذشته توجه محققان و سیاست‌گذاران را جلب نموده و مطالعات مختلفی در این خصوص صورت پذیرفته است. این پدیده یکی از چالش‌های بسیار مهم کشورهای مختلف جهان به‌ویژه کشورهای درحال توسعه می‌باشد. فرار مالیاتی به‌عنوان جزئی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن‌ها پرداخت نشده است. براین اساس، ریشه‌یابی و شناسایی عوامل مؤثر در ایجاد پدیده فرار مالیاتی جهت افزایش کارایی نظام مالیاتی، اهمیت بسیاری دارد.

بررسی پدیده فرار مالیاتی و شناسایی عوامل مهم شکل‌گیری آن کمک می‌کند تا بتوان مناسب‌ترین راهبردها و زیرساخت‌های لازم برای جلوگیری و کاهش آن فراهم آید. فرار مالیاتی تنها ریشه اقتصادی ندارد و نقش عوامل اجتماعی و نهادی نیز در شکل‌گیری آن بایستی در نظر گرفته شود. به‌طور کلی در متون اقتصادی، برخی از عوامل مهم پدیدآورنده فرار مالیاتی مواردی شامل: نرخ مالیات، همکاری ضعیف نهادها

و مؤسسات وابسته، پیچیدگی قوانین و مقررات، فقدان سیستم اطلاعاتی کارآمد، گستردگی معافیت‌های مالیاتی، تورم، اخلاق مالیاتی، سطح درآمد افراد، بیکاری و تعرفه کالا و خدمات برشمرده شده‌اند. در ایران مهم‌ترین علت موجهه این پدیده، نبود سیستم اطلاعاتی کارآمد و در نتیجه عدم اشراف سازمان امور مالیاتی کشور بر اطلاعات اقتصادی اشخاص می‌باشد. حجم گسترده فرار مالیاتی، پیامدهای منفی بسیاری را در پی دارد که برخی از این پیامدها برای تمامی اقتصادها و برخی نیز برای اقتصاد ایران موضوعیت دارند. کاهش توان رقابتی فعالان اقتصادی در بخش رسمی، شفافیت اقتصادی پایین، ناکارآمدی سیاست‌های دولت، ایجاد اختلال در خدمات عمومی دولت، نابرابری درآمد و ثروت، تضعیف فرهنگ مالیاتی، از جمله پیامدهای عمومی گستردگی فرار مالیاتی در یک اقتصاد و بی‌ثباتی اقتصادی و تداوم وابستگی بودجه دولت به منابع نفتی نیز از مهم‌ترین پیامدهای گستردگی فرار مالیاتی در اقتصاد ایران می‌باشند. لذا، کاهش فرار مالیاتی موجب می‌شود تا بدون تحمیل بار مالیاتی بر مؤدیان، درآمدهای مالیاتی و به تبع آن سهم آن در منابع بودجه دولت افزایش یابد که این امر در راستای ارتقای عدالت مالیاتی اهمیت بسیاری دارد. به هر ترتیب، اولین گام در راستای حرکت در مسیر کاهش فرار مالیاتی، برآورد حجم فرار مالیاتی می‌باشد تا از این طریق میزان وخامت اوضاع تبیین گردد.

به‌رغم افزایش توان جامعه برای پرداخت مالیات، تلاش‌های مالیاتی تغییر چندانی نکرده است و میزان فرار مالیاتی در اقتصاد ایران در حال افزایش است. از سوی دیگر، از آنجایی که نظارت بر حسن جریان امور از جمله وظایف ذاتی سازمان بازرسی کل کشور است و جهت جلوگیری و گسترش بیشتر، پدیده فرار مالیاتی، موارد زیر می‌تواند در معرض واکاوی‌های بازرسی می‌تواند قرار گیرد و مسیر حسن جریان امور، از ابتدا، در آن طراحی و مورد سؤال واقع شود. در این ارتباط توجه به نکات زیر، مفید خواهد بود:

۱. دستگاه‌های نظارتی از جمله سازمان بازرسی کل کشور، مجلس شورای اسلامی، سازمان امور مالیاتی، دیوان محاسبات و مانند این‌ها با اعمال قوانین و مقررات شدید و نظارت بیشتر در جهت اصلاح آیین‌نامه و بخشنامه‌های پیچیده و کاهش گسترش فرار

مالیاتی و انجام فعالیت‌های غیررسمی، معاملات اکثراً به صورت غیرقانونی و از طریق قاچاق که منجر به افزایش شدید اندازه فرار مالیاتی می‌گردد جلوگیری شود.

۲. سازمان امور مالیاتی تمهیدات لازم درخصوص نظارت و کنترل هرچه بیشتری بر ثبت و یا عدم ثبت فهرست معاملات فصلی مؤدیان در سامانه (TTMS) را به وجود آورد.

۳. سازمان امور مالیاتی تمهیدات لازم درخصوص شناسایی مؤدیانی حقیقی را اتخاذ نماید که هنوز زیرمجموعه هیچ اتحادیه صنفی نبوده و درحال فعالیت به صورت عمده‌فروشی و خرده‌فروش می‌باشند. از طرفی تمهیدات لازم درخصوص رسیدگی و تعیین درآمد پرونده‌های مالیاتی به عمل آورده تا از تطویل زمان در این موارد جلوگیری گردد.

۴. اجتناب از افزایش بار مالیاتی: چنان که نتایج اکثر مطالعات نشان می‌دهد با افزایش بار مالیاتی اندازه فرار مالیاتی در ایران افزایش می‌یابد. بنابراین اگر هدف، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت باشد این امر با افزایش بار مالیاتی بالا میسر نخواهد شد. نرخ‌های مالیاتی بالا (مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها و...) و همچنین نرخ‌های جریمه پایین در گسترش فرار مالیاتی نقش مهمی ایفا می‌کنند. بنابراین توجه به کاهش همزمان نرخ جرائم مالیاتی، هزینه‌های تنظیم مالیاتی، میزان فعالیت اقتصاد غیررسمی و اندازه وقفه‌های مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیاتی ضروری است.

۵. همکاری ارکان نظام حاکمیت باهدف ارتقای اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور: در کشورهای دارای نظام مالیاتی پیشرفته، راهکار بنیادین برای اشراف اطلاعاتی نظام مذکور، قرار گرفتن اطلاعات اقتصادی افراد جامعه در اختیار دستگاه مالیات‌ستان از طریق اطلاعات ارسالی اشخاص ثالث همچون نظام بانکی، بیمه‌ای و سایر دستگاه‌ها و نهادهای دارنده اطلاعات مذکور می‌باشد. اگرچه امکان دریافت اطلاعات مذکور توسط سازمان امور مالیاتی کشور در قالب پایگاه اطلاعات هویتی، دارایی و عملکردی

موضوع ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم^۱ مصوب ۱۳۹۴ فراهم شده است، اما به دلیل عدم همکاری مناسب دستگاه‌ها و نهادهای اجرایی و حاکمیتی در ارسال اطلاعات مورد نیاز سازمان مالیاتی، پایگاه اطلاعاتی مذکور با ضعف اطلاعاتی شدیدی مواجه است. این در حالی است که اطلاعات پایگاه مذکور به عنوان اطلاعات برون سازمانی سیستم یکپارچه اطلاعاتی مالیاتی محسوب شده و سیستم یادشده نیز پروژه کلیدی و به نوعی ستون فقرات طرح جامع مالیاتی می‌باشد. بنابراین، اجرای کامل طرح جامع مالیاتی نیز منوط به تکمیل اطلاعات این پایگاه می‌باشد، بر این اساس، برطرف شدن ضعف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور و به تبع آن اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، نیازمند همکاری کلیه ارکان، دستگاه‌ها و نهادهای دولتی و حاکمیتی می‌باشد.

۶. دستگاه‌های نظارتی با نظارت بر فعالیت‌های دستگاه‌ها در راستای حذف معافیت‌های غیر ضرور و کارآمدسازی سایر معافیت‌ها به‌ویژه از طریق جایگزینی روش‌های متداول اعطای مشوق‌های مالیاتی همچون اعتبار مالیاتی و اعتبار سرمایه‌گذاری بجای تعطیلی مالیاتی (عمدتاً مربوط به معافیت‌های مناطق آزاد تجاری- صنعتی و معافیت‌های مربوط به مناطق محروم و کمتر توسعه یافته) اقدام نمایند.

۷. مجلس شورای اسلامی و سازمان بازرسی کل کشور از طرف تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی، در ایجاد شفافیت و کاهش پیچیدگی قوانین کمک نموده و به ارتقای انگیزه افراد را برای مشارکت در پرداخت مالیات بیشتر کند. از طرفی براساس مطابق بند (چ) ماده (۱۱۳) قانون برنامه ششم توسعه، تنقیح، اصلاح و رفع خلاءهای قوانین با رعایت

۱. ماده ۱۶۹- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلف‌اند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آن‌ها ارائه نشده است، می‌باشد.

قانون تدوین و تنقیح قوانین و مقررات کشور حداکثر تا پایان سال دوم اجرای قانون برنامه مورد تأکید قرار گرفته است.

۸. دولت‌ها می‌توانند با کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را افزایش داده و هدف رشد اقتصادی را دنبال نمایند. علاوه بر این، کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها از طریق کاهش بار مالیاتی شرکت‌ها، می‌تواند انگیزه فرار مالیاتی را تا حد زیادی کاهش دهد. از این رو اگرچه در کوتاه‌مدت، این امر کاهش درآمدهای مالیاتی دولت را در پی خواهد داشت، لیکن در بلندمدت، با توجه به افزایش پایه مالیات ناشی از رشد اقتصادی و همچنین کاهش فرار مالیاتی، انتظار می‌رود درآمدهای مالیاتی از دست‌رفته، جبران گردد. این مهم علاوه بر آثار اشاره شده می‌تواند در ارتقاء شفافیت اقتصادی نیز نقش ایفا نماید. زیرا این اصلاح منجر به پایین‌تر قرار گرفتن نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی نسبت به نرخ حداکثری مالیات بر اشخاص حقیقی و به تبع آن افزایش انگیزه فعالیت اقتصادی در قالب شرکت خواهد بود.

۹. دستگاه‌های نظارتی باید با نظارت بر حسن اجرای قانون مالیات‌های مستقیم در سازمان امور مالیاتی کشور زمینه ارتقاء عدالت مالیاتی از طریق بهبود تشخیص و رسیدگی مالیاتی و همچنین اصلاح فرایند دادرسی مالیاتی در افزایش رضایتمندی مؤدیان مالیاتی و بهبود تمکین مویان و در نتیجه کاهش انگیزه فرار مالیاتی ایجاد نمایند.

۱۰. دستگاه‌های اجرایی با اجرای سیاست‌های کلی نظام اداری در بخش دولت الکترونیک و آیین‌نامه‌های بانکداری الکترونیک در جهت پرداخت مالیات، اجباری کردن پرداخت‌های الکترونیکی، تصویب سیستم پرداخت الکترونیکی متمرکز، اجازه ارائه گزارش مالیاتی به نزدیک‌ترین دفاتر مالیاتی، استفاده از فلش در نرم‌افزار مالیاتی، پذیرش سیستم‌های ثبت و پرداخت الکترونیکی، زمینه کاهش فرار مالیاتی کاهش را فراهم آورند.

۱۱. به‌منظور جلوگیری از فرار مالیاتی، در بخش احکام کیفری قانون مالیات‌ها، عدم ارائه اطلاعات توسط اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان امور مالیاتی، جرم انگاری شود.

۱۲. شناسایی منابع و پایه‌های جدید مالیاتی همچون مالیات بر درآمد، مالیات بر عایدی سرمایه است که امروزه در بسیاری از کشورها اعمال می‌شود، این مالیات بر بازدهی حاصل از سرمایه‌گذاری در تملک دارایی‌های سرمایه‌ای وضع می‌شود. که مهم‌ترین دلایل و اهداف اخذ پایه مالیات بر عایدی سرمایه و درآمد عبارت‌اند از:

- ایجاد عدالت مالیاتی در امتداد تحقق عدالت اجتماعی.
 - یکپارچگی، انسجام و کارایی نظام مالیاتی.
 - کنترل سوداگری و سفته‌بازی در بخش‌های سرمایه‌پذیر از جمله مسکن، سکه و مانند آن.
 - جلوگیری از فرار مالیاتی درآمدهای سایر منابع مشمول مالیات.
 - کمک به توزیع صحیح درآمد بین اشخاص جامعه.
- دست‌آخر، اشاره به این نکته، ضروری است که آثار اقتصادی ناشی از وضع مالیات بر عایدی سرمایه بر حوزه‌های مختلفی از جمله رشد اقتصادی، توزیع درآمد، تصمیمات سرمایه‌گذاری، ترکیب دارایی خانوارها، تخصیص دوباره سرمایه و اثر قفل شدن دارایی‌ها (نگهداری دارایی‌های موجود و به تعویق انداختن فروش یا واگذاری دارایی‌ها) تأثیرگذار خواهد بود.

فهرست منابع

الف) منابع فارسی

- اشرفزاده، حمیدرضا و مهرگان، نادر، ۱۳۸۹، تخمین حجم فعالیت‌های اقتصاد زیرزمینی در ایران با استفاده از روش تقاضا برای اسکناس و مسکوک در گردش، تهران، مجله تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.
- اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و مهدی ناظمی اردکانی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران" پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱: ۱۷-۳۲.
- امین خاکی، علیرضا، ۱۳۹۰. برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین‌کننده آن در اقتصاد ایران، رساله دکتری اقتصاد، دانشکده علوم اقتصاد و اداری دانشگاه مازندران.
- امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۱)، «آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی»، مجله علمی ترویجی کارآگاه، سال ششم - شماره ۲۱.
- ایزدخواستی، حجت، عرب مازیار، عباس، ۱۳۹۵، تحلیل اثرات سیاست‌های مالی و مالیاتی کارآمد بر سرمایه‌گذاری خصوصی در ایران. پژوهشنامه مالیات شماره ۳۲، مسلسل ۸۰، ص ۱۱-۳۴.
- آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی، ۱۳۹۵، مرکز پژوهش‌ها شورای اسلامی معاونت پژوهش‌های اقتصادی.
- آهنگری، عبدالمجید و همکاران، ۱۳۹۵، اثرات مالیات سبز بر رشد اقتصادی و رفاه در ایران، فصلنامه اقتصاد مقداری، دوره‌ی ۱۵، شماره ۱ بهار ۱۳۹۷ صص ۶۱-۲۷.
- باقری گرمارودی، احمدرضا، ۱۳۸۷، اقتصاد زیر زمینی، تخمین و آثار آن بر کسری بودجه و سرمایه‌گذاری بخش خصوصی طی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۸۴، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی شهید بهشتی.
- بررسی شاخص پرداخت مالیات در ایران، ۱۳۹۲، سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش برنامه‌ریزی و امور بین‌المللی.
- بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، ۱۳۹۷، مرکز پژوهش‌ها شورای اسلامی. شماره چاپ ۱۰۴۷.

- برگستروم، ویلی (۱۳۷۸) «دولت و رشد»، ترجمه علی حیاتی، سازمان برنامه‌بودجه، تهران.
- خلعتیری، فیروزه، ۱۳۹۶، اقتصاد زیرزمینی، مجله روند، شماره ۵۲.
- درویشی، باقر. محمدیان، فرشته، ۱۳۹۵، بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۳ مسلسل ۸۱، صص ۱۱۶-۶۳.
- رحمانی، تیمور؛ فلاحی سامان؛ رضایی محمدقاسم، سبزو محبوه، ۱۳۹۲، پذیرش عمومی مالیات، فساد و دموکراسی: مطالعه بین کشوری، پژوهشنامه مالیات، شماره یازدهم: مسلسل ۵۳، صص ۶۵-۳۵.
- سیدنورانی، سید محمدرضا، ۱۳۹۲، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات اقتصادی.
- صادقی و همکاران، ۱۳۹۶، تحلیل تجربی تأثیر مالیات‌های مستقیم بر توزیع درآمد در ایران : کاربرد مدل خودرگرسیون برداری عامل افزوده، پژوهش‌نامه مالیات شماره ۹۷، مسلسل ۸۵.
- عباسیان، عزت‌الله و همکاران، ۱۳۹۵، بررسی اثر عدم اطمینان مالیات‌ها بر اشتغال بخش‌های عمده اقتصادی ایران، مجله تحقیقات اقتصادی شماره ۷۵، صص ۷۱-۵۳.
- عسگری، علی، ۱۳۹۲، کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، شماره ۱، صص ۱۲۰-۸۵.
- عزیزاده، محمد، مطلبی، معصومه، ۱۳۹۵، بررسی تأثیر مالیات بر ارزش‌افزوده بر اندازه دولت در اقتصاد ایران، فصلنامه مدل‌سازی اقتصادسنجی، سال دوم شماره اول، صص ۱۵۶-۱۳۵.
- فاضلی، محمد، جلیلی، محدثه، ۱۳۹۷، بررسی بین کشوری رابطه کیفیت حکومت، میزان فساد و سطح اعتماد نهادی و اجتماعی، جامعه‌شناسی کاربردی، سال بیست و نهم، شماره پیاپی ۷۰، صص ۲۱۰-۱۹۱.

- فاضلی، محمد، ۱۳۹۴، مقدمه‌ای بر سنجش فساد، مرکز افکارسنجی دانشجویان ایران، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- فاطمی، فرشاد و همکاران، ۱۳۹۶، انحصار و رقابت، بخش حاکمیتی غیردولتی خصوصی‌سازی و محیط کسب‌وکار، ماهنامه مدیریت بازار کار ایران، سال دوم، شماره ۱۷.
- مالیات بر ارزش افزوده بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن، ۱۳۹۶، مرکز پژوهش‌های شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۵۶۳۳.
- مداح، مجید، فراهتی، محبوبه، ۱۳۹۵، تحلیل تجربی توهّم مالی در ایران با تأکید بر نقش مالیات‌های غیرمستقیم، فصلنامه پژوهشنامه مالیات سال بیست و چهارم، شماره ۱، صص ۶۷-۹۷.
- نصیری اقدم، علی، رزمی، اشرف، ۱۳۹۴، وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد، پژوهشنامه اقتصادی: شماره ۵۸ دوره ۱۵، شماره پیاپی ۳، صص ۸۲-۶۱.

ب) منابع لاتین

- Allingham, Michael G. and A. Sandmo. (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis". Journal of Public Economics, 1: 323-338.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2000). Statements on Standards for Tax Services Nos. 1-8. New York, NY: AICPA.
- Ardizzi . G. & Petraglia, c. and Piacenza, m. & Turati, G. (2011), Measuring the Underground Economy with the Currency Demand Approach A Reinterpretation of the methodology, with an application to Italy, University of Torino.
- Armstrong, C., Jagolinzer, A., and D. Larcker. (2010). "Chief executive officer equity incentives and accounting irregularities". Journal of Accounting Research, 48, 225- 271.
- Balsam, S., J. Krishnan, and J. Yang. (2003). "Auditor industry specialization and earnings quality.Auditing" A Journal of Practice & Theory, 22 (2): 71-97.
- Bobek, D., A. Hageman, and R. Hatfield. (2010). "The role of client advocacy in the development of tax professionals' advice" Journal of the American Taxation Association, 32 (1): 25-51.

- Bonner, S., J. Davis, and B. Jackson.(1992). "Expertise in corporate tax planning: The issue at the identification stage" *Journal of Accounting Research*, 30: 1–28.
- Caballe, P & Panades., J. (2014). Inflation, tax evasion, and distribution of consumption. *Journal of Macroeconomics*. 26 (4), 567-595.
- Chaney, P., D. Jeter, and L. Shivakumar.(2004). "Self-selection of auditors and audit pricing in private firms" *The Accounting Review*, 79 (1): 51–72.
- Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin. (2010). "Are family firms more tax aggressive than non-familyfirms?" *Journal of Financial Economics*, 95 (1): 41–61.
- Cloyd, C. Bryan, Jamie Pratt and Toby Stock. (1996). "The Use of Financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Positions: Public and Private Firms". *Journal of Accounting Research*, 34(1): 4.
- Cook, K., and T. Omer. (2010). "The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to DismissAuditors as Tax-Service Providers" Working paper, The University of Arizona and Texas A&M University.
- Desai, M., and D. Dharmapala. (2009). "Corporate tax avoidance and firm value". *Review of Economics and Statistics* 91, 537–546.
- Desai, M., Dyck, I., Zingales, L. (2007). "Theft and taxes" *Journal of Financial Economics*, 84: 591–623.
- Dhaliwal, D., C. Gleason, and L. Mills. (2004). "Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts". *Contemporary Accounting Research*, 21 (2): 431–459.
- Djankov (2018), *Doing Business Methodologies: Paying Taxes Methodology*. Measuring Business Regulations.
- *Doing Business 2017 Indicators* (in order of appearance in the document). *Economy Profile of Iran, Islamic Rep.*
- *Doing Business 2019 Indicators* (in order of appearance in the document). *Economy Profile of Iran, Islamic Rep.*
- Duncker&Humblot, Berlin 59.Slemrod, J., and Yitzhaki, S. (2012). Tax avoidance, Evasion, and Administration. In A. J. Auerbach and M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* .pp. 1423–1471). Amsterdam: Elsevier) 61.
- Dunn, K., and B. Mayhew. (2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality" *Review of Accounting Studies*, 9 (1): 35–58.
- Dyreng, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). "Long-run corporate tax avoidance". *The Accounting Review*, 83 (1): 61–82.
- Ferguson, A., J. Francis, and D. Stokes. (2003). "The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing" *The Accounting Review*, 78 (2): 429–448.
- Fishburn, G. (1991). Tax evasion and inflation, *Australian Economic Papers*, 21 (37), 325-332.

- Frank, M., L. Lynch, and S. Rego. (2009). "Are financial and tax reporting aggressiveness reflective of broader corporate policies?" *The Accounting Review*, 84 (2): 467–498.
- Giles, D. (1997). The hidden economy and tax evasion prosecutions in new Zealand. *Applied Economics Letters*, Taylor, and Francis Journals 4(5), 291-295.
- Gleason, C., and L. Mills. (2011). "Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax expense?" *Contemporary Accounting Research*, 28 (5): 1484–1509.
- Graham, J., Tucker, A. (2006). "Tax shelters and corporate debt policy" *Journal of Financial Economics*, 81: 563–594.
- Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". Congressional research service, 8-13.
- Gul, F., S. Fung, and B. Jaggi. (2009). "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise" *Journal of Accounting and Economics*, 47(3): 265–287.
- Gupta, S., and K. Newberry (1997). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal study". *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 (1): 1–34.
- Gupta, S., and K. Newberry. (2007). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal study". *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 (1): 1–34.
- Guttman, P. M. (1977). *Subterranean Economy*, Financial Analysts Journal .Vol. 33, No. 6(Nov. - Dec.), pp. 26-27, 34
- Hanlon, M., and S. Heitzman.(2010). "A review of tax research" *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2- 3): 127–178.
- Hay, D., W. R. Knechel, and N. Wong. (2006). "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes" *Contemporary Accounting Research*, 23 (1): 141–191.
- Heckman, J. (1979). "Sample selection bias as a specification error" *Econometrica*, 47:153–161.
- Hogan, B., and T. Noga. (2010). "The Association between Changes in Auditor Provided Tax Services and Corporate Tax Avoidance" Working paper, Northeastern University and Bentley University.
- Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3 : 305–360.
- Jensen, M.,Meckling, W. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior ,agency costs and ownership structure" *Journal of Financial Economics*, 3 : 305–360.
- Kafkalas, S.; Kalaitzidakis, P. and V. Tzouvelekas (2014), Tax Evasion and Public Expenditures on Tax Revenue Services in an Endogenous Growth Model ,*European Economic Review*, NO. 70 , pp. 438° 453.

- Kemal, M. Ali. (2017). Fresh Assessment of the Underground Economy and Tax Evasion in Pakistan: Causes, Consequences, and Linkages with the Formal Economy, MPRA Paper 2226, univesity Library of Munich, Germany.
- Kend M. (2008). "Client industry audit expertise: towards a better understanding" *Pacific Accounting Review*, 20:49-62.
- Kinney, W., Z-V Palmrose, and S. Scholz. (2004). "Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?" *Journal of Accounting Research*, 42(3): 561-588.
- Kothari, S.P., Leone, Andrew J., and Charles E. Wasley. (2005). "Performance matched discretionary accrual measures". *Journal of Accounting and Economics*, 39: 163–197.
- Krishnan, G.V., (2003). "Does Big-6 auditor industry experience constrain earnings management?" *Accounting Horizons*, 17: 1–16.
- Lassila, D., T. Omer, M. Shelley, and L. Smith. (2010). "Do complexity, governance, and auditor independence influence whether firms retain their auditors for tax services?" *Journal of the American Taxation Association*, 32 (1): 1–23.
- Levin J. and L.M. Widell (2014), Tax Evasion in Kenya and Tanzania: Evidence from Missing Imports E, conomic Modelling, NO. 39, pp. 151ˆ 162.
- Levine, R., Loayza, N., Beck, T. (2014), "Financial Intermediation and Growth: Causality and Causes", *Journal of Monetary Economics* 46, pp.31–77.
- Maydew, E., and D. Shackelford. (2007). "The changing role of auditors in corporate tax planning In *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod, 307–337". Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
- Mayhew, B., and M. Wilkins. (2003). "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2): 33–52.
- McDonald. M. (2008) "Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data". U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, OTA Technical Working Paper, 2, July 2008.
- McGill, G., and E. Outslay. (2004). "Lost in translation: detecting tax shelter activity in financial statements". *National Tax Journal* LVII, 739–756.
- McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975–1003.
- McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975–1003.

- Mills, L. F. and Kaye J. Newberry. (2001). "The Influence of Tax and Nontax Costs on Book Tax Reporting Differences: Public and Private Firms". The Journal of the American Taxation Association, 23(1): 1-19.
- Neal, T. L., and R. R. Riley.(2001). "Audit specialist designations: measurement considerations" Working paper, University of Kentucky.
- Phillips, J. (2003). "Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation- based incentives". The Accounting Review, 78, 847–874.
- Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York, NY: Free Press.
- Rahmayanti, Y., & Horn, T. (2013). Expenditure efficiency and the optimal size of government in developing countries. Global Economy and Finance Journal, 4(2), 46-59.
- Rego, S. (2003). "Tax avoidance activities of U.S.multinational corporations" Contemporary Accounting Research, 20 (4): 805–833.
- Richardson, G. (2016), "Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.15, pp 151-169.
- Robinson, J., Sikes, S., and C. Weaver. (2010). "Performance measurement of corporate tax departments". The Accounting Review, 85, 1035–1064.
- Rodrik, D., Subramanian, A., & Trebbi, F. (2014). Institutions rule: the primacy of institutions over geography and integration in economic development. Journal of economic growth, 9(2), 131-165.
- Roland, Gerard, (2004). Understanding Institutional Change: Fast-Moving and Slow-Moving Institutions. Studies in Comparative International Development, 38, 109–31.
- Schneider, F. (2016). Shadow Economies of 145 Countries around the World What Do We Know? , erscheint in: B.-A. Wickström (ed.), Schattenwirtschaft .Schriften des Vereins für Socialpolitik.
- Solomon, I., M. Shields, and O. Whittington.(1999). "What do industry-specialist auditors know?" Journal of Accounting Research, 37 (1): 191–208.
- Tanzi, V. (2006), Inflation, Real Tax Revenues and Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina S, taff Paper, NO. 25, PP. 417-451.
- Thomas, W.; Convery, E. Cox and CH.D. Chin Ho (1996), Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988 and 1992 , Federal Tax Compliance Research, department of the treasury, Internal Revenue Service (IRS), NO. 1415 (Rev. 4-96), pp. 1-61.
- Wilson, R., (2009). "An examination of corporate tax shelter participants". The Accounting Review, 84, 969–999.