

# آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها

\* سیدمهدی احمدی موسوی

\*\* محمد صالح ولیدی

\*\*\* علی نجفی توانا

## چکیده

مالیات‌ها به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت محسوب می‌گردند. وصول سریع، کم هزینه و ثبات این قبیل از درآمدها، سبب روی آوردن بسیاری از کشورها به این‌گونه از درآمدها به عنوان درآمد اصلی و پایدار خود بوده است. نظام مالیاتی در ایران نیز در دوران معاصر و در راستای اجرای این سیاست و تبدیل مالیات به عنوان اصلی‌ترین منبع درآمد دولت گام‌های مؤثری برداشته است. به‌رغم تلاش‌های مؤثر در این خصوص، نظام مالیاتی ایران دچار چالش‌ها و آسیب‌های متعددی است که می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که نابسامانی قانونی به عنوان اولین و مهم‌ترین آسیب وارده بر نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. ابهام، عدم ثبات و تورم منابع فوق‌قانونی (بخشنامه‌های مالیاتی) در کنار سیاست کیفری نامتناسب و غیرمنطقی از جمله آسیب‌های قانونی در نظام مالیاتی ایران به شمار می‌آیند. از سوی دیگر عدم تمکین مؤدیان مالیاتی یا تمکین ناقص و نامناسب آنها از دیگر صدمات و چالش‌های موجود در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. در ایجاد این‌گونه آسیب‌ها، عوامل متعددی از جمله عدم توجه قانون‌گذار و سیاست‌گذاران قانونی به

\* دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی (نویسنده مسئول)  
mousavi.ahmadi@gmail.com

\*\* عضو هیأت علمی دانشکده حقوق دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی  
saleh@gmail.com

\*\*\* عضو هیأت علمی دانشکده حقوق دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی  
najafi.tavana@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۰/۱۴

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۹/۰۹

---

ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، سیاست کیفی غیرمؤثر و ناکارآمد، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی در قالب عدم تمکین مالیاتی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و وجود چالش‌های اقتصادی دخالت دارند که در این مقاله مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات، نظام مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، سیاست کیفی مالیاتی، سیاست پیشگیرانه مالیاتی.



امروزه، در پرتو مطالعات نوین مالی و اقتصادی، مالیات به عنوان رکن اصلی درآمدهای دولت‌ها محسوب گردیده و ثبات و پایداری این نوع از درآمدها در برابر درآمدهای ناپایدار، دستیابی به یک نظام مناسب مالیاتی را برای کشورها ضروری ساخته است. نظام مالیاتی ایران از ابتدای دوره شکل‌گیری خود و به‌ویژه در طی دوره تدوین قوانین مالیاتی تاکنون همواره با چالش‌های متعددی همراه بوده که این امر دستیابی به اهداف نهایی این نظام و رسیدن به وضعیت مطلوب را دچار مشکل نموده است. بدین ترتیب، نظام مالیاتی ایران، صرف‌نظر از اقدامات مؤثری که در سال‌های اخیر در راستای اصلاح ایرادات پیشین صورت گرفته است، از آسیب‌ها و چالش‌های متعددی رنج می‌برد که این امر سبب بروز نتایج نامتعارفی از جمله پایین‌بودن غیر منطقی سهم مالیات در تولید ناخالص ملی، پایین‌بودن سهم مالیات در بودجه سالانه در مقایسه با دیگر کشورها و به‌خصوص کشورهای دارای اقتصاد و رشد اقتصادی مشابه و بروز و توسعه نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی، بوده است.

شناخت اقسام آسیب‌ها در نظام مالیاتی ایران از نظر گاه حقوقی و بیان عوامل شکل‌گیری و تکوین آنها موضوع مورد بحث این مقاله به حساب می‌آید. بر این اساس شناخت و تبیین انواع آسیب‌های قانونی و حقوقی از جمله فقدان کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی در زمینه‌های ماهوی و شکلی که سبب ابهام و نارسایی و همچنین پیچیدگی نظام مالیاتی گردیده است؛ و نیز عدم ثبات قوانین و مقررات مالیاتی که منجر به حذف ناروا و غیرمنطقی برخی پایه‌های مفید مالیاتی گردیده، مد نظر قرار گرفته است. علاوه بر این، چالش و آسیب نظم و قانون‌گریزی مالیاتی نیز در کنار چالش‌ها و آسیب‌های حقوقی و قانونی مورد بررسی واقع می‌گردد.

بیان اقسام آسیب‌ها در مطالعات آسیب‌شناسانه بدون بیان و توصیف عوامل مؤثر در وقوع آسیب و صدمات به لحاظ علمی فایده‌مند نیست. بنابراین توصیف عوامل مؤثر در پدید آمدن آسیب و صدمات وارد بر نظام مالیاتی ایران از دیگر موارد مطرح در این پژوهش می‌باشد. بدین لحاظ علل و عوامل ناکارآمدی قوانین و مقررات از جمله فقدان اولویت و یا ناتوانی قانون‌گذار در تدوین و یا اصلاح سیاست قانونی مناسب، فقدان اراده واقعی در تدوین مقررات بازدارنده و در بردارنده ضمانت اجرای مناسب در راستای بازدارندگی و پیشگیری از نقض قوانین و الزامات مالیاتی نقص و نارسایی در ایجاد و عملی‌کردن راهبردهای پیشگیرانه وضعی و اجتماعی و همچنین علل ایجاد و تکوین

پدیده عدم تمکین مالیاتی همچون علل اقتصادی، فرهنگی و قانونی مورد توجه قرار گرفته است. بر این اساس، این پژوهش در دو بخش کلی مشتمل بر بیان و توصیف اقسام آسیب‌ها و بیان علت‌شناسی آنها تنظیم گردیده است.

### ۱. بررسی و توصیف اقسام آسیب‌ها در نظام مالیاتی ایران

نظام مالیاتی، برخوردار از کارکردها و اهداف متعددی از جمله تأمین درآمدهای عمومی کشور از طریق تأمین بخش مهمی از بودجه دولت، ترویج و توسعه عدالت و برابری اقتصادی از طریق بازتوزیع ثروت در جامعه و کاهش نابرابری اقتصادی و فاصله طبقاتی، ایجاد ثبات اقتصادی از طریق کاهش نوسانات اقتصادی در دوران رکود اقتصادی و تعدیل و جهت‌دهی فعالیت‌های اقتصادی می‌باشد.<sup>۱</sup> از این رو، وجود نقص و نارسایی در این نظام و سیاست‌های مرتبط با آن سبب عدم دستیابی و یا کاهش دستیابی به اهداف موردنظر نظام مالیاتی گردیده و نابسامانی مالی و اقتصادی دولت را در پی خواهد داشت.

نابسامانی‌ها و چالش‌های نظام مالیاتی ایران در درجه نخست ریشه در نقایص و نارسایی‌های قوانین و مقررات دارد. شناخت نابسامانی‌های قوانین و مقررات در قلمرو قانون اساسی، قوانین عمومی مالیاتی و مقررات مرتبط با آن در ایجاد و اصلاح مقررات و سیاست‌گذاری قانونی جدید و پیشگیری از آسیب‌ها نقش مستقیم دارد. از دیگر سو، در کنار وجود نقایص و آسیب‌های قانونی، پدیده نظم‌گریزی و وجود نابسامانی در تمکین مالیاتی به عنوان آسیب جدی در روند اعمال سیاست‌های مالیاتی و توسعه نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به عنوان مهم‌ترین هدف نظام مالیاتی کارا و مؤثر به شمار آمده و بنابراین عدم تمکین مالیاتی که به صورت اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی جلوه‌گر می‌شود، مانع مهمی در دستیابی به اهداف مالیاتی محسوب می‌گردد.<sup>۲</sup>

#### ۱-۱. توصیف نقایص و آسیب‌های قوانین و مقررات مالیاتی

نقایص و آسیب‌های قانونی و حقوقی، مهم‌ترین چالش و آسیب در نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. سیاست‌های بنیادین نظام حاکم پیرامون مالیات‌ها در قانون اساسی متجلی گردیده و قوانین عمومی مصوب نهاد قانون‌گذاری به لحاظ ضرورت انطباق با

۱. دعایی، محمدعلی، «توزیع بار مالیاتی در ایران»، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۱۵، ۱۳۸۵، ص. ۲۹.

۲. عبادی، جعفر، مباحثی در اقتصاد خرد، انتشارات سمت، تهران، ۱۳۷۹، ص. ۲۳۹.

سیاست‌های کلی نظام حاکم، در راستای قانون اساسی و انطباق با آن تصویب می‌گردند. حاکمیت قانون در امور مالیاتی و درک ضرورت‌های آن توسط قانون‌گذار به عنوان یکی از شاخص‌های اساسی حکمرانی خوب محسوب می‌گردد.<sup>۱</sup> بنابراین عدم وجود و پیش‌بینی تضمین‌های قانونی و ضروریات تقنینی در قوانین و مقررات و یا نقص و ابهام در این‌گونه از قوانین، آسیبی جدی در روند اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های مالیاتی محسوب می‌گردد.

#### ۱-۱-۱. وجود نقص در تضمین‌های اساسی و بنیادین قانونی

نظام اقتصادی، مالی و مالیاتی و عملکرد مرتبط با آن، ریشه در سیاست‌گذاری بنیادین و اولیه موجود در قانون اساسی دارد. بدین لحاظ، عدم پیش‌بینی و وضع قواعد اقتصادی و مالیاتی در قانون اساسی به لحاظ مطابقت قوانین عمومی با این قانون به عنوان چالشی جدی در روند اجرای سیاست‌های مالیاتی محسوب می‌گردد. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل پنجاه و یکم خود «اصل قانونی بودن مالیات» را مورد توجه قرار داده است. مطابق این اصل: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌گردد مگر به موجب قانون. موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیات به موجب قانون مشخص می‌گردد». بنابراین در قانون اساسی، اصل قانونی بودن مالیات‌ها مورد پذیرش قرار گرفته است. حال آنکه پرداختن به اصول دیگر نظیر «اصل عدم تبعیض مالیاتی» و «اصل عدم ابهام در قوانین مالیاتی» نه در قانون اساسی و نه در دیگر قوانین مورد توجه قرار نگرفته‌اند. بنابراین بی‌جهت نیست که گفته شود ابهامات و نارسایی‌های نظام مالیاتی و قوانین و مقررات مرتبط با آن، ریشه در مشکلات، نارسایی‌ها و نقایص بنیادین دارد. مالیات چه به عنوان یک ارزش اجتماعی و چه به عنوان حق حاکمیت و تکلیف شهروندان بایستی برخوردار از تضمین‌های اساسی و کلان در قوانین اساسی باشد.

#### ۱-۱-۲. فقدان یا نقص در کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی

حاکمیت قانون، اقتضای تدوین قوانین عمومی، شفاف، منطبق با نیازهای اجتماعی و مستمر و با ثبات را می‌نماید. این امر هدف اصلی تدوین قوانین و حاکمیت قانون، یعنی اداره نظام اجتماعی و راهنمایی شهروندان را تضمین می‌نماید. نظام مالیاتی ایران در بعد قانون‌گذاری و تنظیم مقررات به دو نهاد قانون‌گذار و نهاد اجرایی وابسته

۱. زارعی، محمدحسین، «حکمرانی خوب، حاکمیت و حکومت در ایران»، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۴۰، ۱۳۸۴، ص. ۱۶۱.

است. بنابراین منابع الزام‌آور و اجرایی در نظام مالیاتی توسط دو نهاد قانون‌گذار و دولت تهیه و تنظیم می‌گردد. تعهد و تورم ناروای قوانین و مقررات مالیاتی از یک سو و ابهام و عدم شفافیت قوانین مالیاتی از سوی دیگر، بعد قانونی و هنجاری نظام مالیاتی ایران را دچار چالش اساسی نموده است. تورم قانونی و فقدان شفافیت و وجود ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان دو عامل مهم تأثیرگذار بر کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی محسوب می‌گردند. ابهامات متعدد در قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، از جمله درآمد کتمان‌شده یا هزینه‌های غیرواقعی غیر قابل قبول در ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم و ابهام در نوع این گونه درآمدها و هزینه‌ها، موضوع بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۲، ابهامات متعدد در زمینه سیاست کیفری مالیاتی از جمله جرم‌انگاری و تعیین مجازات در مواد ۲۰۱ و ۲۳۱ این قانون و موارد متعدد دیگر قابل بررسی است. همچنین در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز مواردی از جمله ابهام در تعریف و بیان مالیات بر ارزش افزوده (ماده ۳)، ابهام در شمول معافیت‌های قانونی (موضوع بند ۴ ماده ۱۲) را می‌توان مورد اشاره قرار داد.

انبوه مقررات مرتبط با مالیات‌ها در قالب آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و تصویب‌نامه‌ها به عنوان مقررات تفویضی در حوزه مالیاتی خودنمایی می‌کند که اطلاع و آگاهی از قوانین و مقررات متعدد و در کنار آن آرا و نظریه‌های الزام‌آور نهادهای نظارتی برای مرتبطین با مالیات ضروری است. تعدد قوانین و مقررات مالیاتی از نشانه‌های پیچیدگی قانونی محسوب گردیده که اثرات منفی چون عدم تمکین مالیاتی و قانون‌گریزی مالیاتی را به دنبال داشته است. تأثیر تعدد و تورم قوانین و مقررات مالیاتی بر پیچیدگی قوانین مالیاتی تا بدان حد است که یکی از ارکان برنامه‌های اصلاح مالیات در نظام‌های مختلف، ساده‌سازی قوانین و رفع ابهامات ناشی از آن بوده است.<sup>۱</sup> علاوه بر این وجود ابهامات متعدد در قوانین و عدم ثبات آنها نیز در کیفیت قوانین و مقررات تأثیر مستقیم داشته است. اثر اولیه ابهام در قوانین، پیچیدگی نظام مالیاتی و در پی آن تعدد مقررات تفسیری یا اجرایی مرتبط با آن از جمله بخشنامه‌ها می‌باشد. حجم بالای بخشنامه‌های صادره در دوره‌های مختلف قانون‌گذاری مالیاتی و کاسته نشدن از میزان آنها تا کنون گویای تورم این‌گونه مقررات می‌باشد.<sup>۲</sup> عدم ثبات قوانین و مقررات مالیاتی که در نتیجه

۱. زایر، آیت، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی، تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه مالیات، شماره ۷، ۱۳۸۸، ص. ۱۵۶.

۲. در سایت مرکز اطلاع‌رسانی سازمان امور مالیاتی کشور بیش از دو هزار نسخه بخشنامه، آیین‌نامه، رأی شورای عالی مالیاتی، رأی دیوان عدالت اداری و سایر مصوبات وجود دارد که از این میان ۱۲۰۰ نسخه

تغییر رویکردهای مالی دولت و نهادهای مالی است نیز به عنوان چالشی مهم و اساسی در این باره محسوب می‌گردد. تغییرات بنیادین در سیاست‌های مالیاتی از جمله حذف ناروای پایه‌های مهم مالیاتی همچون مالیات بر مجموع درآمد و احیای دوباره آن یا کم‌توجهی به پایه‌های مهم مالیاتی همچون مالیات‌های سبز، بی‌ثباتی در پیش‌بینی و اجرای واکنش مناسب در قبال نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی در طول مدت قانون‌گذاری مالیاتی از نموده‌های مهم عدم ثبات و تغییرات بنیادین در سیاست تقنینی مالیاتی محسوب می‌شود. ساده‌سازی قوانین از طریق رفع ابهام و ثبات آنها به مانند رفع تورم و تعدد قوانین مالیاتی در اولویت عملکرد دولت‌ها در راستای اصلاحات بنیادین مالیاتی بوده است.<sup>۱</sup>

## ۲-۱. وجود ضعف و نارسایی در سیاست کیفری و آیین دادرسی مالیاتی

سیاست کیفری به عنوان بخشی از سیاست جنایی، با تکیه بر پاسخ‌های کیفری و سرکوبنده به دنبال تبیین اهداف و رسالت‌های حقوق کیفری است.<sup>۲</sup> در نظام مالیاتی به عنوان بخشی از نظام اقتصادی، سیاست کیفری با تنبیه و سرکوب متجاوزان به قانون، توصیف و بیان اهمیت ارزش‌های مالیاتی و حمایت از قربانیان این‌گونه از جرایم ایجاد گردیده است. در قانون مالیات‌های مستقیم ایران (مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات ۱۳۸۰)، ضعف سیاست کیفری به لحاظ بی‌توجهی قانون‌گذار به تدوین و اجرای پاسخ‌های کیفری مناسب، مشهود می‌باشد. نگاهی به مقررات قانونی در این زمینه گویای این نوع از نابسامانی است. این امر مبارزه مؤثر علیه عوامل ایجادکننده و تشدیدکننده آسیب را دچار اشکال اساسی نموده است. همچنین ایرادات متعددی در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحات سال ۱۳۹۲) وجود دارد که در این بخش بدان پرداخته می‌شود.

بخشنامه، ۳۳۰ نسخه آیین‌نامه، ۲۰۰ رأی شورای عالی مالیاتی و ۲۳۰ نظریه مالیاتی در زمینه‌های مختلف وجود دارد. جهت اطلاع از این حجم و دوره زمانی تصویب و اعمال آنها مراجعه کنید به:  
<http://www.Intemedia.research.ir>

۱. عرب‌مازار، علی‌اکبر، «تجربه سه کشور در زمینه ساده‌سازی قوانین مالیاتی؛ بخش دوم»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۱، ۱۳۷۷، ص. ۱۵.

۲. نجفی ابرنآبادی، علی‌حسین، حقوق کیفری اقتصادی، تقریرات درس جرم‌شناسی، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۷، ص. ۲۲۸۲.

## ۱-۲-۱. وجود نقایص بنیادین در سیاست کیفری مالیاتی موجود

ضعف و نارسایی و عدم تناسب پاسخ‌های کیفری با رفتارهای ناقض قانون و مولد آسیب همچون رفتارهای مبتنی بر عدم تمکین مالیاتی و یا اجتناب و فرار از مالیات به عنوان شاخص اصلی قوانین مالیاتی فعلی حاکم بر نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. قانون‌گذار مالیاتی ایران از بدو تصویب قوانین مالیاتی تاکنون، کیفری کردن قوانین و ایجاد پاسخ‌های کیفری در قبال رفتارهای مبتنی بر خودداری از تمکین مالیاتی و یا خودداری از برخی تعهدات و الزامات را با احتیاط قابل توجهی همراه نموده است. بدین ترتیب غیر از رفتارهای محدودی چون استناد به مدارک غیرواقعی به قصد فرار از مالیات و یا خودداری از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و خودداری از کسر مالیات شخص حقوقی غیردولتی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، سایر رفتارهای آسیب‌زا همچون کتمان درآمد، تنظیم مدارک خلاف واقع، تنظیم نادرست معادلات و قراردادهای و مسئولیت کیفری ناشی از آنها در حاله‌ای از ابهام و بی‌توجهی قرار گرفته است. علاوه بر این کیفیت مقررات قانونی ناظر بر سیاست کیفری در قوانین حاضر نیز پایین بوده و تأمین‌کننده نیازمندی‌های تنبیهی و پیشگیرانه نظام مالیاتی نیست. ضعف و پراکندگی پاسخ‌های کیفری، فقدان بیان و تبیین مسئولیت کیفری مداخله‌کنندگان در رفتارهای مجرمانه و عدم تناسب پاسخ‌ها با رفتار ناقض قانون، از جمله مواردی است که کیفیت این‌گونه از مقررات را تا حدود بسیاری تحت تأثیر قرار داده است. قانون‌گذار مالیاتی ایران در اصلاحات اخیر خود (مصوب ۱۳۹۲) در جهت اصلاح وضعیت موجود و تقویت پاسخ‌های کیفری در راستای نیل به اهداف نظام مالیاتی و توسعه کارکرد آن، گام‌های مؤثری برداشته است که از آن جمله می‌توان به جرم‌انگاری رفتارهای ناقض تعهدات و الزامات مالیاتی، تقویت پاسخ‌های کیفری، تبیین و گسترش مسئولیت کیفری به شریک و معاون جرم و شروع به جرم مالیاتی اشاره داشت. در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۲۷۴)، عناوین مجرمانه متعددی از جمله تنظیم و استناد به اسناد خلاف واقع، اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد، تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگری یا بالعکس و ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا دیگری که پیش از این در قوانین مالیاتی مورد اعتنا قرار نگرفته بودند، مورد توجه قرار گرفته است. علاوه بر این در مواد ۲۷۵ تا ۲۷۷ شروع به جرم مالیاتی، مشارکت در جرم‌های مالیاتی و معاونت در آنها مورد توجه واقع گردیده است. لکن رویکرد جدید نیز در بردارنده نقایص و چالش‌های متعددی است. عدم توجه به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی با توجه به تحولات نوین قانونی (تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی) و بی‌توجهی به مسئولیت ناشی از تقصیر، همچنان در این‌گونه مقررات به عنوان نقص و چالش محسوب



می‌گردد. علاوه بر این برخی از موارد همچون پراکندگی پاسخ‌های کیفری مرتبط با تکالیف خاص و عدم تعیین مدت محرومیت از فعالیت و اقتصادی، کیفیت مقررات مرتبط با پاسخ‌های کیفری را دچار چالش کرده است.

#### ۱-۲-۲. نواقص و آسیب‌های موجود در آیین دادرسی مالیاتی

در کنار نقایض و ایرادات موجود در سیاست کیفری مالیاتی، آیین دادرسی مالیاتی نیز دچار ایراد و آسیب جدی است. آیین دادرسی مالیاتی، نوعی آیین دادرسی افتراقی مبتنی بر تعیین دو دسته مرجع شبه‌قضایی اداری و نظارتی است. دسته نخست با دو رویکرد اداری و شبه‌قضایی به حل و فصل اختلافات بین مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی می‌پردازد و دسته دیگر مربوط به مراجعی است که وظیفه انتظامی و نظارتی نسبت به اعمال کارگزاران و متصدیان دادرسی و کارکنان مرتبط با دستگاه مالیاتی کشور را داراست. در دسته نخست، مراجع مختلف حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر و همچنین نهاد وحدت رویه (شورای عالی مالیاتی)، پیش‌بینی شده است (مواد ۲۴۴ الی ۲۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم) و در دسته دوم، قانون‌گذار نوعی کنترل درون‌سازمانی را مد نظر قرار داده است. در این دسته هیأت عالی انتظامی مالیاتی و دادستانی انتظامی مالیاتی (مواد ۲۶۱ الی ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم) که وظیفه نظارت بر رفتار کارکنان، کشف، تحقیق و رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان را بر عهده دارند، قابل بیان است. بنابراین در حوزه مالیات‌ها با نوعی نظام دادرسی افتراقی، مستقل و ویژه مواجه می‌شویم.

حفظ حقوق طرفین اختلاف مالیاتی و ایجاد اطمینان و اعتماد عمومی نسبت به نظام مالیاتی و اعمال تضمینات دادرسی عادلانه مالیاتی از جمله وظایف این مراجع محسوب می‌گردند. آیین دادرسی مالیاتی به‌رغم اهمیت بسیار در قوانین مالیاتی فاقد جایگاه مناسب قانونی است. موارد کلی و عام پیرامون مراجع رسیدگی به اختلافات و رسیدگی در مواد ۲۰۳ الی ۲۱۶ و ۲۴۴ الی ۲۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم قید گردیده است. لکن موارد متعددی در خصوص اعتراض، وکالت، تعیین وقت رسیدگی، قرارهای رسیدگی، شرایط و کیفیات صدور رأی در دستورالعمل جداگانه‌ای مورد نظر قرار گرفته که از نظر تضمین‌های لازم دادرسی مالیاتی، فاقد جایگاه ارزش قانونی می‌باشد.

از دیگر چالش‌های موجود در آیین دادرسی مالیاتی، نقض در دادرسی مالیاتی به لحاظ وجود وابستگی مقامات به دولت و سازمان امور مالیاتی و نیز عدم تخصص کافی مقامات رسیدگی‌کننده در هیأت رسیدگی‌کننده می‌باشد. ارتباط و انتصاب دو نفر از سه

نفر عضو هیأت رسیدگی‌کننده به اختلافات از سوی سازمان امور مالیاتی، عدالت و رسیدگی منصفانه را دچار مشکل و ایراد اساسی می‌نماید. علاوه بر این، ابهام در مرجع کشف جرایم مالیاتی، عدم تعیین مدت و مهلت مناسب در رسیدگی‌ها و وجود کاستی‌های متعدد در رعایت حقوق مؤدیان از جمله فقدان جایگاه مناسب و مشخص قانونی در تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی، بی‌توجهی به آموزش مؤدیان مالیاتی و وجود کاستی‌های متعدد در حمایت از حقوق مؤدیان در برابر نهادهای اداری و قضایی و از جمله حق انتخاب وکیل و مشاور مالیاتی به عنوان چالشی مهم در آیین دادرسی مالیاتی محسوب می‌گردد.

### ۱-۳. عدم تمکین مالیاتی

امروزه مطلوب‌ترین رویکرد در جهت وصول کارآمد مالیات، خوداظهاری و تمکین داوطلبانه شهروندان از مالیات می‌باشد. بنابراین در توصیف و علت‌شناسی این آسیب ضروری است مطالعات مفهومی و علت‌شناسانه مؤثری صورت گیرد.

#### ۱-۳-۱. مفهوم‌شناسی و بیان انواع عدم تمکین مالیاتی

عدم تمکین مالیاتی به نقض قوانین و تعهدات قانونی مؤدیان مالیاتی در مراحل سه‌گانه تشخیص، وصول و اجرای مالیات‌ها اطلاق می‌گردد. بنابراین، عدم تمکین مالیاتی تمامی مصادیق فرار از مالیات و اجتناب از پرداخت مالیات را نیز شامل می‌شود. اعمال مختلفی از جمله استناد به مدارک جعلی، کتمان درآمد و فعالیت اقتصادی، عدم ارائه گواهی‌ها و گزارش به مسئولان و مأموران تشخیص مالیات می‌توانند به عنوان رفتارهایی در راستای عدم تمکین مالیاتی به حساب آیند. عدم تمکین مالیاتی به شکل‌های مختلف، از جمله فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات، نمود پیدا می‌نماید. فرار مالیاتی به هرگونه تلاش غیرقانونی در راستای عدم پرداخت مالیات همچون عدم ارائه اطلاعات لازم در خصوص عواید و منافع مشمول مالیات به مأموران و مقامات صاحب اختیار و مسئول که در نهایت منجر به عدم پرداخت و یا کسر پرداخت می‌گردد، اطلاق می‌شود. همچنین فرار مالیاتی به هرگونه اعلام عمدی مالیات که به واسطه پنهان کردن درآمد یا اموال یا به واسطه اظهارات کذب صورت گرفته باشد نیز تعریف گردیده است. فرار مالیاتی به شیوه‌های مختلفی صورت می‌گیرد، اما هدف اصلی در به‌کارگیری این روش‌ها عدم پرداخت کامل مالیات می‌باشد.

ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم به رفتارهای منجر به فرار مالیاتی از جمله توسل به وسایل و دفاتر خلاف واقع یا خودداری از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و حساب سود و زیان، اشاره داشته است. قانون‌گذار ماده ۲۷۴ اصلاحی را نیز به تعیین اقسام جرم‌های مالیاتی از جمله استناد به اسناد و مدارک خلاف واقع، اخفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، خودداری از تسلیم اظهارنامه و ممانعت از دست‌یابی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی اختصاص داده است. علاوه بر این، مسئولیت کیفری را علاوه بر مباشر جرم به شرکا و معاونان این‌گونه جرایم نیز تسری داده است.

در کنار مفهوم فرار از مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات نیز به عنوان یکی از مصادیق عدم تمکین مالیاتی نشان داده می‌شود. اجتناب از پرداخت مالیات به معنای توسل و استفاده از گریزگاه‌های قانونی با هدف اجتناب از پرداخت مالیات یا کاستن از بار مالیاتی است. در اجتناب از پرداخت، مؤدی مالیاتی به منظور کاهش پرداخت مالیات و تعهدات مالیاتی به دنبال کشف راه‌های گریز از پرداخت مالیات می‌باشد. بنابراین نگران افشا یا کشف عمل خود نیست. در کنار فرار از مالیات که مؤدی به وسایل متقلبانه و یا اعمال غیرقانونی از پرداخت مالیات خودداری می‌نماید، واژه اجتناب مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات مطرح می‌گردد. اجتناب از پرداخت مالیات یا ترفند مالیاتی به معنای توسل و استفاده از گریزگاه‌های قانونی با هدف اجتناب از پرداخت مالیات و یا کاستن از بار مالیاتی است. در اجتناب یا ترفند مالیاتی، مؤدی مالیاتی ظاهراً عملکرد مغایر با قانون نداشته است. تفاوت مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مرتبط است. فرار مالیاتی یا گریز مالیاتی، نوعی سرپیچی و نقض قانون است؛ حال آنکه اجتناب از پرداخت مالیات و یا ترفند مالیاتی نوعی عمل مطابق با قانون شمرده می‌شود.<sup>۱</sup>

#### ۱-۳-۲. عدم تمکین مالیاتی به مثابه یک آسیب در نظام مالیاتی ایران

تمکین مناسب مالیاتی به شیوه‌های مختلف در سیاست‌گذاری دولت‌ها متجلی می‌گردد. الزام به تمکین مالیاتی از طریق اعمال راهکارهای تنبیهی از جمله تدوین پاسخ‌های کیفری و در راستای کنترل و مقابله با پدیده عدم تمکین و اعمال راهکارهای اجتماعی و فرهنگی مورد توجه دولت‌ها و سیاستگذاران مالیاتی قرار داشته است. مطالعات صورت‌گرفته در پرتو تبیین عوامل و زمینه‌های عدم تمکین مالیاتی در اقتصاد

1. Maclaren, John, "The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in australia: why has it happened?", Journal of the Australasian Tax Association, vol. 3, no. 2, 2008, p. 34.

ایران بیان‌کننده درصد بالای عدم تمکین مالیاتی و شکاف مالیاتی ناشی از آن است.<sup>۱</sup> در بعد اقتصادی، عدم تمکین مالیاتی، تأثیر منفی بر ظرفیت مالی کشور داشته است.

در بعد اجتماعی، عدم تمکین مالیاتی علاوه بر ایجاد شکاف مالیاتی، منجر به تأثیرات منفی اجتماعی همچون بروز تبعیض و افزایش بی‌عدالتی در وصول مالیات‌ها و در نهایت، عدم اطمینان شهروندان به دولت و نظام مالیاتی آن و همچنین شکل‌گیری خرده‌فرهنگ عدم تمکین مالیاتی گردیده است. شهروندان و مؤدیانی که خود را در برابر نظام مالیاتی بی‌اثر و فاقد کارایی لازم می‌بینند و نیز تبعیض در اخذ و وصول مالیات به واسطه فرار مالیاتی برخی و عدم توانایی مقابله با آن توسط نظام مالیاتی را نظاره‌گر هستند، میل و انگیزه چندانی در جهت تمکین مالیاتی پیدا نمی‌کنند.

فقدان کنترل مؤثر کیفری و پیشگیرانه، اثرات منفی این پدیده بر اقتصاد و جامعه را افزایش داده است. کنترل کیفری این پدیده به لحاظ عدم توجه قانون‌گذار به جرم‌انگاری مناسب و تعیین پاسخ‌های کیفری و مسئولیت کیفری ناشی از آن با اشکالات جدی مواجه بوده و از بازدارندگی کافی برخوردار نیست. از سوی دیگر، پیشگیری از این امر نیز به دلایلی چون عدم تکافوی قانون، نبود زیرساخت‌های لازم اطلاعاتی و برخوردار نبودن از سیستم جامع اطلاعاتی امکان‌پذیر نمی‌باشد.

اقدام‌های اخیر قانون‌گذار در تدوین قوانین مناسبی چون قانون انتشار و دسترسی آزادانه به اطلاعات (مصوب ۱۳۸۸/۵/۳۱) و آیین‌نامه اجرایی آن (۱۳۹۳/۸/۲۱) و تدابیر قانونی لحاظ‌شده در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۱۶۹ مکرر، ۱۸۷ و ۲۱۹) در این زمینه قابل‌توجه می‌نماید. هرچند که در زمینه زیرساخت‌های اجرایی همچنان نقایص و چالش‌های بسیاری وجود دارد. نیروی انسانی غیرمتخصص و ناکارآمد، عدم بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و نقص در همکاری‌های بین‌نهادی همچنان به عنوان مانعی اساسی در پیشبرد اهداف نظام مالیاتی خودنمایی می‌کند.

## ۲. تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب در نظام مالیاتی ایران

کشف و بیان علل وقوع آسیب از اهداف اصلی مطالعات آسیب‌شناسانه محسوب گردیده و راه را جهت چاره‌اندیشی و برون‌رفت از آنها هموار می‌سازد. در نظام مالیاتی نیز کشف و بیان علل وقوع و تکوین آسیب‌ها از مهم‌ترین اهداف محسوب می‌گردد. علل

۱. آذرمند، حمید، «ارزیابی اقتصاد پنهان در ایران»، فصلنامه حساب‌های اقتصادی ایران، شماره ۳، ۱۳۸۶، ص. ۷۲.

و عوامل تصویب و اجرای قوانین ناکارآمد و فاقد کیفیت لازم، سیاست جنایی نامنسجم و ایجاد و تکوین پدیده عدم تمکین مالیاتی از مواردی است که در این بخش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۱. علل وجود آسیب در سیاست تقنینی و سیاست کیفری

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.

### ۲-۱-۱. فقدان اولویت اصلاح و رفع نواقص قانونی موجود

اتکای درآمدی دولت بر صادرات نفت و مشتقات آن از دلایل مهم نادیده انگاشتن و یا کم‌توجهی به تأثیر مهم مالیات و جایگزینی آن با این گونه درآمدها بوده است، تأکید بر درآمدهای ناپایدار نفتی در مقایسه با درآمدهای باثبات ناشی از مالیات‌ها در بودجه سنواتی دولت تأییدکننده این امر بوده 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 در نهایت عدم ثبات در روند اقتصادی کشور می‌گردد. از مهم‌ترین نمودهای ناکارآمدی قوانین مالیاتی و فقدان اولویت اصلاحات در سیاست تقنینی ایران می‌توان به کندی تصویب و اجرایی‌شدن مالیات بر مصرف داخلی یا مالیات بر ارزش‌افزوده اشاره کرد که به رغم توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول پس از ۱۸ سال در نهایت در سال ۱۳۸۷، مورد تصویب قانون‌گذار قرار گرفت. پس از تصویب این قانون نیز به دلیل ناکافی بودن پاره‌ای از زیرساخت‌های فنی و سازمانی مورد مخالفت برخی از صنوف قرار گرفت. علاوه بر این، حذف ناروای پایه‌های مالیاتی مؤثر همچون مالیات بر جمع درآمدهای مختلف به دلیل ضعف کارشناسی و بدون توجه به مزایای بسیار آن را نیز می‌توان از دیگر موارد مرتبط بر شمرده<sup>۱</sup> این وضعیت پیرامون مالیات‌های

۱. پژوهان، جمشید، «چالش‌های نظام مالیاتی در اقتصاد ایران»، نشریه مجلس و پژوهش، شماره ۴۵، ۱۳۸۳، ص. ۶۱.

زیست‌محیطی و مالیات بر تجارت الکترونیک نیز علی‌رغم تأثیر فراوان این نوع مالیات‌ها بر درآمدهای دولتی و جلوگیری از انحراف در تجارت سنتی و عملکرد اقتصادی در بلندمدت نیز وجود دارد.<sup>۱</sup> 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.

#### ۲-۱-۲. عدم توجه به تدوین سیاست کیفری مؤثر و بازدارنده

وضع و تدوین پاسخ‌های کیفری، در کنار تدابیر پیشگیرانه قانونی، در راستای بازدارندگی و پیشگیری از ارتکاب مجدد اعمال ناقص قانون، به‌خصوص تقلب و اجتناب از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. عمدتاً این‌گونه از پاسخ‌ها 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 هیچ یک از موارد تصویب و اجرای قوانین تا کنون، 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 تک محصولی و ناسالم متکی بر نفت و درآمدهای ناشی از آن دانست. در زمان تصویب قوانین مالیاتی، اصل وصول و وصول حداکثری مالیات‌ها به عنوان درآمد پایدار، به شدت تحت تأثیر رشد درآمدهای نفتی و اقتصاد متکی بدان قرار داشته است و از این رو، سیاست کیفری مالیاتی به دلیل وضعیت حاکم بر اقتصاد ایران رشد و بازدارندگی کافی را نیافته است. اصلاحات اخیر که در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۲ به وقوع پیوسته 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، علی‌رغم رویکرد نوین قانون مجازات اسلامی در این باره (موضوع تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی)

۱. محمودزاده، محمود؛ و محمد حسن‌زاده، «مالیات بر تجارت الکترونیک، مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیک در ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳۷ و ۳۸، ۱۳۸۵، ص. ۸۱.

ابهام و ایراد در تعیین شرکا در جرم مالیاتی (موضوع ماده ۲۷۶ اصلاحی)، پراکندگی در مقررات کیفری و تعیین ضمانت اجرا عدم تعیین مدت زمان تعلیق از فعالیت‌های اقتصادی و پاره‌ای از موارد دیگر گویای این امر است.

## ۲-۲. عوامل عدم تمکین مالیاتی

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.

### ۲-۲-۱. 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 دو سویه و تنگاتنگ برقرار می‌گردد.<sup>۱</sup> 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 ضمانت‌اجراها 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. چراکه بخشنامه‌ها به عنوان الزامات اداری منتشر نمی‌شوند، بنابراین اطلاع از آنها به سادگی صورت نمی‌گیرد.

۱. امیری، هادی، «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی»، مجموعه مقالات همایش مبانی فقهی و اقتصادی مالیات‌های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی، قم، ۱۳۸۷، ص. ۱۳۰.

## ۲-۲-۲. ضعف در پیشگیری از عدم تمکین مالیاتی

پی‌ریزی و ایجاد 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 به صورت محدود در قوانین مالیاتی مورد توجه قانون‌گذار قرار گرفته است؛ از جمله می‌توان نظارت و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات راجع به تنظیم و نگهداری دفاتر قانونی را مدنظر قرار داد (ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح ۱۳۸۰). همچنین الزام اشخاص حقیقی و حقوقی به اخذ کد اقتصادی و ثبت آن بر روی فاکتورهای خرید و فروش (ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰) از دیگر ضوابط کنترل و پیشگیری از پدیده عدم تمکین در قوانین کنونی محسوب می‌گردد. علی‌رغم پیشرفت‌های نوینی که نظام مالیاتی ایران با اصلاحات اخیر قانونی خود (۱۳۹۲) به دنبال آن است باید گفت که زمینه نظارت و کنترل در نظام مالیاتی ایران به منظور 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.

علاوه بر این سامان‌دهی و آموزش نیروی انسانی در سازمان و نهاد مالیاتی در راستای افزایش کارایی و آگاهی از قوانین و بخشنامه‌ها نیز در بعد پیشگیری قابل بررسی است. در این زمینه نیز نظام مالیاتی ایران چالش‌های متعدد از جمله عدم تخصص نیروی انسانی، ضعف در آگاهی‌ها و اطلاع‌رسانی نهادی و سازمانی و کمبود آموزش مواجه است. اقدامات اخیر سازمان امور مالیاتی در افزایش سطح آگاهی‌ها و آموزش نیروی انسانی از قبیل تهیه کتاب راهنما، تهیه و در دسترس قرار دادن کتب آموزشی و برگزاری کارگاه‌های آموزشی قابل ذکر و بررسی است.

## ۲-۲-۳. سیاست کیفری نامتناسب 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 به صورت محدود به جرم‌انگاری رفتارهای منتهی به عدم تمکین مالیاتی پرداخته است. این میزان عملکرد جوابگوی سیاست‌های اصلاحی در نظام مالیاتی به منظور 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 به همراه داشته باشد.

#### ۲-۲-۴. بازماندگی و ضعف فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی به عنوان 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 با وجود ارتباط بین مؤدی مالیاتی و مأمور مالیاتی صورت گرفته است. بدین ترتیب سبب شکل‌گیری پدیده چانه‌زنی و ارتباط بین مؤدی و مأمور مالیاتی گردیده و در نهایت سبب عدم تمکین مناسب مالیاتی توسط مؤدیان گردیده است. علاوه بر این، این میزان اثرات به دنبال خود تعدد اعتراضات و تأخیر در وصول مالیات‌ها و در نهایت 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 در خصوص 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.<sup>۱</sup> 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 در نهایت عدم تمکین مالیاتی به صورت‌های مختلف گردیده است.

در کنار این وضع، بقا و تداوم نوع دیگری از پرداخت‌ها با عنوان مالیات‌های شرعی همچون خمس و زکات و وجود فرهنگ و باور خاص متعلق به این‌گونه از الزامات که

۱. مرادی، مهدی؛ و امین رستمی، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، ۱۳۹۲، صص. ۴۶-۴۵.

عمدتاً با پشتیبانی نظریات و آموزه‌های شرعی و دینی همراه بوده است، در تفوق و تقویت این گونه از الزامات نسبت به مالیات‌های قانونی و عرفی تأثیر مستقیم داشته است.<sup>۱</sup>

## ۲-۵. نابسامانی اقتصاد و سیاست‌گذاری اقتصادی

مالیات به عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی دولت و هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی همچون ثبات اقتصادی، رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال و در نهایت 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 در مقابل نقص در سیاست‌گذاری اقتصادی و اقتصاد نابسامان در شکل‌گیری نظام مالیاتی و مطلوبیت آن تأثیر بسزایی دارد.<sup>۲</sup> از مهم‌ترین تأثیرات اقتصاد نابسامان و سیاست‌گذاری غیراصولی در اقتصاد، شکل‌گیری اقتصاد تک‌محصولی مبتنی بر درآمدهای غیرمالیاتی 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. اقتصاد زیر زمینی تأثیر متقابلی بر مالیات و درآمدهای ناشی از آن دارد. مالیات و تمکین به آن تا حدود بسیاری وابسته به نوع عملکرد اقتصادی جامعه از جمله اقتصاد پنهان و غیرقانونی می‌باشد. بنابراین هر آنچه که میزان این نوع از فعالیت‌ها در اقتصاد رشد بیشتری پیدا نماید، میزان عدم تمکین مالیاتی و تبعیت از مقررات مالیاتی، کمتر خواهد بود.<sup>۳</sup> تورم نیز با تأثیر بر افزایش بار مالیاتی سبب تمایل بیشتر اشخاص به کاستن از هزینه‌های اقتصادی خود، از جمله مالیات، می‌گردد. مطالعات تجربی صورت‌گرفته نشان از تأثیر تورم و نتایج حاصل از آن همچون افزایش

۱. رسولی شمیرانی، رضا، «ارتباط بین مالیات‌های متعارف و مالیات‌های دینی با تأکید بر وجوه مشترک»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی دانشگاه مفید، ۱۳۹۰، ص. ۷۵.

۲. خلیلی، عبدالامیر، اثر نااطمینانی سیاست‌های اقتصادی دولت با تکیه بر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی، مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشر مرکز تحقیقات اقتصادی دانشگاه شیراز، انتشارات تخت جمشید، ۱۳۸۹، ص. ۹۰.

۳. نادران، یاس، «بررسی اثر مالیات‌ها و اجزای آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۸۵، ۱۳۸۷، ص. ۸۰.

بار مالیاتی، کاهش قدرت خرید و سطح درآمد واقعی مؤدیان مالیاتی بر پدیده عدم تمکین مالیاتی و افزایش آن از سوی مؤدیان مالیاتی داشته است.<sup>۱</sup>

## ۲-۲-۶. نابسامانی نهادی مؤثر بر پدیده عدم تمکین

وجود ضعف در کارکردها و وظایف نهادی و سازمانی در ارتباط با اجرای وظایف قانونی و عملکرد بین‌نهادی، یکی از علل رشد و تکوین پدیده عدم تمکین مالیاتی محسوب می‌گردد. نیروی انسانی به عنوان یکی از مهم‌ترین سرمایه‌های یک سازمان محسوب می‌شود. کمبود نیروی انسانی متخصص از یک سو و ضعف در آموزش و تخصص نیروی انسانی همواره به عنوان یکی از نواقص و چالش‌های سازمان مالیاتی محسوب شده است. کمبود کارکنان مالیاتی، به همراه حجم وسیع پرونده‌های مالیاتی و تراکم آنها در کنار کمبود آموزش و تخصص این مجموعه در پدیده عدم تمکین مالیاتی نقش اساسی داشته است. 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.

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 به عنوان عامل نهادی مؤثر دیگری در پدیده عدم تمکین مالیاتی مؤدیان به حساب می‌آید. از سوی دیگر، اطلاعات مالیاتی به عنوان مرکز ثقل نظام مالیاتی محسوب گردیده و از مهم‌ترین عناصر موفقیت و پیشرفت نظام مالیاتی می‌باشند. ضعف قانون‌گذاری و فقدان برنامه‌ریزی مناسب در این راستا 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 بین‌نهادی 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، به عنوان مانعی مهم بر سر راه تبادل

۱. صمدی، علی‌حسین؛ و رضیه تابنده، فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۳۹۲، ص. ۷۰.

اطلاعات و اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی بر عملکردهای اشخاص محسوب می‌گردد.<sup>۱</sup>



۱. زارع، علی؛ و جعفر جمالی، «تعهد بانک‌ها به حفظ اسرار مشتریان»، عملیات تبدیل دارایی به اوراق بهادار، فصلنامه راهبرد، سال بیستم، شماره ۵۸، ۱۳۹۰، ص. ۴۹.

## نتیجه‌گیری

نظام مالیاتی در ایران به رغم قدمت بسیار و تغییرات و تحولات متعدد در دوران معاصر، همواره دچار چالش‌ها و آسیب‌های متعددی بوده است. مهم‌ترین این چالش‌ها را باید در عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با ضرورت‌ها و الزامات قانون‌گذاری مناسب دانست. قوانین مالیاتی به طور کلی با چالش‌های متعددی از جمله ابهام و نارسایی، فقدان شفافیت، عدم ثبات به لحاظ تغییرات مکرر و زود هنگام قانونی مواجه بوده‌اند. ابهام قوانین مالیاتی در بر دارنده اثر مهم دیگری است که از آن به تعدد و تورم مقررات اداری تعبیر می‌شود. افزایش این‌گونه منابع به دلایلی چون عدم انتشار، عدم امکان دسترسی عمومی به آنها و اراده سازمانی خود سبب پیچیدگی نظام مالیاتی و عدم امکان ارتباط مناسب مؤدیان و شهروندان با آن می‌گردد. مهم‌ترین پیامد این نوع نابسامانی قانونی و مقررات مربوط به آن، کاهش سطح تمکین مالیاتی و عدم نیل به اهداف نظام مالیاتی است. علاوه بر وجود و تداوم این‌گونه آسیب‌ها، نظام مالیاتی ایران فاقد هرگونه سیاست منسجم کیفی و پیشگیرانه از آسیب مهم عدم تمکین مالیاتی است. از ابتدای قانون‌گذاری مالیاتی تاکنون تلاش مؤثری در جهت بیان و جرم‌انگاری رفتارهای مغایر با نظم مالیاتی و اهداف نظام مالیاتی و تعیین پاسخ متناسب کیفی در راستای بازدارندگی و پیشگیری از تکرار مجدد آن صورت نگرفته است. این‌گونه نابسامانی در سیاست کیفی مالیاتی به عنوان عاملی مهم در ایجاد و شکل‌گیری عدم تمکین مالیاتی محسوب می‌گردد. بالا بودن نرخ بالای عدم تمکین مالیاتی نیز به عنوان یکی دیگر از آسیب‌های نظام مالیاتی ایران محسوب می‌گردد. این امر به عنوان یکی از دلایل کاهش میزان وصولی مالیات‌ها و تأثیر آن در اقتصاد کشور به حساب می‌آید.

علل و عوامل متعددی در ایجاد و تکوین این‌گونه آسیب‌ها مداخله دارد که مهم‌ترین آنها غفلت یا ناتوانی در اعمال سیاست‌های مالیاتی و تدوین مقررات یا اصلاح آنها می‌باشد. ناتوانی در اصلاح قوانین به لحاظ وجود سیاست‌های خاص حاکم بر اقتصاد و یا اعمال سیاست کلی صورت می‌گیرد. بدین لحاظ علت و منشأ اصلی وجود چالش‌ها و آسیب‌ها، عدم اصلاح قوانین و مقررات به صورت عام و مقررات کیفی به صورت خاص جلوه‌گر می‌گردد.

در خصوص عدم تمکین مالیاتی، علاوه بر عدم کفایت قوانین و مقررات، عوامل فرهنگی و اقتصادی نیز نقش مهمی دارند. نوع نگاه اداری و سازمانی به مقوله مالیات و مدیریت آن نیز از دیگر عوامل مؤثر بر پدید آمدن عدم تمکین مالیاتی می‌باشد.

## منابع

- آذرمند، حمید، «ارزیابی اقتصاد پنهان در ایران»، فصلنامه حساب‌های اقتصادی ایران، شماره ۳، ۱۳۸۶.
- الوند کرمی، محمد، «ترفند مالیاتی یا گریز مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۰، ۱۳۸۵.
- امیری، هادی، «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی»، مجموعه مقالات همایش مبانی فقهی و اقتصادی مالیات‌های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی، قم، ۱۳۸۷.
- پژوهش، جمشید، «چالش‌های نظام مالیاتی در اقتصاد ایران»، نشریه مجلس و پژوهش، شماره ۴۵، ۱۳۸۳.
- خلیلی، عبدالامیر، اثر نااطمینانی سیاست‌های اقتصادی دولت با تکیه بر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی، مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشر مرکز تحقیقات اقتصادی دانشگاه شیراز، انتشارات تخت جمشید، ۱۳۸۹.
- داعی، محمدعلی، «توزیع بار مالیاتی در ایران»، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۱۵، ۱۳۸۵.
- رستمی، ولی، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، ۱۳۸۸.
- رسولی شمیرانی، رضا، «ارتباط بین مالیات‌های متعارف و مالیات‌های دینی با تأکید بر وجوه مشترک»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی دانشگاه مفید، ۱۳۹۰.
- زارع، علی؛ و جعفر جمالی، «تعهد بانک‌ها به حفظ اسرار مشتریان»، عملیات تبدیل دارایی به اوراق بهادار، فصلنامه راهبرد، سال بیستم، شماره ۵۸، ۱۳۹۰.
- زارعی، محمدحسین، «حکمرانی خوب، حاکمیت و حکومت در ایران»، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۴۰، ۱۳۸۴.
- زایر، آیت، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی، تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه مالیات، شماره ۷، ۱۳۸۸.
- صمدی، علی‌حسین؛ و رضیه تابنده، فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۳۹۲.
- عبادی، جعفر، مباحثی در اقتصاد خرد، انتشارات سمت، تهران، ۱۳۷۹.
- عرب‌مازار، علی‌اکبر، «تجربه سه کشور در زمینه ساده‌سازی قوانین مالیاتی؛ بخش دوم»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۱، ۱۳۷۷.

- محمودزاده، محمود؛ و محمد حسن‌زاده، «مالیات بر تجارت الکترونیک، مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیک در ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳۷ و ۳۸، ۱۳۸۵.
- مرادی، مهدی؛ و امین رستمی، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، ۱۳۹۲.
- نادران، الیاس، «بررسی اثر مالیات‌ها و اجزای آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۸۵، ۱۳۸۷.
- نجفی ابرندآبادی، علی‌حسین، حقوق کیفری اقتصادی، تقریرات درس جرم‌شناسی، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۷.
- Maclaren, John, "The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in australia: why has it happened?", Journal of the Australasian Tax Association, vol. 3, no. 2, 2008.

