

خلاء های قانونی فرار مالیاتی در حقوق مالی ایران

صمد عزتی غریب دوستی^۱ - صمد قائم پناه^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۱۲ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۹

چکیده:

گسترده شدن تعهدات دولت‌ها در جهت تحقق اهدافی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال، توزیع عادلانه درآمد، مخارج دولت را با روندی صعودی مواجه کرده است که دولت‌ها را بر آن می‌دارد تا از راه‌های گوناگون به تأمین مالی آن اقدام نمایند. در نتیجه می‌توان مالیات را به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمد دولت‌ها شناخت که همیشه مورد توجه دولت‌ها بوده است. با توجه به نقش تعیین‌کننده مؤدیان در فرآیند مالیات، نارضایتی و بی‌اعتمادی آنها، عواقبی چون بی‌میلی مؤدیان به پرداخت مالیات، فرار از پرداخت مالیات و در نتیجه کاهش این منبع درآمدی دولت را در سال‌های اخیر در پی داشت. از این رو قانون‌گذار بر آن شد که به اصلاح قوانین مالیاتی بپردازد. در پژوهش حاضر به بررسی اصولی که قانون‌گذار در هنگام وضع قانون مالیات‌های مستقیم تقریباً آن را نادیده گرفته است می‌پردازیم. روش تحقیق، توصیفی-تحلیلی می‌باشد که در این روش محقق علاوه بر تصویرسازی آنچه هست به تشریح و تبیین دلایل چگونگی بودن و چرایی وضعیت مسئله و ابعاد آن می‌پردازد و سپس جزئیات مربوط به مسئله تحقیق خود را با گزاره‌های کلی مربوطه ارتباط می‌دهد و به نتیجه گیری می‌پردازد.

واژگان کلیدی: فرار مالیاتی، مالیات، حقوق مالی، مالیات بر درآمد، فساد مالی، منبع (پایه)

مالیاتی

^۱ - دانش آموخته کارشناسی ارشد، حقوق عمومی، واحد صفا دشت، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران

ezzati11846samad@gmail.com

^۲ - استادیار و عضو هیئت علمی، گروه علوم سیاسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، واحد تاکستان، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران:

نویسنده مسئول

sghaempanah89@gmail.com

۱- مقدمه

فرار مالیاتی یکی از آفات اصلی نظام مالیاتی به حساب می‌آید. زیرا عدم پرداخت مالیات، آثار پنهان و آشکار بسیاری را در اقتصاد دارد که مهمترین آنها بروز شکافی بین درآمد قابل انتظار و درآمد تحقق یافته همانند ناهماهنگی فیش‌های ناعادلانه حقوقی افراد را به همراه خواهد داشت. این شکاف باعث می‌شود بسیاری از برنامه‌ریزی‌ها و طرح‌هایی که بر اساس درآمدهای مالیاتی بسته شده‌اند دچار اشکال و اختلال شوند و روندی غیر عادی را پیش بگیرند. وجود شکاف درآمدی موجب استفاده دولت از دیگر ظرفیتهای غیر ضروری برای تامین درآمد است که تبعات خوبی را نخواهد داشت. یکی از ریشه‌های تورم در اقتصاد فرار مالیاتی است که با تاثیر بر رفتار مصرف کننده و تولید کننده اثر مستقیمی بر فضای کسب و کار خواهد داشت، در صورتی که نظام مالیاتی جامع و کار آمد باشد و بتواند موفق عمل کند از فرار مالیاتی جلوگیری می‌شود. در این پژوهش تلاش بر آن است که خلاءهای قانونی منجر به فرار مالیاتی در نظام حقوقی ایران با توجه به حقوق بین‌الملل را جهت داشتن اقتصاد پویا و سالم همراه با برخورداری از کنترل اقتصادی در حقوق مالی ایران، مورد بررسی و تحلیل قرار دهیم. مشکل فرار از مالیات از عمده‌ترین مشکلات نظام مالیاتی در هر جامعه‌ای است. به طور کلی علل فرار از نظام مالیاتی را می‌توان به دو دسته عمده تقسیم کرد: دسته اول علل مربوط به پرداخت‌کنندگان، مثل نفع‌پرستی و ترجیح دادن منافع شخصی بر منافع اجتماعی، عدم اعتقاد به نظام مالیاتی، یعنی با مراجعه به مودیان مالیاتی، این نتیجه حاصل می‌شود که اکثرا اعتقادی به لزوم پرداخت مالیات وضع شده از طرف دولت ندارند و دسته دوم علل مربوط به نظام مالیاتی است مثل ضعف، تغییر و قابل فهم نبودن قوانین و عیوب و نقایص در قوانین مالیاتی، به گونه‌ای که موجب پیچیدگی و تغییر مداوم این قوانین شده است. در کشورهای پیشرفته به علت پیشرفت تکنولوژی و بانکداری، اطلاعات نسبت به ثروت، درآمد و معاملات افراد حقیقی و حقوقی نسبتا دقیق است و در این جهت مشکل زیادی ندارند. ولی در کشورهای در حال توسعه، رشد بیش از حد بخش خدمات، ضعف سیستم بانکی و عدم ثبت دقیق معاملات و انتقالات، موجب شده است مسئولان مربوطه نتوانند اطلاعات دقیقی از درآمد و ثروت افراد به دست آورند. وجود این مساله و ضعف اعتقاد مردم به سیستم مالیاتی موجب عدم اعلام صحیح درآمد یا ثروت واقعی افراد گردیده که نتیجه آن گسترده شدن میدان فرار از مالیات است. از سوی دیگر اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی موجب شده که توجهی به مالیات‌ها نشود و در نتیجه درآمدهای مالیاتی کشور، حتی نسبت

به کشورهای در حال توسعه، ناچیز باشد. هدف از این پژوهش شناسایی مشکلات موجود نظام مالیاتی با توجه به وضعیت و شرایط کنونی برای تسریع در امور آن حیاتی است در این پژوهش ابتدا نظام مالیاتی و خلاها و عوامل قانونی فرار مالیاتی از طریق توصیفی-تحلیلی و سپس با تعیین شاخص‌های مربوط به قوانین مالیاتی بررسی می‌شود تا به هدف مورد نظر دست یافت.

۲- مفهوم اقتصادی مالیات

آدام اسمیت پدر علم اقتصاد در بیان تعریف اقتصادی مالیات، ضمن برشمردن وظایف ویژه‌ای برای دولت می‌گوید که مردم باید هزینه‌های دولت را در انجام آن وظایف بپردازند. از دیدگاه وی وظیفه دولت حفاظت از جامعه در برابر تهاجم و خشونت‌هایی است که از طرف جوامع دیگر می‌تواند اعمال شود (Smith, 1976) و مردم باید هزینه‌های اداره نیروهای انتظامی را چه در زمان جنگ و چه در مواقع صلح بپردازند. وظیفه دوم دولت حمایت از افراد جامعه در برابر بی‌عدالتی‌هایی است که از سایر افراد سر می‌زند. دولت وظیفه دارد عدالت را در جامعه حاکم سازد. وظیفه سوم دولت نیز ارائه خدمات عمومی و اداره دولت و دستگاه‌های اداری لازم برای انجام امور دفاع و برقراری عدالت است به عبارت دیگر «مالیات عبارت است از هزینه‌ای که شهروندان به خاطر زیست اجتماعی خود در یک جامعه می‌پردازند و در قبال آن زمینه مساعدی را برای بهره‌برداری از تسهیلات و منابع موجود در کشور به دست می‌آورند. بدین ترتیب می‌توان مالیات را گونه‌ای از انتقال درآمد یا دارایی اشخاص حقیقی یا حقوقی به دولت دانست. منطق حاکم بر انتقال دارایی این است که دولت و جامعه نیز به طور مستقیم یا غیرمستقیم سهم عمده‌ای را در ایجاد درآمد یا تضمین دارایی‌های اشخاص ایفا می‌کند». (گرچی، ۱۳۹۴: ۱۸۹) عده‌ای دیگر تعریف مالیات را چنین بیان می‌کند: «مالیات را مبلغی می‌دانند که دولت براساس قانون از اشخاص و موسسات به منظور تقویت مالی حکومت و تأمین مخارج و هزینه‌های عمومی دریافت می‌کند». (عرب مازار، ۱۳۹۱: ۷۴)

۳- تعریف حقوقی مالیات

با مراجعه به قوانین مالیاتی کشور مشاهده می‌شود که مع‌الاسف هیچ یک تعریفی از مالیات ارائه نمی‌شوند و در این ارتباط با خلأ قانونی مواجهیم. در این شرایط که با نوعی ابهام همراه است ناگزیر باید به آموزه‌های حقوقی مراجعه و تعریف مطلوب را از میان آثار حقوق دانان و علمای حقوق عمومی جستجوی کرد.

دکترین حقوق در تعریف مالیات این چنین می‌نویسند: «مالیات سهمی است که به موجب

اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات هر یک از سکنه کشور موظف است از ثروت و درآمد خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد». (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۰: ۶۰۱)

تعریف فوق تنها با توجه به نقش مؤدی و بی‌توجه به طرف دیگر مالیات یعنی دولت (دستگاه مالیاتی) ارائه شده است. به نظر می‌رسد منظور از مؤدی در عبارت «سکنه» در تعریف فوق، تنها شامل اشخاص حقیقی است و نه اشخاص حقوقی. همچنین نمی‌توان منظور از «مقررات» در تعریف را حمل بر معنای دقیق حقوقی آن و معادل «مصوبات الزام آور نهادهای قانونی کشور جز مجلس» دانست؛ چرا که در این صورت «اصل قانونی بودن مالیات‌ها» مورد خدشه واقع می‌شود و ناگزیر باید «مقررات» را اجمالاً به معنای «قانون» تلقی کرد.

مالیات در اصطلاح عبارت است از مبلغی که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عمومی می‌گیرد. این تعریف با لحاظ قراردادن نقش هر دو طرف موجود در یک رابطه مالیاتی - یعنی دولت و اشخاص - ویژگی «اجباری بودن» مالیات را به طور ضمنی بیان می‌کند. همچنین با تصریح به «اصل قانونی بودن مالیات»، تقریباً تعریفی بی‌نقص ارائه می‌دهد. البته عدم تصریح به الزامی بودن پرداخت مالیات از سوی مؤدیان نیز در این تعریف مورد نقد است. تعریف دیگری نیز مالیات را یک نوع پرداخت و تأدیه مالی می‌داند که در نتیجه الزام قانونی از نظر تأمین مالی مخارج دولت، به صورت بلاعوض به وسیله افراد انجام می‌شود. این تعریف هر چند تعریفی است کلاسیک، معهذاً با سیستم اقتصادی معاصر نیز قابل انطباق است، زیرا در نظام‌های اقتصادی جدید هزینه‌های عمومی فقط محدود به منابع مربوط به نظم عمومی و عدالت اجتماعی نبوده بلکه کلیه مخارج دولت اعم از مخارج مربوط به نظم عمومی و عدالت اجتماعی یا مخارج مربوط به انواع دخالت دولت را نیز شامل در امور مملکتی می‌داند. (عرب مازار، همان: ۳۱۴)

عده‌ای دیگر مالیات را «برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تأمین مخارج عمومی» تعریف می‌نماید. نقص تعریف فوق نیز عدم اشاره به «اصل قانونی بودن مالیات» و «نقش دولت در یک رابطه مالیاتی» است. به نظر می‌رسد اگر چه در حقوق مالیاتی معاصر بر لزوم جلب مشارکت مؤدیان مقدم بر استفاده از اقتدارات دولت تأکید می‌شود - به نحوی که مؤدی با رضایت و طیب خاطر نسبت به تشخیص و پرداخت مالیات خود اقدام کند. مع الوصف تمام تعاریف فوق نقش قاهرانه دولت در اخذ و وصول مالیات را نادیده گرفته، بیشتر با

توجه به جایگاه مؤدی به پدیده مالیات می‌نگرند. با در نظر گرفتن مراتب بالا می‌توان گفت «اخذ مالیات یک عمل اقتداری و انحصاری و استثنایی قدرت عمومی است که بدون نیاز به جلب رضایت مؤدی قابل وصل است و مؤدی جز اینکه به عنوان یک تکلیف و تعهد قانونی و دین شهروندی کمال همکاری و مساعدت را در پرداخت مالیات بعمل می‌آورد. گزینه دیگری در پیش رو ندارد» در نهایت می‌توان گفت مالیات بخشی از درآمدهای عمومی است که به موجب قانون جهت تأمین هزینه‌های عمومی و به صورت بلاعوض از اشخاص حقیقی و حقوقی اخذ و به حساب دولت واریز می‌شود و منبع اصلی درآمدهای عمومی محسوب می‌شود. (رستمی، ۱۳۸۰: ۱۶۶)

از تعریف اخیر موارد زیر بدست می‌آید:

۱. مالیات قسمتی از دارایی یا درآمد یا مصرف شخص است که طبق قانون وصول می‌شود.
۲. مالیات جزء درآمدهای عمومی است که به صورت وجه نقد عاید دولت می‌شود.
۳. مالیات قطعی و بلاعوض است و مابه‌ازای آن چیزی دریافت نمی‌شود.

۴- جایگاه مقررات مالیاتی در حقوق مالی ایران

مالیات بر درآمد به عنوان مالیات مستقیم و مالیات ارزش افزوده به عنوان مالیات غیر مستقیم تأثیر بسزایی در نوع اشتغال، تولید و سود دارد و افراد با در نظر گرفتن جمیع جهات اقدام به کسب درآمد می‌کنند حال یکی از عناصر مهم که می‌تواند در تصمیم گیری اشخاص حقیقی اثر مستقیمی بگذارد بحث میزان مالیات فعالیت درآمدزا می‌باشد از منظر اقتصادی و از دیدگاه کسی که مبادرت به کسب سود می‌نماید مالیات به جهت کسر سود، نوعی زیان تلقی می‌گردد لذا میزان مالیات پرداختی در تصمیم افراد جهت نوع اشتغال تأثیر دارد اشخاص حقیقی به دلیل عدم قدرت مالی یا عدم تخصص یا به دلایل حقوقی و قانونی به دنبال اجتماع و استفاده جمعی هستند تا از این طریق به سودی که در حالت انفرادی امکانپذیر نیست نائل شوند حال این افراد می‌توانند به صورت مشارکت مدنی یا با ایجاد یک شخصیت حقوقی جدید شروع به فعالیت نمایند قطعاً یکی از تفاوت‌های که میان مشارکت مدنی با مشارکت در خلق یک شخصیت حقوقی وجود دارد بحث مالیات مخصوصاً مالیات بر درآمد می‌باشد این عامل می‌تواند در ترغیب افراد برای تعیین نوع مشارکت و میزان سود عایدی از فعالیت مؤثر باشد وفق ماده ۱۰۱ قانون مالیات- های مستقیم و تبصره ذیل آن، در مشارکت مدنی سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات طبقه بندی شده در ماده ۱۳۱ قانون فوق می‌باشد. در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مالیات تصاعدی وابسته به درآمد در نظر گرفته شده و هر شخصی که درآمد بیشتر داشته باشد می‌بایست

مالیات بالاتری پرداخت کند اما در مشارکت برای خلق یک شخصیت حقوقی، مالیاتی با نرخ ثابت در نظر گرفته شده است یعنی قانونگذار بدون در نظر گرفتن میزان درآمد، نرخ مقطوعی را برای مالیات بر درآمد مقرر کرده است از طرفی قانون مالیات بر ارزش افزوده مهمترین نوع مالیات غیر مستقیم را برای شرکت‌های تجاری آن هم با نرخ مقطوع در نظر گرفته است هر چند که نوع اخیر مالیات در نهایت بر دوش مصرف کننده است لکن در هزینه‌های اولیه و علی‌الخصوص در انگیزه مراجعه کنندگان و خریداران آن بنگاه اقتصادی مؤثر است لذا مقررات مالیاتی در انتخاب نوع مشارکت تاثیر مستقیمی دارد و کارآمدی این نوع مقررات منجر به ترغیب افراد به تشکیل شرکت ها و کسب سود انتظاری می‌گردد.

برای بررسی کارآمدی مقررات مالیاتی حاکم بر شرکت‌های تجاری نیاز است که در ابتدا مفاهیمی چون مالیات و کارآیی تبیین گردند تا با مشخص نمودن موضوع و دیدگاه به کار گرفته شده، قوانین مالیاتی را بررسی کرد.

۵- اهداف وصول مالیات و اصول حاکم بر آن

مالیات همواره بعنوان یک ابزار مهم در برقراری عدالت اجتماعی و اقتصادی و تعدیل درآمدها و نیز تساوی نسبی بین اقشار مختلف جامعه مد نظر قانونگذار بوده است. اکثر کشورها در جهان امروز بسط و گسترش قسط و عدالت اجتماعی و اقتصادی را بعنوان هدفی عمده مورد توجه قرار داده‌اند و در جهت حصول به این هدف خط مشی‌های اجرایی ویژه‌ای را برگزیده و عملی می‌کنند. مشارکت مؤثر دولت در فراهم آوردن خدمات تامین اجتماعی و بسط و گسترش خدمات آموزشی و فعالیت‌های دولت در زمینه‌های بهداشت و درمان از جمله خط مشی‌های اجرایی مؤثر در بنیانگذاری عدالت اجتماعی و اقتصادی شناخته می‌شود. لذا دریافت‌های مالیاتی نسبتاً بیشتر از قشر مرفه جامعه به منظور فراهم آوردن خدمات آموزشی، بهداشتی و تامین اجتماعی رایگان یا ارزان قیمت برای عامه مردم از پایه های مهم سیاست‌های بسط و گسترش عدالت اقتصادی و اجتماعی و حصول به ثبات سیاسی و اقتصادی بلند مدت تلقی می‌شود. «اکثر دولتها در جهان امروز اهداف مهم تامین اشتغال کامل، حفظ تداوم، رشد اقتصادی و کمک به حل سریع بحران‌های مختلف مالی را در راس اهداف خویش جای داده‌اند. حصول به این اهداف جز با استفاده از اهرم‌های سیاست‌گذاری‌های اقتصادی امکانپذیر نیست و سیاست مالیاتی از جمله اهرم‌های مهم در اختیار این دولتها در جهت حصول به اهداف مزبور است.» (عظیمی، ۱۳۷۱: ۳۰۴)

به منظور ایجاد انگیزه برای پرداخت مالیات در یک جامعه صرف نظر از جنبه‌های اقتصادی و

فرهنگی باید اصولی در مورد مالیاتها با دقت هر چه بیشتر رعایت شود؛ به عقیده مکتب کلاسیک مالیات باید آن چنان وضع گردد که حداکثر درآمد را برای دولت تحصیل کند و بنابراین مالیات باید پر بهره و با ثبات باشد. از مهمترین تأثیرات اقتصاد نابسامان و سیاست گذاری غیر اصولی در اقتصاد، شکل گیری اقتصاد تک محصولی مبتنی بر درآمدهای غیر مالیاتی و از جمله درآمدهای نفتی، شکل گیری اقتصاد غیر رسمی و پنهان، رشد تورم و کاهش ارزش پول است که این موارد تأثیرات مهمی را بر عدم وصول اهداف مالیاتی و تمکین مناسب مالیاتی را داراست.

۵-۱- تبیین و بررسی اهداف اخذ مالیات

مالیات و درآمدهای ناشی از آن از چند نظر مورد توجه می باشد:

۱. تامین هزینه ها و خدمات دولتی
 ۲. وسیله و ابزاری در جهت حرکت به سوی قسط و عدالت اقتصادی
 ۳. ابزار و وسیله مهم سیاستگزاری های اقتصادی
 ۴. ایجاد عدالت اجتماعی، رفع تبعیض، کم کردن فاصله طبقاتی بین اقشار مختلف جامعه
- مالیات تنها ابزار عملی کسب درآمد برای تامین مالی مخارج دولت است؛ مخارجی که دولت برای تامین کالا و خدمات بدان نیازمند است؛ البته اخذ مالیات علاوه بر اینکه موجب تامین مالی دولت می شود بعنوان ابزار تکمیلی در جهت دسترسی به اهداف سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی نیز شمرده می شود و اثربخشی آن زمانی اهمیت می یابد که بتواند سهم بیشتری از وظیفه تامین هزینه های دولت را بر عهده بگیرد که این مهم نه از طریق نرخ های بالای مالیاتی بلکه با افزایش مشارکت عمومی و استفاده از تمام ظرفیت های بالقوه مالیاتی فراهم خواهد شد. عامل اقتصادی در جامعه توان و بازوی مهم فیزیکی است که پشتیبان استقلال سیاسی و فکری ملل است؛ نقش اقتصاد همواره انگیزه ساز بوده و برای رشد اقتصادی همراهی مردم در تامین مالی جای خود را بصورت واضح باز کرده است. اخذ مالیات در تامین هزینه های جاری کشور هرگز پایان یافتنی نیست در حالیکه درآمدهای دیگر که متکی بر منابع مردمی نیست روزی به پایان خواهد رسید و این نکته از اهمیت خاصی در میان کشورهای پیشرفته امروز برخوردار است. به طور کلی هدف از اخذ مالیات در جامعه رami توان در دو قسمت جداگانه مورد بررسی قرار داد که شامل اهداف عمومی و اهداف خصوصی است؛ اهداف عمومی اخذ مالیات شامل ایجاد عدالت اجتماعی، برابری نسبی اقتصادی، رفع تبعیض، کم کردن فاصله طبقاتی میان اقشار مختلف جامعه از حیث میزان درآمد و ایجاد منبعی برای تامین سرمایه ملی و استفاده از آن برای فراهم

کردن رفاه عمومی می‌باشد؛ از اهداف خصوصی اخذ مالیات نیز می‌توان اهداف تخصیصی و توزیعی ثروت را نام برد؛ توضیحا اینکه اخذ مالیات موجب توزیع مجدد درآمد و ثروت در جامعه می‌گردد که این امر در نهایت به برقراری عدالت اقتصادی و اجتماعی منجر خواهد شد.

۶- اصول حاکم بر مالیات و ویژگی‌های آن

همانطور که پیشتر گفته شد اصول حاکم بر مالیات در مالیه کلاسیک و مالیه جدید با یکدیگر متفاوت است. اقتصاد دانان کلاسیک معتقدند که مالیات باید با توجه به دو اصل زیر تبیین و اخذ شود که شامل اصل درآمد و اصل عدالت و مساوات است. مطابق اصل درآمد، مالیات باید آن چنان وضع شود که حداکثر درآمد را برای دولت تحصیل کند و بنابراین مالیات باید بر بهره، با ثبات و انعطاف ناپذیر باشد. مطابق اصل عدالت و مساوات که به اصل مالیات نسبی نیز معروف است وضع مالیات هنگامی عادلانه است که در پرداخت مالیات مساوات و برابری در نظر گرفته شود و یا عبارت دیگر هر فرد نسبت برابر از درآمدش را بعنوان مالیات بپردازد اما آنچه که در مالیه جدید بعنوان اصول مالیات شناخته می‌شود عبارتند از: اصل شخصی ساختن مالیات، اصل دخالت، اصل فداکاری در پرداخت مالیات و اصل مطلوبیت درآمد. مطابق اصل شخصی ساختن مالیات، هنگام وضع و دریافت مالیات تنها رقم درآمد مبنای محاسبه قرار نمی‌گیرد بلکه وضع شخص مالیات دهنده از نقطه نظر تحصیل درآمد و وضعیت اجتماعی نیز مورد توجه قرار می‌گیرد و برای مثال نحوه تحصیل درآمد از نظر رنج و مشقت بکار رفته در تحصیل درآمد مورد توجه قرار می‌گیرد؛ مطابق اصل دخالت هرگونه وضع مالیات باید از نظر اقتصادی کاملا مؤثر باشد یعنی مالیات علاوه بر اینکه منبع تامین درآمد برای دولت می‌باشد ابزار بسیار مؤثری برای ارشاد اقتصادی یعنی مداخله دولت در امور اقتصادی به منظور نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی نیز است؛ مطابق اصل فداکاری پرداخت مالیات باید به گونه‌ای باشد که نوعی فداکاری که مطلوب جامعه است بین افراد بوجود آورد یعنی گروهی از افراد جامعه باید بیش از آنچه که از دولت خدمت عایدشان می‌شود مالیات بپردازند (فداکاری کنند) و گروه دیگر کمتر از ارزش خدماتی که از دولت بهره مند می‌شوند مالیات پرداخت کنند این اصل می‌تواند اصل توانایی پرداخت نیز باشد یعنی آنان که تواناترند بیشتر و ناتوانان کمتر مالیات بپردازند «و بالاخره بر مبنای اصل مطلوبیت درآمد مالیه جدید معتقد است بعلت اینکه مطلوبیت نهایی هر واحد پول برای افراد کم درآمد بیشتر از مطلوبیت نهایی پول برای افراد پردرآمد است پس اگر به نسبت برابر از درآمد این دو طبقه مالیات اخذ شود شخص کم درآمد مقدار بیشتری مطلوبیت را از دست می‌دهد

بنابراین می‌بایست ضریب مالیاتی با افزایش درآمد افزایش یابد یعنی نظام مالیاتی باید تصاعدی باشد». (تقوی، ۱۳۹۳: ۱۱۵)

۶-۱- ویژگی‌های یک نظام مالیاتی مطلوب

یک نظام مالیاتی مطلوب نظامی است که دارای ویژگی‌های زیر باشد:

۱. عدالت و برابری (عدالت مالیاتی): «براساس این ویژگی بایستی بار مالیات بصورت عادلانه بین مردم تقسیم شود و به توانایی پرداخت افراد جامعه نیز توجه شود؛ البته نمی‌توان تعریف خاصی از عدالت مالیاتی ارائه نمود و آن را به شرط معینی محدود کرد با این حال اصل قدرت و توانایی اقشار مختلف جامعه در پرداخت مالیات که دارای دو قسمت جداگانه که شامل افراد غنی باید بیشتر از فقرا مالیات بپردازند و افرادی که از تمکن مالی در یک سطح هستند به یک میزان مالیات بپردازند را باید در شناسایی عدالت مالیاتی مورد توجه قرار داد». (جعفری صمیمی، ۱۳۷۱: ۱۹۳)

۲. معین بودن: «مالیات وضع شده بر اشخاص و غیره باید دقیقاً از نظر زمان و نحوه پرداخت و میزان مالیات معین و مشخص باشد؛ عبارت دیگر مالیات دهندگان نباید در خصوص مالیات پرداختی خود با سردرگمی مواجه شوند و نیز قانون مالیاتها باید روشن و مشخص باشد و اختیار تصمیم در کمتر موردی به اختیار مأمورین ارزیابی و وصول مالیات واگذار شود چون اگر قانون مالیاتی مبهم باشد و مأمورین به دلخواه خود و قضاوت شخصی بخواهند مواردی را تعیین کنند رعایت برابری و هماهنگی در امر مالیات و جلب اعتماد مردم نسبت به سیستم مالیاتی ممکن نخواهد بود».

۳. سهولت: یکی از اصول اجرایی مهم نظام مالیاتی، کسب رضایت نسبی افراد و تسهیلات مختلف برای پرداخت آن است؛ برای مثال زمان و نحوه پرداخت باید به گونه‌ای باشد که فشار و مشکلی بر مالیات دهندگان وارد نکند زیرا عدم تسهیلات پرداختی موجب فرار مالیاتی می‌شود؛ بنابراین برای کسب رضایت مالیات دهندگان گاهی مالیات بر درآمد هنگام وصول درآمد و زمانی به صورت اقساطی اخذ می‌شود تا رضایت مالیات دهندگان جلب شود عبارت دیگر سهولت یعنی در مناسبترین موقع و مساعدترین شرایط و با ایجاد حداقل ناراحتی و مزاحمت برای مؤدیان مالیات گرفته شود.

۴. صرفه جویی: منظور از این اصل آن است که در جمع آوری مالیات باید حداکثر صرفه جویی بعمل آید و هزینه جمع آوری آن به حداقل ممکن تقلیل یابد. از آنجا که مخارج پرداخت مالیات

از طرف مردم و هزینه دریافت از طرف دولت چیزی به محصول ملی اضافه نمی‌کند نباید منافع جامعه از لحاظ تحمل مخارج سنگین در این راه تلف شود. اگر مالیات داوطلبانه باشد دارای هزینه ناچیزی است ولی در صورتیکه اختلاف نظر بین پرداخت کننده و دریافت کننده مالیات وجود داشته باشد و یا مالیات با اعمال قدرت مالیاتی وصول گردد مؤدی و همچنین دولت مخارج بیشتری را تحمل خواهند نمود.

۵. بازدهی مالیاتی: براساس این اصل نظام مالیاتی باید بتواند مولد درآمد کافی برای دولت باشد تا دولت مجبور نشود با توسل به سیاست‌های دیگر کسری بودجه را برطرف کند.

۷- عوامل و خلاءهای قانونی مؤثر بر فرار مالیاتی در حقوق مالی ایران

نقصان و آسیب‌های قانونی و حقوقی، مهمترین چالش و آسیب در نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. حاکمیت قانون در امور مالیاتی و درک ضرورت‌های آن توسط قانون گذار به عنوان یکی از شاخص‌های اساسی حکمرانی خوب محسوب می‌گردد؛ (زارعی، ۱۳۸۴: ۱۶۱) بنابراین عدم وجود و پیش بینی 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. سیاست‌های بنیادین نظام حاکم پیرامون مالیات‌ها در قانون اساسی متجلی گردیده و قوانین عمومی مصوب نهاد قانون‌گذاری به لحاظ ضرورت انطباق با سیاست‌های کلی نظام حاکم، در راستای قانون اساسی و انطباق با آن تصویب می‌گردند.

۷-۱- قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی

یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثر بخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مسئله به تنهایی به کارایی اجرای سیاست‌های مالیاتی صدمه وارد می‌کند. اصولاً چون قوانین وضع شده برای استفاده عموم مردم می‌باشد و از طرفی میزان درک و فهم مردم تفاوت‌های زیادی با هم دارد، لذا اولاً قوانین پیچیده، قابل درک و فهم برای عموم نبوده و ثانیاً زمینه تفسیرهای سلیقه‌ای و غلط برای سوء استفاده کنندگان فراهم می‌شود؛ بنابراین می‌توان گفت یک قانون کارآمد باید چند ویژگی داشته باشد، اولاً قابل درک باشد، در نتیجه باید از یک متن کوتاه برخوردار بوده و ثانیاً از عبارات دوپهلوی و غیر شفاف پرهیز شود و به جای استفاده از عبارات حقوقی که نیاز به تفسیر و تفهیم دارد از کلمات ساده و قابل فهم استفاده شود. وجود قوانین پیچیده و مبهم دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند که این امر علاوه بر افزایش هزینه‌های تمکین، احتمال بروز فساد را نیز افزایش می‌دهد.

ساده‌سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان آسان کرده و می‌تواند تأثیر بسزایی در کاهش فرار مالیاتی داشته باشد. لذا ساده‌سازی می‌تواند کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی را افزایش داده و مؤدیان را وادار به تمکین کند. (دائی کریم زاده و زواره، ۱۳۹۳: ۴)

۷-۲- وجود نقصان در تضمین‌های اساسی و بنیادین قانونی

نظام اقتصادی، مالی و مالیاتی و عملکرد مرتبط با آن، ریشه در سیاست گذاری بنیادین و اولیه موجود در قانون اساسی دارد. بدین لحاظ، عدم پیش بینی و وضع قواعد اقتصادی و مالیاتی در قانون اساسی به لحاظ مطابقت قوانین عمومی با این قانون به عنوان چالش جدی در روند اجرای سیاست‌های مالیاتی محسوب می‌گردد. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل پنجاه 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 مالیات ها 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.

۷-۳- فقدان کیفیت در 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 قانون گذاری و تنظیم مقررات به دو نهاد قانونگذار و نهاد اجرایی وابسته است؛ بنابراین منابع الزام آور و اجرایی در نظام مالیاتی توسط دو نهاد قانون گزار و دولت تهیه و تنظیم می‌گردد. تعدد و تورم ناروای قوانین و مقررات مالیاتی از یک سو و ابهام و عدم شفافیت قوانین مالیاتی از سوی دیگر، بعد 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.

۷-۴- نرخ مالیات

نرخ مالیات به سه نوع تناسبی، تصاعدی و تنازلی تقسیم می‌شود. نرخ مالیات تناسبی نرخیهی است که بدون توجه به تغییرات مبنای مالیات، همیشه ثابت است. نرخ مالیات تصاعدی برعکس نرخ تناسبی با افزایش مالیات مقدارش افزایش می‌یابد که لزوماً متناسب با افزایش مبنای مالیات نیست و در نرخ مالیات تنازلی هر چه مبنای مالیات وسیع‌تر شود، از نرخ مالیات کاسته می‌شود.

هر چند در گذشته مالیات تناسبی را متناسب با عدالت مالیاتی می‌دانستند، اما امروزه این مالیات تصاعدی است که در کشورهای صنعتی متناسب با تساوی و عدالت مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. (آل بوسویل، ۱۳۹۰: ۶)

۷-۵- معافیت‌های وسیع و متنوع قانونی

نظام پاداش و تنبیه ضامن سلامت اجرایی یک نظام کارآمد مالیاتی است. در چنین نظامی پاداش و تنبیه همانند سایر نظام‌ها باید به گونه‌ای باشد که امکان تخلف به حداقل برسد نه اینکه روز به روز جسارت افراد در انجام امور غیرقانونی افزوده شود. امروزه در کشور ما این مسئله از دید مسئولین مالیاتی دور مانده و متأسفانه مشکلات زیادی را به وجود آورده است. (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۵۳) بی‌تردید اعطای معافیت‌های گسترده، بدون دلایل توجیهی، به ناکارایی نظام مالیاتی و ضعف نظام اجرایی مالیاتی منجر می‌گردد. به عنوان نمونه در کشور ایران معافیت ماده قانونی که صد درصد درآمدهای شرکت‌های تعاونی روستایی - کارگری - کارمندی و اتحادیه‌های آنان را معاف می‌داند. واقعیت این است که این شرکت‌ها تسهیلاتی به اعضا ارائه نمی‌دهند؛ زیرا فلسفه تشکیل این شرکت‌ها با توجه به موضوع آن در اساسنامه، ارائه خدمات به اعضا بوده و مقنن نیز به همین خاطر این معافیت را پیش‌بینی نموده است. لکن بسیاری از این شرکت‌ها هیچ تسهیلاتی به اعضا ارائه نمی‌دهند. بعد از خصوصی سازی به دلیل واگذاری بیشتر فعالیت‌های اقتصادی به بخش خصوصی، برای دولت انگیزه‌ای مبنی بر اعطای امتیازی به یک کدام از فعالین اقتصادی و تبعیض قایل شدن وجود ندارد. بنابراین امکان اعمال مطلوب، کم هزینه و بدون تبعیض مقررات رقابتی و اخذ مالیات فراهم است. برای مثال اخذ مالیات کامل از یک فعال اقتصادی - ولی اعطای تخفیف مالیاتی به رقیب همان فعال اقتصادی - می‌تواند توانایی رقابتی آنها را نامتعادل گرداند. از این رو، بعد از خصوصی سازی به دلیل اینکه ذی نفعان جدی برای رعایت دقیق مقررات و قوانین وجود دارند، سطح حاکمیت قانون، قانون‌گرایی و فرهنگ مالیاتی ارتقاء می‌یابد. (رستمی، کمرخانی، ۱۳۹۵: ۱۶۷)

۸- راه‌های جلوگیری از بروز پدیده فرار مالیاتی

پس از تعریف فرار مالیاتی و عوامل پیدایش آن لازم است به راه‌های جلوگیری از آن بپردازیم؛ عبارت دیگر اگر در جهت برطرف نمودن عوامل پیدایش فرار مالیاتی برآئیم و سعی در تقویت نمودن وسعت شناخت و آگاهی افراد جامعه در ضرورت و اهمیت اخذ مالیات و فواید آن در سطوح مختلف کشور بپردازیم گام مهمی در جلوگیری از بروز پدیده فرار مالیاتی برداشته‌ایم. بطور

کلی سیستم مالیاتی شبیه صندلی یا سه پایه است و این پایه‌ها عبارتند از سیاست مالیاتی، قانون مالیاتی و اداره مالیات؛ البته این پایه‌ها از نظر طول با یکدیگر مساوی نیستند ولی از نظر قدرت و نیرو یکسان هستند. دولت می‌تواند با انجام تبلیغات درست و شایسته ضرورت و اهمیت اخذ مالیات را به مردم بشناساند و با اطلاع رسانی به مردم و اینکه راه اندازی برخی پروژه‌های عمرانی و صنعتی و تولیدی از محل درآمدهای مالیاتی تامین شده است اعتماد مردم را به اهمیت اخذ مالیات جلب نماید؛ (محسنی، ۱۳۷۶: ۲۳) اگر مردم بدانند که آنچه را که بعنوان مالیات می‌پردازند در قالب خدمات عمومی به خودشان برگشت داده می‌شود با فراغ بال از دادن مالیات استقبال کرده و احتمال فرار مالیاتی کاهش می‌یابد؛ از طرف دیگر بر طرف نمودن نواقص قوانین مالیاتی و نیز ادارات و دستگاههای اجرایی می‌تواند بسیار مؤثر باشد بطوریکه اگر روزه‌های فرار که در قانون و دستگاه‌های اجرایی وجود دارد پر شود آمار فرار از پرداخت مالیات بسیار کم خواهد شد و از سوی دیگر در صورتیکه بین مأمورین تشخیص و مؤدیان مالیاتی اعتماد در میزان واقعی درآمد باشد آمار خود اظهاری‌های مالیاتی گسترش یافته و تفاهم متقابلی که بین دستگاه مالیاتی و مؤدی بوجود می‌آید موجب می‌شود که پرداخت مالیات با سرعت و سهولت بیشتری صورت بگیرد؛ از طرف دیگر مکانیزه کردن و یکپارچه نمودن اطلاعات و دسته بندی آنان و نیز شناسایی و امکان کد گذاری و ردیابی آن موجب می‌شود تا سازمان مالیاتی با سرعت و سهولت بیشتری به اطلاعات اقتصادی مؤدیان خود دسترسی داشته باشد و همین امر به خودی خود احتمال فرار مالیاتی را بصورت چشمگیری کاهش می‌دهد از سوی دیگر اعمال قوانین سختگیرانه در جهت به کیفر رساندن فراریان مالیاتی و نیز وضع جریمه‌های سنگین برای آنان می‌تواند در جلوگیری از این پدیده مفید فایده باشد.

به طور خلاصه استفاده از روش‌های ذیل می‌تواند در جلوگیری از بروز پدیده فرار مالیاتی مؤثر باشد:

۱. مالیات‌ها به مالیات یکسان و واحدی تبدیل شود خصوصاً در مورد مالیات‌های متنوع
۲. برای مبارزه با فرار مالیاتی نص صریحی برای انجام اقدامات اجرایی تنظیم شود تا از طریق وضع کیفر و زندان از گسترش این امر جلوگیری بعمل آید.
۳. قوانین آسان و قابل اجرا باشد و به کیفر رساندن از طریق اجرای قانون مالیاتی مشکلی بوجود نیارد از این جهت که اختلافات و دعاوی حقوقی بین ادارات مالیاتی و مکلفین و یا مؤدیان برپا نگردد.

۴. پیشرفت امور مالیاتی همراه با پیشرفت ساختار مالیاتی کشور صورت بگیرد و راههای فنی و تکنیکی برای دریافت مالیات وجود داشته باشد.

۵. تبلیغات گسترده‌ای بر عدالت مالیاتی و اینکه هدف دولت خدمت رسانی به مردم از طریق وضع مالیات است تاکید شود تا همه مردم در تحمل بار مالیاتی مشارکت داشته باشند.

۶. ضررهای ناشی از مالیات‌های تصاعدی با روی آوردن به تخفیفات مالیاتی کاهش یابد بطوریکه ممکن است درآمد دولت از طریق اعمال تخفیف مالیاتی بیشتر از برقراری مالیاتهای تصاعدی باشد زیرا وضع مالیات‌های تصاعدی منجر به بروز فرار مالیاتی می‌شود.

۹- نقش ضمانت‌های اجرای قانون مالیاتها در جلوگیری از فرار مالیاتی

یکی از مهمترین خلاءهای قانونی که می‌توان به آن اشاره کرد عدم اجرا یا ضعف در اجرای ضمانت اجرای قانون می‌باشد لذا هر اندازه هم سعی و کارشناسی در تدوین و تصویب بهترین قانون معمول گردد چنانچه فاقد ضمانت اجرا باشد آن قانون ابر خواهد بود. توجه به پیوند میان سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث موضوعی مهم و قابل تأمل به شمار می‌آید. بنابراین برقراری و اجرای صحیح مالیات و بهره برداری مطلوب از آن نیازمند شناخت دقیق دستگاه مالیاتی از اختیارات و وظایف خود در زمینه وصول مالیات است. در همین راستا استفاده بهینه، مطلوب و منصفانه از قدرت عمومی مالیاتی برای ایجاد اطمینان در میان مؤدیان و به وجود آوردن ضمانت اجرایی مناسب، ضروری می‌نماید. (رستمی، کتابی رودی، ۱۳۹۲: ۶۲)

امروزه قانونگذاران برای بهبود اجرای قوانین و مقررات بایدها و نبایدهایی را در نظر می‌گیرند که اصطلاحاً ضمانت اجرایی گفته می‌شود. ضمانت اجرایی وسیله‌ای مستقیم یا غیرمستقیم برای انجام دادن الزامات قانونی (اعم از امر و نهی) و یا جبران زیان، به عبارت دیگر ابزاری است که اجرای موثر قوانین را تضمین نموده و از طرف دستگاه‌های ذیربط در جامعه بکار گرفته می‌شود. ضمانت اجرا وجه امتیاز حقوقار سایر قواعد اجتماعی است و اثری است که در نتیجه مخالفت با قانون دامنگیر شخص می‌شود.

با مروری بر قوانین مالیاتی کشور طی چند دهه اخیر ملاحظه می‌شود که قانون مالیاتها نیز بیش از چندین بار بطور کلی یا جزئی دستخوش تغییر و اصلاح گردیده که عمده اصلاحات آن مربوط به روان سازی مفاد قانون و افزایش ضمانت‌های اجرایی بوده است. برای اجرای قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات برارزش افزوده در متن ضمانت‌های اجرایی وجود دارد که در صورت بکارگیری جدی و صحیح آنها فرار مالیاتی به حداقل کاهش می‌یابد.

نتیجه گیری و پیشنهادات

بهبود نظام مالیاتی کشور با اصلاحات ساختاری در خصوص توجه بیشتر به عدالت مالیاتی و جلوگیری از زمینه های گسترش فرار مالیاتی از طریق تجدیدنظر در پایه های موجود مالیاتی، معرفی پایه های جدید و سایر سیاست های مرتبط با توسعه اقتصادی کشور از جمله توجه به ابعاد طرح تحول اقتصادی کشور، صورت گیرد. از اصلاحات مالیاتی می توان به مالیات بر مجموع درآمد، بازنگری در معافیت های مالیاتی، مالیات بر افزایش ارزش ثروت و یا دارائی و غیره که در واقع مشروعیت آنها نیز از منظر مالیات های اسلامی، می تواند در ترغیب افراد، حداقل از بعد انصاف مالیاتی، انگیزه مشارکت آنها را در پرداخت مالیات افزایش دهد، اشاره نمود.

دلیل اینکه چرا برخی از مودیان مالیاتی تکالیف قانونی خود را انجام نمی دهند. چرا مالیات بر ارزش افزوده کارآیی لازم را در شفافیت اطلاعات مالی اشخاص نداشته است. پاسخ به این قبیل سوالات مشخص می سازد که برخی از قوانین مالیاتی ناکارآمد و ناقص است. به عنوان مثال مالیات بر ارزش افزوده مشابه یک زنجیره به هم پیوسته است که اگر یک حلقه آن باز شود این زنجیره از هم گسیخته می شود. در همین ارتباط برخی از اشخاص حقیقی و صاحبان مشاغل و فروشگاه ها از انجام این تکالیف معاف شده اند. بنابراین از شفافیت اطلاعاتی برای سازمان امور مالیاتی می - کاهد و به این هدف که مالیات بر ارزش افزوده باید از مصرف کننده نهایی وصول شود نیز نائل نیامده است.

در جهت شفافیت اطلاعات مالیاتی مودیان و نیز جلوگیری از فرار مالیاتی ضروری است برخی اقدامات به شرح زیر توسط سازمان امور مالیاتی از طریق وضع قوانین و مقررات یا اصلاح برخی از شیوه های رسیدگی انجام پذیرد:

- ۱- مالیات بر ارزش افزوده را برای کلیه حلقه ها اجباری کند.
- ۲- ارائه اظهارنامه مالیاتی برای کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی الزامی شود.
- ۳- خود اظهاری را جایگزین رسیدگی صد درصدی به اظهارنامه های مالیاتی کند و برای اشخاصی که فرار مالیاتی دارند، جرایم سنگین وضع کند.
- ۴- رسیدگی به صورت علی الرأس برای درآمدهای ابرازی حذف شود.
- ۵- ایجاد پایگاه اطلاعاتی جهت راستی آزمایی حجم فعالیت و درآمد مودیان.
- ۶- جایگزین کردن انگیزه های فرهنگی در اخذ مالیات به جای کنترل های قانونی و تحقیقات مرتبط با آن.

- تبلیغات و تشکیل کلاس برای مؤدیان و یا آموزش‌های اینترنتی برای معرفی آثار مخارج ناشی از درآمدهای مالیاتی بر عموم جهت افزایش روحیه مالیاتی و توسعه بخش خدمات مؤدیان و ارائه تسهیلات و خدمات برای مؤدیان تا زمینه ارتباط بیشتر با اداره مالیات، فراهم شود.

- کاهش نرخ‌های مالیاتی توأم با گسترش پایه‌های مالیاتی و اجرای مقررات عمومی که انگیزه برای انتقال به بخش غیر قانونی کاهش یابد.

- ایجاد واحد تعزیرات مالیاتی به منظور رسیدگی به جرائم مالیاتی مؤدیان.

- برای تقویت و نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی بایستی از مدارس ابتدایی شروع و در بخشی از کتب درخصوص اهمیت مالیات و نقش آن در توسعه و آبادانی کشور مطالبی تدوین و به دانش آموزان ارائه گردد تا بسترسازی لازم انجام و همیار مالیاتی به منظور کاهش فرار مالیاتی شکل گیرد.

- بهره‌گیری از سیستم‌های نوین مدیریت اطلاعات به منظور تجزیه و تحلیل و تدوین و تصویب قوانین و وضع مقررات موردن یاز و مرتبط در جهت جلوگیری از فرار مالیاتی همچنین برای تحقیقات آینده با توجه به محدودیت‌هایی که وجود دارد، پیشنهاد می‌شود برای دستیابی به نتایج مفید در اینگونه مطالعات که متغیرهای آن قابل مشاهده نمی‌باشد، روش‌های متداول غنی‌سازی شود و از آنجایی که رفتارهای اقتصادی نسبت به زمان ارائه الگوهای اولیه تغییرات داشته و از طرفی وجود جرم‌های سازمان‌یافته، از جمله پول‌شویی، اجتناب‌ناپذیر می‌باشد، از این رو اصلاحات لازم در قوانین حقوقی، به گونه‌ای صورت پذیرد که دسترسی به اطلاعات اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور جمع‌آوری اطلاعات و تقویت داده‌های آماری، آسان باشد تا با در دست داشتن متغیرهای جدید که حالا دیگر کمتر پنهان هستند، نتایج مستندتر و مفیدتری را به دست آورد. در ضمن در زمینه شاخص سازی متغیرهایی، از جمله روحیه مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی، ضروری است تلاش بیشتری صورت گیرد تا بیشتر به واقعیت نزدیک شد.

منابع فارسی

کتاب

- جعفری صمیمی، احمد، (۱۳۷۱)، **اقتصاد بخش عمومی (۱)**، انتشارات سمت، چاپ دهم، تهران
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۰)، **ترمینولوژی حقوق**، تهران: انتشارات گنج دانش
- محسنی، مرتضی (۱۳۷۶)، **دوره حقوق جزای عمومی**، جلد ۱، تهران، گنج دانش

مقالات

- زارعی، محمدحسین، (۱۳۸۴)، **حکمرانی خوب، حاکمیت و حکومت در ایران**، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۴۰
- ولی رستمی، ایام کمرخانی (۱۳۹۵)، **رقابت، مالیات ستانی و ارتقای کیفی خصوصی سازی**، اقتصاد: برنامه ریزی و بودجه، شماره ۱۳۳
- رستمی کتابی رودی، احمد (۱۳۹۲)، **اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی**، زمان و شیوه وصول مالیات، مطالعات حقوق تطبیقی، شماره ۲، (مسلسل) ۴
- رستمی، ولی، (۱۳۸۸)، **حقوق مؤدیان مالیاتی**، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹
- سعید دائی کریم زاده، کبری جلالی زواره (۱۳۹۳)، **بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در ایران** از دیدگاه کارکنان اداره کل امور مالیاتی شهر اصفهان، دومین کنفرانس ملی پویایی مدیریت، توسعه اقتصادی و مدیریت مالی، ۲۸ مهرماه شیراز
- عرب مازار، علی اکبر (۱۳۹۱)، **مروری بر مفاهیم و نظرات مالیاتی**، فصلنامه مالیات، دوره دوم، شماره یکم

پایان نامه

- آل بوسویلم، مسلم، (۱۳۹۰)، **اندازه گیری و تحلیل اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در ایران**، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته علوم اقتصادی، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته علوم اقتصادی، دانشگاه علوم اداری و اقتصادی اصفهان

English Resources

Book

- Smith, Philip, (2005). **Assessing size of the underground economy**, the Canadian
- Birger, Nerre(2001), **The Concept of Tax Culture**, University of Hamburg.

Germany Dell'Anno, R, Gómez, M. & Pardo, A

- Birger, Nerre; **The Concept of Tax Culture**, University of Hamburg. Germany (2001). Dell'Anno, R, Gómez, M. & Pardo, A. (2004), Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A MIMIC Approach. Working Paper 2004:1-29

Articles

- Maclaren, John, (2008), **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

- Nerre Birger and Karsten von Blumenthal, **Tax Culture and Austrian, Economics: A Case Study of the Big1896 Tax Reform National Tax**, Association's 96th Annual Conference on Taxation in Chicago, USA, (November 2003)

