

## پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی، ضرورت راهبردی نظام مالیاتی ایران

| سید مهدی احمدی موسوی \* |

استادیار گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رفسنجان،  
رفسنجان، ایران

### چکیده

تجاوز به ارزش‌ها و نقض هنجارهای اجتماعی به سبب تأثیرات مخرب اجتماعی، ضرورت پیش‌بینی و وضع پاسخ‌های مؤثر و متناسب اجتماعی را اقتضا می‌کند؛ چندان که در کنار تأمین و تضمین انتظارات اجتماعی، تأثیر بازدارندگی خود را بر این‌گونه از اعمال ایجاد نماید. اما این امر در حوزه نظام مالیاتی با هزینه‌های متعدد اجتماعی به واسطه اثرات ناروای مداخله نظام کیفری در اقتصاد و از جمله نظام مالیاتی (به صورت مطلق)، کاهش میزان اثربخشی پاسخ‌های کیفری به دلیل تنوع و جاذبه فعالیت‌های اقتصادی و در مواردی نقض هنجارهای اقتصادی، در کنار جلوه‌های نوین یاد نظام‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی که مدیریت و مقابله مؤثر با آن را جز از طریق راهکارهای پیشگیرانه مؤثر و کارآمد در کنار اعمال تدابیر واکنشی متنوع (مسئولیت مدنی، صنفی و کیفری) ممکن نساخته، همچنین رشد و توسعه سرمایه اجتماعی مبتنی بر اعتماد شهروندان به دولت و سیاست‌های درآمدی آن و اثربخشی فرایندهای آموزش محور در توسعه نظم‌پذیری مالیاتی، ضرورت تقدم اعمال تدابیری غیرسرکوب‌گرایانه و واکنشی را در ارتباط با این قسم از نظم‌گریزی نمایان می‌سازد. از این رو، این مقاله با هدف تبیین و تحلیل راهکارهای پیشگیرانه از نظم‌گریزی و به تبع، قانون‌گریزی مالیاتی تدوین شده است. رویکردهای کلان پیشگیری از جمله: رویکردها و سیاست‌های اقتصادی همگرا با نظام مالیاتی از جمله مهار تورم و کنترل پدیده اقتصاد پنهان و قاچاق، توسعه فرهنگ مالیات‌محور مشتمل به همگرایی فرهنگی و رفع موانع فرهنگی چون: فقدان اعتماد

شهروندان به تأثیر مالیات‌ها بر اقتصاد و رفاه آن‌ها، از جمله این راهکارها محسوب شده و ضروری است. علاوه بر رویکردهای کلان پیشگیرانه، راهبردهای کنشی پیشگیرانه از نظم‌گریزی مالیاتی از جمله راهبردهای مبتنی بر نظارت و کنترل بر رفتار مؤدیان مالیاتی و مأموران سازمان امور مالیاتی به‌عنوان دو رکن از ارکان نظام مالیاتی و راهبردهای پیشگیرانه مبتنی بر آموزش شهروندان و مؤدیان مالیاتی به‌عنوان الزام سازمانی و نهادی و آموزش و اجرای برنامه‌های آموزشی مرتبط با کارکنان نظام مالیاتی از دیگر موارد مرتبط با موضوع مورد بحث در این مقاله بوده است که با روش تحلیلی و توصیفی مورد بررسی و تحلیل واقع شده است.

**واژگان کلیدی:** نظم‌گریزی مالیاتی، قانون‌گریزی مالیاتی، پیشگیری، کنترل و نظارت، آموزش، نظام مالیاتی.

### مقدمه

نظام مالیاتی یک کشور، نمایانگر میزان اقتدار حاکمیت در وصول و هزینه‌کرد مالیات‌ها و نیز مقبولیت سیاست‌های مالیاتی دولت‌ها در نظرگاه شهروندان و مؤدیان مالیاتی است. از این رو، تقویت ابعاد نظام مالیاتی در جهت حصول به اهداف این نظام و تأمین منبع درآمدی معتبر و پایدار باید در صدر سیاست‌گذاری اقتصادی دولت‌ها قرار گیرد.

حسابگری، وجود جاذبه و حصول منافع اقتصادی در نظم‌گریزی مالیاتی و عدم تمکین از مقررات و ضوابط مالیاتی تأثیر مستقیم داشته است. این امر در کنار ناکارآمدی سیاست اقتصادی مناسب در تقویت مالیات به‌عنوان منبع پایدار درآمدی دولت به جهت نبود اراده واقعی در تأمین نیازهای مالی دولت از طریق مالیات از یک‌سو، و نبود ضابطه مؤثر در مدیریت و مقابله با این چالش از بدو تدوین مقررات مدون و مدرن مالیاتی در ایران از سویی دیگر، از عوامل مؤثر در ایجاد و تکوین این پدیده و به‌عنوان یکی از چالش‌های اساسی در نظام مالیاتی محسوب شده است.

بدین لحاظ، توسعه این پدیده به دلایل مذکور، ناکارآمدی نظام مالیاتی را در پی داشته که در این زمینه تلاش‌هایی به‌منظور ترمیم و کارآمدسازی این نظام در بُعد تقنینی و اجرایی صورت گرفته است. تقویت بُعد کیفری (از طریق جرم‌انگاری‌های متعدد و تدوین پاسخ کیفری) که تا پیش از اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب: ۱۳۹۴/۵/...) در این قانون مورد غفلت و یا عدم اقبال سیاست‌گذاران تقنینی قرار گرفته بود. نقطه امید در راستای ترمیم و تقویت نظم‌پذیری شهروندان و جاذبه‌زدایی از تخلفات و نقض ارزش‌های مالیاتی به‌شمار می‌آید. هرچند تاکنون به دلایل متعدد هنوز با آمار بسیار نگران‌کننده‌ای بالغ بر ۲۲۴ هزار میلیارد تومان معادل بودجه یک سال کشور؛ از عدم تمکین مالیاتی و گریز از تعهدات مالیاتی اشخاص و مؤسسات در کشور مواجه هستیم و

میانگین اندازه نسبی فرار مالیاتی در طول ۴۰ سال اخیر (سال‌های ۱۳۵۵ تا ۱۳۹۹) برابر با رقم ۱۰/۹۹ بوده است.

در کنار این اهتمام قانون‌گذار به تقویت بُعد کیفی، راهکارهای عموماً فنی؛ اقتصادی و آموزشی در راستای کنترل و نظارت بر رفتار مالیاتی شهروندان و مأموران مالیاتی و توسعه فرهنگ مالیاتی نیز در اصلاحات تقنینی مورد لحاظ قرار گرفته است که اغلب به دلیل کمبود زیرساخت‌های فنی و گاه فرهنگی مناسب، نتایج قابل‌قبولی از خود به‌جا نگذاشته است و همچنان نظم‌گریزی و عدم توجه به ضوابط و قواعد مالیاتی در جهت تمکین از سیاست‌های مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین چالش‌های نظام مالیاتی به حساب می‌آید.

پیشگیری از قانون‌گریزی (پیشگیری از جرم) در ابعاد کلان سیاست تقنینی ما به‌صورت مناسبی مورد توجه سیاست‌گذاران تقنینی قرار گرفته است؛ چندان که در بند پنجم اصل یکصد و پنجاه و ششم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و در ذیل وظایف قوه قضاییه؛ اصلاح مجرمان و پیشگیری از وقوع جرم را یکی از محورهای تمرکز قوه قضاییه جمهوری اسلامی به‌عنوان متولی کلان و متصدی پیشگیری از جرم قلمداد کرده است. علاوه بر این؛ راهکارهای مبتنی بر پیشگیری از وقوع جرم در اسناد بالادستی نظیر: قانون برنامه پنجم توسعه اجتماعی سیاسی و فرهنگی جمهوری اسلامی در قالب سیاست‌گذاری تقنینی در قالب تهیه لوایح قضایی موردنیاز قوه قضاییه (ماده ۲۱۱) از جمله لایحه پیشگیری از جرم که در نهایت در تاریخ / / ۱۳۹۱ به‌عنوان قانون پیشگیری از جرم در ادبیات قانون‌گذاری ما نمود پیدا کرد. علاوه بر این راهکارهایی نظیر آموزش و مشارکت میان‌نهادی در آموزش همگانی نیز در بندهای: «د» و «ه» ماده ۲۱۱ مورد توجه قرار گرفته است. در حوزه مالیات و نظام مالیاتی با توجه به ملاحظات مختلف در زمینه تشویق و هدایت شهروندان به تمکین مالیاتی و تأکید بر اقتدار مالیاتی دولت در جذب حداکثری مالیات در راستای تأمین اهداف نظام مالیاتی و رفاه عمومی؛ سیاست‌گذاری پیشگیرانه و تدوین راهکارهای مؤثر پیشگیری ضرورتی انکارناپذیر می‌یابد.

از این‌رو ضروری است ضمن تقویت این بُعد از پیشگیری، با تأکید و استفاده از یافته‌های جرم‌شناسی و جامعه‌شناسی در حوزه تأثیرگذاری آموزش و راهبردهای فردمدار بر رفتارهای شهروندان، به کارآمدی بیشتر نظام مالیاتی یاری رساند.

نظر به آنچه که گفته شد، عامل مهم در ناکارآمدی نظام مالیاتی، تخلف از معیارها و اصول این نظام در قالب نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی بوده که ضروری است با تدابیر مناسب واکنشی و پیشگیرانه کنترل شود.

ممانعت از این چالش با ابزارهای پیشگیرانه مناسب در بردارنده این پیامد و نتیجه است که ضمن ترمیم و بازسازی نظام اقتصادی و ساختار حاکم بر مالیات‌ها، سبب ایجاد ساختار کنترلی مناسب و توسعه اقدامات آموزش محور در جامعه می‌شود. بدین لحاظ موجب شکل‌گیری نظام و ساختاری توأم با دوام و اثربخشی مناسب خواهد شد.

نگارنده در این مقاله به دنبال تبیین و پاسخ‌گویی به چرایی و چگونگی پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی است. از این رو، شناسایی و تبیین راهبردها و راهکارهای پیشگیرانه از نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی با کمک و بهره‌گیری از ضوابط تقنینی و اجرایی در نظام مالیاتی در این مقاله مورد توجه قرار می‌گیرد.

### الف) چستی و چرایی پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی

نظم‌پذیری و در راستای آن قانون‌پذیری شهروندان به‌عنوان مهم‌ترین شاخص و نماد جامعه‌ای پویا و رشدیافته محسوب شده و زمینه اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های مرتبط با رشد و توسعه را فراهم می‌سازد. انتظام و نظم‌پذیری اجتماعی از مهم‌ترین مؤلفه‌های مطالعاتی در علوم مختلف اجتماعی و جامعه‌شناسی است که اساس آن را در هر جامعه‌ای، مجموعه‌ای از ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی تشکیل می‌دهد. براساس این دیدگاه، میزان پایبندی اعضای جامعه و اطاعت آن‌ها در راستای حیات جمعی و زندگی مشترک، نظم و نظم‌پذیری اجتماعی را تشکیل می‌دهد.

از منظر مطالعات حقوقی، به لحاظ تأکید بر وضع و اجرای هنجارهای رسمی، نظم‌پذیری اغلب با قانون‌پذیری و تمکین از مقررات قانونی مرادف بوده است. لکن در مطالعات جرم‌شناسی و جامعه‌شناسی، نظم‌پذیری مفهومی عام و دربرگیرنده تمکین و متابعت از تمامی هنجارها و قواعد رسمی و غیررسمی است. لکن در مقام تفکیک نظم‌پذیری و قانون‌پذیری، قانون‌پذیری پذیرش هنجارهای رسمی و قانونی شده را دربرمی‌گیرد. بدین لحاظ نظم‌پذیری و قانون‌پذیری پذیرش صورت‌های مختلفی از هنجارهای غیررسمی و رسمی (قانونی) محسوب شده که متعاقب آن پاسخ‌های متناسب در پی خواهد داشت.

### ۱- چستی و ابعاد نظم‌گریزی مالیاتی

نظم‌گریزی در معنای کلی به نادیده گرفتن و نقض ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی، اعم از رسمی و غیررسمی گفته می‌شود و نقض هنجارهای رسمی در این باره، قانون‌گریزی و نقض قانون به‌شمار می‌آید. بنابراین قانون‌گریزی، رفتاری آگاهانه و عمدی (در مواردی مبتنی بر تقصیر)، در جهت نقض قوانین و مقررات بوده که با پاسخ‌های قانونی و رسمی همراه می‌شود.

از منظر جامعه‌شناسی، قانون‌گریزی به اقسام مختلفی از جمله: قانون‌گریزی سخت<sup>۱</sup> و قانون‌گریزی نرم<sup>۲</sup>، تقسیم می‌گردد. شاخص این نوع تقسیم‌بندی، شدت و ضعف قانون‌گریزی و میزان اثر آن در جامعه می‌باشد.<sup>۳</sup>

بنا بر تعاریف مذکور، نظم‌گریزی مالیاتی به رفتارهای مغایر ارزش‌ها و هنجارهای نظام مالیاتی گفته می‌شود که سبب لطمه به جریان مناسب اخذ و مصرف مالیات و اقتدار مالیاتی ناشی از آن می‌گردد. از این رو نقض هنجارهای رسمی در نظام مالیاتی قانون‌گریزی مالیاتی محسوب می‌شود. نظم‌گریزی و به تبع آن قانون‌گریزی و فساد ناشی از آن در نظام مالیاتی در سه حوزه قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان و کارکردهای آن و مؤدیان مالیاتی، به عنوان محورهای نظام مالیاتی قابل طرح و بررسی است.

ایجاد نظم و امنیت در درجه نخست، تابعی از سیاست تقنینی و پیش‌بینی چگونگی اعمال آن در جامعه می‌باشد. بدین ترتیب، قوانین در ایجاد نظم و هم‌گرایی اجتماعی نقش مؤثری ایفا می‌کنند. عملکرد قانون‌گذار در تدوین قوانین غیرضروری و ناکارآمد، بدون در نظر گرفتن ضرورت‌ها و سیاست‌های مناسب مالیاتی در کنترل رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی و مقابله با نظم‌گریزی مالیاتی به عنوان پایه و مقدمه رفتارهای مغایر با نظم و تعهدات مالیاتی اشخاص محسوب می‌شود. بنابراین، بی‌توجهی به تدوین قوانین مناسب در راستای پیش‌بینی پایه‌های متعدد مالیاتی و توسعه آن‌ها، کنترل و ساماندهی فعالیت‌های مالیاتی در راستای بهره‌برداری از منافع و تأثیرات مناسب مالیات‌ها، عدم پیش‌بینی ضوابط مناسب کنترلی و اجرایی در جهت وصول حداکثری مالیات‌های پیش‌بینی شده در قانون و عدم پیش‌بینی و اصلاح نظام ضمانت اجرا و پاسخ متناسب و اثربخش به تخلفات و جرایم مالیاتی از مصادیق بارز نظم‌گریزی از بُعد سیاست تقنینی مالیاتی محسوب می‌شود.

نظم‌گریزی از سوی دیگر، به عملکرد سازمانی و نهادی مالیات مرتبط می‌گردد و از این رو نقض هنجارهای رسمی و غیررسمی اداری و تکالیف مرتبط با آن از سوی کارکنان و مأموران مالیاتی، عاملی مهم در ایجاد این آسیب در نظام مالیاتی محسوب می‌شود. جعل اسناد و مدارک، اختلاس، ارتشاء، افشای اسرار مالیاتی مؤدیان، گزارش خلاف واقع مالیاتی، ارتکاب رفتارهایی عامدانه منجر به

1. Hard law- evasion

2. Seft law –evasion

۳. برای مطالعه بیشتر در این باره مراجعه فرمایید به: علی‌بابایی، یحیی؛ فیروزجانیان، اصغر (۱۳۸۸)، تحلیل

جامعه‌شناختی عوامل مؤثر بر قانون‌گریزی، فصلنامه دانش انتظامی، ش ۴۵، ص ۱۲.

زیان به دولت و مشارکت در رفتارهای مجرمانه مؤدیان مالیاتی از سوی مأموران مالیاتی و تخلف از وظایف و تعهدات قانونی از مصادیق نظم‌گریزی و قانون‌گریزی سازمانی و نهادی محسوب می‌شود.<sup>۱</sup> علاوه بر موارد مذکور، تمکین مالیاتی به‌عنوان یکی دیگر از مظاهر نظم‌پذیری مالیاتی از سوی مؤدیان مالیاتی و به‌معنای تعهد و پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و مراعات قوانین و مقررات مالیاتی از سوی آنان محسوب می‌شود.<sup>۲</sup>

بدین لحاظ و براساس اهمیت این قسم نظم‌گریزی مالیاتی و تأثیر آن بر اقتدار و قدرت مالیاتی و در نتیجه تأمین درآمدهای دولت، بیش از دو بُعد دیگر مورد توجه پژوهشگران و آسیب‌شناسان مطالعات مالیاتی واقع شده است. در این مقاله نیز نظم‌گریزی با محوریت این بُعد یعنی نظم‌گریزی مؤدیان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲- چرایی پیشگیری از نظم‌گریزی در نظام مالیاتی

نظم‌گریزی مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین چالش‌های نظام مالیاتی نیازمند سنجش، ارزیابی و علت‌شناسی دقیق از سوی آسیب‌شناسان اقتصادی، حقوقی و جرم‌شناسی است. نقش ضعیف و میزان غیرقابل قبول مالیات در درآمدهای دولتی و اقتصاد ایران نشان از حجم بالای نظم‌گریزی مالیاتی از یک‌سو و ناتوانی در وصول مالیات‌ها از سوی دیگر دارد. سهم ۳۸ درصدی مالیات از بودجه کل کشور و حجم ۲۵ درصدی فرار مالیاتی در اقتصاد کشور به‌خوبی نشان از میزان قابل توجه نظم‌گریزی و قانون‌گریزی در قالب فرار و عدم تمکین مؤدیان مالیاتی دارد.<sup>۳</sup>

۱. مواد ۸ و ۹ قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲/۹/۷ نیز مواردی متعدد از تخلفات را در حوزه اداری و نهادی برشمرده است که می‌تواند نمونه‌های مشخصی از قانون‌گریزی مأموران به حساب آید. علاوه بر این، موارد می‌توان پاره‌ای دیگر از تخلفات و جرایم شایع را در این زمینه برشمرد از جمله: معافیت ناروا و بدون دلیل بعضی از مؤدیان از پرداخت مالیات، از بین بردن سوابق مؤدیان مالیاتی، حذف بدهی و کاهش بدون دلیل مالیات مؤدیان و عدم ارسال پرونده‌های مالیاتی به مراجع نظارتی.

۲. از دیگر موارد در این باره می‌توان به: ممانعت از دستیابی مأموران مالیاتی به اسناد و مکاتبات مؤدیان، عدم اعلام دارایی و خودداری از تنظیم واقعی اظهارنامه از سوی مؤدیان در کنار جرایمی چون: جعل اسناد و دفاتر، رشاء و استفاده از اسناد و صورت‌حسابهای مجعول در راستای عدم تمکین مالیاتی یا تمکین ناقص مالیاتی اشاره داشت.

۳. در این رابطه و به گفته رئیس سازمان امور مالیاتی: رقم فرار مالیات در کشور به حدود ۱۳ تا ۳۰ هزار میلیارد تومان می‌رسد و علاوه بر این، حدود ۳۰ درصد از اقتصاد کشور از پرداخت مالیات معاف است: برای مطالعه بیشتر در این باره و آگاهی بیشتر در خصوص این پدیده و میزان آن در طول سال‌های گذشته مراجعه فرمائید به: امیدپور، رضا؛

عوامل متعددی در ایجاد این نوع از نظم‌گریزی مداخله داشته که می‌توان از علل و عوامل مرتبط با قانون، همچون: ابهام و فقدان شفافیت قانونی، فقدان سیاست کیفری و پیشگیرانه منسجم و کارآمد و وجود معافیت‌های قانونی متعدد؛ عوامل فرهنگی مؤثر همچون: بازماندگی فرهنگ مالیاتی، فقدان شکل‌گیری سرمایه اجتماعی مؤثر در نظم‌پذیری مالیاتی و اعتماد اجتماعی فی‌مابین مؤدیان و سازمان مالیاتی؛ عوامل اقتصادی چون: وجود و تکوین پدیده اقتصاد زیرزمینی و قاچاق، تورم و کاهش سطح درآمد مؤدیان مالیاتی و دیگر عوامل نهادی و ساختاری در این زمینه نام برد. آنچه که در این قسمت مقاله مدنظر قرار گرفته است، وسعت و علل مؤثر در پدیده نظم‌گریزی مالیاتی مؤدیان مالیاتی است که در ادبیات مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی خوانده می‌شود. بنابراین در ادامه بحث به تبیین راهبردهای پیشگیرانه از پدیده نظم‌گریزی (عدم تمکین مؤدیان مالیاتی) پرداخته می‌شود.

مالیات‌ها همواره منابع مالی پایدار و سودمندی بوده‌اند که توسعه اقتصادی و مالی جوامع را موجب شده و رفاه اجتماعی را تضمین می‌کردند. از این رو، وصول حداکثری این‌گونه از درآمدها و تأکید بر پایداری آن‌ها در مقایسه با منابع ناپایدار دیگر نظیر منابع طبیعی، همواره در اولویت برنامه‌های اقتصادی دولت‌ها بوده و از این رو برنامه‌های تقویت‌کننده این منبع درآمدی از جمله تدابیر بازدارنده از نقض ضوابط و الزامات مالیاتی نیز در اولویت قرار گرفته‌اند.

جاذبه‌دار بودن فعالیت‌های اقتصادی و در بسیاری از مواقع، فرار از تعهدات حرفه‌ای یا مالی، انگیزه مناسبی را در ارتکاب جرایم اقتصادی و از جمله جرایم و نقض تعهدات مالیاتی ایجاد می‌کند. از این رو، ایجاد مانع در مسیر نقض تعهدات مالی و مالیاتی و توان‌گیری از مرتکب به شیوه‌های مختلف نظارتی و کنترلی بر رفتار مالی شهروندان و مأموران مالیاتی در جهت ممانعت از ارتکاب این‌گونه از جرایم مؤثر بوده و اولویت می‌یابد.

علاوه بر این، نگاه بلندمدت و فراگیر به تأمین هزینه‌های دولت و درآمدهای پایدار دولت و رها شدن از انقیاد و آثار مخرب درآمدهای ناپایدار، ضرورت تقویت مالیات به‌عنوان یک ارزش و فرهنگ پذیرش مالیات توسط شهروندان را با ابزارهای آموزشی و ترویجی توجیه می‌کند. از این رو، پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی به‌عنوان رکن اساسی در سیاست‌گذاری مالیاتی نمود می‌یابد.

در بُعد دیگر توجه تدابیر پیشگیرانه، ناکارآمدی یا ناکافی بودن پاسخ‌ها و به‌خصوص پاسخ‌های کیفری در مقابله با نظم‌گریزی و ارتکاب جرم‌های مالیاتی است. اساساً مداخله نظام کیفری در حوزه اقتصاد با چالش‌های متعددی همراه بوده و اغلب به جهت نتایج نامطلوب آن به حداقل مداخله در حوزه مالیاتی اکتفا می‌شود. بقا و تداوم این نوع از مداخله حداقلی در نظام اقتصادی و مالیاتی که همواره با آموزه‌های سیاسی و اقتصادی پشتیبانی و تقویت شده است، ضرورت پیش‌بینی و تدوین راهکارهای مدیریتی و هدفمند دیگری از جمله راهکارهای پیشگیرانه را از نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی توجیه کرده و اولویت می‌دارد.

### ب) چگونگی پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی

پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی در راستای مدیریت و کاستن از میزان آن، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. اعمال راهکارها و پیش‌بینی راهبردهای پیشگیرانه نیازمند شناخت و ارزیابی عوامل شکل‌گیری و تکوین این عارضه در عرصه نظام مالیاتی کشور است. در ایجاد این چالش در نظام مالیاتی، برخی عوامل در ابعاد کلان اقتصادی و فرهنگی در تقویت و تکوین پدیده نظم‌گریزی مداخله داشته که ضروری است در این زمینه تدابیر پیشگیرانه متناسب و با رویکردی کلان در حوزه اقتصاد و فرهنگ پیشنهاد و اجرایی شود. از دیگر سو، اعمال تدابیر کنترلی و نظارت بر عملکرد مؤدیان مالیاتی و کارکنان با ابزارهای مالی و اقتصادی و قضایی نیز در این رابطه دارای اهمیت است. بدین لحاظ در این قسمت برآنیم تا به تبیین این راهکارها و نحوه تأثیر آن‌ها بپردازیم.

#### ۱- راهکارها و رویکردهای کلان پیشگیری

پیشگیری از نظم‌گریزی در مالیاتی را می‌توان به لحاظ نوع رویکرد حاکم بر مقوله اقتصاد، فرهنگ و قانون در بُعد کلان مورد مطالعه قرار داد. سیاست‌گذاری کلان اقتصادی، فرهنگی و قانونی به‌عنوان مهم‌ترین ابزار مقابله و پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی محسوب می‌شود. بر این اساس اصلاح سیاست‌های اقتصادی، فرهنگی و تقنینی باید به‌عنوان مقدمه و نقطه آغاز تدابیر پیشگیرانه قلمداد شود.

#### ۱-۱- سیاست‌گذاری و اعمال سیاست‌های اقتصادی همگرا با تقویت نظام مالیاتی

عملکرد اقتصادی کشور در چند دهه اخیر همواره از اتکا به منابع نفتی و وابستگی بدان حکایت داشته است. این امر، به نوعی سبب ترویج فرهنگ مصرف پول نفت و نهادینه شدن آن در ذهن سیاست‌گذاران و عوام و توسعه اقتصاد مبتنی بر واردات شده است که در نهایت، به استناد داده‌های

اقتصادی و آمار مرتبط با آن، اتکا به این منبع اثری منفی بر عملکرد سیاسی و اقتصادی کشور داشته است.<sup>۱</sup>

با وجود کاهش میزان وابستگی بودجه به نفت در سال‌های اخیر و پیرو سیاست‌های اقتصادی دولت، میزان وابستگی بودجه سالانه کشور به درآمدهای نفتی نگران‌کننده و قابل‌تأمل است. بر این اساس، هرگونه کاهش در میزان درآمدهای نفتی منجر به کسری غیرقابل‌جبران در بودجه دولت می‌شود.<sup>۲</sup> کاهش تولید داخلی، افزایش واردات، وابستگی اقتصادی، عدم ثبات اقتصادی و عدم رشد و شکوفایی آن از جمله آثار این نوع از سیاست‌گذاری بوده است.

علاوه بر آثار اقتصادی مذکور، اثر مهم دیگر این قسم از سیاست‌گذاری اقتصادی، کاهش سطح اتکا دولت به درآمدهای غیرنفتی و به دنبال آن کنار گذاردن مالیات به‌عنوان منبع مهم درآمدی دولت بوده است. نتیجه این نوع سیاست‌گذاری، به حاشیه راندن مالیات به‌عنوان تأمین‌کننده پایدار منابع مالی دولت و در کنار آن فقدان سیاست‌گذاری مناسب و ارتقای قوانین و مقررات و زیرساخت‌های مرتبط با آن بوده است.

ناکارآمدی قوانین و مقررات و عدم رشد کیفی نظام مالیاتی در درجه نخست معلول این نوع از سیاست‌گذاری و وابستگی اقتصاد به درآمدهای نفتی بوده است.

در این رابطه می‌توان موارد ذیل را به‌عنوان رویکردهای کلان اقتصادی و همسو با سیاست‌های پیشگیرانه و مقابله‌ای با نظم‌گریزی مالیاتی معرفی کرد.

### ۱-۲- مهار تورم و بهبود سطح درآمد و دارایی شهروندان

تورم دربردارنده پیامدهای اقتصادی و اجتماعی متعددی است که خود می‌تواند بر روند مالیات و اقبال شهروندان بر آن تأثیر فزاینده‌ای داشته باشد. از جمله مهم‌ترین پیامدهای پدیده تورم اثر آن بر

۱. به‌منظور اطلاع از تأثیرات منفی منابع نفتی در اقتصادهای متکی به نفت که می‌توان به نوعی مشابهت بین این‌گونه از اقتصادها با اقتصاد ایران مشاهده کرد، بنگرید به: رحمانی، تیمور؛ گلستانی، ماندانا (۱۳۸۸)، تحلیلی از نفرین منابع نفتی و رانت‌جویی بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب نفت‌خیز، مجله تحقیقات اقتصادی، ش ۸۹، صص ۵۸ و ۵۹.

۲. میزان وابستگی بودجه به نفت از ۶۹ درصد در سال ۱۳۸۷ به ۴۸/۵ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده است. این درحالی است که میزان منابع نفتی استفاده شده در بوجه با رشد ۳۴ درصدی مواجه بوده و از ۶۳ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۷ به ۸۰۸ هزار میلیارد در سال ۱۳۹۲ رسیده است، وابستگی بودجه سال ۱۳۹۴ به درآمدهای نفتی ۹۳/۳ درصد و این میزان وابستگی در سال ۱۳۹۵ به رقم ۳۵ درصد رسیده است.

برای مطالعه بیشتر در این باره مراجعه فرمائید: <http://:cbi.ir /section/1378>

نظم‌پذیری و تمکین مالیاتی شهروندان است. پایه‌های مالیاتی، به‌طور کلی براساس قانون تعیین می‌شود. با ظهور تورم و رشد آن و کاهش سطح درآمدی و ثروت شهروندان و مؤدیان مالیاتی، پایه‌های مالیاتی و نرخ آن تغییر نمی‌کند. این امر سبب افزایش هزینه‌های اقتصادی شهروندان شده و بدین ترتیب، نرخ و میزان نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی شهروندان به‌لحاظ ایجاد فشار نامتعارف مالی و اقتصادی افزایش خواهد یافت.<sup>۱</sup>

همچنین با افزایش تورم، با کاسته شدن از میزان درآمد و قدرت خرید شهروندان و مؤدیان مالیاتی، هزینه‌های غیرمالیاتی بر هزینه‌های مالیاتی ترجیح داده شده و موجبات نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی را فراهم خواهد ساخت. بنا بر آنچه که ذکر شد، مقابله و کنترل تورم به‌عنوان اقدامی پیشگیرانه و مؤثر بر پدیده نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی محسوب شده و بنابراین اولویت برنامه‌های پیشگیرانه دولت، باید بر اصلاح ساختارهای اقتصادی و کنترل تورم باشد.

### ۱-۳- کنترل و مهار پدیده اقتصاد پنهان و قاچاق

اقتصاد پنهان یا زیرزمینی و رشد پدیده قاچاق به‌عنوان آفت‌های نظام اقتصادی تأثیر فزاینده‌ای بر رشد پدیده نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی شهروندان داراست.

نظریه‌پردازان اقتصادی، افزایش حضور و دخالت دولت در اقتصاد و کاهش انگیزه اشخاص در ورود به فعالیت‌های اقتصادی در بخش رسمی، فشار قوانینی چون قانون کار، هزینه‌های بیمه، موانع تجاری، محدودیت کار خارجیان و بحران‌های اقتصادی را از زمره عوامل تشدید قاچاق و اقتصاد زیرزمینی محسوب کرده و نتیجه آن افزایش ضریب اقتصاد پنهان و گریز از تعهدات مرتبط با فعالیت اقتصادی از جمله تمکین مالیاتی است.<sup>۲</sup>

بنابراین اصلاح وضعیت و شیوه‌های مداخله دولت در اقتصاد و فعالیت‌های مرتبط با آن در جهت کنترل و مهار اقتصاد پنهان و بهبود سطح درآمد شهروندان می‌تواند به‌عنوان راهبردی اساسی، کلان و مؤثر در مهار چالش‌های نظام مالیاتی از جمله نظم‌گریزی مالیاتی شهروندان محسوب شود.

۱. شایان ذکر است که بین مالیات و تورم رابطه متقابل وجود دارد. از سویی ناکارآمدی سیستم مالیاتی در راستای اخذ مزایای مؤدیان مالیاتی و نامناسب بودن پایه‌های مالیاتی از عوامل و تشدید تورم محسوب شده و از سوی دیگر تورم به‌دلایل مطرح شده در قانون سبب افزایش نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی مؤدیان می‌شود. جهت مطالعه بیشتر در این باره مراجعه فرمائید به: ضیایی‌بیگدلی، محمدتقی؛ مقصودی، نصرالله (۱۳۸۳)، بررسی اثرات تورم بر کسری بودجه از لحاظ درآمد و مخارج دولت در اقتصاد ایران، پژوهشنامه اقتصادی، ش سیزدهم، ص ۸۹.

۲. در این زمینه بنگرید به: نیلی، مسعود؛ ملکی، منصور، اقتصاد غیررسمی: علل ایجاد روش‌های تخمین و اثرات آن بر بخش رسمی، فصلنامه علمی پژوهشی شریف، ش ۳۶، ص ۵۴.

#### ۱-۴- ارتقاء و توسعه فرهنگ مالیات محور

حیات مادی و فرهنگی انسان، همواره متأثر از نظام سیاسی و ماهیت قدرت سیاسی حاکم و نیز عملکرد نهادهای برنامه‌ریزی و اجرایی آن بوده است.<sup>۱</sup> بدین ترتیب، دولت و نهادهای دولتی به‌عنوان بزرگ‌ترین و سازمان‌یافته‌ترین نهادهای اجتماعی، نقش بنیادین و اساسی در سیاست‌گذاری، تدوین و اجرای برنامه‌های فرهنگی و توسعه فرهنگی ایفا می‌کند. فرهنگ مالیاتی به‌عنوان جزئی از فرهنگ عمومی جامعه، دارای ارتباط متقابل با دولت و نهادهای دولتی از ابتدای روند شکل‌گیری دولت و نظام مالیاتی بوده است. دولت و نهادهای دولتی در دوره‌های مختلف حاکمیت خود بر روند شکل‌گیری فرهنگ مالیاتی، نظم‌پذیری شهروندان و تمکین آن‌ها از ضوابط و الزامات مالیاتی از طریق ایجاد، تکوین و توسعه مؤلفه‌های ارزشی و فرهنگی تأثیر مؤثری داشته است.<sup>۲</sup> از سوی دیگر ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی، شرعی و مذهبی نیز به‌صورتی غیررسمی در شکل‌گیری و استقرار فرهنگ مالیاتی و میزان نظم‌پذیری مالیاتی شهروندان در طول زمان نقش مهمی را ایفا کرده است. بنابراین تقویت فرهنگ مالیاتی منوط به کارکردهای مناسب دولت در تعامل با ارزش‌ها و هنجارهای جامعه از یک‌سو و از سوی دیگر اعمال سیاست‌های مناسب در راستای ارتقای فرهنگ مالیاتی از منظر پیشگیری است. توسط فرهنگی مالیات و فرهنگ مالیات محور منوط به اعمال مناسب مؤلفه‌های ذیل می‌باشد:

#### ۱-۴-۱- همگرایی فرهنگی نظام مالیاتی

ارزش‌گذاری و تقویت بُعد ارزشی و هنجاری مالیات‌ها همواره به‌عنوان بخشی از راهبرد دولت در تقویت نظام مالیاتی بوده است. از دیگر سو به روایت تاریخی، نوع دیگری از مالیات‌ها و دریافت‌ها که با پشتیبانی آموزه‌های مذهبی و دینی همراه بوده‌اند، مقبولیت اجتماعی و مذهبی بسیار فزاینده‌تری از مالیات‌های دولتی یا مالیات‌های موجود پیدا کردند. مقبولیت چنین مالیاتی سبب شکل‌گیری نظام

۱. بنگرید به: عباسی‌حسینی، ابراهیم (۱۳۷۹)، نقش دولت در فرهنگ، فصلنامه مشکوه، شه ۳۵، ص ۴۷؛ همچنین مراجعه فرمائید به: یونسکو (۱۳۷۹)، راهبردهای علمی توسعه فرهنگی، ترجمه: محمد فاضلی، تهران: نشر تبیان، ص ۴.

۲. این تأثیر می‌تواند به صورت‌های مختلفی از جمله: سلطه و اقتدار حاکمیت، تولید و انتشار محصولات ایدئولوژیک طبقه حاکم (دیدگاه مارکسیستی) و رشد و ترویج صفات فرهنگی جامعه (دیدگاه نئومارکسیستی) واکش‌گرایی اجتماعی (دیدگاه ساختارگرایی فرهنگی) صورت گیرد. در تمامی این دیدگاه‌ها تأثیر حاکمیت بر فرهنگ و کارکردهای آن مشهود است.

ارزشی و سرمایه اجتماعی که با آموزه‌ها و تکالیف دینی تقویت می‌شد، به نحوی که عمل بدان جزو ضروریات دین شمرده شده و عبادت محسوب می‌شود.<sup>۱</sup>

مقبولیت این قسم از وجوهات به دلایلی چون: فساد حکومت‌ها، سخت‌گیری در وصول مالیات‌ها، عدم اطمینان مردم به کارکردهای رفاهی و اقتصادی مالیات‌های دولتی افزوده شده، به نحوی که پرداخت مالیات به دولت به نوعی کمک و یاری رساندن به دولت و دولتمردان فاسد محسوب می‌شد. نتیجه این امر، اقبال محدود شهروندان به مالیات‌های دولتی و تقویت هرچه بیشتر مالیات‌های اسلامی به عنوان واجب مالی و دینی بوده است. بر این اساس، شهروندان پرداخت واجبات مالی و مالیات‌های اسلامی را به لحاظ رشد ارزش‌های دینی مقدم بر پرداخت مالیات‌های دولتی محسوب کرده‌اند.<sup>۲</sup>

این نوع از اولویت، نشان از رشد ارزش‌های دینی و مذهبی مبتنی بر پرداخت دیون شرعی و برعکس آن، کاهش مقبولیت مالیات‌های دولتی و عرفی به عنوان ارزش اجتماعی در طول زمان داشته است. از این باب ضروری است که دولت، ضمن همسویی و همگرایی با ارزش‌های پشتیبان مالیات‌های اسلامی، در راستای تقویت ارزش‌های مالیاتی و فرهنگ‌سازی مرتبط با آن از پشتیبانی و حمایت آموزه‌های شرعی و عرفی بهره‌مند شود. این امر همگرایی نظام سیاسی و دولتی را با نهادهای مذهبی و دینی برخوردار از پشتوانه اعتقادی در راستای پذیرش مالیات‌های دولتی در میان شهروندان طلب می‌کند.

۱. در این زمینه بنگرید به: استاد محمد، اسماعیل؛ فرهودی، قادر (۱۳۹۳)، *نقش مالیات‌های اسلامی در رشد و توسعه اقتصادی*، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید، قم: انتشارات دانشگاه مفید، ج اول، ص ۱۱۰.

۲. این امر در سال‌های اخیر نیز همچنان ملموس و مشهود بوده است: مطالعات تجربی حاکی از آن است که سهم مالیات در بودجه ایران و در ده سال گذشته، ۲۵ تا ۳۵ درصد بوده است که به هیچ وجه آمار مناسبی محسوب نمی‌شود. این درحالی است که ظرفیت بالقوه زکات و خمس در ایران از مالیات دریافتی دولت بیشتر بوده و به عنوان نمونه در سال ۱۳۸۷، به‌میزانی نزدیک به ۲۴ هزار میلیارد تومان رسیده است. این امر اقبال بیشتر مردم را به مالیات‌های اسلامی در برابر مالیات‌های متعارف و دولتی و نیز سهم کم مشارکت آن‌ها را در تأمین مالیات‌های دولتی نشان می‌دهد. در این باره برای مطالعه بیشتر مراجعه فرمائید به: شعبانی، احمد؛ کاشیان، عبدالصمد، اثر بار توزیعی خمس و زکات بالقوه بر ضریب جینی ایران با رویکرد فقه اسلامی و ضرورت توجه به آن در نظام مالیاتی، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدیدی، قم: انتشارات دانشگاه مفید چاپ اول، ص ۴۵.

### ۱-۴-۲- رفع موانع و چالش‌های فرهنگی

مهم‌ترین موانع فرهنگی فراروی نظام مالیاتی، فقدان باور عمومی شهروندان به مراعات اهداف مالیات‌ها در تخصیص مناسب و هزینه کردن آن در راستای منافع شهروندان و مؤدیان است، به نحوی که بازگشت منافع به‌سوی آن‌ها بوده و تأثیر آن در زندگی و رفاه آن‌ها مشهود باشد. ارزیابی رفتارهای دولت در هزینه کردن مناسب مالیات و نمود واقعی این امر، سبب اعتمادسازی و ایجاد اطمینان به دولت از میان شهروندان و مؤدیان شده و اهمیت و ضرورت پرداخت آن توجیه می‌شود.

از دیگر موانع رشد و ترویج فرهنگ مالیات‌محور، بی‌عدالتی و عدم توازن در دریافت مالیات است. درک این امر که بخش زیادی از اقتصاد و تولید، از مالیات معاف بوده و یا زمینه معافیت خود را به‌لحاظ نابسامانی قانونی فراهم ساخته‌اند و یا از پرداخت و تمکین مالیات خودداری می‌کنند، اطمینان و اعتماد عمومی نسبت به مالیات، شیوه‌های دریافت مالیات و مصرف آن به‌شدت کاهش یافته و از میزان مقبولیت مالیات‌ها نزد عموم می‌کاهد. بنا بر آنچه که گفته شد، فرهنگ نظم‌گریزی و عدم تمکین از مقررات مالیاتی، جایگزین فرهنگ مالیات‌محور می‌شود.

### ۲- رویکردهای خرد‌پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی

پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی محدود به رویکردهای کلان و ساختارهای عمده اجتماعی و اقتصادی نیست. رویکردهای مبتنی بر تدابیر پیشگیرانه متعارفی چون: تدابیر موقعیت‌مدار و تدابیر فردمدار مبتنی بر آموزش مؤدیان و شهروندان از این دست از رویکردها محسوب می‌شوند. پیشگیری از نظم‌گریزی در نظام مالیاتی در کنار اعمال تدابیر کلان اقتصادی و فرهنگی، نیازمند اعمال راهکارهای قانونی و اجرایی مؤثر در این زمینه است. بدین ترتیب، اصلاح رویکرد قوانین و مقررات مالیاتی و به‌سوی کیفیت بخشی به این‌گونه از مقررات و توسعه راهکارها و تدابیر پیشگیرانه در این قوانین و اجرایی کردن این‌گونه از تدابیر باید در اولویت برنامه‌های پیشگیرانه از نظم‌گریزی و عدم تمکین مالیاتی قرار گیرد.

تدابیر کنشی پیشگیرانه از نظم‌گریزی مالیاتی در قالب‌های: نظارت و کنترل رسمی، آگاه‌سازی، آموزش و توانمندسازی جامعه در کنترل و نظارت بر عملکرد نهادها از یک‌سو و نظارت شهروندان به عملکرد یکدیگر، آموزش غیررسمی (کنترل غیررسمی) و ترویج آن از سوی دیگر مطرح می‌شود. بنابراین، توسعه و تقویت ضوابط کنترل رسمی در قوانین مالیاتی و اصلاحات مرتبط با آن از طریق پیش‌بینی نهادهای درون‌سازمانی جدید و تقویت نهادهای کنونی در کنار نهادهای کنترل برون‌سازمانی و نیز رفع چالش‌های اجرایی در این زمینه به‌عنوان راهکارهای اساسی و مؤثر در

پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی محسوب می‌شود. در همین رابطه، راهکارهای کنترل غیررسمی و تقویت و توسعه آن‌ها در جهت پیشگیری از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌شود. آموزش اشخاص در محیط‌های اولیه خانواده و مدرسه در راستای پذیرش نظم و تمکین فرهنگ مالیات‌محور و نیز آموزش‌های اجتماعی اشخاص نیز می‌تواند در حوزه پیشگیری از اهمیت قابل توجهی برخوردار شوند.

#### ۱-۲- تقویت و توسعه راهبردهای کنشی مبتنی بر نظارت و کنترل (تدابیر وضعی)

اصلاحات اخیر در قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴ و اجرایی ۱۳۹۵)، تغییرات اساسی و بنیادینی را در ارتباط با تقویت راهکارهای پیشگیرانه مبتنی بر نظارت ایجاد کرده است. این امر نشان از توجه جدی سیاست‌گذاران تقنینی بر اعمال و اجرایی کردن راهکارهای پیشگیرانه از پیرامون سازوکارهای کنترلی، نظارتی مؤثر بر پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی موارد ذیل را می‌توان مورد توجه قرار داد.

#### ۱-۱-۲- تقویت نظارت و کنترل بر رفتار مؤدیان مالیاتی

نظارت و کنترل بر فعالیت‌های اقتصادی و مالی اشخاص به شیوه‌های مختلف و در راستای تشخیص درست این نوع از فعالیت‌های و اجرای صحیح تعهدات مالی و مالیاتی آن‌ها ضرورت پیدا می‌کند. در این باره ماده ۹ قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد (مصوب ۱۳۹۰) وزارت اقتصاد و دارایی را مکلف به اعمال نظارت بر عملکرد اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی و انعکاس سوء جریان به مراجع ذی‌ربط (بند الف) و ایجاد پایگاه اطلاعاتی مؤدیان (بند ب) نموده است.

در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴)، در ماده ۱۸۱، قانون‌گذار به تشکیل واحدی با عنوان: واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی و در راستای کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و مکانیزه توجه کرده است.

با وضع و تصویب این ماده، دسترسی قانونی به اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی برای سازمان امور مالیاتی فراهم شده است. ایجاد تکلیف و ضمانت اجرا در صورت استنکاف مؤدی در ارائه اسناد و مدارک و سوابق مالی، اجرای این قانون را از استحکام و ثبات بیشتری برخوردار ساخته است.

علاوه بر این، ماده ۳۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از دفاتر، صورت‌حساب‌ها و وسایل روش‌هایی که سازمان امور مالیاتی تعیین می‌کند، برای مؤدیان مالیاتی الزام‌آور تلقی شده است. هدف از وضع چنین ماده قانونی، اعمال کنترل بیشتر و مناسب‌تر بر فعالیت‌های اقتصادی و مالیاتی مؤدیان مالیاتی بوده است.

تشکیل پایگاه هویتی و عملکردی مؤدیان و اشراف اطلاعاتی دستگاه‌ها و نهادهای نظارتی و قضایی بر دارایی و عملکرد مالی شهروندان و مؤدیان مالیاتی، گامی مؤثر در پیشگیری از جرایم مالیاتی و مقابله مؤثر با این پدیده محسوب می‌شود. اجرای این امر نیازمند زیرساخت‌های فنی و اداری متعدد و اجرای مناسب ضوابط مرتبط به آن است.<sup>۱</sup>

## ۲-۱-۲- نظارت و کنترل اداری- قضایی و رفع موانع مرتبط با آن

پیش‌بینی و اعمال تدابیر کنترلی در سازمان‌ها و نهادها، در راستای صحت عملکرد آن‌ها و جلوگیری از فساد از دیرباز مورد توجه سیاست‌گذاران اداری و سازمانی بوده است. این امر در خصوص نهادها و سازمان‌های مالی به‌نحوی با فعالیت‌های مالی و اقتصادی مرتبط هستند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. سازمان امور مالیاتی، به‌عنوان بازوی اجرایی دولت در تأمین درآمدهای مالیاتی و ارتباط با موضوعات مالی و درآمدی، در معرض فساد مالی ناشی از این نوع عملکرد است. بنابراین، ضرورت کنترل درون‌سازمانی و نظارت بر عملکرد کارگزاران سازمانی و کارکنان از اهمیت بالایی برخوردار می‌شود.

مهم‌ترین راهبرد نظارتی و کنترل بر عملکرد سازمانی و نهادی را می‌توان در قالب اختیار سازمان در تدوین مقررات و ضوابط سازمانی همچون آئین‌نامه‌های اجرایی، بخشنامه‌های سازمانی و دستورالعمل‌های مرتبط با عملکرد اداری مطرح کرد. با وجود اینکه تعدد مقررات فوق‌قانونی، همواره به‌عنوان یک آسیب در نظام مالیاتی محسوب شده و موجبی جهت ابهام و اختلال در روند ارتباط مناسب مؤدیان مالیاتی با نظام مالیاتی محسوب می‌شد، تصویب مناسب و کارآمد این قبیل از مقررات، به‌عنوان راهبردی اساسی در تنظیم عملکرد سازمانی و اتخاذ رویه‌ای یکسان در برخورد با موضوعات به حساب می‌آید.

علاوه بر این، کنترل اداری و قضایی سازمان به عملکرد مؤدیان و نهاد مالیاتی از حیث اختلاف و رفع اختلاف مالیاتی و همچنین کنترل اداری و قضایی سازمان به عملکرد کارکنان با ابزارهای قانونی نیز حائز اهمیت است.<sup>۲</sup>

در ارتباط با نظارت اداری در سازمان امور مالیاتی می‌توان به دو مرجع «هیئت رسیدگی به تخلفات اداری، مالیاتی» و «دادستانی مالیاتی» اشاره داشت.

۱. نظارت قوه قضاییه بر اطلاعات مالی اشخاص که در برنامه ششم توسعه مورد توجه قانون‌گذار قرار گرفته است، در راستای اجرای بهتر این موضوع، قابل بیان و بررسی می‌باشد.

۲. در خصوص حل اختلافات مالیاتی می‌توان به مراجع حل اختلاف بدوی، تجدیدنظر، هیئت موضوع ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم و شورای عالی مالیاتی اشاره داشت.

براساس ماده ۲۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم، رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، در صلاحیت هیئت‌های رسیدگی بر تخلفات اداری مالیاتی که جایگزین «هیئت‌های انتظامی» شده است، می‌باشد. علاوه بر این نهاد، نهاد دادستان انتظامی مالیاتی نیز با وجود وظایف سه‌گانه مندرج در ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم، به‌عنوان نهادی کنترل‌کننده رفتارهای درون‌سازمانی از سوی کارکنان سازمان امور مالیاتی است.<sup>۱</sup>

نکته قابل توجه و چالش برانگیز در این باره استقلال نهاد دادستانی انتظامی مالیاتی و حفظ جایگاه نظارتی و انتظامی آن است. انتخاب دادستان انتظامی برای مدت نامحدود، با حکم وزیر اقتصاد و دارایی و پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور صورت می‌گیرد. با توجه به اشراف اطلاعاتی این مقام بر عملکرد سازمان و کارکنان آن به‌لحاظ سوابق کاری و آشنایی مناسب وی بر عملکرد سازمان نسبت با دیگر مقامات ناظری چون: نمایندگان سازمان بازرسی کشور و دیوان محاسبات، ساختاری مهم و مؤثر در نظارت بر عملکرد کارکنان و کنترل آن‌ها محسوب می‌شود. لکن به‌نظر می‌رسد که حاکمیت اصل وصول (وصول حداکثری) و اکراه اداری نسبت به نظارت و بازرسی، در سازمان امور مالیاتی و جایگاه این نهاد مؤثر را تحت الشعاع خود قرار داده است. بنابراین وضع، استقلال و آزادی عمل این نهاد از سوی سازمان تهدید شده و از این رو، بُعد پیشگیرانه این نهاد با چالش جدی مواجه شده است. از این رو لازم و ضروری می‌باشد که جایگاه نظارتی این مقام بیش از گذشته مورد توجه قرار گرفته و استقلال رأی و نظر آن از سوی ساختار اداری تضمین شود. پیشنهاد و انتخاب این مقام، بدون جهت‌گیری‌ها و توقعات اداری و سازمانی راه را به‌منظور هر چه مناسب‌تر کردن سیاست‌های کنترلی و پیشگیرانه هموارتر خواهد ساخت.

### ۲-۱-۳- تقویت و توسعه سازوکارهای نظارت و کنترل همگانی (نظارت غیررسمی)

پیشگیری از نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی، ضرورت تقویت و گسترش نوع دیگری از نظارت و کنترل مبتنی بر نقش فعال شهروندان در کشف، گزارش‌دهی و اعلام این پدیده را توجیه می‌کند.

۱. رسیدگی و کشف تخلفات و تصمیمات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان در هیئت‌های حل اختلاف و ... و تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور، اعلام نظر نسبت به ترفیع مقام مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و اقامه دعوا بین مؤدیان و مأموران مالیاتی که در قانون پیش‌بینی شده است، از جمله اختیارات نهاد دادستانی انتظامی محسوب می‌شود.

توانمندسازی جامعه از طریق ایجاد سازوکارهای نظارت اجتماعی، در گرو حمایت دولت در آموزش شهروندان و ایجاد زیرساخت‌های مناسب قانونی و اجرایی در مشارکت عمومی و مدنی در خصوص نظارت و کنترل است.

در این میان، نقش نهادهای مذهبی در انتقال آموزه‌های مرتبط با این امر حائز اهمیت بسیاری است، همراه شدن این امر با آموزه‌های پشتیبان شرعی و مذهبی، اثربخش این نوع از عملکرد را افزایش می‌دهد.

در بُعد قانونی می‌توان به ماده ۱۰ قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله بر فساد (مصوب ۱۳۹۰) توجه داشت که در آن قانون‌گذار توسعه و تقویت سازمان‌های مردم‌نهاد را در امر پیشگیری از فساد مورد توجه قرار داده است.<sup>۱</sup> علاوه بر این، بند الف ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور (مصوب ۱۳۹۳/۷/۳۰) نیز به بهره‌برداری از توان سازمان‌های مردم‌نهاد در امور محوله و از جمله کشف جرم و اعلام آن اشاره دارد.

علاوه بر این قسم مشارکت عمومی، مشارکت شهروندان در فرایند گزارش‌دهی و اعلام نظم‌گریزی و به تبع آن، قانون‌گریزی است. این امر پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی از سوی مؤدیان و مأموران مالیاتی را مؤثرتر خواهد ساخت.

به‌طور کلی، گزارش‌دهی در بسیاری از نظام‌های سیاسی از جمله حقوق شهروندان محسوب شد و بدین ترتیب، به‌عنوان نوعی الزام اجتماعی در راستای احقاق حقوق و اجرای تعهدات اجتماعی محسوب می‌شود.

گزارش‌دهی شهروندان پیرامون قانون‌گریزی، ضمن بالا بردن اعتماد عمومی به سیاست‌ها و برنامه‌های دولتی برای مقابله با این پدیده، سبب افزایش قدرت عمومی شده و به تبع آن، اقتدار مالیاتی دولت را در پی خواهد داشت.<sup>۲</sup>

۱. ماده ۱۰ قانون ارتقای سلامت اداری در مقابله با فساد: وزارت کشور موظف است، تسهیلات لازم در جهت توسعه و تقویت سازمان‌های مردم‌نهاد در زمینه پیشگیری و مبارزه با فساد و سنجش شاخص‌های فساد با رعایت مصالح نظام و در چارچوب قوانین و مقررات مربوط فراهم آورد و گزارش سالانه را به مجلس شورای اسلامی ارائه کند.

۲. برای مطالعه بیشتر پیرامون تأثیرات این امر مراجعه فرمائید به: لانگست، پیتر و دیگران، برنامه جهانی مبارزه با فساد، ترجمه: حمید بهره‌مند، امیرحسین جلالی‌فراهانی، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس، چ اول، تهران: نگاران شهر، صص ۴۴۸ الی ۴۵۳.

بنا بر آنچه که گفته شد، تقویت و توسعه نظارت و کنترل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بر عملکرد کارکنان و مؤدیان مالیاتی با توجه به سیاست تقنینی مناسب در این باره راهکاری مؤثر و اساسی در پیشگیری از نظم‌گریزی مالیاتی و پیشبرد اهداف نظام مالیاتی قلمداد می‌شود.

## ۲-۲- تقویت راهبردهای پیشگیرانه مبتنی بر آموزش (تدابیر اجتماعی)

همگام و همسو با تدابیر پیشگیرانه مبتنی بر کنترل رفتارهای مالیاتی مؤدیان و کارکنان سازمان، راهکارها و تدابیر آموزش‌مدار در ارتباط با شهروندان و مؤدیان مالیاتی و در بُعد دیگر، تقویت دانش سازمانی و آموزش‌های اداری کارکنان سازمان، ضرورت تدوین و اجرای سیاست‌های پیشگیرانه مبتنی بر آموزش را در نظام مالیاتی ایجاب و ضروری می‌کند.

از سوی دیگر، آموزش و اجرای خدمات آموزشی میان‌نهادی، در راستای همکاری بین‌نهادی، به جهت تبادل اطلاعات و همکاری‌های نهادی، تأثیر فزاینده‌ای در اعمال سیاست‌های پیشگیرانه از جرایم مالیاتی دارا است. آموزش ضوابط و مقررات مالیاتی و در کنار آن اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی‌های شهروندان از نحوه مصرف و اختصاص مالیات‌ها نیز در ترویج و توسعه فرهنگ مالیاتی و تقویت سرمایه اجتماعی ضروری در این باره تأثیر فراوانی خواهد داشت.

راهبردهای آموزشی در قالب ابعاد زیر مطرح می‌شوند:

## ۲-۲-۱- توسعه آموزش‌های مالیاتی شهروندان و مؤدیان مالیاتی

توسعه و ترویج آموزش الزامات و تعهدات شهروندی مرتبط با مالیات در ایجاد و شکل‌دهی اخلاق و فرهنگ مالیات‌محور مؤثر است. از این رو بست و گسترش برنامه‌های آموزشی در راستای آماده‌سازی جامعه برای پذیرش و اجرای قوانین و مقررات نوین و ضروری مالیاتی لازم و ضروری می‌باشد.

حق بر آموزش و اطلاع‌رسانی مناسب در راستای بهره‌مندی از حقوق و تکالیف شهروندان از جمله حقوق شهروندی محسوب شد و از این رو آموزش و آگاه‌سازی مؤدیان مالیاتی از حقوق و تکالیف خود، تکلیف دولت و نهادهای مرتبط با مالیات است.

توسعه آموزش‌های مرتبط با مؤدیان مالیاتی به صورت‌های ذیل قابل ارزیابی و بررسی می‌باشد:

## ۲-۲-۱-۱- آموزش شهروندان و مؤدیان مالیاتی به‌عنوان تکلیف و الزام سازمانی

مواد ۲۶ و ۲۷ قانون مدیریت خدمات کشوری، به الزام دستگاه‌های اجرایی در ارتقای سطح آگاهی‌های عمومی و افزایش اطلاعات ضروری از طریق وسایل ارتباط جمعی به‌ویژه صداوسیما جمهوری اسلامی ایران تأکید دارد. از دیگر سو، الزام به شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی، زمان، کیفیت

و استاندارد ارائه خدمات از سوی دستگاه‌های اجرایی (از جمله سازمان امور مالیاتی)، در ماده ۲۷ این قانون مورد تأکید واقع شده است.

بنابراین وضع، اقدامات و تدابیر سازمان امور مالیاتی در اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی‌های شهروندان و مؤدیان مالیاتی به‌عنوان وظیفه اصلی سازمان در بُعد آموزش به حساب می‌آید. در همین زمینه، ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده هم به تکلیف بر آموزش و اجرای طرح‌های آموزشی مرتبط با مالیات توسط سازمان امور مالیاتی، پرداخته است.

در این زمینه، سازمان امور مالیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلفی اقدام به ارائه خدمات آموزشی و محیاسازی شرایط آموزش مؤدیان کند، از جمله این شیوه‌ها، می‌توان به انتشار و چاپ کتب راهنما و برگزاری جلسات و نشست‌های آموزشی با محوریت اخذ و توسعه فرهنگی مالیات اشاره داشت.<sup>۱</sup>

#### ۲-۱-۲- آموزش مبتنی بر همکاری بین نهادی به مؤدیان مالیاتی

اثر بخشی و تأثیر آموزش و آماده‌سازی شهروندان از اطلاعات و ضوابط مالیاتی و در نهایت اصلاح یا تغییر رویکرد فرهنگی در این باره، نیازمند مداخله نهادهای مرتبط با مالیات و نهادهای آموزشی است. از این رو و در درجه نخست آموزش و فراگیری قوانین و ضرورت‌های زندگی جمعی از جمله تعهدات شهروندان نسبت به دولت و نهادهای دولتی به‌عنوان یکی از مهارت‌های زندگی، باید از ابتدای فرایند آموزش کودکان مدنظر نهاد آموزش، اعم از رسمی و غیررسمی قرار گیرد.<sup>۲</sup>

نگاهی به عملکرد نهاد آموزش رسمی و غیررسمی، گویای این واقعیت است که آموزش و یادگیری این مهم، همواره با چالش جدی مواجه بوده است. از یک سو آماده‌سازی والدین و آموزش اخلاق مالیاتی به والدین به‌عنوان برنامه‌ای منسجم و کارا و با هدف انتقال این گونه از آموزش‌ها به کودکان، از سوی این نهاد با نارسائی‌ها و اشکالات متعدد روبرو بوده است؛ چراکه تغییر رویکرد شهروندان و متمایل ساختن آنان به این امر مدت‌دار و زمان‌بر بوده و از این رو انتقال ضوابط نظم‌پذیری و قانون‌مداری مالیاتی در این حوزه به سختی صورت می‌پذیرد.<sup>۳</sup> از سوی دیگر، بی‌توجهی کتب درسی

۱. در این باره می‌توان به انتشارات متعدد سازمان امور مالیاتی در قالب جزوات و کتب مربوطه با محتوای معرفی طرح‌ها و قوانین و مقررات جدید و کاربردی، از جمله قانون مالیات بر ارزش افزوده، راهنمای ثبت‌نام مؤدیان مالیاتی، معرفی معافیت‌های مالیاتی و وظایف و تکالیف مالیاتی اشاره داشت.

2. Meadows, Pamela; Metcalf, Hilary, *evaluation of the impact of skills for life. Learning, department for education and skills*, research report, No: 824.

3. Long, Bridge (2002), *The impact of federal tax credit for higher education expenses*, university of Chicago press, P:50.

و متعاقب آن آموزش مالیات و الزامات ناشی از آن در کتب درسی و آموزش کودکان، زمینه عدم رشد فرهنگی مالیات و بازماندگی فرهنگی را فراهم ساخته است.<sup>۱</sup>

همکاری بین‌نهادی سازمان امور مالیاتی و نهاد آموزش و پرورش به لحاظ تأثیرگذاری نهاد آموزش و پرورش در رشد و جامعه‌پذیری کودکان و نوجوانان، تأثیر فزاینده‌ای بر پذیرش و فرهنگ‌سازی مالیات خواهد داشت.

علاوه بر نهاد آموزش و پرورش، نهادهای مذهبی و کنشگران این‌گونه از نهادها در ارتقاء و پذیرش مالیات و رفع ابهامات و چالش‌های تمکین مالیاتی نقش تعیین‌کننده‌ای دارند؛ چراکه نخست: نقش فعال این نهادها در ایجاد تعامل و همگرایی مالیات‌های اسلامی (وجوهات شرعیه) با مالیات‌های قانونی، سبب افزایش آگاهی‌های عمومی نسبت به مالیات و محل مصرف آن و در نتیجه اقبال شهروندان به نظم‌پذیری و تمکین مالیاتی می‌شود. دوماً: تقویت مالیات‌های قانونی به عنوان امری واجب و ضروری با استفاده و تکیه بر آموزه‌های شرعی و دینی و در نتیجه الزام شهروندان به پرداخت آن از سوی نهادهای مذهبی و دینی، با تأکید بر ارائه نظریه‌های پشتیبان شرعی و دینی و بیان و توضیح آن‌ها موجب مناسبتی به‌منظور توجیه پرداخت و در نهایت اقبال عمومی به پذیرش آن فراهم خواهد ساخت.<sup>۲</sup>

## ۲-۲-۲- تقویت تدابیر آموزشی به کارکنان نظام مالیاتی

آموزش مهارت‌های شغلی و ارتقای فنی و تخصصی در راستای کسب مهارت و کارایی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی محسوب می‌شود.

در این زمینه، اقدام مؤثر در جهت افزایش کارایی مأموران و سازمان امور مالیاتی در ابعاد مختلف آشنایی با قوانین و مقررات نوین، شیوه‌های نوین عملکرد نهادی و سازمانی، ارتقای امنیت سازمانی و اطلاعاتی ضروری بوده و به‌عنوان عامل مؤثر در پیشگیری از نظم‌گریزی به کار می‌آید. توسعه آموزش سازمانی علاوه بر تقویت بُعد تخصصی سازمان به‌منظور خدمت‌رسانی مناسب، در

۱. اخیراً برای نخستین بار موضوع ریاضیات مالی در کتاب درسی پایه ششم ابتدایی به صورت رسمی وارد شده است. هدف این امر، نهادینه کردن آموزش و فرهنگ مالیاتی در میان دانش‌آموزان با توجه به عناوین رسانه‌ای چون: مالیات، نرخ سود و محاسباتی که در زندگی روزمره با آن‌ها مواجه می‌شود، عنوان شده است. در این زمینه بنگرید به: <http://www.forom.98.ir.cm/t251721.html>

۲. در این زمینه می‌توان به بیانات مقام معظم رهبری در مورد وجب تمکین و پرداخت مالیات اشاره داشت. همچنین می‌توان به رد ادعاهای مخالفان مالیات که مالکیت خصوصی و احترام بدان و نبود ادله در باب پرداخت مالیات را بیان می‌دارند توسط فقها اشاره داشت. در این باره و جهت مطالعه بیشتر مراجعه کنید به: دانشنامه حوزوی ویکی فقه به

فرهنگ‌سازی مالیات و توسعه فرهنگی مالیات تأثیر به‌سزایی دارد. هم‌سویی این‌گونه از آموزش‌ها با اهداف کلان و اصلاحی نظام اقتصادی و مالیاتی، تحولات فنی و فناوری و تحولات سازمانی، اثربخشی و کارایی این‌گونه از اقدام‌ها را توسعه داده و راه را به‌منظور اعمال اصلاحات هموار می‌سازد.

#### ۲-۲-۱- پیش‌بینی جایگاه مناسب قانونی و سازمانی آموزش و برنامه‌های آموزشی

اجرا و اعمال برنامه‌های آموزشی نیازمند پشتوانه‌های اداری و سازمانی است. از این‌رو وجود یک برنامه عمل و هدفمندسازی آن از ضروریات اجرایی این‌گونه از برنامه‌ها به‌شمار می‌آید. مهم‌ترین راهبرد تقویت و توسعه این‌گونه از برنامه‌ها، رسمی‌سازی و هنجارمندسازی آن‌ها است.<sup>۱</sup>

در راستای تقویت اداری و هنجاری آموزش نیروی انسانی، نظام جامع آموزش مناسب استانی به‌عنوان یکی از زیرساخت‌های تحول سازمانی که در بردارنده اطلاعاتی از جمله: اطلاعات پایه سازمانی و آموزشی، نیازسنجی آموزشی و ارزیابی آموزشی سازمان می‌باشد. در سال ۱۳۸۶ به دفتر آموزش سازمان معرفی شده است.<sup>۲</sup>

در پی سیاست‌های درج شده در این نظام، دستورالعمل آموزش سازمان امور مالیاتی با هدف ایجاد رویه استاندارد در برگزاری دوره‌های آموزشی و در جهت ارتقای سطح علمی و آموزشی کارکنان تنظیم و به‌موقع اجرا گذارده و مسئولیت اجرای دوره‌های آموزشی نیز برعهده دفتر آموزش سازمان در مرکز استان‌ها گذارده شده است.

بنابر آنچه که گفته شد، ایجاد برنامه مدون، هدفمند و برخوردار از پشتوانه هنجاری و سازمانی به لحاظ اثرگذاری و تمکین مناسب سازمانی در اجرای اصلاحات نظام مالیاتی و ترویجی فرهنگ سازمانی تأثیر به‌سزایی دارد.

#### ۲-۲-۲- تقویت و توسعه تدابیر آموزشی سازمانی

آموزش سازمانی به‌عنوان عاملی مؤثر در افزایش کارایی و اثربخشی سازمان محسوب می‌شود. این امر علاوه بر تقویت کارایی سازمان، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر امنیت و یکپارچگی نهادی ایفا می‌کند.<sup>۳</sup>

1. Bena Boa, Rolan (2002), **Tax and education Policy in a heterogeneous-Agent economy: what levels of redistribution maximize froth and efficiency?**, economic a jurnal, vol 70, No 2, P:483.

۲. شایان ذکر است که مدیریت منابع انسانی قوی و مدیریت دانش مطلوب از اهداف و تأکیدات طرح جامع مالیاتی نیز بوده است. بنابراین تقویت مدیریت آموزش و ارتقای آموزش و دانش نیروی انسانی تا رسیدن به وضعیت مطلوب مورد توجه طراحان این طرح بوده است. در این زمینه بنگرید به: سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۰)، دفتر مدیریت تغییر، **نگاهی به طرح جامعه مالیاتی**، تهران: انتشارات سازمان امور مالیاتی، صص ۳۱ و ۳۳.

3. Bena Boa, Rolan, **Op. cit**, P:492.

در نظام مالیاتی، آموزش و توسعه اقدامات آموزشی از دو بُعد در پیشگیری از نظم‌گریزی و قانون‌گریزی مالیاتی نقش دارد.

نخست آنکه: آموزش کارکنان و کارمندان سازمان سبب تقویت بُعد علمی، فنی و تخصصی آنها می‌شود و بدین ترتیب، نقش تعیین‌کننده‌ای در بهره‌وری سازمانی و در رسیدن به هدف بلندمدت نظام مالیاتی مبنی بر وصول حداکثری و قانونی از ظرفیت مالیاتی کشور داراست. از دیگر سو، افزایش و تقویت بُعد علمی و فنی کارکنان و کارمندان، ضریب آگاهی آنان را از ضوابط قانونی و شیوه‌های نظم‌گریزی و قانون‌گریزی شده و از این رو در پیشبرد اهداف پیشگیرانه از این‌گونه چالش‌ها تأثیر دارد. دیگر آنکه: با افزایش سطح آگاهی کارمندان از طریق آموزش قوانین و آگاه‌سازی آنان از مقررات اداری و همچنین اجرای برنامه‌های آموزشی و مدیریتی در راستای افزایش تخصص کارمندان و ارتقای سطح امنیت اداری و اطلاعاتی، اقدامی مؤثر در مقابله و پیشگیری از نظم‌گریزی کارکنان و مؤدیان مالیاتی، صورت خواهد گرفت.

بنا بر آنچه که گفته شد، به موازات تقویت و توسعه موازین کنترل و نظارت، توسعه تدابیر آموزشی و اجرای مناسب آنها در میان شهروندان و سازمان امور مالیاتی در ایجاد نظام مالیاتی کارآمد و توأم با اقتدار در اخذ و هزینه‌کرد مالیات، تأثیر چشمگیری دارد.

### نتیجه‌گیری

نظم‌گریزی و به تبع آن، قانون‌گریزی در نظام مالیاتی، به لحاظ فقدان سازوکار مؤثر کنترل و مراقبت از یک سو و از سوی دیگر، نبود برنامه‌ای جامع و مؤثر در فرهنگ‌سازی و آموزش چپستی و چرایی مالیات و اثرات آن همواره به عنوان چالش اساسی در نظام مالیاتی کشور محسوب شده است. بدین سبب، اعمال راهکارهای مقابله و بی‌اثر ساختن این پدیده، در اولویت سیاست‌گذاری‌های نظام مالیاتی در بُعد تقنینی و اجرایی قرار می‌گیرد. پیشگیری از نظم‌گریزی در نظام مالیاتی، در درجه نخست بر اجرایی کردن راهکارهای کلان اقتصادی چون: مهار تورم، کنترل اقتصاد پنهان و قاچاق و راهبردهای کلان فرهنگی چون: ارتقاء و توسعه فرهنگ مالیات‌محور از طریق همگرایی عناصر فرهنگی در جهت پذیرش و ارزشمند قلمدادکردن مشارکت شهروندان در تأمین منابع و درآمدهای دولتی و رفع موانع و چالش‌های فرهنگی در این باره از جمله رفع بی‌اعتمادی شهروندان به نظام اقتصادی و مالی دولتی، بستگی دارد.

از دیگر سو و در درجه دوم، اعمال راهبردهای پیشگیرانه مبتنی بر کنترل و نظارت بر رفتار مؤدیان مالیاتی و نیز نظارت بر عملکرد مأموران سازمان به عنوان دو رکن اساسی نظام مالیاتی (مؤدیان و سازمان) و نیز اعمال راهکارهای مبتنی بر آموزش مؤثر بر تقویت مالیات و ارزش‌گذاری این عنوان

برای شهروندان و مؤدیان مالیاتی و آموزش مؤثر و روزآمد سازمان و کارکنان آن در جهت اعمال و بهبود روش‌های دریافت مالیات و ممانعت از نظم‌گریزی مالیاتی شهروندان، نقش تعیین‌کننده‌ای در تقویت نظام مالیاتی و اقتدار مالیاتی ناشی از آن دارد. جدای از تبیین این مؤلفه‌ها و سازوکارهای پیشگیرانه که در دو بُعد خرد و کلان بیان شد، سهم پائین مالیات در اقتصاد و درآمدهای مالیاتی دولت نشان از ضعف در اعمال این راهکارها در هر دو بُعد بوده است. در بُعد کلان، پدیده قاچاق و اقتصاد پنهان همواره و در ادوار مختلف سیاسی، اجتماعی و اقتصادی به‌عنوان چالش و معضل نظام اقتصادی نمود داشته و راهبرد مؤثری در مهار آن سنجیده و اعمال نشده است. نگاهی به سوابق عملکرد نظام اقتصادی، گویای این واقعیت و چالش بوده و هست. بنابراین سیاست‌گذاری تقنینی و اجرایی مناسب در زمینه ساماندهی و مهار این پدیده و تورم اقتصادی در کاستن از حجم نظم‌گریزی و نقض تعهدات و الزامات مالیاتی ضروری است. از جهتی دیگر، فرهنگ پذیرش مالیات و تمکین بدان در دوره‌های مختلف و به موازات چالش‌های اقتصادی رکود و کم‌تحركی فاحشی را تجربه کرده است. نهادهای فرهنگی، مذهبی در کنار دولت، نقش فزاینده‌ای در ایجاد و ترویج فرهنگ مالیات‌محور ایفا می‌کند. از این‌رو، تأکید و ترویج ضرورت اخذ مالیات و تمکین بدان به‌عنوان ضرورت دینی و اجتماعی با تکیه بر آموزه‌ها و نظریات پشتیبان فقهی، اجتماعی و ارزشی، در پذیرش مالیات و تمکین بدان نقش قابل‌توجهی داراست. فرهنگ‌سازی توسط نهادهای فرهنگی، مذهبی و دولتی با ابزار رسانه و به اشکال متنوعی امکان‌پذیر می‌کند. بنابراین تقویت همکاری‌های میان‌نهادی در حوزه فرهنگی و در راستای ترویج فرهنگ پذیرش و تمکین مالیات‌ها ضروری است.

در بُعد خرد، توجه قانون‌گذار و سیاست‌گذاران اقتصادی در تدوین و اجرایی کردن راهبردهای کنترل و نظارت نوین با صبغه فنی و اقتصادی و با تأکید بر نظارت و شفاف‌سازی عملکرد مالیاتی مؤدیان و مأموران مالیاتی در ادوار مختلف قانون‌گذاری و اصلاحات آن نمود داشته است. لکن آنچه که در عمل به‌دست آمده است، تأثیر اندک آن‌ها در بی‌اثرسازی و پیشگیری از انحرافات و جرایم مالیاتی بوده است. دلیل این ناکارآمدی کمتر در حوزه سیاست‌گذاری تقنینی و بیشتر در زمینه اجرا و سیاست‌گذاری اجرایی نمود پیدا کرده است. بر این اساس، تأمین و تکمیل زیرساخت‌های فنی نظارتی و کنترلی به‌منظور کشف مؤسسات صوری و ثبت و ردیابی جریان مالی اشخاص و نقل‌وانتقالات مالی آن‌ها به‌منظور کنترل و پیشگیری از هرگونه کتمان، مخفی‌سازی و یا خودداری از شفاف‌سازی فعالیت‌های مالی ضروری می‌نماید. این امر در سال‌های اخیر با تدوین و اجرایی کردن نظام‌های اطلاعاتی نظیر: نظام جامع اطلاعات ثبت احوال و اسناد و نظام جامع مالیاتی رشد

قابل توجهی داشته است که ضروری است در دیگر ابعاد و با وجود منابع تقنینی مناسب همچون قانون دسترسی آزادانه به اطلاعات راهبرد مناسب اجرایی اندیشیده و اعمال شود. در بُعد دادرسی مالیاتی؛ کاستن از اطاله دادرسی در زمینه پرونده‌های مالیاتی و تعیین تکلیف پرونده‌های معوق مالیاتی و اصلاح نظام دادرسی مالیاتی با توجه به حجم بالای پرونده‌های مالیاتی ضروری است. در زمینه پیشگیری فردمدار از نظم‌گریزی مالیاتی، نبود نظام کارآمد تقنینی و اجرایی، دستیابی به بسیاری از سیاست‌های مالیاتی را ناممکن ساخته است. نبود برنامه‌ای منسجم و کارآمد در ارتباط با آموزش‌های اولیه در قالب برنامه‌های درسی کودکان و نوجوانان فرهنگ پذیرش مالیات و تمکین به الزامات مالیاتی را دچار چالش جدی کرده است. این نقص زمانی که با نقایص و چالش‌های دیگری نظیر فساد، تبعیض مالیاتی و تنگناهای اقتصادی همراه شود، نتایج منفی و غیرقابل انکاری را بر ساختار نظام مالیاتی وارد می‌سازد. بنابراین چه در بُعد اولیه پیشگیری فردمدار و چه در بُعد اجتماعی، تدوین برنامه‌ای منسجم، کارآمد و برخوردار از مشارکت میان‌نهادی در این حوزه، ضروری می‌نماید. گنجاندن زمینه آموزشی - درسی در کتب درسی مقاطع مختلف آموزشی، ترویج و توسعه آموزش‌های مالیات‌محور از طریق رسانه‌های دیداری و شنیداری به منظور شفاف‌سازی مالی و کاستن از دغدغه‌های شهروندان در هزینه‌کرد مالیات از سوی دولت، ضرورتی انکارناپذیر است. در این زمینه علاوه بر تدوین راهبردی هماهنگ و مؤثر، نیازمند همکاری مؤثر نهادهای مرتبط هستیم.

## منابع

## فارسی

- علی‌بابایی، یحیی؛ فیروزجانیان، اصغر (۱۳۸۸)، «تحلیل جامعه‌شناختی عوامل مؤثر بر قانون‌گریزی»، فصلنامه دانش انتظامی، شماره چهل و پنجم.
- کمالی، سعید؛ شفیعی، سعیده (۱۳۹۰)، «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم.
- امیری‌پور، رضا؛ پژوهیان، جمشید؛ معمارنژاد، عباس (۱۳۹۴)، «برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیلی تجربی در ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هشتم، (مسلسل ۷۶).
- رحمانی، تیمور؛ گلستانی، ماندانا (۱۳۸۸)، «تحلیلی از نفرین منابع نفتی و رانت‌جویی بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب نفت‌خیز»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره هشتاد و نهم.
- ضیایی‌بیگدلی، محمدتقی؛ مقصودی، نصرا... (۱۳۸۳)، «بررسی اثرات تورم بر کسری بودجه از لحاظ درآمد و مخارج دولت بر اقتصاد ایران»، پژوهشنامه اقتصادی، شماره سیزدهم.
- نیلی، مسعود؛ ملکی، منصور (بی‌تا)، «اقتصاد غیررسمی، علل ایجاد، روش‌های تخمین و اثرات آن بر بخش رسمی»، فصلنامه علمی پژوهشی شریف، شماره سی و ششم.
- جعفری صمیمی، احمد؛ اکبری، محسن (۱۳۹۲)، بررسی عوامل مؤثر بر اقتصاد زیرزمینی در ایران (۱۳۵۷-۱۳۸۸)، اولین همایش الکترونیکی ملی چشم انداز اقتصاد ایران با رویکرد حمایت از تولید ملی.
- عباسی حسینی، ابراهیم، «نقش دولت در فرهنگ»، فصلنامه مشکوة، شماره سی و پنج، صفحه چهل و هفتم.
- فاضلی، محمد (۱۳۷۹)، راهبردی علمی توسعه فرهنگی، یونسکو، تهران: نشر تبیان.
- استاد محمد، اسماعیل؛ فرهودی، قادر (۱۳۹۳)، نقش مالیات‌های اسلامی در رشد و توسعه اقتصادی، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید، چاپ اول، قم: انتشارات دانشگاه مفید.
- شعبانی، احمد؛ کاشیان، عبدالصمد (۱۳۹۲)، اثر بار توزیعی خمس و زکات بالقوه بر ضریب جینی ایران با رویکرد فقه اسلامی و ضرورت توجه به آن در نظام مالیاتی، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید، چاپ اول، قم: انتشارات دانشگاه مفید.
- لانگست، پیترو و دیگران (۱۳۸۴)، برنامه جهانی مبارزه با فساد، ترجمه: حمید بهره‌مند و امیرحسین جلالی‌فراهانی چاپ اول نگاران شهید، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس.
- سازمان امور مالیاتی، دفتر مدیریت تغییر (۱۳۹۰)، نگاهی به طرح جامع مالیاتی، تهران: انتشارات سازمان امور مالیاتی.

## انگلیسی

- Bena Boa, Rolan (2002), Tax and education policy in a heterogeneous-ogent economy: what levels of redistribution maximize groth and efficiency, economic a jornal, vol 70 No 2.
- Meadows, Pamila; met colf, hilavj, evalution of the impact of skills for life learning, department for education and skills, research report, No:824.

- Long, bridge (2002), **the impact of federal Tax credit for higher education expenses**, university of Chicago press.  
<http://:cbi.ir/section/1378>

## The prevention of the fiscal Irregularity witch is Necessitates of strategic tax system of Iran

Seyed Mahdi Ahmadi Mousavi \*

*Assistant professor, iaw, Law and political science faculty, Islamic azad university-rafsanjan branch, Rafsanjan, Iran*

### Abstract

Violation of values and violations of social norms due to social destructive effects, necessitates the necessity of forecasting and the formulation of effective and proportionate social responses, so, in addition to providing and guaranteeing social expectations, they will apply the effect of deterrence on them.

But this issue is in the field of the tax system at various social costs which is due to the inevitable effects of the criminal system's intervention in the economy, including the tax system (in absolute terms), the reduction of the effectiveness of criminal responses due to the diversity and attractiveness of economic activities, along with the emerging effects of tax evasion and tax regulation which management together with coping effectively with it, has not made it possible to develop social capital based on citizens' trust in the government and its income policies, and the effectiveness of training-based processes in the development of order, except through effective and effective preventive strategies along with the application of various reactive measures (civil, criminal, and criminal responsibility). Taxpayers' citizenship requires the primacy of non-repressive measures and reactions in relation to this form of escape.

Hence, this article aims to explain and analyze the preventive strategies of escaping order and, consequently, tax lawmaking. Macroeconomic approaches including approaches to economic convergence with the tax system, including controlling inflation and controlling the phenomenon of hidden economy and smuggling; developing a tax-based culture that incorporates cultural convergence and cultural barriers such as: the lack of citizens' trust in the impact of taxes on their welfare are the considered strategies.

In addition to preventive macroeconomic approaches, preventive action strategies for tax evasion, including strategies based on monitoring and controlling taxpayers' behavior and tax officials as two pillars of the tax system and preventive strategies on the teaching of citizens and taxpayers as an institutional and institutional requirement and teaching and implementing educational programs related to tax system employees are other issues which are related to the topic discussed in this paper and have been analyzed analytically.

**Keywords:** tax evasion, tax avoidance law, prevention, control and supervision, education, tax system.

---

\* Email: Mousavi.ahmadi@gmail.com (Corresponding Author)