

تحلیل تطبیقی فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات با تمرکز بر ساختار قانونی ایران

سمیه بانویی

دانشجوی دکتری حقوق عمومی، واحد دامغان، دانشگاه آزاد اسلامی، دامغان، ایران.

banoeisomaye@gmail.com

احمدرضا بهنیاافر (نویسنده مسئول)

گروه حقوق، واحد دامغان، دانشگاه آزاد اسلامی، دامغان، ایران.

a.behniafar@damghaniau.ac.ir

فخرالدین ابویه

گروه حقوق، واحد دامغان، دانشگاه آزاد اسلامی، دامغان، ایران.

f.alboye.dr@gmail.com

یاسر روستایی حسین آبادی

گروه حقوق، واحد میناب، دانشگاه آزاد اسلامی، میناب، ایران.

Yasserroostaei@yahoo.com

قابل انتشار در دوره ۲۵ شماره ۶۶ (تابستان ۱۴۰۵) نشریه پژوهشهای حقوقی

چکیده

فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات، به عنوان دو پدیده‌ی متمایز اما هم‌پوشان، از چالش‌های بنیادین نظام‌های مالیاتی معاصر به‌شمار می‌روند که آثار مخرب آن‌ها نه تنها بر عدالت مالیاتی و اثربخشی نظام مالی عمومی، بلکه بر ظرفیت دولت‌ها در تحقق اهداف توسعه پایدار نیز مشهود است. این مقاله با بهره‌گیری از روش پژوهش کتابخانه‌ای، تحلیلی و تطبیقی و با استناد به چندین مقاله‌ی علمی بین‌المللی، به واکاوی مفهومی، حقوقی و نهادی این دو پدیده در بستر نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران می‌پردازد. تحلیل‌ها نشان می‌دهد که عواملی چون ضعف در چارچوب‌های تقنینی، نبود تعاریف حقوقی دقیق، ناکارآمدی اجرایی و نظارتی، عدم شفافیت اطلاعات اقتصادی و نهادینه‌نشدن فرهنگ مالیاتی، از جمله موانع اصلی در مقابله مؤثر با فرار و اجتناب مالیاتی در ایران هستند. افزون بر این، ابهام در تمایز حقوقی میان رفتارهای قانونی و غیرقانونی مؤدیان، زمینه‌ساز پیچیدگی در سیاست‌گذاری و اجرا شده است. پیامدهای این وضعیت، نه فقط کاهش درآمدهای پایدار دولت، بلکه تضعیف زیرساخت‌های رفاهی، آموزشی، بهداشتی و زیست‌محیطی را در پی دارد که تحقق اهداف توسعه پایدار را با چالش جدی مواجه می‌سازد. مقاله در پایان، با الهام از تجارب موفق بین‌المللی، مجموعه‌ای از راهکارهای اصلاحی در حوزه‌های قانون‌گذاری، حکمرانی مالیاتی، ارتقای شفافیت نهادی و تقویت سرمایه اجتماعی مالیاتی پیشنهاد می‌دهد.

کلیدواژه‌ها: فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی، عدالت مالیاتی، آموزش مالیاتی، توسعه پایدار، سیاست‌گذاری مالیاتی

A comparative analysis of tax evasion and tax avoidance with a focus on Iran's legal structure

Abstract

Tax evasion and tax avoidance, while conceptually distinct, are overlapping phenomena that represent fundamental challenges to contemporary tax systems. Their detrimental impacts extend beyond fiscal inefficiency and inequity, affecting states' capacities to achieve the goals of sustainable development. This article employs a library-based, analytical, and comparative research methodology, drawing on several peer-reviewed international academic articles, to examine the conceptual, legal, and institutional dimensions of tax evasion and avoidance within the framework of the Iranian tax system. The findings reveal that weaknesses in legislative structures, the absence of precise legal definitions, inefficient enforcement and oversight mechanisms, lack of economic transparency, and an underdeveloped culture of tax compliance are among the key obstacles to effective tax governance in Iran. Moreover, the legal ambiguity surrounding the boundary between lawful tax avoidance and illicit tax evasion complicates both policy formulation and implementation. The consequences of these deficiencies are not limited to declining state revenues but also include the erosion of funding for welfare, education, health, and environmental infrastructure—core pillars of sustainable development. Drawing on successful international experiences, the article concludes by proposing a set of reforms aimed at legislative refinement, improved tax administration, enhanced institutional transparency, and the cultivation of tax morale and social trust.

Keywords: Tax evasion, Tax avoidance, Tax justice, Tax education, Sustainable development, Tax policy-making

مقدمه

مالیات، به‌عنوان یکی از کارآمدترین ابزارهای تأمین مالی دولت‌ها، نقشی محوری در تقویت ظرفیت مالی عمومی، تحقق عدالت اجتماعی، تضمین کارایی حکمرانی و هدایت منابع به سوی اهداف توسعه‌ای ایفا می‌کند. در اقتصادهای پیشرفته، نظام‌های مالیاتی کارآمد با اتکا بر شفافیت، جامعیت و قابلیت اجرایی بالا، سهمی عمده در تأمین بودجه عمومی داشته و بستر لازم برای تدوین و اجرای سیاست‌های توسعه‌محور را فراهم ساخته‌اند. در مقابل، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، از جمله جمهوری اسلامی ایران، ضعف در طراحی نهادی و اجرایی نظام مالیاتی، زمینه‌ساز بروز و گسترش پدیده‌هایی همچون فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات شده که پیامد آن، تضعیف منابع مالی دولت، ناکارآمدی در تخصیص منابع و اختلال در فرآیند دستیابی به توسعه پایدار است.

اهمیت مقابله با این دو پدیده صرفاً به بُعد اقتصادی محدود نمی‌شود، بلکه دربرگیرنده آثار اجتماعی، سیاسی و حتی اخلاقی گسترده‌ای است. گسترش فرار و اجتناب مالیاتی می‌تواند موجب کاهش اعتماد عمومی نسبت به دولت، تعمیق شکاف طبقاتی، افزایش سهم اقتصاد غیررسمی، کاهش عدالت مالیاتی و در نهایت تضعیف مشروعیت نهادهای حکمرانی شود. در این چارچوب، کارآمدی نظام مالیاتی نه تنها از منظر جمع‌آوری درآمد، بلکه به‌عنوان معیاری برای سنجش کیفیت دولت، میزان مشارکت‌پذیری شهروندان و ظرفیت نظام سیاسی در پاسخ‌گویی به مطالبات عمومی قابل ارزیابی است.

مطالعه Cobham (2005) نشان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه سالانه بالغ بر ۳۸۵ میلیارد دلار از منابع مالیاتی خود را به دلیل فرار و اجتناب مالیاتی از دست می‌دهند.^۱ این رقم بیش از کمک‌های توسعه‌ای جهانی است و بر نابرابری‌های ساختاری در نظام اقتصادی بین‌المللی دامن می‌زند. در ایران نیز سهم بالای اقتصاد غیررسمی، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، ناکارآمدی در اجرای قوانین و نبود فرهنگ مالیاتی ریشه‌دار، موجب شده تا بخش قابل توجهی از ظرفیت مالیاتی کشور محقق نشود.

از منظر نظری، مدل کلاسیک آلینگهام-سندمو (Allingham & Sandmo, 1972) به‌عنوان یکی از مهم‌ترین الگوهای اقتصاد رفتاری در حوزه مالیات، تصمیم‌گیری مؤدیان را در شرایطی تحلیل می‌کند که آن‌ها بین پرداخت مالیات و فرار از آن با در نظر گرفتن ریسک کشف و جریمه، دست به انتخاب می‌زنند.^۲ این مدل با فرض عقلانیت

1. Cobham, Alex. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*. Oxford: University of Oxford, September 2005.

2. Allingham, Michael G., and Agnar Sandmo. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis." *Journal of Public Economics* 1, no. 3-4 (1972): 323-338.

اقتصادی، نشان می‌دهد که احتمال کشف تخلف، میزان جریمه و نرخ مالیات، سه متغیر اصلی تأثیرگذار بر رفتار مؤدی در انتخاب میان تبعیت یا تخلف مالیاتی هستند.

Yitzhaki (1974) در توسعه این مدل، بر این نکته تأکید کرد که جریمه باید نه صرفاً بر مالیات پرداخت‌نشده، بلکه بر درآمد پنهان‌شده اعمال شود تا خاصیت بازدارندگی داشته باشد.^۳ بر این اساس، سه مؤلفه‌ی کلیدی در کاهش انگیزه فرار مالیاتی عبارت‌اند از: شفافیت اطلاعاتی (که احتمال کشف تخلف را افزایش می‌دهد)، میزان جریمه مؤثر و متناسب، و احتمال بالای رسیدگی و اجرای قانون. فقدان هر یک از این مؤلفه‌ها می‌تواند کارایی سیاست‌های مقابله با فرار مالیاتی را به شدت تضعیف کند.

در بستر نظام مالیاتی ایران، بررسی‌های میدانی و تجربی حاکی از آن است که این سه مؤلفه به‌طور همزمان با ضعف‌های جدی مواجه‌اند. فقدان زیرساخت‌های اطلاعاتی منسجم، نبود دسترسی میان‌دستگاهی به داده‌های اقتصادی مؤدیان، جریمه‌های ناکارآمد یا اجرا نشده، و سطح پایین شناسایی و برخورد قانونی با متخلفان، باعث شده تا هزینه‌ی ریسک فرار برای مؤدیان پایین بوده و انگیزه تخلف بالا باقی بماند. این امر، در کنار مشکلات ساختاری دیگر، به یکی از دلایل اصلی گسترش فرار مالیاتی در ایران تبدیل شده است.

اجتناب مالیاتی، گرچه در چارچوب قوانین موجود انجام می‌پذیرد و از منظر حقوقی الزاماً غیرقانونی تلقی نمی‌شود، اما در عمل می‌تواند آثار اقتصادی و اجتماعی مشابهی با فرار مالیاتی بر جای بگذارد. این پدیده اغلب توسط شرکت‌های بزرگ، به‌ویژه شرکت‌های چندملیتی (MNCs)، از طریق استفاده هدفمند از خلأها و ناهماهنگی‌های قانونی در نظام‌های مالیاتی مختلف کشورها و بهره‌گیری از ساختارهای مالی پیچیده مانند قیمت‌گذاری انتقالی (transfer pricing)، ثبت سود در بهشت‌های مالیاتی (tax havens) و استفاده از شرکت‌های صوری (shell companies) صورت می‌گیرد.

Simser (2008)^۴ و Fuest & Riedel (2009)^۵ در تحلیل‌های خود تصریح می‌کنند که اجتناب مالیاتی در سطح شرکت‌های چندملیتی می‌تواند به همان میزان مخرب باشد که فرار مالیاتی آشکار، زیرا نتیجه نهایی هر دو، کاهش منابع درآمدی دولت، تضعیف عدالت مالیاتی، و انتقال بار مالیاتی به سایر گروه‌ها (از جمله طبقات متوسط و پایین) است. از دیدگاه آن‌ها، اجتناب مالیاتی اگرچه به لحاظ حقوقی "قانونی" است، اما در سطح کلان

³. Slemrod Joel, Shlomo Yitzhaki. Tax Avoidance, Evasion, and Administration, Handbook of Public Economics, volume 3, 2002, Pages 1423-1470.

⁴. Simser, Jeffrey. Tax Evasion and Avoidance typologies: Journal of Money Laundering Control, Vol. 11 No. 2, 2008, pp. 123-134.

⁵. Fuest, Clemens, and Nadine Riedel. "Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature." Oxford University Centre for Business Taxation, June 19th, 2009

می‌تواند مشروعیت نظام مالیاتی را تضعیف کرده و منجر به گسترش بی‌اعتمادی عمومی نسبت به عدالت و بی‌طرفی سیستم مالیاتی شود.

در بستر اقتصادهایی مانند ایران که از یک سو فاقد رژیم‌های مالیاتی بین‌المللی منسجم‌اند و از سوی دیگر شفافیت اطلاعاتی و توان نظارتی ضعیفی دارند، امکان شناسایی و مقابله مؤثر با این نوع اجتناب به مراتب دشوارتر است. از این رو، توجه به اجتناب مالیاتی شرکتی باید هم‌سطح با فرار مالیاتی فردی مورد بررسی و کنترل قرار گیرد.

هدف این مقاله، ارائه تحلیلی جامع از مفهوم، علل و پیامدهای فرار و اجتناب مالیاتی در ایران است. در این مسیر، ضمن مرور ادبیات بین‌المللی و استفاده از یافته‌های علمی، ساختارهای قانونی، اجرایی و فرهنگی موجود در ایران نقد و بررسی شده و راهکارهایی برای اصلاح نظام مالیاتی ارائه خواهد شد. تمرکز این پژوهش بر آن است که نشان دهد بدون اصلاح عمیق در حوزه قانون‌گذاری، فناوری اطلاعات، شفافیت، آموزش عمومی و اراده سیاسی، امکان مقابله مؤثر با فرار و اجتناب مالیاتی وجود نخواهد داشت.

۱. مفاهیم و تعاریف

۱-۱. فرار مالیاتی

فرار مالیاتی به مجموعه‌ای از اقدامات غیرقانونی و عامدانه اطلاق می‌شود که مودیان با توسل به آن‌ها از پرداخت بخشی یا تمام مالیات متعلقه می‌گریزند. برخلاف اجتناب از پرداخت مالیات که در چارچوب خلأهای قانونی صورت می‌گیرد، فرار مالیاتی با نقض صریح قوانین و مقررات مالیاتی همراه است و از منظر حقوقی، فعل یا ترک فعل مجرمانه محسوب می‌شود. این پدیده، به‌ویژه در نظام‌های مالیاتی ناکارآمد یا فاقد شفافیت، می‌تواند آسیب جدی به درآمدهای عمومی، عدالت اجتماعی و اعتماد عمومی به نهادهای دولتی وارد سازد.

از جمله مصادیق مهم و رایج فرار مالیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

مخفی‌سازی درآمد: در این روش، مودیان بخشی از درآمد واقعی خود را در اظهارنامه‌های مالیاتی ذکر نمی‌کنند یا اصولاً از تسلیم اظهارنامه خودداری می‌نمایند، با هدف اینکه درآمدشان مشمول مالیات قرار نگیرد.

جعل اسناد و مدارک مالی: ارائه فاکتورهای جعلی، ثبت هزینه‌های غیرواقعی، یا تنظیم قراردادهای صوری، از راهکارهایی است که برای کاهش پایه مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

عدم ثبت معاملات یا فعالیت اقتصادی: برخی فعالان اقتصادی، به‌ویژه در بخش غیررسمی، از ثبت معاملات یا گردش مالی خود در دفاتر قانونی خودداری می‌کنند تا درآمد خود را کمتر از واقع جلوه دهند.

پرداخت رشوه به مأموران مالیاتی: در برخی موارد، مودیان با پرداخت مبالغ غیرقانونی به برخی مأموران مالیاتی، اقدام به حذف یا کاهش جریمه‌های مالیاتی و بستن پرونده به نفع خود می‌کنند که این امر افزون بر جنبه مجرمانه، به تضعیف ساختار نظارتی دولت نیز می‌انجامد.

ایجاد شرکت‌های پوششی و معاملات صوری: برخی مودیان با تأسیس شرکت‌های صوری یا انتقال صوری دارایی‌ها به اشخاص وابسته، تلاش می‌کنند با پیچیده‌سازی ساختار مالکیت، از شناسایی درآمدها توسط نظام مالیاتی جلوگیری کنند.

انتقال سرمایه به خارج از کشور: خروج غیرقانونی سرمایه و ثبت درآمد در حوزه‌های قضایی با مالیات پایین یا فاقد شفافیت (به اصطلاح "بهشت‌های مالیاتی") یکی دیگر از مصادیق فرار مالیاتی با ماهیت فراملی است.

از حیث حقوقی، در نظام قانونی ایران، فرار مالیاتی به موجب اصلاحات صورت گرفته در *قانون مالیات‌های مستقیم*، به‌ویژه ماده ۲۷۴ این قانون، جرم‌انگاری شده و مجازات‌هایی نظیر حبس، جزای نقدی، ممنوع‌الخروجی، و محرومیت از فعالیت‌های اقتصادی برای مرتکبان در نظر گرفته شده است. همچنین ماده ۲۰۱ این قانون به صراحت اعلام می‌دارد که «هرگاه مودی با علم و عمد به قصد فرار از پرداخت مالیات، به تنظیم دفاتر یا اسناد و مدارک خلاف واقع اقدام نماید، به مجازات‌های مقرر در قانون محکوم خواهد شد».^۶

۲-۱. اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی به آن دسته از فعالیت‌های مالی اطلاق می‌شود که از نظر حقوقی مشروع و در چارچوب صوری قوانین مالیاتی قابل قبول هستند، اما در عمل، با هدف تقلیل بدهی مالیاتی و گریز از بار واقعی مالیاتی طراحی می‌شوند. اگرچه این اقدامات با متن قانون در تعارض نیستند، اغلب با «روح قانون» و هدف‌گذاری‌های عدالت‌محورانه نظام مالیاتی در تضادند.

در واقع، اجتناب مالیاتی محصول استفاده هدفمند از خلأها، ابهام‌ها یا ضعف‌های ساختاری در قوانین مالیاتی است. به عبارتی، مودی مالیاتی بدون نقض صریح قوانین، ساختارها و معاملات خود را به گونه‌ای سامان می‌دهد که مشمول کمترین میزان مالیات گردد، حتی اگر چنین رفتاری از منظر اخلاقی یا عمومی مردود تلقی شود.

از جمله روش‌های رایج اجتناب مالیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۶. دانش شهرکی، محمدرضا. ۱۴۰۰. «رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری: مطالعه موردی پدیده شرکت‌های کاغذی»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۹ (مسلسل ۹۷)، ۳۳-۵۸.

انتقال سود به حوزه‌های قضایی با نرخ مالیاتی پایین: شرکت‌های چندملیتی از طریق قیمت‌گذاری انتقالی، سود حاصل از فعالیت‌های واقعی خود را به شرکت‌های وابسته در کشورهایی که مالیات کمتری دارند، منتقل می‌کنند. این امر منجر به کاهش چشمگیر بار مالیاتی در کشور مبدأ می‌شود.

استفاده از معافیت‌های خاص یا انگیزه‌های مالیاتی: برخی مودیان با بهره‌گیری هدفمند از معافیت‌های مالیاتی، تخفیف‌ها یا اعتبارهای مالیاتی که در قانون پیش‌بینی شده‌اند، بار مالیاتی خود را به حداقل می‌رسانند. این ابزارها اگرچه قانونی‌اند، اما در صورت استفاده نامتعارف، ممکن است منجر به اخلاف در عدالت مالیاتی گردند.

طراحی ساختارهای پیچیده حقوقی و مالی: ایجاد شرکت‌های وابسته، صندوق‌های سرمایه‌گذاری یا قراردادهای صوری از جمله روش‌هایی است که برای جابه‌جایی درآمد و تغییر شکل ظاهری فعالیت‌ها به کار می‌رود. پیچیده‌سازی ساختار مالکیت و قراردادهای به‌گونه‌ای که قابل شناسایی توسط نظام مالیاتی نباشد، از جمله راهکارهای رایج اجتناب پیشرفته است.

زمان‌بندی درآمد و هزینه‌ها: برخی از مودیان با دست‌کاری در زمان ثبت درآمدها یا هزینه‌ها در دفاتر مالی، میزان سود مشمول مالیات را در دوره‌های خاص افزایش یا کاهش می‌دهند، بدون آن‌که قانون خاصی را نقض کرده باشند.^۷

در نظام حقوقی ایران، اگرچه قانون‌گذار به‌طور مستقیم اصطلاح «اجتناب مالیاتی» را تعریف نکرده است، اما برخی از مقررات، از جمله ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم (مربوط به پایگاه اطلاعات مالیاتی) و مقررات مربوط به «شناسایی معاملات واقعی»، می‌کوشند تا با جلوگیری از ساختارهای صوری و معاملات ظاهری، جلوی گسترش رفتارهای اجتنابی را بگیرند. همچنین در سیاست‌گذاری‌های کلان، تلاش شده است تا با شفاف‌سازی نظام مالیاتی و بستن خلأهای قانونی، بستر حقوقی برای چنین رفتارهایی کاهش یابد. به همین دلیل، تمایز میان اجتناب قانونی اما غیراخلاقی و فرار صریح و مجرمانه مالیاتی، از چالش‌برانگیزترین مباحث در حقوق مالیاتی معاصر محسوب می‌شود.

۳-۱. مقررات (GAAR) قانون عمومی ضد اجتناب

از جمله ابزارهای حقوقی پیشرفته برای مقابله با اجتناب مالیاتی در سطح بین‌المللی، «مقررات ضد اجتناب کلی» یا (GAAR)^۸ است. این مقررات به مراجع مالیاتی اختیار می‌دهد که در صورت تشخیص ساختارهای صوری و مصنوعی که هدف اصلی آن‌ها کاهش بار مالیاتی است، بتوانند آن‌ها را از منظر اقتصادی بازتفسیر کرده و مالیات

۷. خانی، عبدالله، کریم ایمانی و امین یوسفی. ۱۳۹۳. «اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن». نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۴، شماره ۱۵، ۱۴۲-۱۲۱.

متعلقه را مطالبه کنند.^۹ در بسیاری از کشورها همچون کانادا، هند و استرالیا، GAAR به عنوان ابزاری کلیدی در محدودسازی رفتارهای اجتنابی شرکت‌های بزرگ به کار گرفته می‌شود. در حالی که نظام مالیاتی ایران هنوز فاقد چنین مقرراتی است، که این خلأ موجب گسترش رفتارهای اجتنابی پیچیده و غیرقابل پیگرد شده است.

۴-۱. مقررات ضد اجتناب خاص (SAAR)

بسیاری از کشورها علاوه بر مقررات GAAR، از «مقررات ضد اجتناب خاص» یا SAAR^{۱۰} نیز بهره می‌برند. این مقررات برای مقابله با الگوهای خاص و شناخته شده اجتناب مالیاتی تدوین می‌شوند. برای مثال، سوءاستفاده از معافیت‌های صادراتی، قراردادهای درون‌گروهی صوری، و ترفندهای مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی، از جمله رفتارهایی هستند که در قالب SAAR قابل شناسایی و مقابله‌اند. تفاوت اصلی SAAR با GAAR در آن است که SAAR معمولاً دقیق، موردی و محدود به حوزه‌ای خاص از قانون مالیاتی است، در حالی که GAAR چارچوبی کلی و انعطاف‌پذیر برای مقابله با اجتناب ساختاریافته فراهم می‌آورد. نظام مالیاتی ایران تاکنون مقررات مشخصی در قالب SAAR ارائه نکرده است و این امر یکی از خلأهای مهم در زمینه مقابله با اجتناب قانونی اما غیرعادلانه تلقی می‌شود.

۵-۱. استاندارد گزارشگری مشترک (CRS)

CRS یا «استاندارد گزارشگری مشترک»^{۱۱}، چارچوبی است که توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) طراحی شده و هدف آن افزایش شفافیت مالیاتی در سطح بین‌المللی از طریق تبادل خودکار اطلاعات مالی است. بر اساس این استاندارد، کشورهایی که عضو آن هستند، متعهد می‌شوند اطلاعات حساب‌های بانکی، سرمایه‌گذاری‌ها و دارایی‌های مالی متعلق به افراد و شرکت‌های مقیم سایر کشورها را به صورت سالانه و خودکار به کشور محل اقامت مالیاتی آن افراد یا شرکت‌ها گزارش دهند.

هدف اصلی CRS، جلوگیری از پنهان‌سازی دارایی و درآمد در حساب‌های خارجی و مبارزه با فرار مالیاتی بین‌المللی است. این استاندارد اکنون در بیش از ۱۰۰ کشور جهان اجرا می‌شود و به عنوان یکی از مؤثرترین ابزارهای جهانی در افزایش شفافیت و مبارزه با اجتناب و فرار مالیاتی شناخته می‌شود.^{۱۲}

9. OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning (Paris: OECD Publishing, 2011)

10. Specific Anti-Avoidance Rules

11. Common Reporting Standard

12. OECD, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Competent Authority Agreement (Paris: OECD Publishing, 2021).

ایران تاکنون به CRS نپیوسته است، اما پیوستن به آن می‌تواند موجب دسترسی نهادهای مالیاتی ایران به اطلاعات بین‌المللی مرتبط با مودیان، افزایش انطباق مالیاتی، و کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌های بزرگ شود.

۶-۱. تمایز میان فرار و اجتناب مالیاتی

یکی از مهم‌ترین چالش‌های حقوقی و عملی در نظام مالیاتی، تفکیک روشن میان «فرار مالیاتی» و «اجتناب مالیاتی» است. این دو مفهوم اگرچه از نظر قانونی، اخلاقی و رفتاری تفاوت‌های بنیادین دارند، اما در بسیاری از موارد مرز میان آن‌ها بسیار باریک و مبهم است.

فرار مالیاتی به اقداماتی گفته می‌شود که به صورت غیرقانونی و با هدف پنهان کردن درآمد، فعالیت یا دارایی از دسترس نهادهای مالیاتی انجام می‌شود. این نوع رفتار نقض صریح قانون است و معمولاً مشمول مجازات کیفری می‌شود. در ایران، ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه‌هایی از این رفتار را برشمرده است.

در مقابل، **اجتناب مالیاتی** استفاده از فرصت‌های قانونی و خلاقانه‌های موجود در قوانین مالیاتی برای کاهش پرداخت مالیات بدون ارتکاب جرم است. این رفتار، گرچه از نظر قانونی مجاز است، اما ممکن است خلاف روح قانون، عدالت اجتماعی یا منافع عمومی تلقی شود. به‌ویژه در مورد شرکت‌های بزرگ و چندملیتی، اجتناب مالیاتی اغلب با استفاده از سازوکارهایی چون قیمت‌گذاری انتقالی، شعبه‌های صوری و مشوق‌های مالیاتی غیرهدفمند انجام می‌شود.^{۱۳}

Simser (2008) در تحلیل خود از تیپولوژی‌های مالیاتی تأکید می‌کند که در برخی موارد، تفاوت بین فرار و اجتناب تنها در تفسیر قانون یا موضع قضات است. کشورهایی مانند کانادا و هند با تصویب مقررات ضد اجتناب کلی (GAAR)، اختیار شناسایی و برخورد با این‌گونه ساختارهای اجتنابی را به نهادهای مالیاتی داده‌اند.

در ایران، به دلیل نبود تعریف دقیق قانونی برای اجتناب، خلأ مقررات GAAR، و فقدان رویه قضایی روشن، بسیاری از اقدامات اجتنابی در عمل بدون مانع باقی می‌مانند. از این‌رو، ضرورت دارد سیاست‌گذاران با تدوین مقررات جامع، دستورالعمل‌های اجرایی و آموزش قضات و مأموران مالیاتی، زمینه تفکیک مؤثر و رسیدگی عادلانه به این دو نوع رفتار را فراهم سازند.

۲. مروری بر ادبیات بین‌المللی

^{۱۳}. مجاهدی جهرمی، فرزانه. ۱۴۰۰. «تحلیل جرم‌شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران»، فصلنامه فقه، حقوق و علوم جزا، شماره ۱۹: ۳۹-۵۱.

مطالعات متعدد بین‌المللی نشان داده‌اند که فرار و اجتناب مالیاتی مهم‌ترین تهدیدها برای ظرفیت درآمدی دولت‌ها هستند. از جمله این مطالعات می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- Cobham (2005) تخمین زده کشورهای در حال توسعه سالانه میلیاردها دلار از این بابت از دست می‌دهند. در این مقاله بر این نکته تأکید می‌شود که فرار مالیاتی تأثیر عمیقی بر توان دولت‌های در حال توسعه برای تأمین مالی خدمات عمومی دارد و اجرای سیاست‌های شفافیت‌محور، نه تنها یک ضرورت مالی، بلکه شرط بقای دموکراسی مالیاتی است.
- Alstadsæter و همکاران (۲۰۲۱) اثر عفو مالیاتی و تبادل اطلاعات را بر افزایش انطباق مالیاتی در نروژ بررسی کردند^{۱۴}. با بررسی داده‌های حاصل از تبادل اطلاعات مالیاتی میان کشورها (به‌ویژه سوئیس، نروژ و ایالات متحده)، نشان داده شد که پس از اجرای برنامه‌های OECD در زمینه شفافیت مالیاتی و CRS، انطباق مالیاتی مودیان ثروتمند به شدت افزایش یافته است.
- Fuest و Riedel (2009) تأکید دارند که تقویت سیاست‌های نظارتی و سیستم‌های اطلاعاتی در کشورهای کم‌درآمد ضروری است. آنها معتقدند که در کشورهای در حال توسعه، بخش عمده اجتناب مالیاتی از طریق ابزارهای بین‌المللی مانند قیمت‌گذاری انتقالی (Transfer Pricing)، ثبت شرکت در مناطق معاف از مالیات، و نگهداری دارایی در حساب‌های خارجی صورت می‌گیرد. در ایران، علی‌رغم تصویب برخی مقررات مبارزه با پول‌شویی، نبود چارچوب جامع مبارزه با اجتناب سازمان‌یافته از طریق ابزارهای مالی بین‌المللی مشهود است.
- Jeffrey Simser در مقاله خود بر اهمیت شناخت تیپولوژی‌های فرار و اجتناب مالیاتی تأکید می‌کند. او فرار مالیاتی را نه صرفاً به‌عنوان یک جرم فردی، بلکه به‌عنوان بخشی از یک زنجیره پول‌شویی یا جرائم مالی سازمان‌یافته معرفی می‌کند. طبق یافته‌های او، مرز میان فرار مالیاتی، تخلفات تجاری، و پول‌شویی بسیار شکننده است.

۳. ساختار قانونی مالیات در ایران

نظام مالیاتی ایران بر پایه دو قانون کلیدی بنا شده است: قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (با اصلاحات گسترده در سال ۱۳۹۴) و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ (اصلاح‌شده در سال ۱۴۰۰). این قوانین چارچوب حقوقی اصلی برای تشخیص، مطالبه، وصول و اعتراض به مالیات را فراهم می‌کنند. با این حال، بررسی

14. Alstadsæter, Annette, Niels Johannesen, and Gabriel Zucman. "Tax Evasion and Tax Avoidance." *Journal of Public Economics*, Volume 206, February 2022, 104587.

دقیق نشان می‌دهد که این ساختار در مواجهه با دو پدیده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی با کاستی‌های مهمی روبه‌روست.

۱-۳. جایگاه قانونی فرار مالیاتی

قانون‌گذار ایران برای نخستین بار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، اقدام به جرم‌انگاری فرار مالیاتی کرد. ماده ۲۷۴ این قانون، فرار مالیاتی را به‌عنوان جرمی مستقل تعریف کرده و مصادیقی چون تنظیم دفاتر و اسناد خلاف واقع، اختفای فعالیت اقتصادی، ثبت نکردن معاملات و جلوگیری از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات را به‌عنوان نمونه‌های مشخص این جرم برشمرده است. همچنین مجازات‌هایی چون حبس، جزای نقدی و محرومیت از فعالیت اقتصادی برای متخلفان در نظر گرفته شده است.

این اقدام گامی مهم در جهت صیانت از حقوق عمومی و مقابله با پدیده گسترده فرار مالیاتی بود، اما هنوز با چالش‌هایی در حوزه اجرا، پیگیری قضایی و هماهنگی نهادی مواجه است. بر اساس رویه موجود، فرار مالیاتی تنها در صورتی پیگرد کیفری می‌شود که با ارائه مدارک کافی و شکایت سازمان امور مالیاتی به مرجع قضایی، تشکیل پرونده صورت گیرد. در بسیاری از موارد، یا سازمان در تشخیص تخلف موفق نیست یا فرآیند رسیدگی به دلیل ضعف در مستندسازی یا ناآشنایی قضات با موضوعات مالیاتی ناکارآمد باقی می‌ماند.^{۱۵}

از دیگر چالش‌ها، نبود رویه‌های مدون برای تشخیص سوء نیت مودیان، فقدان ضمانت‌های اجرایی بازدارنده برای مأموران خاطی، و عدم تفکیک میان خطای مالیاتی و فرار عامدانه است. همچنین، برخی مصادیق نوظهور فرار مالیاتی مانند سوءاستفاده از رمزارزها، فاکتورهای صوری دیجیتال و حساب‌های واسطه، هنوز در قوانین موجود تعریف نشده یا قابل شناسایی نیستند.^{۱۶}

در کشورهای توسعه یافته، سازوکارهای پیشرفته‌ای برای ارزیابی ریسک مودیان و کشف رفتارهای متقلبانه به کار گرفته می‌شود؛ برای مثال، در ایالات متحده، استفاده از الگوریتم‌های یادگیری ماشین در تحلیل اظهارنامه‌های مالیاتی، توان شناسایی موارد فرار را افزایش داده است. در مقابل، در ایران، ابزارهای داده‌کاوی و تحلیلی در اختیار سازمان امور مالیاتی هنوز در مراحل ابتدایی توسعه هستند.

بنابراین، تقویت جایگاه قانونی مبارزه با فرار مالیاتی نیازمند اصلاحات حقوقی گسترده، تقویت ابزارهای نظارتی، آموزش قضات، ایجاد رویه‌های شفاف در رسیدگی کیفری و استفاده از فناوری‌های نوین در شناسایی تخلفات

۱۵. تاجمیر ریاحی، حسین، و سیده فاطمه آل محمد. ۱۳۹۹. «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴». *پژوهش‌نامه مالیات*، شماره ۴۶: ۲۵-۴۹.

۱۶. مرکز ملی اطلاعات مالی ایران. ۱۴۰۳. «رمزارزها؛ ابزار جدید فرار مالیاتی». *گزارش خبری*.

است. همچنین، لازم است که همکاری میان نهادهای مرتبط (بانک مرکزی، قوه قضائیه، ثبت احوال، گمرک و غیره) برای تبادل اطلاعات و تکمیل پرونده‌های فرار مالیاتی نهادینه شود.

۲-۳. نبود سازوکار قانونی شفاف برای مقابله با اجتناب مالیاتی

برخلاف فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی در قوانین ایران تعریف مشخصی ندارد. به عبارتی، استفاده از خلأهای قانونی یا بهره‌گیری از معافیت‌ها و ساختارهای پیچیده مالیاتی با هدف کاهش بار مالیاتی، در قانون جرم تلقی نمی‌شود. همین امر موجب شده که بسیاری از شرکت‌ها با استفاده از مشاوران حرفه‌ای، بار مالیاتی خود را بدون نقض صریح قانون کاهش دهند. براین اساس، یکی از خلأهای مهم در نظام مالیاتی ایران، فقدان مقررات مشخص و نظام‌مند برای مقابله با اجتناب مالیاتی به‌ویژه در قالب ساختارهای پیچیده حقوقی و مالی است. اجتناب مالیاتی به‌عنوان رفتاری قانونی اما غیرعادلانه، نیازمند ابزارهای دقیق حقوقی برای شناسایی و برخورد مؤثر است.^{۱۷} در حالی که بسیاری از کشورها از دو نوع مقررات ضد اجتناب استفاده می‌کنند (مقررات کلی ضد اجتناب (GAAR) و مقررات خاص ضد اجتناب (SAAR))، در قوانین ایران چنین ابزارهایی یا وجود ندارند یا به‌صورت پراکنده و غیرکاربردی باقی مانده‌اند.

مقررات GAAR در بسیاری از نظام‌های مالیاتی پیشرفته مانند کانادا، استرالیا و هند، به مأموران مالیاتی اجازه می‌دهند تا معاملات و ساختارهایی را که با هدف اصلی کاهش غیرواقعی بار مالیاتی طراحی شده‌اند، بازتفسیر کرده و اثرات مالیاتی واقعی آن‌ها را اعمال کنند. همچنین مقررات SAAR با تمرکز بر مصادیق خاص مانند سوءاستفاده از معافیت‌های صادراتی، شرکت‌های واسطه‌ای صوری، یا قیمت‌گذاری ناعادلانه خدمات بین‌شرکتی به‌عنوان ابزار مکمل به کار می‌روند.

در ایران، عدم تعریف قانونی برای اجتناب مالیاتی، نبود رویه قضایی منسجم و ناتوانی در تحلیل رفتارهای سازمان‌یافته شرکت‌های بزرگ، موجب شده است که بسیاری از روش‌های اجتنابی بدون پیگرد باقی بمانند. علاوه بر این، فقدان دستورالعمل‌های اجرایی و آموزشی برای مأموران مالیاتی در زمینه شناسایی الگوهای اجتناب، برخورد مؤثر را با چالش روبه‌رو کرده است.

برای رفع این نقیصه، لازم است قانون‌گذار ایران مقررات GAAR را به‌صورت صریح در قانون مالیات‌های مستقیم بگنجاند، دستورالعمل‌های مربوط به SAAR را برای حوزه‌های پربریک تدوین کند، و واحدهای تحلیل ساختار

۱۷. الماسی‌خانی، صابر، و رضا طجریلو. ۱۴۰۲. «تاملی در وضعیت قواعد ضداجتناب مالیاتی در ایران با نظر به قواعد سایر کشورها». فصلنامه پژوهش‌های نوین حقوق اداری، دوره ۵، شماره ۱۷: ۳۰۵-۳۳۴.

در سازمان امور مالیاتی ایجاد نماید. همچنین، بهره‌گیری از داده‌کاوی، آموزش تخصصی مأموران و همکاری فرابخشی میان نهادهای مالی، حقوقی و قضایی برای مقابله با اجتناب مالیاتی حیاتی است.

۳-۳. چالش قیمت‌گذاری انتقالی و نبود مقررات کنترلی

قیمت‌گذاری انتقالی به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی اجتناب مالیاتی در شرکت‌های چندملیتی، هنوز در ایران از سوی قانون‌گذار به‌طور دقیق مورد توجه قرار نگرفته است. نبود دستورالعمل‌های رسمی و الزام‌آور برای ثبت و گزارش معاملات درون‌گروهی موجب شده بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی با دستکاری قیمت کالاها و خدمات، سود را به مناطق معاف یا با مالیات پایین منتقل کنند.

قیمت‌گذاری انتقالی (Transfer Pricing) به تعیین قیمت کالاها، خدمات، دارایی‌ها یا بهره بین شرکت‌های وابسته درون یک گروه اقتصادی اطلاق می‌شود. در حالی که این معاملات بین طرفین وابسته صورت گیرد، ممکن است از نرخ‌های واقعی بازار فاصله بگیرند تا سود به صورت مصنوعی از یک حوزه قضایی با مالیات بالا به یک حوزه با مالیات پایین منتقل شود.

بر اساس اصول پذیرفته‌شده بین‌المللی، از جمله اصل قیمت بازار^{۱۸} که توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) تبیین شده، قیمت‌گذاری باید به گونه‌ای انجام شود که انگار طرفین معامله هیچ ارتباط مالکیتی با یکدیگر ندارند. بسیاری از کشورها این اصل را در نظام مالیاتی خود گنجانده و مقررات سخت‌گیرانه‌ای برای بررسی و کنترل این معاملات وضع کرده‌اند. برای مثال، کشورهایی مانند آلمان، مالزی، هند و مکزیک، شرکت‌ها را موظف به ارائه مستندات رسمی قیمت‌گذاری انتقالی، تجزیه و تحلیل سودآوری، و گزارش‌های مقایسه‌ای کرده‌اند.

در ایران، علی‌رغم آن‌که برخی شرکت‌های بزرگ دارای ساختارهای پیچیده و وابسته در داخل و خارج از کشور هستند، تاکنون هیچ دستورالعمل جامع و الزام‌آوری در خصوص کنترل قیمت‌گذاری انتقالی به تصویب نرسیده است. نبود الزام به ارائه مستندات قیمت‌گذاری، نبود واحد تخصصی تحلیل تراکنش‌های میان‌گروهی در سازمان امور مالیاتی، و عدم بهره‌گیری از داده‌های مقایسه‌ای بین‌المللی، موجب شده شرکت‌ها بتوانند با تعیین قیمت‌های غیرواقعی، سود مشمول مالیات خود را کاهش دهند یا به حوزه‌های کم‌مالیات منتقل کنند.

این خلأ قانونی و نظارتی، بستری مناسب برای اجتناب مالیاتی در سطح شرکت‌های بزرگ و گروه‌های اقتصادی ایجاد کرده است. در غیاب مقررات کنترلی مشخص، امکان سوءاستفاده از معافیت‌ها، تقلیل درآمد واقعی، و کاهش مؤثر نرخ مالیات به صورت ساختاریافته فراهم می‌شود.^{۱۹}

برای مقابله با این چالش، پیشنهاد می‌شود ایران در وهله نخست دستورالعمل رسمی قیمت‌گذاری انتقالی بر پایه اصول OECD تدوین کند، شرکت‌های مشمول را به ثبت گزارش‌های مربوط به تراکنش‌های وابسته ملزم سازد، و کارشناسان تخصصی برای تحلیل این تراکنش‌ها آموزش دهد. همچنین، الحاق به سازوکارهای تبادل اطلاعات بین‌المللی مانند BEPS^{۲۰} (پروژه‌ای از سوی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه برای مقابله با کاهش پایه مالیاتی و انتقال سود به کشورهای با مالیات پایین یا بدون مالیات) و ایجاد بانک داده مرجع برای مقایسه قیمت‌های بازار از دیگر گام‌های مهم در این مسیر است.

۴-۳. نبود شفافیت در اطلاعات دارایی، تراکنش و مالکیت

یکی از موانع ساختاری اصلی در مقابله با فرار و اجتناب مالیاتی در ایران، ضعف شدید در نظام جمع‌آوری و تبادل اطلاعات اقتصادی است. شفافیت اطلاعاتی شامل دسترسی سازمان امور مالیاتی به داده‌های دقیق درباره دارایی‌ها، تراکنش‌های مالی، و مالکیت‌های نهایی (Beneficial Ownership) اشخاص حقیقی و حقوقی است. در حال حاضر، این شفافیت در ایران به شکل سیستمی و یکپارچه وجود ندارد.

از یک سو، اطلاعات دارایی‌ها (شامل املاک، خودرو، سهام و سپرده‌های بانکی) به صورت پراکنده در سازمان‌هایی چون ثبت اسناد، سازمان بورس، بانک‌ها و بیمه مرکزی نگهداری می‌شود، اما اتصال این داده‌ها به سیستم مالیاتی محدود و در بسیاری موارد غیرقابل دسترس است. از سوی دیگر، نبود سامانه جامع برای ثبت تراکنش‌های مالی مشکوک و عدم نظارت هم‌زمان بر حساب‌های بانکی باعث می‌شود مودیان پرریسک از دید نهاد مالیاتی خارج شوند.

همچنین، در فقدان الزام قانونی برای افشای مالک نهایی شرکت‌ها و تراکنش‌های درون‌گروهی، ساختارهای پوششی و شرکت‌های واسطه می‌توانند برای پنهان‌سازی سود واقعی، نقل و انتقالات صوری و دستکاری گزارشات مالی به کار

۱۹. عرب‌مازار، علی‌اکبر؛ بهروز باقری؛ و مصطفی جعفری‌پرور. ۱۳۹۳. «رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۱: بهار.

گرفته شوند. این مسئله نه تنها پیگیری قضایی جرایم مالیاتی را دشوار می‌کند، بلکه توان مقابله با اجتناب مالیاتی سازمان یافته را به شدت کاهش می‌دهد.^{۲۱}

برای رفع این نقیصه، ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی متمرکز و برخط میان سازمان امور مالیاتی، بانک مرکزی، سازمان ثبت اسناد و املاک، گمرک، سازمان بورس، و بیمه مرکزی ضروری است. همچنین، تدوین مقررات الزام آور برای شفاف سازی مالکیت نهایی بنگاه‌ها، پیوستن به چارچوب‌های بین‌المللی مانند CRS، و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین تحلیل داده می‌تواند مسیر مقابله با فرار و اجتناب مالیاتی را هموار سازد.

۵-۳. ضرورت اصلاح ساختاری

برای مقابله مؤثر با فرار و اجتناب مالیاتی، لازم است:

- مقررات ضد اجتناب کلی و خاص در قوانین مالیاتی درج شود؛
- سازوکار قیمت‌گذاری انتقالی تدوین و عملیاتی گردد؛
- دسترسی به اطلاعات مالی و تراکنش‌های مشکوک فراهم شود؛
- نهادهای نظارتی و قضایی در رسیدگی به جرایم مالیاتی تخصصی شوند.

در مجموع، ساختار حقوقی مالیاتی ایران به رغم پیشرفت‌های صورتی، هنوز پاسخ‌گوی پیچیدگی‌های مدرن مالیاتی نیست و نیازمند بازمهندسی عمیق مبتنی بر تجارب جهانی و اقتضات بومی است.

۴. مقایسه تطبیقی با نظام‌های مالیاتی بین‌المللی

در کشورهایی مانند نروژ، مالزی، کانادا و هند، ابزارهای شفاف‌سازی و سامانه‌های دیجیتال به کار گرفته شده‌اند. تفاوت عمده این کشورها با ایران در اجرای کامل مقررات، هماهنگی نهادی و تبادل اطلاعات بین‌المللی است.

مطالعه تطبیقی نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهد که موفقیت یک نظام مالیاتی در کاهش فرار و اجتناب مالیاتی وابسته به مجموعه‌ای از عوامل هماهنگ در سطوح قانون‌گذاری، اجرا، فرهنگ عمومی و شفافیت اقتصادی است.

۲۱. سازمان امور مالیاتی کشور، گزارش عملکرد مالیاتی ایران، ۱۴۰۲.

۴-۱. نروژ: نمونه‌ای از شفافیت و همکاری بین‌المللی

در نروژ، پس از پیوستن به سازوکار CRS سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD)، نظام مالیاتی این کشور به یکی از شفاف‌ترین ساختارهای جهان تبدیل شد. بانک‌های داخلی و خارجی موظف شدند اطلاعات حساب‌های مالیاتی افراد حقیقی و حقوقی را به صورت خودکار در اختیار نهاد مالیاتی قرار دهند. طبق یافته‌های Alstadsæter و همکاران (۲۰۲۱)، این اقدام موجب افزایش معنادار میزان گزارش‌دهی درآمدهای خارجی و کاهش اجتناب مالیاتی در میان ثروتمندان شد. همچنین، در نروژ، فرهنگ عمومی نسبت به پرداخت مالیات بسیار بالا بوده و این مسئله با آموزش عمومی و رسانه‌ای تقویت شده است.

۴-۲. کانادا: سیاست‌های هوشمند در برخورد با اجتناب سازمان‌یافته

کانادا علاوه بر تدوین قوانین شفاف و کارآمد، دارای یک سیستم گزارش‌دهی اجباری معاملات مشکوک (Reportable Transactions) است. سازمان مالیاتی کانادا (CRA) به ابزارهای تحلیلی پیشرفته‌ای مجهز است که با استفاده از داده‌کاوی، رفتارهای مشکوک را شناسایی کرده و به سرعت وارد مرحله پیگیری می‌شود. در کنار آن، قوانین ضد اجتناب عمومی (GAAR) نیز در چارچوب بررسی‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شود.

۴-۳. مالزی: تأکید بر آموزش مالیاتی

مالزی به‌ویژه از اوایل دهه ۲۰۰۰، برنامه‌هایی گسترده برای ارتقاء فرهنگ مالیاتی اجرا کرده است. مطابق با یافته‌های Kasipillai و همکاران (۲۰۰۳)، آگاهی مالیاتی در میان دانشجویان و مردم باعث کاهش میل به اجتناب مالیاتی شده است. دولت مالزی دوره‌های آموزشی در دانشگاه‌ها، مدارس و حتی در محلات برگزار می‌کند. همچنین، شرکت‌های بزرگ ملزم به گزارش سالانه دقیق ساختار مالکیت، تراکنش‌های انتقالی و اطلاعات مالی هستند.^{۲۲}

۴-۴. هند: قانون GAAR و تجربه اجرا

در هند، مقررات ضد اجتناب کلی (GAAR) در سال ۲۰۱۷ به اجرا درآمد. این قانون به مأموران مالیاتی اجازه می‌دهد تا معاملات صوری را نادیده گرفته و آن‌ها را بر اساس نیت اصلی اقتصادی ارزیابی کنند. در کنار آن، سیستم PAN^{۲۳} باعث ایجاد پایگاه داده‌ای جامع برای تمامی مودیان شده است که در تجمیع اطلاعات و شناسایی

22 . Kasipillai, Jeyapalan, Norhani Aripin, and Noor Afza Amran. "The Influence of Education on Tax Avoidance and Tax Evasion." eJournal of Tax Research 1, no. 2 (2003): 134-146.

23. Permanent Account Number

تخلفات بسیار مؤثر بوده است. اگرچه اجرای GAAR در هند با چالش‌هایی همراه بوده، اما در کاهش ساختارهای اجتنابی پیچیده، مؤثر واقع شده است.

۴-۵. مقایسه با ایران

ایران طی سال‌های اخیر اقداماتی مانند راه‌اندازی سامانه مودیان، استفاده از پایانه‌های فروشگاهی، اجرای طرح مالیات بر عایدی سرمایه، و اصلاح قوانین را آغاز کرده است. با این حال، فقدان بانک اطلاعاتی یکپارچه، نبود قانون GAAR شفاف، عدم دسترسی مؤثر نهادهای مالیاتی به اطلاعات بانکی، و عدم توسعه سیستم گزارش‌دهی بین‌المللی، چالش‌های اصلی در کاهش فرار مالیاتی در ایران هستند. در مقایسه با کشورهایمانند نروژ و کانادا، ایران نیازمند تقویت زیرساخت اطلاعاتی، تدوین قوانین مشخص در حوزه اجتناب، آموزش فرهنگی، و همچنین همکاری‌های بین‌المللی مالیاتی از طریق پیوستن به سازوکارهای جهانی شفاف‌سازی نظیر CRS است.

۵. ارکان مبارزه با فرار و اجتناب مالیاتی

شفافیت مالی، آموزش مالیاتی عمومی، دسترسی نهادهای مالیاتی به اطلاعات بانکی، حسابرسی و معاملاتی، سلامت اداری و نظام قضایی مستقل از ارکان مهم مبارزه با فرار و اجتناب مالیاتی محسوب می‌شوند. در کشورهای توسعه‌یافته، این عوامل نقش کلیدی در افزایش انطباق داوطلبانه ایفا می‌کنند.

۱-۵. شفافیت مالی و دسترسی به اطلاعات

بر اساس تجربه کشورهایمانند نروژ و ایالات متحده، اجرای سامانه‌های اطلاعاتی پیشرفته همچون CRS (تبادل اطلاعات مالی خودکار) و قانون تبعیت مالیاتی اتباع آمریکایی در خارج از کشور (FATCA) باعث کاهش چشمگیر اجتناب مالیاتی ثروتمندان شده است. FATCA قانونی است که در سال ۲۰۱۰ توسط دولت ایالات متحده آمریکا تصویب شد و از سال ۲۰۱۴ به اجرا درآمد. هدف اصلی این قانون، جلوگیری از فرار مالیاتی شهروندان آمریکایی از طریق حساب‌های بانکی یا سرمایه‌گذاری در خارج از آمریکا است.

در ایران نیز، راه‌اندازی سامانه مودیان و تلاش برای اتصال پایگاه‌های داده مختلف (بانک‌ها، ثبت اسناد، بورس، گمرک) گام مثبتی است، اما تحقق شفافیت کامل نیازمند حذف استثناهای اطلاعاتی و دسترسی بدون واسطه سازمان امور مالیاتی به این اطلاعات است.

۲-۵. آموزش مالیاتی

آگاهی بخشی به شهروندان در مورد نقش مالیات در توسعه کشور، از طریق رسانه‌های جمعی، نظام آموزشی و نهادهای اجتماعی باید گسترش یابد. تحقیقات بین‌المللی (از جمله Kasipillai و همکاران، ۲۰۰۳) نشان داده‌اند که آموزش مؤثر مالیاتی، به‌ویژه در مراحل مدرسه و دانشگاه، تأثیر مستقیمی بر رفتار انطباق مالیاتی دارد. در ایران، تاکنون سیاست جامعی برای آموزش مالیاتی عمومی اجرا نشده و این خلأ منجر به افزایش بدبینی نسبت به پرداخت مالیات شده است.

۳-۵. فساد اداری

وجود فساد در نظام مالیاتی از جمله عوامل مهم کاهش انطباق است. مطالعات متعدد (Simser 2008) نشان می‌دهد که ساختارهای فسادپذیر باعث تشویق مودیان به پرداخت رشوه و اجتناب از مالیات می‌شوند. در ایران، با وجود نهادهایی مانند سازمان بازرسی کل کشور، مقابله مؤثر با فساد در درون سیستم مالیاتی نیازمند ایجاد نهاد مستقل، افزایش شفافیت استخدامی و نظارت مستمر بر رفتار مأموران است.

۴-۵. کارآمدی و استقلال نظام قضایی

نظام قضایی کشور نقش تعیین‌کننده‌ای در اثربخشی اجرای قوانین مالیاتی دارد. ضعف در تخصص مالیاتی قضات، روند طولانی دادرسی و نبود رویه‌های قضایی شفاف موجب شده که بسیاری از پرونده‌های مالیاتی سال‌ها به تعویق بیفتد یا منتهی به صدور احکام غیرقابل اجرا شود. برای بهبود وضعیت، باید شعب تخصصی مالیاتی در قوه قضائیه تأسیس شده و قضات متخصص مالیاتی تربیت شوند. همچنین، ایجاد یک دیوان مالیاتی مستقل می‌تواند کارایی دادرسی را افزایش دهد.

در مجموع، ترکیب شفافیت نهادی، آموزش فراگیر، سلامت اداری و سیستم قضایی توانمند می‌تواند به‌صورت هم‌افزا موجب کاهش پایدار فرار و اجتناب مالیاتی در ایران شود. در مقاله Aalstadsæter و همکاران (۲۰۲۱)، با بررسی داده‌های حاصل از تبادل اطلاعات مالیاتی میان کشورها (به‌ویژه سوئیس، نروژ و ایالات متحده)، نشان داده شد که پس از اجرای برنامه‌های OECD در زمینه شفافیت مالیاتی و CRS، انطباق مالیاتی مودیان ثروتمند به‌شدت افزایش یافته است. در مقاله Cobham (2005)، بر این نکته تأکید می‌شود که فرار مالیاتی تأثیر عمیقی بر توان دولت‌های در حال توسعه برای تأمین مالی خدمات عمومی دارد و اجرای سیاست‌های شفافیت‌محور، نه تنها یک ضرورت مالی، بلکه شرط بقای دموکراسی مالیاتی است.

۶. پیامدهای کلان فرار مالیاتی برای اقتصاد ایران

فرار مالیاتی در ایران با پیامدهای متعددی همراه است: کاهش درآمدهای بودجه عمومی، فشار بیشتر بر مالیات‌دهندگان رسمی، گسترش فعالیت‌های غیررسمی، و افزایش نابرابری اجتماعی. این پدیده نه تنها باعث کاهش

منابع مالی دولت برای ارائه خدمات عمومی می‌شود، بلکه منجر به افزایش فشار مالیاتی بر طبقات حقوق‌بگیر و فعالان اقتصادی شفاف نیز می‌گردد. بررسی‌های مرکز پژوهش‌های مجلس نشان می‌دهد که سهم اقتصاد زیرزمینی در ایران بین ۳۰ تا ۳۷ درصد تولید ناخالص داخلی است، رقمی بسیار بالا در مقیاس جهانی. چنین ساختاری نیازمند اقدامی فوری در سه سطح قانون‌گذاری، اجرایی و فرهنگی است تا از تداوم فرار و اجتناب مالیاتی، کاهش درآمدهای دولت و تضعیف نظارت جلوگیری شود.^{۲۴}

۱-۶. کاهش درآمدهای عمومی و رشد کسری بودجه

یکی از آثار فوری و محسوس فرار مالیاتی، کاهش درآمدهای مالیاتی دولت است که موجب اتکای بیشتر به درآمدهای ناپایدار همچون نفت و استقراض می‌شود. این وضعیت در بلندمدت موجب تشدید کسری بودجه و کاهش توان دولت در تأمین هزینه‌های عمرانی، رفاهی و آموزشی خواهد شد.

۲-۶. افزایش نابرابری و بی‌عدالتی اقتصادی

زمانی که بخشی از جامعه با استفاده از روش‌های غیرقانونی یا خاکستری، از پرداخت مالیات فرار می‌کند، بار مالیاتی به دوش سایر اقشار جامعه می‌افتد. این مسئله به‌ویژه به زیان حقوق‌بگیران، کارمندان، و بنگاه‌های شفاف تمام می‌شود و احساس بی‌عدالتی در جامعه را تشدید می‌کند. نابرابری درآمدی حاصل از فرار مالیاتی، باعث کاهش اعتماد عمومی به دولت می‌شود.

۳-۶. گسترش اقتصاد زیرزمینی و فعالیت‌های غیررسمی

فرار مالیاتی در بسیاری موارد با رشد فعالیت‌های غیررسمی همراه است. شرکت‌ها و افراد برای اجتناب از پرداخت مالیات، فعالیت‌های خود را به صورت غیررسمی ادامه داده یا در دفاتر رسمی خود آن‌ها را ثبت نمی‌کنند. سهم بالای اقتصاد زیرزمینی در ایران نتیجه این روند است.

۴-۶. کاهش سرمایه‌گذاری عمومی و بی‌ثباتی اقتصادی

کاهش درآمدهای مالیاتی موجب کاهش سرمایه‌گذاری عمومی در زیرساخت‌ها، آموزش، بهداشت و فناوری می‌شود. این موضوع علاوه بر افت کیفیت زندگی، کاهش بهره‌وری، مهاجرت نخبگان و بی‌ثباتی اقتصادی را نیز به دنبال دارد. در چنین شرایطی، هزینه‌های اجتماعی فرار مالیاتی بسیار فراتر از ارقام مستقیم کاهش درآمد است.

۲۴. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۴. «ارزیابی تاثیر اقتصاد غیررسمی بر توسعه اقتصادی»

۵-۶. تضعیف حاکمیت و مشروعیت دولت

یکی از پیامدهای کمتر ملموس اما بسیار مهم فرار مالیاتی، تضعیف مشروعیت سیاسی و اجتماعی دولت نزد شهروندان است. زمانی که دولت قادر به جمع‌آوری عادلانه و مؤثر مالیات نیست، قدرت اعمال سیاست‌های مالی، بازتوزیع منابع و حفظ نظم اقتصادی تضعیف می‌شود. به‌علاوه، شهروندان انگیزه کمتری برای مشارکت در فرآیندهای دموکراتیک خواهند داشت. با توجه به این پیامدهای گسترده، مقابله با فرار مالیاتی نه تنها یک وظیفه اقتصادی، بلکه ضرورتی اجتماعی و سیاسی برای استمرار توسعه پایدار در ایران محسوب می‌شود.

۷. راهکارهای پیشنهادی اصلاحی

با توجه به بررسی‌ها و تحلیل‌های ارائه‌شده در بخش‌های پیشین، مجموعه‌ای از راهکارهای عملی و ساختاری جهت مقابله با فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در ایران ارائه می‌شود:

۱-۷. تدوین و اجرای مقررات SAAR و GAAR

مقررات ضد اجتناب کلی (GAAR) باید به‌طور دقیق و شفاف در قانون مالیات‌های مستقیم گنجانده شده و به سازمان امور مالیاتی اختیار تفسیر اقتصادی معاملات صوری داده شود. در کنار آن، مقررات ضد اجتناب خاص (SAAR) باید برای حوزه‌هایی مانند قیمت‌گذاری انتقالی، معافیت‌های خاص، و شرکت‌های چندلایه طراحی و اجرا شود.

۲-۷. ایجاد نظام گزارش‌دهی اجباری تراکنش‌های مشکوک

مانند نظام‌های مالیاتی در کانادا و بریتانیا، شرکت‌ها و مؤسسات مالی باید ملزم به گزارش‌دهی پیش‌دستانه نسبت به تراکنش‌های دارای ساختار پیچیده، قراردادهای درون‌شرکتی، و نقل و انتقالات مالی بین‌المللی شوند. اجرای این سیستم می‌تواند تحلیل ریسک سازمان امور مالیاتی را توانمند سازد.

۳-۷. توسعه زیرساخت اطلاعاتی و سامانه متمرکز تبادل داده

در ایران، داده‌های مالی و اقتصادی در سازمان‌های متعددی پراکنده‌اند: بانک مرکزی، سازمان ثبت اسناد، شرکت‌های بیمه، سازمان بورس، گمرک، ثبت احوال، شهرداری‌ها، و سایر نهادهای اجرایی، هر یک بخشی از اطلاعات کلیدی را در اختیار دارند. اما به دلیل فقدان سامانه تبادل داده یکپارچه، سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند از این اطلاعات در زمان مناسب و به‌صورت تحلیلی استفاده کند.

در ایران، اگرچه سامانه‌هایی نظیر سامانه مودیان و پایانه‌های فروشگاهی ایجاد شده‌اند، اما عدم اتصال مؤثر آن‌ها به سایر نهادها، نبود چارچوب الزام‌آور برای تبادل داده، و فقدان مرکز پردازش تحلیلی کلان‌داده، موجب شده اثربخشی این اقدامات پایین باشد.

برای رفع این چالش، پیشنهاد می‌شود، مرکز ملی اطلاعات مالیاتی با اختیارات قانونی لازم و زیرساخت فنی قدرتمند تأسیس شود و کلیه نهادهای اقتصادی ملزم به تبادل لحظه‌ای داده با سازمان امور مالیاتی شوند.

۴-۷. افزایش استقلال و شفافیت در نظام مالیاتی

یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های موفقیت نظام مالیاتی در تحقق عدالت و افزایش انطباق، استقلال نهادی و شفافیت عملکردی آن است. تجربه کشورهای موفق در مدیریت مالیات نشان می‌دهد که نهادهای مالیاتی باید از مداخلات سیاسی، فساد اداری، و وابستگی‌های اداری غیرضروری رهایی یافته و بتوانند به‌طور حرفه‌ای، تخصصی و پاسخ‌گو عمل کنند.

در ایران، سازمان امور مالیاتی در ظاهر به‌عنوان سازمانی نیمه‌مستقل فعالیت می‌کند اما همچنان در بسیاری از تصمیمات کلیدی، از جمله انتصاب مدیران، بودجه‌ریزی، و تعیین اولویت‌های اجرایی، وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر نهادهای بالادستی است. این وابستگی باعث تضعیف اقتدار اجرایی، کندی در فرآیند اصلاحات، و محدود شدن استقلال در برخورد با مودیان بزرگ و پرنفوذ شده است.

از سوی دیگر، نبود سازوکارهای شفاف نظارتی داخلی و بیرونی، زمینه بروز فساد، تبعیض و سلیقه‌گرایی در فرآیند تشخیص و مطالبه مالیات را فراهم می‌کند. گزارش‌های مردمی متعدد و بررسی‌های نهادهای بازرسی بیانگر وجود رویه‌های غیرشفاف در ارزیابی مالیاتی، تعیین ضرایب، رسیدگی به اعتراضات و تعاملات بین مأموران مالیاتی و مودیان است.

اصلاح ساختار سازمان امور مالیاتی از حیث استقلال در تصمیم‌گیری، استخدام نیروها بر اساس شایستگی، و ایجاد سازوکارهای داخلی نظارت و ارزیابی عملکرد مأموران مالیاتی از اولویت‌هاست. ایجاد نهاد نظارت بیرونی مستقل برای کنترل سلامت نظام مالیاتی نیز ضروری است. تقویت استقلال و شفافیت نه تنها موجب افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی می‌شود، بلکه به کاهش فساد، افزایش درآمدهای پایدار، و ارتقای مشروعیت مالیاتی دولت خواهد انجامید.

۵-۷. آموزش هدفمند مودیان و فرهنگ‌سازی مالیاتی

تدوین برنامه‌های درسی در مدارس و دانشگاه‌ها، تولید محتوای آموزشی در رسانه‌ها، ایجاد دوره‌های آنلاین برای اصناف و صاحبان مشاغل، و همکاری با اتحادیه‌ها در راستای ارتقاء سواد مالیاتی عمومی از مهم‌ترین ابزارهای پیشگیرانه به‌شمار می‌روند.

مطالعه (Kasipillai et al. (2003) در مالزی نشان داد که حتی یک نیم‌سال تحصیلی دروس مالیاتی در بین دانشجویان باعث بهبود چشمگیر در نگرش و رفتارهای انطباق مالیاتی می‌شود. یافته‌ها نشان داد که آگاهی بیشتر از قوانین و درک نقش مالیات در جامعه، احتمال اجتناب یا فرار را کاهش می‌دهد. در ایران، نبود برنامه‌های آموزش همگانی، فقدان کتب آموزشی در سطوح مختلف تحصیلی، و عدم ارتباط میان سازمان امور مالیاتی و نهادهای دانشگاهی، مانع بزرگی در ارتقاء انطباق مالیاتی داوطلبانه است.

۶-۷. اصلاح نظام مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی

نظام مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی یکی از ابزارهای سیاست‌گذاری اقتصادی است که در صورت طراحی اصولی می‌تواند به توسعه بخش‌های مولد اقتصاد، افزایش اشتغال، و جذب سرمایه‌گذاری کمک کند. اما در ایران، ساختار فعلی این نظام از نبود شفافیت، نبود ارزیابی مستمر و وجود معافیت‌های ناعادلانه رنج می‌برد.

مطابق بررسی‌های مرکز پژوهش‌های مجلس و گزارش‌های دیوان محاسبات، بخش زیادی از معافیت‌های مالیاتی اعطا شده در سال‌های گذشته بدون ارزیابی اثربخشی، بدون هدف‌گذاری شفاف، و در مواردی با تبعیض گسترده بوده است. این امر نه تنها منجر به کاهش منابع درآمدی دولت شده، بلکه موجب ایجاد بسترهایی برای اجتناب مالیاتی ساختاریافته شده است؛ چرا که برخی شرکت‌ها و نهادها با استفاده از معافیت‌های نامتوازن، بار مالیاتی خود را به صفر رسانده‌اند.

همچنین، نبود بانک اطلاعاتی شفاف از میزان، نوع، و ذی‌نفعان مشوق‌های مالیاتی، امکان نظارت عمومی و نهادی را از بین برده است. در مقابل، در بسیاری از کشورها معافیت‌های مالیاتی به صورت موقت، مشروط به عملکرد، و همراه با ارزیابی منظم اجرا می‌شود. بازنگری در ساختار معافیت‌های مالیاتی، جلوگیری از سوءاستفاده از مشوق‌ها، و تعریف مشوق‌های منطبق با عملکرد واقعی اقتصادی بنگاه‌ها، می‌تواند به کاهش انگیزه‌های اجتناب کمک کند. اصلاح این ساختار ضمن جلوگیری از تبعیض و اتلاف منابع، باعث افزایش کارایی، شفافیت و عدالت در نظام مالیاتی کشور خواهد شد.

۷-۷. پیوستن به توافقات بین‌المللی شفافیت مالیاتی

یکی از مهم‌ترین راهکارهای مقابله با اجتناب و فرار مالیاتی در سطح جهانی، عضویت فعال در توافق‌نامه‌ها و چارچوب‌های بین‌المللی شفافیت مالیاتی است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) از طریق تدوین

استانداردهایی چون CRS و BEPS بستری را فراهم کرده است که کشورها بتوانند رفتارهای اجتنابی شرکت‌های چندملیتی را به صورت هماهنگ کنترل و رصد کنند. برنامه CRS، کشورهای عضو را ملزم می‌کند تا اطلاعات مربوط به حساب‌های مالی افراد و شرکت‌های مقیم سایر کشورها را به صورت خودکار مبادله کنند. این ابزار موجب شده تا بسیاری از افراد نتوانند سرمایه‌های خود را از دسترس مقامات مالیاتی مخفی کنند. در کنار آن، چارچوب BEPS با هدف مقابله با انتقال مصنوعی سود از کشورهای با فعالیت واقعی اقتصادی به حوزه‌های کم‌مالیات یا بدون مالیات طراحی شده است.

تاکنون بیش از ۱۰۰ کشور به توافق‌نامه‌های CRS و BEPS پیوسته‌اند. پیوستن ایران به این توافقات می‌تواند منجر به افزایش شفافیت مالیاتی بین‌المللی، کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌های بزرگ، ارتقای اعتبار بین‌المللی نظام مالیاتی ایران، و در نهایت افزایش درآمدهای مالیاتی پایدار شود.

با این حال، پیوستن به این سازوکارها نیازمند اصلاح برخی قوانین داخلی، ارتقای زیرساخت‌های فنی و اطلاعاتی، و ایجاد نهادهای هماهنگ‌کننده میان دستگاه‌های اجرایی و دیپلماتیک است. همچنین، همکاری با نهادهایی چون مجمع جهانی شفافیت مالیاتی (Global Forum) و پذیرش ارزیابی‌های دوره‌ای نیز از الزامات پیوستن به این ساختارها محسوب می‌شود. این مجموعه اقدامات باید به صورت جامع، تدریجی، و هماهنگ اجرا گردد و با اراده سیاسی، همکاری بین‌نهادی و حمایت نهادهای مدنی و رسانه‌ها همراه شود تا زمینه‌ساز گذار به یک نظام مالیاتی پایدار و عادلانه در ایران شود.

نتیجه‌گیری

مطالعه حاضر با بهره‌گیری از ادبیات نظری و تجربیات بین‌المللی، نشان می‌دهد که فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات دو چالش راهبردی در مسیر توسعه پایدار اقتصادی ایران محسوب می‌شوند. این پدیده‌ها نه تنها باعث کاهش درآمدهای عمومی، بلکه موجب تضعیف عدالت مالیاتی، افزایش نابرابری اجتماعی، رشد اقتصاد زیرزمینی، و کاهش سرمایه‌گذاری‌های عمومی می‌شوند. ساختار حقوقی و نهادی مالیات در ایران به رغم برخورداری از برخی مؤلفه‌های پیشرفته، همچنان از نارسایی‌های جدی در سطح اجرا، نظارت، شفافیت و فرهنگ‌سازی رنج می‌برد.

تحلیل تطبیقی با کشورهایمانند نروژ، هند، کانادا و مالزی، اثبات می‌کند که موفقیت در کاهش فرار و اجتناب مالیاتی نیازمند ترکیبی از اراده سیاسی، سیاست‌گذاری هوشمند، آموزش عمومی، و به‌کارگیری فناوری‌های اطلاعاتی نوین است. تدوین و اجرای مقررات GAAR و SAAR، گسترش بانک‌های اطلاعاتی، ارتقای سلامت

اداری، و پیوستن به سازوکارهای جهانی شفافیت از جمله اقداماتی است که می‌تواند زمینه‌ساز تغییرات مؤثر در نظام مالیاتی ایران شود.

از سوی دیگر، مطالعه مدل‌های نظری نظیر Allingham-Sandmo و تحقیقات میدانی مانند پژوهش‌های Alstadsæter، Simser، Cobham، تأکید دارند که سیاست‌های بازدارنده باید با سیاست‌های تشویقی و آموزشی مکمل شوند. بنابراین، تدوین بسته سیاستی ترکیبی با محوریت عدالت، شفافیت، و مشارکت اجتماعی، گامی کلیدی در مسیر افزایش انطباق داوطلبانه مالیاتی است.

در نهایت، کاهش پایدار فرار مالیاتی نه صرفاً هدفی اقتصادی، بلکه ضرورتی برای بازسازی اعتماد عمومی، تحکیم مشروعیت دولت، و تقویت بنیان‌های توسعه در جمهوری اسلامی ایران به‌شمار می‌رود. اجرای یک راهبرد چندلایه، مشارکت‌محور، و متکی بر داده و تجربه جهانی می‌تواند این هدف را محقق سازد.

مجموع یافته‌های مقاله نشان می‌دهد که فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در ایران نه تنها ناشی از خلأهای قانونی بلکه ریشه‌دار در مسائل فرهنگی، اقتصادی و ساختاری هستند. شفافیت، آموزش، همکاری بین‌نهادی، و استفاده از فناوری اطلاعات) از جمله AI و داده‌کاوی در شناسایی تخلفات (باید در دستورکار سیاست‌گذاران قرار گیرد. همچنین، تجربیات جهانی در ایجاد واحدهای تحلیل ریسک، اجرای GAAR، و تبادل اطلاعات باید به‌صورت بومی‌سازی شده در ایران پیاده‌سازی شود. به‌طور کلی تمرکز بر شفافیت، توانمندسازی اجرایی، آموزش، و برخورد حقوقی قاطع با متخلفان، گام‌هایی اساسی در جهت افزایش عدالت مالیاتی و بهره‌وری درآمدی دولت خواهد بود.

منابع

1. **Alstadsæter, Annette**, Niels Johannesen, and Gabriel Zucman. "Tax Evasion and Tax Avoidance." *Journal of Public Economics*, Volume 206, February 2022, 104587 .
2. **Allingham, Michael G.**, and Agnar Sandmo. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis." *Journal of Public Economics* 1, no. 3-4 (1972): 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).
3. **Cobham, Alex.** *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*. Oxford: University of Oxford, September 2005.
4. **Fuest, Clemens, and Nadine Riedel.** "Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature." *Oxford University Centre for Business Taxation*, June 19th, 2009.

5. **Kasipillai, Jeyapalan, Norhani Aripin, and Noor Afza Amran.** "The Influence of Education on Tax Avoidance and Tax Evasion." *eJournal of Tax Research* 1, no. 2 (2003): 134–146.
6. **OECD.** *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning.* Paris: OECD Publishing, 2011.
7. **OECD.** *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Competent Authority Agreement.* Paris: OECD Publishing, 2021.
8. **Simser, Jeffrey.** *Tax Evasion and Avoidance typologies: Journal of Money Laundering Control*, Vol. 11 No. 2, 2008, pp. 123-134. DOI 10.1108/13685200810867456.
9. **Slemrod Joel, Shlomo Yitzhaki.** *Tax Avoidance, Evasion, and Administration, Handbook of Public Economics, volume 3, 2002, Pages 1423-1470, https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)80026-X*

۱. الماسی‌خانی، صابر و رضا طجرلو. ۱۴۰۲. «تاملی در وضعیت قواعد ضداجتناب مالیاتی در ایران با نظر به قواعد سایر کشورها». *فصلنامه پژوهش‌های نوین حقوق‌اداری*، دوره ۵، شماره ۱۷: ۳۰۵–۳۳۴.
۲. تاجمیر ریاحی، حسین، و سیده فاطمه آل‌محمد. ۱۳۹۹. «واکاوی و نقد سیاست جنایی تقنینی جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴». *پژوهش‌نامه مالیات*، شماره ۴۶: ۲۵–۴۹.
۳. خانی، عبدالله؛ کریم ایمانی و امین یوسفی. ۱۳۹۳. «اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن». نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۴، شماره ۱۵، ۱۴۲–۱۲۱.
۴. دانش شهرکی، محمدرضا. ۱۴۰۰. «رویکردهای مواجهه با جرم فرار مالیاتی در نظم کیفری: مطالعه موردی پدیده شرکت‌های کاغذی»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۹ (مسلسل ۹۷)، ۵۸–۳۳.
۵. عرب‌مازار، علی‌اکبر؛ بهروز باقری؛ و مصطفی جعفری‌پرور. ۱۳۹۳. «رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران». *پژوهش‌نامه مالیات*، شماره ۲۱: ۳۸–۹.
۶. *قانون مالیات بر ارزش افزوده (اصلاحیه ۱۴۰۰)*، مصوب مجلس شورای اسلامی ایران.
۷. *قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه ۱۳۹۴)*، مصوب مجلس شورای اسلامی ایران.
۸. مجاهدی جهرمی، فرزانه. «تحلیل جرم‌شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران». *فصلنامه فقه، حقوق و علوم جزا*، شماره ۱۹ (۱۴۰۰): ۳۹–۵۱.
۹. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. ۱۳۹۴. ارزیابی تأثیر اقتصاد غیررسمی بر توسعه اقتصادی.
۱۰. مرکز ملی اطلاعات مالی ایران. ۱۴۰۳. «گزارش خبری». *گزارش خبری*.
۱۱. سازمان امور مالیاتی کشور. ۱۴۰۲. *گزارش عملکرد مالیاتی ایران*.