

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد تهران مرکزی  
دانشکده مدیریت – گروه مدیریت دولتی  
پایان نامه جهت اخذ مدرک کارشناسی ارشد رشته (M.A)  
گرایش: مالی

عنوان:  
بررسی تاثیر ضمانت‌های اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی کشور و ارائه راهکار جهت کاهش  
فرار مالیاتی  
(مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی شهر تهران)

استاد راهنما:  
دکتر شهرام هاشم نیا  
استاد مشاور:  
دکتر زاده فتحی

نگارنده:  
عباس گودرزی  
پاییز ۱۳۹۱

تقدیم به:



مادر فداکارم، همسر صبور و فرزندان مهربانم که هرگونه پیشرفت و  
توفیق را مدیون زحمات بی شائبه آنها می دانم.



## قدر دانی و سپاس

---

اکنون که با عنایات خداوند متعال مراحل انجام کار این پایان نامه به اتمام رسید، بر خود لازم می دانم از تمامی کسانی که مرا در این امر یاری کردند تقدیر و تشکر نمایم.

بدین منظور از زحمات استاد بزرگوار و ارجمند جناب آقای دکتر شهرام هاشم نیاو همچنین جناب آقای دکتر زاداله فتحی که در انجام این امر مهم مرا راهنمایی و ارشاد نمودند، صمیمانه تشکر می نمایم.

چکیده:

هدف از این پژوهش بررسی تاثیر ضمانت های اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی کشور و ارائه راهکار جهت کاهش فرار مالیاتی میباشد. زیرا که فرار مالیاتی با تبعات اجتماعی؛ اقتصادی و اثرات متقابل همراه بوده و همچنین موجب کاهش درآمدهای عمومی و اختلال در بودجه بندی دولت و مانعی برای دستیابی به اهداف دولتها ایجاد میکند و چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره اندیشی نشود و افراد دیگر نیز به این پدیده مذموم گرایش پیدا میکنند.

روش تحقیق در این پژوهش توصیفی (غیر آزمایشی) از نوع پیمایشی می باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران و کارشناسان ارشد مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی تهران در مناطق مختلف می باشد. برای بررسی فرضیه های پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید و روایی آن با استفاده از روش روایی محتوایی مورد بررسی قرار گرفت و پایایی آن از روش الفای کرونباخ محاسبه گردید و برابر ۰,۷۳۲ بدست آمد که نشان دهنده پایایی مناسب پرسشنامه می باشد. برای تعیین حجم نمونه در این پژوهش از فرمول کوکران استفاده شده است و در نتیجه مقدار اندازه نمونه ۱۸۰ نفر در نظر گرفته شده است. روش نمونه گیری این تحقیق به صورت تصادفی ساده می باشد.

از بررسی نتایج پژوهش فوق مشخص گردید که از دیدگاه کارشناسان سازمان امور مالیاتی شهر تهران کلیه شاخص های تضمین مالیاتی مورد بررسی در این پژوهش برای جلوگیری از فرار مالیاتی موثر می باشد و در نهایت به رتبه بندی این شاخص پرداختیم که ترتیب اولویت بر حسب درجه اهمیت بصورت اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی، تشخیص الراس، پیش پرداخت مالیاتی، وصول فوری، علی الحساب مالیاتی، محرومیت از معافیت ها، تسهیلات و بخشودگی های مالیاتی، تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی، اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیئت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن، حق تقدم مالیه، جرائم مالیاتی، اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال مشخص گردید.

**واژگان کلیدی:** ضمانت های اجرایی، قانون مالیات های مستقیم کشور، قانون مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی، سازمان امور مالیاتی شهر تهران

## فهرست مطالب

عنوان	صفحه
<b>فصل اول: کلیات پژوهش</b>	
۱-۱- مقدمه	۳
۲-۱- بیان مسأله تحقیق	۴
۳-۱- اهمیت موضوع تحقیق	۶
۴-۱- بیان اهداف تحقیق	۸
۵-۱- چارچوب نظری مدل تحقیق	۸
۶-۱- فرضیات پژوهش	۱۳
۷-۱- تعاریف متغیر های کلیدی	۱۳
۱-۷-۱- حق اعمال ضمانت اجرایی	۱۳
۲-۷-۱- جرایم مالیاتی	۱۴
۳-۷-۱- فرار مالیاتی	۱۴
۴-۷-۱- تعریف نظام مالیاتی	۱۴
۵-۷-۱- ضمانت اجراهای جزایی	۱۴
۶-۷-۱- ضمانت اجراهای مدنی	۱۵
۷-۷-۱- وصول نقدی مالیات	۱۵
۸-۷-۱- تشخیص علی الرأس	۱۶
۹-۷-۱- علی الحساب مالیاتی	۱۶
<b>فصل دوم: ادبیات و پیشینه پژوهش</b>	
۱-۲- مقدمه	۱۸
۲-۲- تعریف مفاهیم و اصطلاحات	۱۹
۱-۲-۲- تعریف مالیات	۱۹
۲-۲-۲- تعریف نظام مالیاتی	۲۱
۳-۲-۲- سیاستهای مالی	۲۱
۴-۲-۲- سطح درآمد مالیاتی	۲۲
۵-۲-۲- ترکیب درآمد مالیاتی	۲۲
۶-۲-۲- مالیات بر درآمد اشخاص	۲۳
۷-۲-۲- مالیات بر درآمد شرکتها	۲۴
۸-۲-۲- مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیر مستقیم و تعرفه های مالیاتی	۲۵
۹-۲-۲- هدفهای نظام مالیاتی	۲۶
۱۰-۲-۲- مالیات های مستقیم	۲۷
۱۱-۲-۲- مالیات های غیر مستقیم	۲۸
۱۲-۲-۲- نحوه تأسیس و ساختار کلی سازمان امور مالیاتی کشور	۳۲

۳۲	۱۳-۲-۲- بررسی وضعیت نظام مالیاتی کشور
۳۳	۱۴-۲-۲- وظایف نظام مالیاتی کشور
۳۶	۳-۲- تاریخچه نظام مالیاتی
۳۹	۴-۲- بررسی تضمین های مالیاتی
۳۹	۱-۴-۲- وصول نقدی مالیات
۳۹	۲-۴-۲- پیش پرداخت مالیاتی
۳۹	۳-۴-۲- علی الحساب مالیاتی
۴۰	۴-۴-۲- مجازات های کیفری
۴۰	۵-۴-۲- حق تقدم مالیه
۴۱	۶-۴-۲- اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیئت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن
۴۱	۷-۴-۲- اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی
۴۱	۸-۴-۲- اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات
۴۲	
۴۲	۹-۴-۲- تشخیص علی الرأس
۴۳	۱۰-۴-۲- جرایم مالیاتی
۴۳	۱۱-۴-۲- محرومیت از معافیت ها، تسهیلات و بخشودگی های مالیاتی
۴۴	۱۲-۴-۲- ضمانت اجرای جزایی
۴۴	۱۳-۴-۲- ضمانت اجرای مدنی
۴۵	۱۴-۴-۲- تضمین های مربوط به تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی
۴۶	۱۵-۴-۲- وصول مالیات از منبع توزیع درآمد
۴۶	۱۶-۴-۲- مسئول بودن مؤدی برای رساندن مالیات به خزانه دولت
۴۶	۱۷-۴-۲- منع تهاتر بدهی مالیاتی
۴۷	۱۸-۴-۲- وصول فوری و وصول مؤجل مالیات
۴۸	۱۹-۴-۲- اختیار وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی
۴۸	۲۰-۴-۲- جرایم مالی مرحله وصول مالیات
۴۹	۲۱-۴-۲- مجازات های اداری و انتظامی
۴۹	۲۲-۴-۲- مجازات های کیفری
۵۰	۲۳-۴-۲- تکالیف اشخاص ثالث
۵۰	۲۴-۴-۲- حق تقدم مالیه
۵۱	۵-۲- فرآیندهای مالیاتی
۵۱	۱-۵-۲- فرآیندهای مؤثر درونزا و برونزای وصول مالیات
۵۲	۱-۱-۵-۲- عوامل مؤثر برونزا در وصول مالیات
۵۲	۲-۱-۵-۲- عوامل مؤثر درونزا در وصول مالیات
۵۵	۶-۲- اقتدارات و امتیازات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات
۵۵	۱-۶-۲- حقوق و اختیارات نظارت

۵۶	۲-۶-۲- حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات
۵۶	۳-۶-۲- حق اخذ اسناد و مدارک
۵۷	۴-۶-۲- حق بازرسی
۵۸	۵-۶-۲- حق بازداشت مأخذ مالیاتی
۵۸	۶-۶-۲- حق ارزیابی،تحقیق و رسیدگی
۵۹	۷-۶-۲- حق شناسایی مؤدیان و فعالیت های اقتصادی
۵۹	۸-۶-۲- حق اعمال ضمانت اجراها
۶۰	۷-۲- ایرادها و عوامل مؤثر در عدم تاثیر پیشگیری جرائم مالیاتی در اجرای قانون مالیاتها
۶۰	۱-۷-۲- عدم فرهنگ مالیاتی مطلوب
۶۱	۲-۷-۲- عدم ثبات قوانین مالیاتی
۶۱	۳-۷-۲- دیوان عدالت اداری و بخشنامه های مالیاتی
۶۲	۴-۷-۲- جرائم مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی ورقم سیاه
۶۲	۵-۷-۲- مواجهه مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیات
۶۲	۶-۷-۲- فرایند گسترده اعتراض به مالیات
۶۳	۷-۷-۲- قوانین مالیاتی بعد از انقلاب اسلامی
۶۳	۸-۷-۲- عدم اعتماد متقابل مودیان مالیاتی و مأموران مالیاتی
۶۴	۹-۷-۲- فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات
۶۴	۱۰-۷-۲- سازمان مالیاتی و همکاری سایر ارگانهای دولتی
۶۵	۱۱-۷-۲- طولانی بودن جریان رسیدگی و نفع مودیان
۶۵	۱۲-۷-۲- استاندارد کاری وصول مالیات با وسایل در اختیار
۶۶	۱۳-۷-۲- قانون مالیاتها و تکالیف
۶۶	۱۴-۷-۲- آئین نامه ها و بخشنامه های مالیاتی و نظارت قانونی
۶۶	۱۵-۷-۲- قانون مالیاتها و مراجع قضائی
۶۷	۱۶-۷-۲- مالیات و فاصله یا شکاف طبقاتی
۶۷	۱۷-۷-۲- تغییر عناوین ممیز مالیاتی به مأمورین مالیاتی
۶۸	۱۸-۷-۲- معافیت های مالیاتی
۶۹	۱۹-۷-۲- مجریان قانون و عدم اعتماد به قانون و تشکیلات
۶۹	۲۰-۷-۲- موارد مصرف مالیات های اخذ شده
۶۹	۲۱-۷-۲- مالیات و آمار وصولی مالیات:
۷۰	۲۲-۷-۲- مالیات و تشویق مأمورین مالیاتی
۷۰	۲۳-۷-۲- قانون مالیاتها و درآمد از چند منبع
۷۰	۲۴-۷-۲- اظهارنامه مالیاتی
۷۱	۲۵-۷-۲- مالیات و فعالیتهای اقتصادی دولت
۷۱	۲۶-۷-۲- مالیات و بیت المال
۷۱	۲۷-۷-۲- مالیات ارث و فرار از مالیات



۷۲	۲۸-۷-۲- پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین مالیاتی و مأموران مالیاتی سودجو
۷۳	۲۹-۷-۲- جرائم مالیاتی و تمکین به مالیات
۷۳	۳۰-۷-۲- مالیات و مرور زمان
۷۳	۳۱-۷-۲- مأمورین مالیاتی و تراکم کار و آمارخواهی
	۳۲-۷-۲- نقض آراء قطعی هیئت حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی توسط دیوان
۷۴	عدالت اداری
۷۴	۳۳-۷-۲- حذف مجازات کیفری فرار مالیاتی
۷۴	۳۴-۷-۲- مال الاجاره و زمینه فرار مالیاتی
۷۵	۳۵-۷-۲- روند بسیار گسترده رسیدگی مالیاتی از تشخیص تا وصول
۷۵	۳۶-۷-۲- مالیات، دکترین مالیاتی و اصلاحات قانونی
۷۶	۳۷-۷-۲- مالیاتها و سرمایه گذاری
۷۶	۳۸-۷-۲- مالیات و مشاوران مالیاتی
۷۶	۳۹-۷-۲- مالیات و احتساب هزینه ها
۷۷	۴۰-۷-۲- مالیات و نقش آن در بودجه سالانه
۷۷	۴۱-۷-۲- مالیات و نظارت خارج از نظام مالیاتی
۷۸	۸-۲- پیشینه تحقیق
	فصل سوم: روش تحقیق
۸۱	۱-۳- مقدمه
۸۱	۲-۳- روش تحقیق
۸۲	۳-۳- جامعه آماری
۸۲	۴-۳- تعیین حجم نمونه
۸۳	۵-۳- روش نمونه گیری
۸۳	۶-۳- روشهای جمع آوری داده ها
۸۳	۷-۳- مراحل تدوین پرسشنامه و روایی آن
۸۵	۸-۳- پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه
۸۷	۹-۳- شیوه نمره گذاری پرسشنامه
۸۷	۱۰-۳- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات
	فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده ها
۸۹	۱-۴- مقدمه
۹۰	۲-۴- بررسی مشخصه های فردی افراد گروه نمونه
۹۶	۳-۴- بررسی فراوانی سوالات پژوهش
۱۱۸	۴-۴- بررسی فرضیه های پژوهش
۱۱۸	۱-۴-۴- فرضیه یک پژوهش
۱۱۹	۲-۴-۴- فرضیه دوم پژوهش

۱۱۹	.....	۳-۴-۴- فرضیه سوم پژوهش
۱۲۰	.....	۴-۴-۴- فرضیه چهارم پژوهش
۱۲۱	.....	۵-۴-۴- فرضیه پنجم پژوهش
۱۲۲	.....	۶-۴-۴- فرضیه ششم پژوهش
۱۲۳	.....	۷-۴-۴- فرضیه هفتم پژوهش
۱۲۴	.....	۸-۴-۴- فرضیه هشتم پژوهش
۱۲۵	.....	۹-۴-۴- فرضیه نهم پژوهش
۱۲۶	.....	۱۰-۴-۴- فرضیه دهم پژوهش
۱۲۷	.....	۱۱-۴-۴- فرضیه یازدهم پژوهش
۱۲۹	.....	۵-۴- بررسی رابطه بین فرضیات پژوهش و مشخصه‌های فردی افراد گروه نمونه
۱۲۹	.....	۱-۵-۴- بررسی سن افراد گروه نمونه
۱۳۱	.....	۲-۵-۴- بررسی جنسیت افراد گروه نمونه
۱۳۳	.....	۳-۵-۴- بررسی تحصیلات افراد گروه نمونه
۱۳۵	.....	۴-۵-۴- بررسی سابقه کار افراد گروه نمونه
۱۳۷	.....	۶-۴- رتبه بندی فرضیه های پژوهش

#### فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادات

۱۴۱	.....	۱-۵- مقدمه
۱۴۱	.....	۲-۵- خلاصه پژوهش
۱۴۱	.....	۳-۵- نتایج پژوهش
۱۴۱	.....	۱-۳-۵- بررسی مشخصه های فردی افراد گروه نمونه
۱۴۲	.....	۲-۳-۵- بررسی فرضیه های پژوهش
۱۴۴	.....	۳-۳-۵- نتایج بررسی های جانبی پژوهش
۱۴۴	.....	۴-۵- محدودیت ها پژوهش
۱۴۵	.....	۵-۵- پیشنهادات پژوهش
۱۴۸	.....	پیوست
۱۵۲	.....	منابع و ماخذ
۱۵۵	.....	چکیده انگلیسی

## فهرست جداول

جدول ۱-۲	ترکیب مالیات های مستقیم طی دوره ۱۳۸۷-۱۳۵۷	۳۰
جدول ۲-۲	ترکیب مالیات های غیر مستقیم طی دوره ۱۳۸۷-۱۳۵۷	۲۸
جدول ۱-۳	مقدار الفای کرونباخ سوال های مربوط به هر کدام از فرضیه های پژوهش	۸۶
جدول ۱-۴	جدول فراوانی افراد جامعه بر اساس سن	۹۰
جدول ۲-۴	جدول فراوانی افراد جامعه بر اساس سابقه خدمت	۹۱
جدول ۳-۴	جدول فراوانی افراد نمونه بر اساس میزان تحصیلات	۹۲
جدول ۴-۴	جدول فراوانی افراد جامعه بر اساس مدرک تحصیلی	۹۳
جدول ۵-۴	جدول فراوانی افراد جامعه بر اساس نوع همکاری	۹۴
جدول ۶-۴	جدول فراوانی افراد جامعه بر اساس پست سازمانی	۹۵
جدول ۷-۴	جدول فراوانی سوال ۱ بر اساس نقش قبوض پیش پرداخت مالیاتی	۹۶
جدول ۸-۴	جدول فراوانی سوال ۲ بر اساس پرداخت پیش از موعد مالیات	۹۶
جدول ۹-۴	جدول فراوانی سوال ۳ بر اساس برقراری عدالت در مالیات	۹۶
جدول ۱۰-۴	جدول فراوانی سوال ۴ بر اساس دادن امتیازات ویژه به مودیان خوش حساب	۹۶
جدول ۱۱-۴	جدول فراوانی سوال ۵ بر اساس وصول نقدی مالیات مودی	۹۸
جدول ۱۲-۴	جدول فراوانی سوال ۶ بر اساس وصول موجل مالیات	۹۸
جدول ۱۳-۴	جدول فراوانی سوال ۷ بر اساس پیگیری به موقع دستگاه های مالیاتی	۹۸
جدول ۱۴-۴	جدول فراوانی سوال ۸ بر اساس شفاف سازی سازمان مالیاتی	۹۹
جدول ۱۵-۴	جدول فراوانی سوال ۹ بر اساس طرح خوداظهاری مودیان	۱۰۰
جدول ۱۶-۴	جدول فراوانی سوال ۱۰ بر اساس حسن نیت کارشناسان مالیاتی در بررسی اظهارنامه ها	۱۰۰
جدول ۱۷-۴	جدول فراوانی سوال ۱۱ بر اساس تخفیف های مناسبی	۱۰۱
جدول ۱۸-۴	جدول فراوانی سوال ۱۲ بر اساس محدود کردن راه های تقلب در اظهار نامه های مالیاتی	۱۰۱
جدول ۱۹-۴	جدول فراوانی سوال ۱۳ بر اساس حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات مودی	۱۰۲
جدول ۲۰-۴	جدول فراوانی سوال ۱۴ بر اساس شناسایی تقلبهای مودی	۱۰۱
جدول ۲۱-۴	جدول فراوانی سوال ۱۵ بر اساس اعمال ضرایب مالیاتی	۱۰۱
جدول ۲۲-۴	جدول فراوانی سوال ۱۶ بر اساس اعمال حق بازرسی	۱۰۱
جدول ۲۳-۴	جدول فراوانی سوال ۱۷ بر اساس جرایم سنگین	۱۰۳
جدول ۲۴-۴	جدول فراوانی سوال ۱۸ بر اساس اعمال جرایم مالی	۱۰۳
جدول ۲۵-۴	جدول فراوانی سوال ۱۹ بر اساس اعمال مجازات های اداری و انتظامی	۱۰۴
جدول ۲۶-۴	جدول فراوانی سوال ۲۰ بر اساس اعمال جریمه ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده	۱۰۴

- جدول ۴-۲۷- جدول فراوانی سوال ۲۱ براساس محرومیت از معافیت های مالیاتی ..... ۱۰۵
- جدول ۴-۲۸- جدول فراوانی سوال ۲۲ براساس دادن تسهیلات مالیاتی..... ۱۰۵
- جدول ۴-۲۹- جدول فراوانی سوال ۲۳ براساس بخشودگی های مالیاتی..... ۱۰۶
- جدول ۴-۳۰- جدول فراوانی سوال ۲۴ براساس محروم کردن متخلفان مالیاتی به مدت زمانی مشخص ..... ۱۰۶
- جدول ۴-۳۱- جدول فراوانی سوال ۲۵ براساس توقیف و فروش اموال ..... ۱۰۷
- جدول ۴-۳۲- جدول فراوانی سوال ۲۶ براساس اعمال ضمانت اجراهای جزایی ..... ۱۰۸
- جدول ۴-۳۳- جدول فراوانی سوال ۲۷ براساس اعمال ضمانت اجراهای مدنی ..... ۱۰۸
- جدول ۴-۳۴- جدول فراوانی سوال ۲۸ براساس اعمال تعقیب متخلفین ..... ۱۰۸
- جدول ۴-۳۵- جدول فراوانی سوال ۲۹ براساس اجرای حق تقدم مالیه دولت..... ۱۰۹
- جدول ۴-۳۶- جدول فراوانی سوال ۳۰ براساس انجام به موقع وظیفه اشخاص ثالث در رساندن مالیات به خزانه دولت ..... ۱۰۹
- جدول ۴-۳۷- جدول فراوانی سوال ۳۱ براساس مسولیت شناسی افراد جامعه ..... ۱۰۹
- جدول ۴-۳۸- جدول فراوانی سوال ۳۲ براساس ایجاد فرهنگ مشارکتی در اقتصاد کشور ..... ۱۱۰
- جدول ۴-۳۹- جدول فراوانی سوال ۳۳ براساس اختیار اخذ قرار تامین مالیات از هیات حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن ..... ۱۱۱
- جدول ۴-۴۰- جدول فراوانی سوال ۳۴ براساس حق بازداشت مأخذ مالیاتی..... ۱۱۱
- جدول ۴-۴۱- جدول فراوانی سوال ۳۵ براساس حق ارزیابی ..... ۱۱۳
- جدول ۴-۴۲- جدول فراوانی سوال ۳۶ براساس انجام تحقیقات محلی..... ۱۱۳
- جدول ۴-۴۳- جدول فراوانی سوال ۳۷ براساس اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکار مالیاتی ..... ۱۱۳
- جدول ۴-۴۴- جدول فراوانی سوال ۳۸ براساس اختیار ممنوع الخروج کردن شرکای بدهکار مالیاتی ..... ۱۱۳
- جدول ۴-۴۵- جدول فراوانی سوال ۳۹ براساس اختیار ممنوع الخروج کردن دارایی های بدهکار مالیاتی..... ۱۱۴
- جدول ۴-۴۶- جدول فراوانی سوال ۴۰ براساس اختیار ممنوع الخروج کردن سهامداران عمده شرکت های بدهکار مالیاتی..... ۱۱۵
- جدول ۴-۴۷- جدول فراوانی سوال ۴۱ براساس اختیار اقدام نسبت به لغو نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات..... ۱۱۵
- جدول ۴-۴۸- جدول فراوانی سوال ۴۲ براساس اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد به قصد فرار از پرداخت مالیات ..... ۱۱۶
- جدول ۴-۴۹- جدول فراوانی سوال ۴۳ براساس برخورد قاطعانه با متخلفین ..... ۱۱۷
- جدول ۴-۵۰- جدول فراوانی سوال ۴۴ براساس اختیار وصول مالیات با قهر و اجبار توسط دولت ..... ۱۱۷
- جدول ۴-۵۱- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه یک پژوهش ..... ۱۱۸

- جدول ۴-۵۲- نتایج آزمون T در مورد فرضیه یک پژوهش..... ۱۱۸
- جدول ۴-۵۳- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه دوم پژوهش..... ۱۱۹
- جدول ۴-۵۴- نتایج آزمون T در مورد فرضیه دوم پژوهش..... ۱۱۹
- جدول ۴-۵۵- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه سوم پژوهش..... ۱۲۰
- جدول ۴-۵۶- نتایج آزمون T در مورد فرضیه سوم پژوهش..... ۱۲۰
- جدول ۴-۵۷- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه چهارم پژوهش..... ۱۲۱
- جدول ۴-۵۸- نتایج آزمون T در مورد فرضیه چهارم پژوهش..... ۱۲۱
- جدول ۴-۵۹- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه پنجم پژوهش..... ۱۲۲
- جدول ۴-۶۰- نتایج آزمون T در مورد فرضیه پنجم پژوهش..... ۱۲۲
- جدول ۴-۶۱- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه ششم پژوهش..... ۱۲۳
- جدول ۴-۶۲- نتایج آزمون T در مورد فرضیه ششم پژوهش..... ۱۲۳
- جدول ۴-۶۳- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه هفتم پژوهش..... ۱۲۴
- جدول ۴-۶۴- نتایج آزمون T در مورد فرضیه هفتم پژوهش..... ۱۲۴
- جدول ۴-۶۵- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه هشتم پژوهش..... ۱۲۵
- جدول ۴-۶۶- نتایج آزمون T در مورد فرضیه هشتم پژوهش..... ۱۲۵
- جدول ۴-۶۷- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه نهم پژوهش..... ۱۲۶
- جدول ۴-۶۸- نتایج آزمون T در مورد فرضیه نهم پژوهش..... ۱۲۶
- جدول ۴-۶۹- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه دهم پژوهش..... ۱۲۷
- جدول ۴-۷۰- نتایج آزمون T در مورد فرضیه دهم پژوهش..... ۱۲۷
- جدول ۴-۷۱- نتایج آمار استنباطی آزمون T در مورد فرضیه یازدهم پژوهش..... ۱۲۸
- جدول ۴-۷۲- نتایج آزمون T در مورد فرضیه یازدهم پژوهش..... ۱۲۸
- جدول ۴-۷۳- نتایج آزمون ANOVA در مورد سن افراد گروه نمونه..... ۱۲۹
- جدول ۴-۷۴- نتایج آزمون ANOVA در مورد جنسیت افراد گروه نمونه..... ۱۳۱
- جدول ۴-۷۵- نتایج آزمون ANOVA در مورد تحصیلات افراد گروه نمونه..... ۱۳۳
- جدول ۴-۷۶- نتایج آزمون ANOVA در مورد سابقه کار افراد گروه نمونه..... ۱۳۵
- جدول ۴-۷۷- جدول آمار توصیفی آزمون فریدمن برای رتبه بندی شاخص های پژوهش..... ۱۳۷
- جدول ۴-۷۸- جدول نتایج آزمون فریدمن برای رتبه بندی شاخص های پژوهش..... ۱۳۸
- جدول ۴-۷۹- جدول نتایج رتبه بندی شاخص های پژوهش بر اساس آزمون فریدمن..... ۱۳۹

## فهرست نمودارها

- نمودار ۱-۱- مدل مفهومی فرضیه‌های تحقیق..... ۱۲
- ۴-۱- نمودار دایره ای افراد جامعه بر اساس سن ..... ۹۰
- ۴-۲- نمودار دایره ای بررسی جامعه بر اساس سابقه خدمت..... ۹۱
- ۴-۳- نمودار دایره ای بررسی افراد نمونه بر اساس میزان تحصیلات..... ۹۲
- ۴-۴- نمودار دایره ای بررسی افراد نمونه بر اساس مدرک تحصیلی..... ۹۳
- ۴-۵- نمودار دایره ای بررسی افراد نمونه بر اساس نوع همکاری ..... ۹۴
- ۴-۶- نمودار دایره ای بررسی افراد نمونه بر اساس پست سازمانی ..... ۹۵

فصل اول  
"کلیات پژوهش"

## ۱-۱- مقدمه

باتوجه به نقش و اهمیت حکومتها در اداره کردن جوامع در طول تاریخ و برجسته بودن این نقش از یکسو و تأمین هزینه های نگهداری جوامع، دولت ها را به اخذ مبالغی از درآمدیاسرمایه افراد تحت حاکمیت یا قیمومیت و ادار نمود.

برخلاف پیشرفت سریع بشر در عصر حاضر و تأمین هزینه های عمومی که بخش اعظم هزینه های حکومتها را شامل میگردد و تحصیل این هزینه ها از طرق مختلف مانند تجارت خارجی و صادرات محصولات صنعتی و کشاورزی و غیره نیز قابل تها تر میباشند، نه تنها از اهمیت مالیات کاسته نشده است، بلکه نقش برجسته آن نمایان تر شده است، بطوریکه در کشورهای صنعتی اروپا نظیر آلمان که بیش از ۹۰ درصد از درآمد دولت از محل مالیات بر منابع گوناگون تحصیل میگردد و یا در کشور آمریکا بخشی از هزینه های لشکرکشی این کشور به سایر مناطق دنیا از محل مالیات شهروندان آمریکایی تأمین میگردد و همچنین در کشور عزیزمان ایران بخش زیادی از هزینه های جاری از محل مالیات تأمین میگردد و بارها مقامات ارشد سازمان امور مالیاتی از جمله دکتر علی عسکری ریاست فعلی سازمان مذکور در مصاحبه های مطبوعاتی به نقش مهم مالیات در اقتصاد بدون نفت اذعان نموده اند.

در کشورهای جهان سوم به دلایل متعدد از جمله فقدان مدیریت کارآمد و صادرات تک محصولی نظیر نفت و گاز و سایر منابع زیرزمینی، به منبع تمام نشدنی مالیات در مقایسه با کشورهای پیشرفته جهان اول کمتر توجه شده لیکن در تمام کشورهای اعم از پیشرفته یا در حال توسعه برای اخذ مالیات از مردم تابع حکومت اعم از درون سرزمین یا برون سرزمین به شیوه ها و طرق مختلفی اقدام به اخذ مالیات می نمایند و برای وصول آن از اقتشار مشمول مالیات از اهرمهای خاص آن کشور استفاده میگردد.

یکی از مهمترین مسایل مربوط به وضع و اجرای کارآمد هر نوع مالیاتی، شناسایی راه های فرار مالیاتی و سازوکارهای جلوگیری از آن است، زیرا پدیده فرار مالیاتی با تبعات اجتماعی، اقتصادی و اثرات متقابل همراه است.

فرار مالیاتی موجب کاهش درآمدهای عمومی و اختلال در بودجه بندی دولت و مانعی برای دستیابی به اهداف دولتها ایجاد میکند و چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره اندیشی نشود افراد دیگر نیز به این پدیده مذموم گرایش پیدا میکنند، بنابراین باتوجه به گستردگی و اهمیت مالیاتها در نظام مالیاتی ایران، عمدتاً به بررسی موضوع در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به مالیاتهای مستقیم بالاخص قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و با اصلاحات بعدی آن می پردازیم.

این پژوهش در پنج فصل تدوین گردید، در فصل اول کلیات پژوهش شامل بیان مسئله، ضرورت پژوهش، سوالات پژوهش، فرضیات پژوهش و اهداف مورد بررسی قرار گرفت.

در فصل دوم ادبیات پژوهش مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاصل از ادبیات پژوهش در قسمت نتایج همین فصل آورده شده است.

در فصل سوم روش پژوهش مورد بررسی قرار گرفت و مشخص گردید که جامعه آماری این پژوهش مدیران و کارشناسان ارشد سازمان امور مالیاتی شهر تهران به تعداد تقریبی ۱۸۰۰



نفرمی باشد. روش نمونه گیری تصادفی ساده است و اندازه نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۱۸۰ نفر انتخاب گردید و همچنین روش جمع آوری اطلاعات در پژوهش استفاده از پرسشنامه محقق ساخته می باشد که روایی و پایایی آن در پژوهش مورد بررسی قرار گرفته شده است. در فصل چهارم نتایج سوالات پژوهش در دو قسمت آمار توصیفی و استنباطی مشخص گردید. در آمار توصیفی با استفاده از شاخص های فراوانی و درصد و میانگین و نمودار به بررسی پژوهش پرداختیم و در آمار استنباطی با استفاده از آزمون t و تحلیل واریانس به بررسی فرضیات تحقیق پرداختیم که نتایج آن در فصل پنج آورده شده است.

#### ۱-۲- بیان مساله تحقیق

به طور کلی مالیات مظهر حاکمیت دولت است و با توجه به نقشی مهم که به عنوان نخستین و مهم ترین منبع درآمدهای عمومی در تأمین هزینه های عمومی ایفا می کند، از اهمیت بسزا و جایگاهی ویژه در نزد دولت ها برخوردار است. بدین لحاظ در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف خود را در ارتباط با مالیات به خوبی انجام دهد و جوهی را که برای تأمین مخارج عمومی و در واقع، جهت حفظ و بقای حکومت لازم است از این طریق تأمین نماید، حقوق، امتیازات و اقتداراتی ویژه برای سازمان مذکور وضع می کنند که به آن "اعمال قدرت مالیاتی"<sup>۱</sup> گفته می شود.

البته قوه مجریه و سازمان های اداری به طور کلی برای انجام امور اداری از حقوق، امتیازات و اختیارات لازم برخوردار هستند که تحت عنوان "امتیازات قدرت عمومی"<sup>۲</sup> در قلمرو حقوق عمومی بحث و بررسی می شود. طبعاً سازمان مالیاتی نیز از این حقوق و اختیارات برخوردار است. اما به خاطر اهمیت فوق العاده مالیات، معمولاً دولت ها اختیارات و امتیازاتی منحصر به فرد به سازمان مذکور اعطا می کنند که در خور بحث و بررسی است. (بادامچی، ۱۳۸۴)

اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه گانه مالیات شامل: انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات وجود دارد که مرحله اول اصولاً با وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می گیرد. اما در مراحل دیگر که جنبه اجرایی دارند و به موجب قانون برعهده و مسؤولیت دستگاه مالیه قرار گرفته اند، به دستگاه مذکور برای ایفای این وظایف و مسؤولیت های خطیر، اختیارات و امتیازاتی فوق العاده واگذار شده است. بنابراین، موضوع مورد بحث را می توان در چارچوب این مراحل در دو بخش جداگانه بررسی کرد. مع الوصف در حقوق مالیاتی معاصر بر لزوم جلب مشارکت و همکاری مؤدی مقدم بر استفاده از این اقتدارات و اختیارات تأکید می شود؛ به نحوی که مؤدی با رضایت و طیب خاطر نسبت به تشخیص و پرداخت مالیات خود اقدام کند بدون آنکه ضرورتی به اعمال قدرت مالیاتی باشد. این امر علاوه بر کاهش مسائل و مشکلات مالیاتی به افزایش بازدهی مالیات و ارتقای کارایی آن منجر می شود. حقوق مالیاتی ایران نیز از این موضوع بی بهره نیست و تمهیدات خاصی در این

<sup>1</sup> Tax power

<sup>2</sup> Public power rates

راستا پیش بینی کرده است که شامل: خوداظهاری، قبول اظهارنامه و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی به عنوان مبنای محاسبه و تشخیص مالیات، مشارکت نماینده مؤدی در هیئت حل اختلاف مالیاتی، امکان توافق با مؤدی در جهت حل و فصل اختلاف مالیاتی و تشویق های مالیاتی است که بررسی آنها مجال دیگری را می طلبد و صرفاً تأکید می شود ایجاد فرهنگ و بستر لازم برای مشارکت و به ویژه ترغیب مؤدی به خود اظهاری، در این ارتباط از اهمیت بسزایی برخوردار است. (امامی، ۱۳۸۷)

یکی از مهمترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد هر نوع مالیاتی، شناسایی راه های فرار مالیاتی و سازوکارهای جلوگیری از آن است. زیرا پدیده فرار مالیاتی با تبعات اجتماعی، اقتصادی و اثرات متقابل همراه است. فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت، اختلال در بودجه بندی آن و مانعی برای دستیابی به اهداف ایجاد می کند. این مسئله مدیریت برنامه های اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و ... کشور را با مشکل تأمین مالی و در نهایت کاهش رفاه عمومی روبرو می کند. فرار مالیاتی توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آنهایی که مالیات نپرداخته اند، تغییر می دهد و از این بابت شکاف بین گروه های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تاثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، برغم پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد. (اداره کل تدوین و تنقیح قوانین و مقررات ریاست جمهوری، ۱۳۸۵)

ضمناً با توجه به گستردگی بحث و به ویژه اهمیت بیشتر مالیات های مستقیم در نظام مالیاتی ایران عمدتاً به بررسی موضوع در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به این نوع مالیات ها و بالأخص قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن می پردازیم. (امامی، ۱۳۸۷)

با توجه به موارد مطرح شده در بالا این تحقیق به موضوع بررسی تاثیر ضمانت های مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی خواهد پرداخت و به این سوال اساسی جواب خواهد داد که :  
(راهکارهای عملی جهت کاهش فرار مالیاتی چه می باشد؟)

### ۱-۳- اهمیت موضوع تحقیق

در بیشتر کشورهای جهان بخش عمده ای از منابع درآمدی دولت، از طریق دریافت مالیات تأمین می شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. در این میان، فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها، همواره از آنچه که برآورد می شود کمتر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این دو پدیده به کار می گیرند یا از طریق اصلاح نظام مالیاتی، به چاره جویی برمی خیزند.  
توجه به پیوند بین سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث موضوعی مهم و قابل تامل به شمار می آید.

مقایسه عملکرد مالیاتی و ظرفیت مالیاتی کشور، توجه ویژه ای را نسبت به پایین بودن ظاهری نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در اقتصاد ایران پدید می آورد. از این رو، وزارت امور اقتصادی و دارایی بایستی در کنار توجه به موضوعاتی مانند: شناسایی منابع مالیاتی، تعیین میزان بهینه مالیات قابل پرداخت، و مباحثی مانند میزان مشمولیت یا اصابت مالیاتی، تمکین مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، بخش مهمی از کارایی نظام مالیاتی کشور را در پدید آوردن زمینه ها و شرایطی جستجو کند که با دقت، سرعت، کمترین میزان هزینه به ازای هر واحد مالیات وصول شده، و کمترین میزان سوء استفاده بتوان مالیات تعیین شده را وصول نماید. در این باره، محاسبه نسبت هزینه های مستقیم وصول درآمد دولت به کل درآمدهای مالیاتی نماگری را به دست می دهد که هزینه بالای وصول درآمدهای مالیاتی را در اقتصاد ایران به موضوعی مهم برای حداقل ساختن آن بدل می سازد.

به طور خلاصه، می بایست هدفگذاری آتی این وزارت برای درآمدهای مالیاتی در درون مجموعه ای از کارکردهای قابل شناسایی برای سیاست بودجه ای و در حالت کلی تر، در چارچوب سیاست‌های کلان اقتصادی دولت تعیین شود.

براین اساس، افزایش درآمد مالیاتی به خودی خود یک هدف تلقی نخواهد شد و نیاز به درآمد اضافی با در نظر گرفتن سقف نرخ رشد متعادل و نرخ انتظاری نسبت سرمایه به تولید در اقتصاد ایران تعیین خواهد شد. این نکته به ویژه با در نظر گرفتن پیوند ضعیف بین انتظارات موجود از نظام مالیاتی کشور و هدفهای توسعه ای اقتصاد ملی اهمیتی دو چندان می یابد.

با توجه به اهمیت و جایگاه نظام مالیاتی در بهبود وضعیت اقتصادی کشور و تلاش در جهت کاهش اتکا به درآمدهای نفتی، حساسیت و اهمیت کار دستگاه مالیاتی کشور افزونتر از پیش شده است. بنابراین، ضرورت اصلاح و تجدید نظر در نظام مالیاتی کشور و استفاده از منابع و روش های نوین مالیاتی می تواند یک راهکار اساسی جهت بهبود وضعیت اقتصاد ملی باشد. این امر نیازمند استفاده از روش های علمی به منظور اتخاذ سیاست های مالیاتی مناسب و بهبود عملکرد روش های موجود در راستای توسعه اقتصادی کشورمان است. امید است با اصلاح نظام مالیاتی کشور، شرایط رشد و توسعه اقتصادی کشور و رسیدن به اهداف چشم انداز ۱۴۰۴ فراهم گردد. با توجه به اینکه یکی از درآمدهای اساسی دولت دریافت مالیات می باشد و اخلاص در دریافت مالیات میتواند در برنامه بودجه و برنامه ریزی های کلان اقتصادی تاثیر زیادی داشته باشد بررسی و پژوهش در این زمینه یکی از ضرورت ها می باشد. با بررسی های انجام شده در خصوص موضوع پژوهش توسط پژوهشگر مشخص گردید تا کنون پژوهشی جامع در این خصوص انجام نشده است و به همین دلیل این موضوع را بعنوان رساله کارشناسی ارشد خود انتخاب نمودم.

#### ۱-۴- بیان اهداف تحقیق

در این پژوهش به دلیل چالش ها و موانعی که در سیستم مالیاتی کشور جهت وصول مالیات وجود دارد و همچنین تضمین های مالیاتی متاسفانه تا کنون نتوانسته بطور موثری باعث کاهش فرار مالیاتی شود بر آن شدیم که به بررسی این تضمین ها در نظام مالیاتی کشور بپردازیم و

ضمن بررسی این تضمین ها جهت کاهش فرار مالیاتی به رتبه بندی میزان اثر پذیری هر کدام از آنها بپردازیم و در نهایت راهکارهایی جهت استفاده موثر از این تضمین ها در جهت کاهش فرار مالیاتی به مجریان نظام مالیاتی کشور بدهیم. بطور خلاصه اهداف این پژوهش به شرح ذیل می باشد:

- ۱- بررسی ضمانت های اجرایی جهت کاهش فرار مالیاتی .
- ۲- رتبه بندی ضمانت های اجرایی جهت کاهش فرار مالیاتی
- ۳- ارائه راهکارهای عملی جهت کاهش فرار مالیاتی

#### ۱-۵- چارچوب نظری و مدل تحقیق

در هر جامعه ای دو دسته مودی مالیاتی وجود دارد: عده ای که به وظایف قانونی عمل کرده و مالیات خود را به موقع پرداخت می کنند و عده ای دیگر که به وظایف قانونی عمل نمی کنند و باید با ابزارهای مناسب از آن ها مالیات دریافت کرد. در این میان، جرایم مالیاتی به عنوان یکی از ابزارها برای برخورد با متخلفان مطرح می شود. بدون شک مالیات یکی از مهم ترین دغدغه های هر دولتی است که اگر از آن استفاده بهینه شود، بهترین ابزار برای اجرای سیاست های پولی و مالی کشور و هم چنین اهرمی مناسب برای اجرای عدالت اجتماعی خواهد بود. متأسفانه در کشور ما به دلایل مختلف، فرهنگ مالیاتی به جایگاه در خور خود نرسیده است و فرار مالیاتی به عنوان یکی از مشکلات عمده شمرده می شود؛ در حالی که کشورهای مختلف دنیا، قسمت عمده بودجه کشور خود را از راه مالیات تامین می کنند و به همین دلیل در اجرای سیاست های پولی و مالی بسیار موفق هستند. در ایران به دلیل وجود ذخایر زیرزمینی مثل نفت، گاز، مس و... توجه خاصی به این مهم نشده است و اغلب سرمایه داران، در فکر راه های فرار از پرداخت مالیات هستند. یکی از مشکلات کلیدی دولت های قدرتمند، توان مالیات گیری از مردم است و بنابراین، در چنین جامعه ای مجازات فرار از پرداخت مالیات بسیار سنگین خواهد بود، هم به لحاظ روانی و اجتماعی و هم به لحاظ کیفری، مجازات فرار از پرداخت مالیات بسیار سنگینی برای آنها در نظر گرفته می شود. برای مثال، فرار از پرداخت مالیات در انگلستان، تا ۲۵ سال زندان دارد؛ در حالی که برای جرایم دیگر، مجازات های کمتری در نظر گرفته شده است. با این وجود، در ایران، این جرم، یا مجازات چندانی ندارد یا به نتیجه اجرایی نمی رسد و عدم پرداخت مالیات، حداکثر با ممنوعیت خروج از کشور مواجه می شود؛ به طوری که ما حتی با تبلیغ، جایزه و... ناچار به جلب نظر مودیان می شویم؛ اما در کشوری چون ایالات متحده، مردم در صف های طولانی می ایستند تا قبل از پایان موعد مقرر، مالیات خود را کامل و شفاف پرداخت کنند. به این ترتیب بالا بودن مجازات یک جرم مشخص در جامعه ای سالم، نشانه مطرود کردن آن جرم است و به همین جهت می توان گفت که پرداخت مالیات، یکی از ارزش ها و اعتبارهای مودی و عدم پرداخت آن نیز خطوط قرمز جدی جوامع جدید، پیشرفته و قدرتمند خواهد بود. البته چنین پرداختی، مشروط به وجود نوعی رغبت و میل نسبی است.