



## موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی

عزیز اله نوروزی<sup>۱</sup>

ولی رستمی<sup>۲</sup>

محسن شکرچی زاده<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت مقاله: ۹۷/۰۴/۲۷ تاریخ پذیرش نهایی: ۹۷/۰۶/۰۹

### چکیده

دستگاه مالیاتی یکی از دستگاه قضאותی از نوع مالی است، دستگاه قضאותی به دلیل حساس بودن بحث عدالت و اجرای آن خود به خود می تواند زمینه های ایجاد فساد را در خود پرورش دهد و بجاست که در سیستم حکومتی و اداره جامعه، روشی را برای کاهش آن بطور سیستماتیک بوجود آورد. فساد در بخش دولتی یا سوءاستفاده از جایگاه دولتی برای کسب منافع شخصی، ضمن نابودکردن چشم انداز اقتصادی یک کشور، انحطاط سازمان های دولتی و عمومی و بی اعتمادی مردم نسبت به دولت و نهادهای دولتی را در پی دارد. بنابراین مقابله با آن در تخصیص مطلوب منابع، افزایش سرمایه گذاری، اشتغال و رفاه عمومی نقش به سزایی دارد و تبعاً موجب استحکام پایه های حکومت و افزایش اعتماد مردم و دولت مردان می شود. بر این اساس، مبارزه علیه فساد در سیستم مالیاتی کشور نیازمند شناخت دقیق زمینه های ایجاد فساد و بررسی علل و ریشه های آن است. با توجه به اهمیت وجود نظام مالیاتی سالم و اثرات آن در تامین منابع درآمدی دولت، این پژوهش به بررسی مفهوم فساد مالیاتی و موانع حقوقی مقابله با آن پرداخته است. یکی از راه کارهای اصلی افزایش کارایی

<sup>۱</sup> گروه حقوق، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

<sup>۲</sup> دانشیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
vrostami@ut.ac.ir

<sup>۳</sup> استادیار، حقوق عمومی، گروه حقوق، دانشکده حقوق، الهیات و معارف اسلامی، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. mohsen.shekarchi@gmail.com

نظام مالیاتی به موازات فرهنگ‌سازی و بهره‌گیری از سازوکارهای غیرکیفری، بازبینی و اصلاح نظام حمایت کیفری از این حوزه می‌باشد لیکن برای این امر ضروری است نظام حقوق کیفری کشورمان در خصوص نظام مالیاتی در فرایند تقویت ضمانت اجراهای کیفری مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرد.

### کلید واژه‌ها

مالیات، نظام مالیاتی، موانع حقوقی، فساد مالیاتی.

### ۱- مقدمه

برای همگان روشن است که امروزه موضوع مالیات و نقش نظام مالیاتی در کشورهای مختلف، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است؛ و نقش فزاینده، تأثیرگذار و بسزایی در ابعاد مختلف اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی و ... دارد. از آنجایی که مهم‌ترین هدف وضع مالیات در جامعه، توزیع مناسب درآمد و تحقق عدالت اجتماعی، مبارزه با فساد، مهار تورم و ایجاد نشاط و رونق و رشد اقتصادی پیوسته می‌باشد، لذا لازم است مسئولین و مدیران مربوطه با توجه به اهمیت موضوع تمامی اهتمام و سعی خود را برای تحقق این امر بکار بندند. تعریف لغوی فساد در فرهنگ معین تباه شدن، متلاشی شدن، از بین رفتن، تباهی، خرابی، نابودی، فتنه، آشوب، لهو و لعب، کینه، دشمنی (معین: ۱۳۵۰، ۳۱۲). فساد خارج شدن از حد اعتدال است، چه زیاد باشد یا کم و ضدش صلاح است. مورد استعمالش در جان، بدن و اشیائی است که از حد اعتدال و مستقیم خارج شده‌اند؛ و در هر عمل تخریبی استعمال می‌شود. بنابراین به هر کاری که در او نقص باشد و هر افراط و تفریط در مسائل فردی و اجتماعی فساد می‌گویند و مصداق فساد هستند (اصفهانی، ۱۳۸۷، ۸۲).

در کشور ایران، اگر چه در طی سال‌های اخیر برای قطع اتکا بودجه به نفت و تامین آن از محل درآمدهای مالیاتی تغییرات چشمگیری در نظام مالیاتی صورت گرفته؛ اما تا نیل به اهداف بالاتر و متعالی راهی طولانی در پیش روی سازمان امور مالیاتی قرار دارد.

متولیان اقتصاد به این مهم دست یافتند که مقوله مالیات در تأمین بودجه سالانه کشور سهم بسزایی دارد؛ بدین منظور برای ترغیب و تشویق مردم در مشارکت و سازندگی کشور سعی نموده‌اند که با اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی و تغییرات سیستم‌های مالیاتی (طرح جامع مالیاتی) و سیستم پولی و پولشویی، زمینه را برای این مشارکت مهیا کنند و امروز

می‌بینیم که به کمک اصحاب رسانه و جراید، مردم با فرهنگ و رفتار مالیاتی آشنایی لازم پیدا نموده و جهت مشارکت در پویایی اقتصاد کشور در پرداخت مالیات رغبت نشان می‌دهند. اما این‌ها همه، انتظاراتی را از سوی مردم در پی خواهد داشت. شفاف‌سازی قوانین مالیاتی، ارائه خدمات عمومی، پاسخگویی سطح توقع عمومی جامعه، رفع موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی، مهمتر از همه، اطمینان بخشی مودیان به سازمان امور مالیاتی، از میان برداشتن زمینه‌های فساد و رانت و مقابله جدی با فساد مالیاتی در عرصه‌های مختلف سیستم‌های مالیاتی، درصد مشارکت را بالطبع بالا خواهد برد و همه این‌ها کمک شایانی به رونق بخشی و بالندگی و شادابی بخش اقتصاد و فرهنگ جامعه خواهد نمود.

## ۲- موانع حقوقی عام و کلی مقابله با فساد مالیاتی

پدیده فساد در اکثر کشورها در سراسر جهان بخصوص در کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه در بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است. اما در بخش خصوصی نیز به عنوان یک مشکل بالقوه وجود دارد. اصولاً اداره مالیات یک بخش بسیار جذاب برای ایجاد فساد است. زیرا انگیزه‌های درگیر شدن در آن بسیار واضح است. مشکل مالیاتی مشکلی است که عمدتاً بین اداره مالیات و کسب و کار روی می‌دهد. این تعامل معمولاً منجر به سود هر دو بازرسان (ماموران مالیاتی) و عوامل کسب و کار و در نتیجه از دست رفتن درآمدهای مالیاتی می‌گردد. این فساد سازشکارانه در قلب مشکلات مربوط به سوء عملکرد اداره مالیاتی قرار دارد. اداره مالیاتی کارآمد نه تنها برای تامین درآمد های دولت ضروری است بلکه برای کارآفرینی نیز امری ضروری است.

نکته قابل اهمیت این است که تنها شناخت علت‌ها و معلول‌ها برای نیل به اهدافی که به عنوان سلامت اداری مالی- مالیاتی مطرح می‌باشد، کافی نیست لزوماً می‌بایست موانع و مشکلات و پیچیدگی‌های بوروکراسی اداری و همین‌طور نقاط ضعف موارد قانونی را نیز از میان برداشت، بنابراین صرف شناخت علت، ابزار کارسازی نیست، آنچه که در این بخش مورد بررسی قرار می‌گیرد. موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی است که شامل متغیرهایی از قبیل عدم شفافیت، معافیت‌های وسیع و متنوع، عدم رسیدگی به‌موقع به اظهارنامه‌های مالیاتی، سهم بالای بخش‌های معاف از مالیات (محدود بودن پایه‌های مالیاتی)، ظرفیت‌ها و موانع موجود قانونی نظام مالیاتی (قوانین و مقررات مالیاتی)، ظرفیت‌ها و موانع موجود در سازمان امور مالیاتی، دور زدن قوانین و روابط مالیات و سیستم قضایی می‌باشد.

## ۲-۱- عدم شفافیت

علی‌رغم اقدامات متعددی که در دو دهه اخیر در جهت اصلاح نظام مالیاتی کشورمان انجام شده، توجه کمتری به ساده‌سازی سیستم مالیاتی شده است. از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بالغ بر ۹۰۰ بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی که از سال ۱۳۴۶ تغییرات چندانی نداشته، صادر شده است. بدون شک عدم شفافیت مقررات و رویه‌های قانون مالیات‌های مستقیم موجب بروز فساد در جامعه می‌گردد از این رو شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی برخی مفاد پیچیده قانون امری مهم و ضروری است در واقع یکی از پیامدهای عدم شفافیت قانون، پنهان‌کاری است که این خود ریشه در بی‌اعتمادی دولت و ملت دارد، وقتی شفافیت نباشد در پی بی‌اعتمادی، پنهان‌کاری در آمد و فعالیت‌های اقتصادی ایجاد می‌شود که این پدیده سرانجام به فساد مالیاتی منجر خواهد شد بنابراین تمرکز بر قوانین و اصلاح و تنقیح قوانین مالیاتی بستر اعتماد در جامعه فساد را فراهم می‌آورد و گامی بسیار مهم برای سلامت اداری مالی و مالیاتی برداشته خواهد شد و نهایتاً منافع اقتصادی اجتماعی و سیاسی برای دولت در پی خواهد داشت (کریمی، ۱۳۸۵، ۵۶).

البته در اصلاحیه جدید قانون مالیات مستقیم و در راستای اصلاح ساختار مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی با هدف گسترش نظارت مالی دولت بر بنگاه‌های اقتصادی، ساده‌زیستی و شفافیت قانون و فرآیندهای اجرای آن مورد تأکید قرار گرفته است. چرا که شفافیت و صریح بودن قوانین باعث به حداقل رساندن اعمال سلیقه می‌شود.

## ۲-۲- پیچیدگی قوانین مالیاتی

یکی دیگر از موانع حقوقی فساد پیچیدگی قوانین مالیاتی و اداری سازمان امور مالیاتی است. نظام مالیاتی وظیفه حاکمیتی وصول مالیات را بر عهده دارد، اما منابع انسانی، بودجه و منابع مالی، ساختار و تشکیلات اجرایی، فضای فیزیکی و تجهیزات، فرایندهای اجرایی، دسترسی به بانک اطلاعات اقتصادی مؤدیان و به عبارتی تمام عواملی که در کارایی سازمان وصول‌کننده مالیات اثر گذارند از عواملی اصلی تشکیل‌دهنده رکن سازمان وصول مالیات محسوب می‌شوند. وضعیت این رکن در حقیقت حداکثر میزان مالیات قابل وصول در چارچوب قوانین و مقررات فعلی و نیز ترکیب کنونی تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد. در آسیب‌شناسی صورت پذیرفته دستگاه وصول مالیات با موانع زیر به‌عنوان عوامل بازدارنده تحقق اهداف نظام مالیاتی روبرو است: کمبود نیروی انسانی ماهر، کمبود منابع مالی و بودجه، عدم

دسترسی به پایگاه اطلاعات اقتصادی و مالی، فرایندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود نگاه یکپارچه به مؤدی مالیاتی، ناکارآمدی ساختار فعلی نظام تشخیص مالیات (رویکرد مبتنی بر حسابرسی کل پرونده‌ها) (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۰، ۲).

دولت با قوانین پیچیده‌ای که تدوین می‌کند قصد دارد این نوع سوء استفاده‌ها را محدود نماید و مالیات دهندگان در عوض با پیچیده کردن فرآیند معاملات و مناسبات اقتصادی خود سعی می‌کنند قوانین جدید را دور بزنند. این اقدام یک دور باطل ایجاد می‌کند که منجر به هر چه پیچیده‌تر شدن قوانین مالیاتی و به تبع آن پیچیده‌تر شدن راهبردهای امتناع مالیاتی می‌شود. بنابراین سطح مشخصی از پیچیدگی در قالب اقدامات ضد امتناع مالیاتی ضروری و برای به حداقل رساندن کاهش درآمد از طریق امتناع و فرار مالیاتی معقول است چراکه همان‌طور که قبلاً اشاره شد پیچیدگی قوانین و مقررات یکی از عوامل مؤثر در ایجاد فساد مالیاتی می‌باشد و برای رفع این مشکل شاید ساده‌ترین راه‌حل شفافیت قوانین مالیاتی می‌باشد محسوب می‌شود (AICPA، ۲۰۰۲، ۸۷۷۵).

## ۲-۱- آثار پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین مالیاتی

اگرچه مالیات‌ها کل اقتصاد یک کشور را به اشکال مختلف تحت تأثیر قرار می‌دهند، با این حال مالیات‌دهندگان، وکلا و ادارات مالیاتی به طور مستقیم تحت تأثیر پیچیدگی سیستم مالیاتی قرار دارند. این سه گروه ممکن است در عرض هم قرار نگیرند، اما با این حال شاهد کارکرد یکدیگرند، و رفتارها و استراتژی‌های خود را مطابق با ارزیابی‌هایی که از رفتار یکدیگر می‌کنند، تعدیل می‌کنند. چنانچه سیستم مالیاتی از پیچیدگی زیادی برخوردار باشد؛ تأثیرات بالقوه زیادی می‌تواند داشته باشد:

- ۱- شکل‌گیری روش‌های متعدد برای مخفی نگاه داشتن درآمد از اصابت مالیاتی
- ۲- سطح پایین تمکین داوطلبانه
- ۳- افزایش احتمال اشتباهات سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی
- ۴- پرداخت‌های بیش از حد و یا کمتر از حد به‌طور غیر عمدی
- ۵- افزایش تصور عموم مبنی بر ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی
- ۶- هزینه‌های بالای اداری و تمکین مالیاتی
- ۷- کیفیت پایین اداره مالیاتی و خدمات مالیاتی
- ۸- کاهش اثربخشی ابزارهای در دسترس سیستم مالیاتی نظیر جرائم مالیاتی

- ۹- تصمیمات ناکارآمد اقتصادی ناشی از ملاحظات مالیاتی  
۱۰- دام‌های ناخواسته مالیاتی برای برخی از مالیات‌دهندگان خاص

علاوه بر این پیچیدگی سیستم مالیاتی به طور ذاتی مانعی برای دستیابی به سایر اهداف یک سیستم مالیاتی مطلوب و کارا محسوب می‌شود (کریس، ۲۰۰۵: ۲۳۲).

### ۲-۲-۲- اندازه‌گیری پایه مالیاتی در پیچیدگی مالیاتی

یکی از مؤلفه‌های کلیدی در مورد پیچیدگی سیستم مالیاتی انتخاب پایه مالیاتی است. سه‌پایه عمده مالیاتی درآمد، ثروت و مصرف هرکدام مجموعه‌ای از مسائل و مشکلات خاص اندازه‌گیری و محاسبه خود را دارند و هرکدام معیار متفاوتی از «توانایی پرداخت» را نشان می‌دهند. در میان سه‌پایه مهم مالیاتی درآمد، ثروت و مصرف، پایه درآمد با فرض ثابت بودن سایر ویژگی‌های سیستم مالیاتی از پیچیده‌ترین پایه‌های مالیاتی محسوب می‌شود. نرخ‌های مالیاتی تصاعدی (نظیر ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰) یا ثابت (نظیر نرخ ۲۵ درصد مالیات بر شرکت‌ها) (ماده ۱۰۵ ق. م. م. ۱۳۹۴) هستند. استدلالی که وجود دارد این است که نرخ‌های ثابت و مقطوع مالیاتی هزینه‌های تمکین کمتری نسبت به نرخ‌های تصاعدی دارد. وجود نرخ‌های تصاعدی به مؤدیان این انگیزه را می‌دهد تا از طریق انتقال درآمدهای خود به دوره‌های زمانی بعد و یا به مردم از مالیات فرار نمایند. نرخ‌های ثابت و مقطوع از سازوکار اداری و ساختارهای عملیاتی کارآمدی برخوردار است. از آنجائی که در مالیات با نرخ ثابت، نرخ مالیاتی بین مؤدیان تغییر نمی‌یابد، مالیات‌های وضع شده با این نرخ را به راحتی می‌توان در منبع وقوع مالیات جمع‌آوری کرد.

### ۲-۳- معافیت‌های وسیع و متنوع

حجم بالا و همچنین موارد متعدد معافیت مالیاتی در اقتصاد کشور از یک‌سو و مدیریت ناکارای معافیت‌های مذکور از سوی دیگر سبب به وجود آمدن برخی چالش‌ها در اقتصاد شده است که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- کاهش درآمدهای مالیاتی دولت
- افزایش تبعیض مالیاتی و تحمیل فشار بیشتر بر فعالیت‌های غیر معاف
- کاهش فضای رقابتی

- عدم دسترسی مناسب به اطلاعات مالی و اقتصادی فعالیت‌های معاف
- افزایش زمینه‌های اجتناب و فرار مالیاتی و فساد مالیاتی
- پراکندگی معافیت‌های مالیاتی در قوانین مختلف
- افزایش درخواست‌های مکرر در خصوص استفاده از معافیت مالیاتی

## ۲-۴- فرآیند وصول مالیات

تجلی فرآیندهای نظام مالیاتی از اظهار تا پرداخت در یک سیستم مالیاتی، زمانی مفید و ممکن است که اطلاعات بهنگام باشد و به درستی در مجاری صحیح قرار گیرد. از دیگر سوی براساس قوانین حسابداری مالیاتی، سیستم مالیاتی باید درآمدهای مالیاتی را بدون واسطه از حساب مؤدی به حساب خزانه واریز کند. غالباً موانع قانونی و یا ضعف قانون باعث می‌شود که اطلاعات معتبر به دستگاه مالیاتی داده نشود. این امر فرهنگ تمکین مالیاتی را تضعیف می‌کند، با این توضیح تنگناها و مشکلات فرآیندهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران به شرح ذیل قابل دسته‌بندی است:

- بیشتر راهکارها کارایی لازم را ندارند و منسجم نیستند همین طور کمترین معیار سنجش برای آنها وجود ندارد
- در حال حاضر مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها تقریباً از یک شیوه مشترک، تبعیت می‌کنند. اساساً منابع مالیاتی دارای فرآیندهای مستقل و فرم‌های جداگانه اظهارنامه مالیاتی با دفعات تسلیم اظهارنامه متفاوت هستند
- تقریباً همه فرآیندها به شیوه دستی انجام می‌گیرد و توانمندی‌های ورود اطلاعات و ذخیره‌سازی محدود است. فقدان تجزیه و تحلیل کامپیوتری، منجر به کندی روند تشخیص و رسیدگی طولانی و دستی مالیات می‌شود که مستعد خطا هستند.
- تقریباً هیچ معیار سنجش استاندارد (مانند مدت زمان مورد انتظار، زمان بندی پروژه‌ای بر مبنای درصد پیشرفت کار و ...) برای فرآیندها وجود ندارد که به طور منظم قابل پیگیری و ردیابی باشد (رضایی، ۱۳۸۵، ۲۳).

## ۲-۵- عدم رسیدگی بموقع به اظهارنامه‌های مالیاتی

سازمان امور مالیاتی با توجیه نداشتن نیروی کافی رسیدگی‌کننده به اظهارنامه‌های ارسالی به استناد ماده ۱۵۷ ق.م.م. در صورت عدم ارائه اظهارنامه با تاخیر چندساله انجام می‌شود و بالطبع هزینه رسیدگی دیر هنگام - تا پنج سال - به عهده مودی می‌باشد که در صورت اشتباه

در اظهارنامه‌های ارسالی جرائم از روز ارائه اظهارنامه محاسبه و مؤدیان باید جریمه زیاده‌تری پرداخت نمایند.

همین طور در صورتی که اظهارنامه‌های مالیاتی به موقع مورد رسیدگی قرار نگیرند موجبات تطویل در امر رسیدگی و وصول مالیات می‌گردد و احتمال اشتباه و خطا بیشتر می‌گردد و این امر زمینه را برای فساد مالیاتی فراهم می‌کند. در واقع شاید بتوان با جرئت گفت در صورت وجود نیروی انسانی کافی و ماهر این امر سبب رسیدگی سریع‌تر به حساب‌های مالیاتی گردد و موجبات روی هم انباشته شدن پرونده‌ی مالیاتی نمی‌گردد و از سویی هرساله بر میزان پرونده‌های مالیاتی افزوده می‌گردد و با توجه به این موضوع زمینه برای سوءاستفاده مالیاتی فراهم می‌شود و در پی آن زمینه فساد مالیاتی به وجود می‌آید و در صورت اشتباه اظهارنامه‌های ارسالی، مؤدیان ملزم به پرداخت جریمه می‌شوند که این عامل موجبات نارضایتی آنان نیز می‌گردد. در این حالت به دنبال راهکارهای غیر قانونی برای کاهش مالیات و جریمه هستند و این معضل معضل، خود، شرایط را برای فساد مالیاتی فراهم می‌کند.

## ۲-۶- ضعف قوانین مالیاتی

ضعف قوانین و مقررات مربوط قانون مالیاتها از موانع مهم مبارزه با فساد مالیاتی است براساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۹۴، دولت برای وصول درآمدهای مالیاتی، عمدتاً بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان تنظیم و تسلیم می‌شود، تکیه می‌کند. به این ترتیب، جلب اعتماد و همکاری مؤدیان مالیاتی یکی از مؤثرترین راه‌حل‌ها برای توفیق سازمان امور مالیاتی کشور در امر تشخیص و وصول مالیات بشمار می‌رود، لیکن نیل به درجات مطلوبی از تمکین مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات متعلقه، مستلزم برخورداری از قوانین و مقررات و ضوابط قانونی کافی و شفاف و پایبندی به آن‌ها می‌باشد (علیمی، ۸۳، ۸۷).

ضعف قوانین و مقررات، منجر به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه تشخیص و وصول مالیات گردیده و موجبات تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می‌نماید.

اگر چه در اصلاحیه قانون جدید در بخش مصادیق جرم مالیاتی، جرایمی پیش‌بینی شده است، به عنوان مثال، وصول (۱٪) از جریمه پرونده‌هایی که در هیات حل اختلاف مالیاتی قابل تعدیل نبوده از سوی گروه مالیاتی عملاً اجرا نمی‌گردد و همینطور مفاد ماده (۲۵۹) به طور کامل از سوی حوزه‌های مالیاتی اجرا نمی‌گردد؛ و یا برخی دیگر مواد قانونی که عملاً اجرا



نمی‌گردد. همانگونه که اشاره شد علی‌رغم این که در قانون مالیات ها طبق اصلاحیه جدید اقداماتی در بخش ضمانت اجرایی پیش بینی شد؛ با این حال در وضعیت حقوقی و مدنی و کیفری نارسایی هایی وجود دارد که به مواردی چند به شرح ذیل اشاره می شود:

- ۱- عدم پیش بینی قانونی موارد رد اعضای هیات های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیات ماده (۲۵۱) مکرر و هیات عالی انتظامی مالیاتی (ناگفته نماند، این کاستی در گستره هیات ها در دستور العمل دادرسی مالیاتی تا اندازه ای بر طرف شده است. اما ضرورت دارد این کاستی تصریحاً در متن مواد قوانین مالیاتی بر طرف شود).
- ۲- عدم پیش بینی قانونی امکان صدور، چگونگی صدور، شرایط صدور و چگونگی انجام قرار کارشناسی و تحقیق و بررسی از سوی هیات های حل اختلاف مالیاتی.
- ۳- عدم پیش بینی قانونی نسبت به امکان تعیین هزینه ی رسیدگی و زیان دیر کرد در پرداخت مالیات در آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی.
- ۴- عدم پیش بینی قانونی امکان صدور رای بلا ارجاع از سوی شورای عالی مالیاتی.
- ۵- عدم پیش بینی قانونی نسبت به مسئولیت پذیری اعضای هیات های حل اختلاف مالیاتی، شورا عالی مالیاتی، هیات موضوع ماده (۲۵۱) مکرر ق.م.م در برابر وزیر امور اقتصادی و دارایی و نظارت عالی تعقیبی و ارشادی وزیر امور اقتصادی و دارایی.
- ۶- عدم پیش بینی قانونی شفاف و کافی نسبت به چگونگی ترفیع و ارتقای مشاغل مالیاتی ( تار۱- ۱۳۹۴، ۲۰۹).

در هر صورت با توجه به اینکه در سال های اخیر مبارزه با جرائم مالیاتی کلان و گسترده به عنوان یکی از مظاهر و مصادیق مهم جرائم اقتصادی به یکی از راهبردهای اصلی کشورمان در مسیر پیشرفت و عدالت مبدل گشته است. بدون تردید بهره‌مندی از یک نظام کیفری کارآمد و منسجم در مقابله با جرایم مالیاتی به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کمک قابل توجهی می‌نماید.

## ۲-۷- نارسایی در اجرای صحیح ضمانت اجرایی کیفری

یکی دیگر از موانع دیگر مقابله و مبارزه با فساد مالیاتی، در حقیقت ضعف و نارسایی در اجرای صحیح مقررات مربوط به ضمانت اجرایی است، قبل از بررسی این نوشتار، ابتدا لازم است معنی و مفهوم ضمانت اجرا را بدانیم.

ضمانت اجرا چیست؛ ضمانت اجرا قدرتی است که برای به کار بستن قانون با حکم دادگاه از آن استفاده می‌شود در واقع قانون‌گذار اجرای قوانین مصوبه و احکام صادره از دادگاه‌های را به وسیله نیروی تضمینی می‌کند که به آن ضمانت اجرا گفته می‌شود. (محمدی، ۱۳۹۴، ۴)

به عبارتی دیگر ضمانت اجرا عبارتست از وسیله مستقیم و غیر مستقیم برای انجام دادن الزامات قانونی و یا جبران زمان زیان دیده و یا ابزاری است که اجرای موثر قواعد حقوقی را تضمین می‌کند و از طرفی قوای عمومی در جامعه بکار گرفته می‌شود.

### ۳- پیامدهای موانع مقابله حقوقی با فساد مالیاتی

همانگونه که قبلاً اشارت رفت و در همین فصل در خصوص موانع مقابله با فساد مالیاتی مطالبی چند ارائه گردید، و در مورد عدم شفافیت و پیچیدگی‌های قانون مالیات‌ها نیز مطالبی مواجه گردید و یادآوری شد که عدم شفافیت قانون موجب فرار مالیاتی می‌گردد و نوشتار ذیل در مورد آثار و پیامدهای عدم مقابله با فساد مالیاتی که موجب فرار مالیاتی و به تبع آن افزایش فرار مالیاتی و آثار سوء آن می‌باشد اشاره می‌گردد.

#### ۳-۱- افزایش فرار و فساد مالیاتی

در سال‌های اخیر، در بعضی از کشورها، دولت‌ها و محققان سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل سیستم مالیاتی داشته‌اند. لیکن اندازه‌گیری میزان دقیق فرار و فساد مالیاتی در کشور ایران، با مشکلاتی روبه‌رو بوده است که از اهم موانع درراه تخمین فرار مالیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری (چراکه مردم مقادیر فرار مالیاتشان را ابراز نمی‌کنند)
- انجام نشدن تحقیق جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران.
- تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به‌نحوی که برخی از درآمدهایی که در ایران جزو درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد، در سایر کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است.
- عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف
- محرمانه بودن اطلاعات مربوط

#### ۳-۲- هرج و مرج رسیدگی و افزایش وظایف مؤدیان

یکی از معایب حذف ماده ۱۰۴ ق.م.م را باید در پیچیدگی فرآیند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی دانست. با توجه به اینکه بخشی از فرآیند مالیات ستانی و محاسبه مالیات در ماده ۱۰۴

بر عهده کارفرمایان معمولاً بزرگ، دولتی و عمومی بوده است، حذف این ماده موجب ایجاد بار سنگین محاسبه و ... بر روی دوش مؤدیان کوچک و تا حدودی کم اطلاع از قوانین مالیاتی خواهد شد.

نظام مالیاتی که با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، بار سنگینی بر دوش مؤدیان قرار داده است تا مالیات را از مصرف‌کنندگان دریافت و به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند و در این راه هزینه‌های بسیاری بر مؤدیان وارد شده، با حذف ماده ۱۰۴ ق.م.نیز بخش دیگری از وظایف سازمان امور مالیاتی و نهادهای دولتی و عمومی را به مؤدیان دیگر منتقل نموده است.

### ۳-۳- موانع حقوقی اداری مقابله با فساد مالیاتی

همانگونه که می‌دانیم ابهامات موجود در قانون و مقررات و کلی‌گویی در برخی مواد قانونی، فهم آن را برای اکثر مردم جامعه دشوار می‌کند بنابراین سازمان‌ها بخشنامه‌ها، دستور العمل‌ها و آیین‌نامه‌هایی را صادر می‌کنند که بعضاً این امر موجب سردرگمی و روند طولانی انجام بعضی از کارهای اداری، مالیاتی و ... می‌شود و حتی مطلوبیت انجام کار نیز از بین می‌رود، بنابراین صدور بخشنامه‌های پی در پی و به موازات مفاد قانونی، نوعی ناکارآمدی مفاد قانونی محسوب می‌شود و این امر موجب انواع عوارض و سواستفاده‌هایی از سوی افراد سودجو نیز می‌گردد.

نتیجه اینکه پیچیدگی‌ها و نارسایی‌های مواد قانونی، مانعی بسیار بزرگ در راه مبارزه با فساد است چراکه اساساً شفافیت قانون را به چالش می‌کشد. در نوشتار زیر به برخی از آنان اشاره می‌گردد.

- اطلاعات هویتی: اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادها
- اطلاعات معاملاتی اشخاص
- اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌های اشخاص
- اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن
- اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آن‌ها
- سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت‌وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد (آقائی، ۱۳۸۰، ۲۱۶).

### ۳-۳-۱- پیشگیری نسبی قانون برای برخورد با متخلفان مالیاتی

براساس مفاد ۲۷۴ و ۲۷۷ و همین‌طور ماده ۲۷۰ تکلیف مرتکبین و متخلفین مالیاتی را مشخص نموده است.

ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم درباره مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف عبارت است:

- هر گاه بعد از تشخیص مالیات و غیر قابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده اند علاوه بر جبران خسارت، وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

- در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده هیأت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد.

### ۳-۳-۲- کاستی‌های اجرایی قوانین و مقرات نظام مالیاتی

اگرچه مالیات ستانی در ایران نوپا نیست و همچنین از وصول مالیات به طریق نظام شبه سیستمی در حدود یک قرن در ایران می‌گذرد، اما همچنان نمی‌توان ادعا کرد که نظام مالیات گیری در ایران حتی شبیه کشورهای تقریباً در حال توسعه است. در هر صورت پایبندی به اصول و روش‌های نوین در اجرای سیاست‌های توسعه، باید سرلوحه کار مسوولان مربوطه قرار گیرد تا به هدف‌های مورد نظر در وصول حداکثر مالیات دست پیدا کنند. به نظر می‌رسد با توجه به تغییر و تحولات در نظام مالیاتی ایران از حدود یک سال پیش به این طرف، بتوان امیدوارانه چشم به سوی نظام مطلوب مالیاتی داشت.

### ۳-۴- موانع حقوقی نظارت و ضمانت اجرایی

در این بخش از پژوهش به بررسی مفاهیم مرتبط با موانع حقوقی نظارت و ضمانت اجرایی می‌پردازیم که عبارتند از: نظارت مالیاتی و نقص نظام اطلاعات مالیاتی.

### ۳-۴-۱- نظارت مالیاتی

سیستم مالیاتی، یک نهاد مهم و عنصر اصلی در سیاست درآمدی و سیستم‌های نظارتی یک کشور است. مالیات دهندگان به سیستم شامل افراد و نهادها (از قبیل شرکت‌ها و سازمان‌ها) هستند. سیستم مالیاتی به تشکیل شدن عناصر کلیدی نظام مالی کمک می‌کند: مبنی بر اینکه چگونه مالیات‌ها و درآمدها، افزایش یافته و مصرف می‌شوند، چگونه سیاست‌ها طراحی می‌شوند و چگونه سیستم اداره می‌شود. جدا از تامین مالی خدمات عمومی، مالیات بیش از پیش به عنوان ابزاری برای تقویت حکومت و ایجاد سیستمی در جهت پاسخگو بودن به شهروندان عمل می‌کند. در دموکراسی‌های نوپا و تعدادی از کشورهای در حال توسعه، پاسخگو بودن سیستم‌های مالیاتی در خصوص اینکه منابع عمومی چگونه هزینه می‌شود، زمینه قوی برای شهروندان برای پرداخت مالیات به سیستم را فراهم می‌کند.

### ۳-۴-۲- نقص نظام اطلاعات مالیاتی

ضعف نظام مالیاتی در تشخیص کامل و دقیق منابع مشمول مالیات و وصول کلیه مالیات‌های حقه دولت که از طریق فرار یا اجتناب مالیاتی یا عدم اطلاع از صاحبان درآمد که نسبت به انجام تکالیف قانونی مربوطه مبادرت نمی‌کنند، منجر به کاهش عملکرد درآمدهای مالیاتی می‌شود. از آنجاکه برخی مودیان مالیاتی از منابع درآمدی دیگران اطلاعاتی دارند، عدم تشخیص این درآمدها توسط نظام مالیاتی و عدم وصول مالیات حقه آن‌ها عملاً منجر به تصور بروز پدیده تبعیض در مودیان و کاهش انگیزه سایر مودیان به انجام تعهدات مالیاتی خود می‌شود.

### ۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

#### ۴-۱- نتیجه‌گیری

شناخت همه جانبه این عوامل از پیش‌نیازهای مبارزه جدی با فساد مالیاتی است. به طور معمول انتظار کلی بر این است که مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم بیشتر در معرض فساد باشند، زیرا در این نوع مالیات‌ها به دلیل نبود شفافیت در نظام مالیاتی و عدم پیاده‌سازی کامل دولت الکترونیک، ارتباط مستقیم بین مأموران مالیاتی و مسئولان دولتی با فعالان بنگاه‌های اقتصادی و بخش خصوصی می‌تواند قدرت زیادی برای کارکنان دولت فراهم کند.

بسترهای حقوقی مقابله با فساد در نظام مالیاتی کشور مرکب از بسترهای نظام تقنینی، اجرا و نظارت می‌باشد. می‌توان بیان داشت که در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم جهت ارتقای ضمانت‌های اجرایی علاوه بر جرائم و مجازات مقرر در قانون، کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی برای مؤدیان مالیاتی در صورت عدم تمکین لغو شده است، لیکن در قانون مالیات‌ها باید انگیزه تمکین مورد تشویق قرار گرفته و عدم انگیزه آن یا فرار مالیاتی و فساد مالیاتی، با تعیین جرائم مناسب علاوه بر جرائم مالی مثل مجازات زندان، محرومیت از حقوق اجتماعی و... مورد تنبیه، قرار گیرد.

یکی از زمینه‌های بروز بسیاری از فسادهای مالیاتی، سیاست‌های حمایتی مالیاتی در قالب گسترش معافیت هاست. این پدیده (فساد مالیاتی)، زمانی گسترده‌تر می‌شود که نظام اطلاعاتی جامعی برای کنترل و پایش معافیت‌ها در بخش‌های مختلف وجود نداشته باشد. لذا اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی مورد نظر، فشار سنگینی را به گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند همچنین استفاده از مشوق‌های مالیاتی اگرچه به امید توسعه منطقه‌ای، انتقال فناوری، افزایش صادرات، افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال در کشور رواج دارد، اما نتایج مطالعات بر لزوم بازنگری مشوق‌های غیرکارا به منظور افزایش پایه‌های مالیاتی تأکید دارد.

نظام مالیاتی کشور مملو از معافیت‌های مختلف مالیاتی و عمدتاً غیرضروری و کارا است و در این زمینه می‌توان به مواد ۱۳۸، ۱۳۲، ۸۱، ۱۴۳، ۱۴۲، ۱۴۱ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اشاره نمود که دولت در آن به منظور افزایش سرمایه‌گذاری، تولید و اشتغال در بخش کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ ق.م.م) افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال در مناطق محروم (موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م)، سرمایه‌گذاری از محل سود (موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م)، افزایش صادرات (موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م)، حمایت از بخش تعاونی (موضوع ماده ۱۴۲ ق.م.م) تقویت بازار سرمایه (موضوع ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م)، معافیت‌های مالیاتی مختلفی اعطاء می‌کند.

می‌توان بیان داشت هر تغییری که باعث شفافیت و اثرگذاری سیستم‌های مالیاتی ملی و جهانی می‌شود، بایستی همراه با تلاش‌هایی در راستای تقویت مقررات مالی و مبارزه با فساد باشد. چنین رویکردی فساد و فرار مالیاتی را که به واسطه مسیرهای مشابه و اغلب با استفاده از بازیگران این کار انجام می‌شود، تشخیص می‌دهد. آنها عناصر کلیدی مشترکی دارند که اگر اصلاح شوند بر هر دو حوزه اثر خواهد داشت. این اصلاحات عبارتند از سیاست‌های مدنظر در

شفافیت مالکیت منافع، جدیت لازم در مشتری مداری و بهتر شدن شیوه‌های ضد پولشویی توسط بانک‌ها اصلاحات مالیاتی و جنبش‌های ضد فساد را به صورت متحد و با هم. همچنین فرآیند دریافت مالیات را می‌توان از لحاظ ترتیب زمانی به تدوین و تصویب قانون، شناسایی مؤدیان، تشخیص مالیات، کنترل و بازبینی تشخیص‌ها، طرح اعتراض به مالیات تشخیصی و نهایتاً وصول مالیاتی تجزیه کرد. ضعف سیاست‌های مالیاتی (مدیریت مالیاتی) در هر یک از این مراحل می‌تواند جلوی اهداف قانون‌گذار را به هر نحو بگیرد و تحلیل فرآیندهای نظام مالیاتی از اظهار تا پرداخت در یک سیستم مالیاتی، زمانی مفید و ممکن است که اطلاعات بهنگام باشد و بدرستی در مجاری صحیح قرار گیرد.

یکی از مهم‌ترین عوامل موثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مساله به تنهایی خود به کارایی اجرایی سیاست‌های مالیاتی صدمه وارد می‌کند. به منظور تضمین اثر بخشی دستگاه مالیاتی در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی و حسابداری به طور جامع تعریف و تضمین شود. ضمانت اجرایی یکی از ابزارهای ارتقای تمکین مالیاتی است. این ضمانت‌ها باید متناسب با میزان تخلف باشد. ضمانت‌های اجرایی علاوه بر عنصر بازدارندگی نوعی عنصر مالی مهم نیز برای سازمان مالیاتی محسوب می‌شوند، اما بدان علت که اعمال بیش از حد ضمانت‌های اجرایی مالی، خود موجب کاهش تمکین مالیاتی می‌شود، بایستی از دو ابزار ضمانت‌های اجرایی مالی و کیفری توأماً استفاده گردد.

#### ۴-۲- پیشنهادها

آنچه که در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته زمینه‌ها و تبصره‌های حقوقی و غیرحقوقی، مالیاتی و نظارت‌های انتظامی می‌باشد در این راستا مواردی چند در قالب پیشنهاد در مسیر بالندگی و شکوفایی بیشتر ارائه می‌گردد.

- تسریع در طرح جامع مالیاتی که در صورت اجرای کامل این طرح و همین طور دولت الکترونیک، ارتباط مستقیم مودی کم‌رنگ شده و زمینه ایجاد فساد از بین می‌رود.
- براساس ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مهلت رسیدگی پرونده‌های که فاقد اظهارنامه عملکرد می‌باشد پنج سال مقرر می‌گردیده است، در حالی که تقلیل این زمان به یک سال ضمن تسریع در امور وصول مالیات مانع از ایجاد ارتباط و همین طور فرار و فساد مالیاتی می‌گردد.

- یکی از دغدغه‌های سازمان امور مالیاتی تطویل در امر دادرسی مالیاتی است از زمان ارسال پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی تا قطعیت پرونده و یا اجرای قرار کارشناسی، فرصت طولانی صرف انجام این کار می‌گردد، لذا کوتاه کردن زمان فرآیند دادرسی راه دیگری برای جلوگیری از فساد مالیاتی است.
- گسترش فرهنگ مالیاتی و تکریم مودیان به‌عنوان یک اصل در سرلوحه اهداف سازمان سهم بسزائی در سالم سازی و جلوگیری از فساد مالیاتی دارد.
- استقرار نظام شایسته سالاری بجای بایسته سالاری، چراکه عملی شدن این مولفه وجدان کاری و احساس مسئولیت به‌عنوان یک فرهنگ در جامعه به مرحله بالفعل می‌رسد و این مهم نوید آینده سالم را به ارمغان خواهد آورد.
- ایجاد انگیزه و دل بستگی در کارکنان و تشویق و تکریم آنان چراکه این امر مانع آلودگی آنان به فساد اداری، مالی و مالیاتی می‌گردد. در واقع سلامت کارکنان ضامن بقای سازمان است.
- تامین رفاه نسبی برای آینده کارکنان بخصوص در دوره بازنشستگی این امر موجب تشویق و دلگرمی از آنها در نهایت بالابردن سطح کیفی خدمات و از بین رفتن فساد می‌گردد.
- صلابت بخشی و توانمندسازی جامعه برای نظارت عمومی بر نهاد قدرت سیاسی و اقتصادی
- استقرار نظام ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی خصوصا در سطح مدیران

#### منابع:

- ۱- (پیرنیا، حسین، ۱۳۴۴)، مالیهی عمومی (مالیات‌ها و بودجه)، تهران: نشر کتابخانه ابن سینا، چاپ سوم.
- ۲- رستمی، ولی، ۱۳۹۵، مالیه عمومی، تهران: چاپ نشر میزان.
- ۳- لانیز، سوزان، (۱۳۷۹)، فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، ترجمه: محمد توکل، تهران: مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.
- ۴- آقایی، الله محمد، (۱۳۸۰)، تمکین مودیان و خدمات راسنی نظام مالیات، مجله اقتصادی، شماره ۴ و ۵.



- ۵- برون، شهرام، (۱۳۹۰)، سیستم‌های پرداخت الکترونیکی مبتنی بر فناوری (NFC) مفاهیم و راه حل‌ها، تازه‌های اقتصاد، سال ۹، شماره ۱۳۴.
- ۶- پروتبابا، لویی، ماری کوترژان، (۱۳۸۷)، حقوق مالیاتی، ترجمه: محمدعلی یزدان بخش، چاپ اول، تهران: شرکت چاپ و نشر و پخش قانون.
- ۷- دادگر، حسین، (۱۳۸۶)، اقتصاد ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی، تهران: انتشارات نوین اندیشه جهان.
- ۸- رستمی، ولی، ۱۳۸۷، اختیارات و اقتدارات دستگاه‌های مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق مجله، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۲۸، شماره ۳.
- ۹- رضایی، محمد قاسم، (۱۳۸۵)، اکارآمدی نظام مالیاتی ایران علل و زمینه‌ها، برگرفته از روزنامه سرمایه، شماره ۲۴۸.
- ۱۰- ژولیان، بارییر، (۱۳۶۳)، اقتصاد ایران (۱۳۴۹/۱۲۷۹)، ترجمه: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، انتشارات سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه.
- ۱۱- سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، (۱۳۸۰)، برنامه مبارزه با فساد و ارتقای سلامت در نظام اداری، تهران: انتشارات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- ۱۲- شهری، غلامرضا، (۱۳۷۰)، حقوق ثبت اسناد و املاک، تهران: موسسه انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد)، جلد دوم.
- ۱۳- کتابی رودی، احمد، (۱۳۹۱)، بررسی امتیازات قدرت عمومی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی.
- ۱۴- کریمی پتانلار، سعید، گیلک حکیم آبادی و محمدتقی صابر نو چمنی فاضل، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر اثر بخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هفتم، مسلسل ۷۵.
- ۱۵- نجاتی، غلامرضا، (۱۳۷۷)، تاریخ سیاسی بیست و پنج ساله ایران، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا، چاپ نوزدهم.
- ۱۶- مردانی، بیوک، (۱۳۷۵)، سبب‌شناسی تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی و روش‌های جلوگیری از آن، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، مرکز آموزش مدیریت دولتی واحد کرمانشاه.

- ۱۷- ALM. J., (۲۰۰۵). TAX EVASION the encyclopedia of taxation &tax policy, second edition, ۴۰۱-۴۰۴.