Submit Date: 15 July 2026
Revise Date: 06 November 2026
Accept Date: 13 November 2026
Initial Publish: 17 November 2026
Final Publish: 20 April 2028

The Encyclopedia of Comparative Jurisprudence and Law

© 2028 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Government Duties in Preventing Corruption and Tax Evasion with Emphasis on Tax Justice Indicators

Amir Hosein Ehsan Poor[1], Mohsen Taheri[2]*

1. Master of Public Law, Se.C., Islamic Azad University, Semnan, Iran
2. Department of Public Law, Se.C., Islamic Azad University, Semnan, Iran

* Corresponding Author's Email: taheri627@iau.ac.ir

ABSTRACT

The tax system, as one of the most important instruments for generating public revenue and achieving distributive justice, occupies a fundamental position within the structure of public law and economic governance. Nevertheless, the expansion of administrative corruption, tax evasion, inadequate transparency of financial information, and deficiencies in supervisory mechanisms have posed serious challenges to the efficiency of this system. This article aims to examine the duties of the government in preventing corruption and tax evasion, with emphasis on justice-oriented indicators within Iran's tax system. The research employs a descriptive-analytical method based on library studies, the examination of tax laws and regulations, legal documents, and the analysis of previous studies. In this regard, tax justice indicators, including proportionality, equality, inclusiveness, and fairness, are examined, and government duties are analyzed across four legislative, executive, supervisory, and cultural domains. The findings indicate that the realization of tax justice does not depend solely on the enactment of deterrent laws; rather, it requires the coordinated implementation of regulations, the reduction of discretionary powers, the development of information infrastructures, the strengthening of institutional oversight, and the enhancement of public trust. Furthermore, identifying justice-oriented indicators across four principal dimensions can provide a basis for assessing the quality of tax legislation. The results indicate that insufficient transparency, non-targeted tax exemptions, regulatory complexity, and deficiencies in information exchange constitute major obstacles to the realization of tax justice. Accordingly, reforming the legal structure of the tax system, developing the taxpayer system, strengthening the accountability of responsible institutions, and revising the tax exemption regime are among the most important strategies for preventing corruption and tax evasion. At the same time, continuous supervision of the performance of tax officials, guaranteeing the independence and impartiality of adjudicatory authorities, imposing proportionate sanctions, and expanding education concerning taxpayers' rights and obligations are essential requirements for achieving tax justice. Within this framework, the prevention of corruption and tax evasion requires an integrated relationship among administrative transparency, institutional accountability, judicial protection of taxpayers' rights, and the promotion of a culture of voluntary tax compliance.

Keywords: *tax corruption, tax evasion, tax justice, government duties, public law, tax transparency.*

How to cite: Ehsan Poor, A. H. & Taheri, M. (2028). Government Duties in Preventing Corruption and Tax Evasion with Emphasis on Tax Justice Indicators. *The Encyclopedia of Comparative Jurisprudence and Law, 6*(1), 1-17.

تاریخ ارسال: ۲۴ تیر ۱۴۰۵
تاریخ بازنگری: ۱۵ آبان ۱۴۰۵
تاریخ پذیرش: ۲۲ آبان ۱۴۰۵
تاریخ چاپ اولیه: ۲۶ آبان ۱۴۰۵
تاریخ چاپ نهایی: ۱ اردیبهشت ۱۴۰۷

دانشنامه فقه و حقوق تطبیقی

وظایف دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی با تاکید بر شاخص های عدالت مالیاتی

امیر حسین احسان پور[۱]، محسن طاهری[۲*]

۱. کارشناسی ارشد گروه حقوق عمومی، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران
۲. گروه حقوق عمومی، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران
* پست الکترونیک نویسنده مسئول: taheri627@iau.ac.ir

چکیده

نظام مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای تأمین درآمد عمومی و تحقق عدالت توزیعی، جایگاهی اساسی در ساختار حقوق عمومی و حکمرانی اقتصادی دارد. بااین‌حال، گسترش فساد اداری، فرار مالیاتی، ضعف شفافیت اطلاعات مالی و نارسایی سازوکارهای نظارتی، کارآمدی این نظام را با چالش‌های جدی مواجه ساخته است. این مقاله با هدف بررسی وظایف دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی با تأکید بر شاخص‌های عدالت‌محوری در نظام مالیاتی ایران انجام شده است. روش پژوهش توصیفی ـ تحلیلی و مبتنی بر مطالعات کتابخانه‌ای، بررسی قوانین و مقررات مالیاتی، اسناد حقوقی و تحلیل پژوهش‌های پیشین است. در این راستا، شاخص‌های عدالت مالیاتی شامل تناسب، برابری، فراگیری و انصاف بررسی شده و وظایف دولت در چهار حوزه تقنینی، اجرایی، نظارتی و فرهنگی مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تحقق عدالت مالیاتی صرفاً به تصویب قوانین بازدارنده وابسته نیست، بلکه مستلزم اجرای هماهنگ مقررات، کاهش اختیارات سلیقه‌ای، توسعه زیرساخت‌های اطلاعاتی، تقویت نظارت نهادی و افزایش اعتماد عمومی است. همچنین، شناسایی شاخص های عدالت محوری در چهار محور اصلی می‌تواند مبنایی برای ارزیابی کیفیت قوانین مالیاتی باشد. نتایج حاکی از آن است که ضعف شفافیت، معافیت‌های غیرهدفمند، پیچیدگی مقررات و نارسایی تبادل اطلاعات از موانع مهم تحقق عدالت مالیاتی محسوب می‌شوند. بر این اساس، اصلاح ساختار حقوقی نظام مالیاتی، توسعه سامانه مؤدیان، تقویت پاسخگویی نهادهای مسئول و بازنگری در نظام معافیت‌ها از مهم‌ترین راهکارهای پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی به شمار می‌روند، از طرفی نظارت مستمر بر عملکرد مأموران مالیاتی، تضمین استقلال و بی‌طرفی مراجع رسیدگی، اعمال ضمانت‌اجراهای متناسب و گسترش آموزش حقوق و تکالیف مؤدیان از الزامات تحقق عدالت مالیاتی است. در این چارچوب، پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی مستلزم پیوند میان شفافیت اداری، پاسخگویی نهادی، حمایت قضایی از حقوق مؤدیان و ارتقای فرهنگ تمکین داوطلبانه است.

کلیدواژگان: *فساد مالیاتی، فرار مالیاتی، عدالت مالیاتی، وظایف دولت، حقوق عمومی، شفافیت مالیاتی.*

نحوه استناددهی: احسان پور، امیر حسین.، و طاهری، محسن. (۱۴۰۷). وظایف دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی با تاکید بر شاخص‌های عدالت مالیاتی. *دانشنامه فقه و حقوق تطبیقی*، ۶(۱)، ۱۷-۱.

© ۱۴۰۷ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

مقدمه

مالیات یکی از بنیادی‌ترین ابزارهای تأمین مالی دولت و تحقق اهداف اقتصادی، اجتماعی و توزیعی در نظام‌های حقوقی معاصر محسوب می‌شود. اهمیت مالیات صرفاً به نقش درآمدی آن محدود نیست، بلکه این ابزار در تنظیم فعالیت‌های اقتصادی، بازتوزیع ثروت، کاهش نابرابری و تأمین هزینه خدمات عمومی نیز نقش تعیین‌کننده‌ای دارد. در نظام‌های حقوقی مبتنی بر حاکمیت قانون، مالیات‌ستانی باید بر اساس اصول قانونی بودن، برابری، تناسب، شفافیت و پاسخگویی انجام شود تا ضمن تأمین منابع عمومی، حقوق مؤدیان مالیاتی نیز مورد حمایت قرار گیرد (Ghasemi Bonabari et al., 2024).

یکی از چالش‌های اساسی نظام‌های مالیاتی، پدیده فرار مالیاتی است که از طریق پنهان‌سازی درآمد، ارائه اطلاعات خلاف واقع، عدم ثبت فعالیت‌های اقتصادی و استفاده غیرقانونی از خلأهای اجرایی، موجب کاهش درآمدهای عمومی می‌شود. این پدیده علاوه بر آثار اقتصادی، پیامدهای حقوقی و اجتماعی گسترده‌ای دارد؛ زیرا سبب می‌شود بار مالیاتی به‌صورت نامتوازن میان مؤدیان توزیع شده و اشخاصی که به تعهدات قانونی خود پایبند هستند، در مقایسه با متخلفان در وضعیت نامساعدتری قرار گیرند (Ghanbari et al., 2023).

فساد مالیاتی نیز از دیگر عوامل تضعیف‌کننده کارآمدی نظام مالیاتی است. این پدیده می‌تواند در قالب دریافت رشوه، اعمال نفوذ در فرایند تشخیص مالیات، اعطای امتیازات تبعیض‌آمیز، سوءاستفاده از اختیارات اداری و مداخله غیرقانونی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی ظاهر شود. وجود چنین رفتارهایی علاوه بر کاهش درآمدهای دولت، اعتماد عمومی به دستگاه مالیاتی را تضعیف می‌کند و زمینه گسترش عدم تمکین مالیاتی را فراهم می‌سازد (Alm et al., 2016).

از منظر حقوق عمومی، دولت در برابر این وضعیت دارای مجموعه‌ای از مسئولیت‌های تقنینی، اجرایی، نظارتی، قضایی و فرهنگی است. مسئولیت تقنینی شامل ایجاد چارچوب قانونی روشن، حذف مقررات تبعیض‌آمیز و پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای متناسب است. مسئولیت اجرایی به اجرای صحیح قوانین، توسعه سامانه‌های الکترونیکی و جلوگیری از اعمال سلیقه در تشخیص و وصول مالیات مربوط می‌شود. مسئولیت نظارتی نیز بر کنترل عملکرد مأموران، پیشگیری از تعارض منافع و رسیدگی مؤثر به تخلفات تمرکز دارد. در نهایت، مسئولیت فرهنگی دولت شامل آموزش مؤدیان، ارتقای آگاهی مالیاتی و تقویت اعتماد عمومی است (Prichard et al., 2020).

در نظام حقوقی ایران، قوانین متعددی برای ساماندهی مالیات‌ستانی و پیشگیری از تخلفات مالیاتی تصویب شده‌اند. قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد از مهم‌ترین مقررات مرتبط با این حوزه محسوب می‌شوند. بااین‌حال، وجود چارچوب قانونی به‌تنهایی برای تحقق عدالت مالیاتی کافی نیست؛ بلکه کیفیت اجرا، انسجام نهادی، دسترسی به اطلاعات و پاسخگویی دستگاه‌های مسئول نیز اهمیت بنیادین دارد.

در سطح بین‌المللی نیز سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بر نقش شفافیت، سلامت اداری و پاسخگویی نهادی در پیشگیری از فساد تأکید کرده است (Oecd, 2024b). این رویکرد بیانگر آن است که اصلاح نظام مالیاتی بدون اصلاح سازوکارهای حکمرانی و نظارت اداری نمی‌تواند به نتایج پایدار منجر شود.

مسئولیت قضایی دولت نیز ناظر بر فراهم‌سازی سازوکارهای قانونی برای رسیدگی بی‌طرفانه و مؤثر به جرایم و تخلفات مالیاتی، تضمین حق دفاع مؤدیان، حمایت از گزارشگران فساد و اجرای ضمانت‌اجراهای متناسب است. در این حوزه، رعایت اصول

دادرسی منصفانه، قانونی بودن جرم و مجازات و تناسب میان تخلف و ضمانت‌اجرا از الزامات اساسی عدالت مالیاتی محسوب می‌شود.

بر این اساس، مسئله اصلی پژوهش حاضر آن است که دولت در نظام حقوقی ایران چه وظایفی برای پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی بر عهده دارد و اجرای این وظایف چگونه می‌تواند به تحقق شاخص‌های عدالت‌محوری منجر شود؟

مبانی نظری و حقوقی پژوهش

مفهوم و ماهیت حقوقی مالیات

مالیات از منظر حقوق عمومی، پرداختی الزامی است که بر اساس قانون و به‌منظور تأمین هزینه‌های عمومی از اشخاص حقیقی و حقوقی دریافت می‌شود. ویژگی اصلی مالیات، ماهیت قانونی و الزام‌آور آن است؛ به این معنا که ایجاد، تغییر و وصول آن باید مستند به مقررات معتبر باشد.

در نظام حقوقی ایران، اصل ۵۱ قانون اساسی مقرر می‌دارد که هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. این اصل، مبنای حقوقی مشروعیت مالیات‌ستانی و یکی از مهم‌ترین تضمین‌های حمایت از حقوق مؤدیان محسوب می‌شود.

از منظر عدالت مالیاتی، قانونی بودن مالیات شرط ضروری است، اما شرط کافی نیست؛ زیرا امکان دارد مقررات مالیاتی از نظر شکلی معتبر باشند، ولی در عمل موجب توزیع نامتوازن بار مالیاتی شوند. بنابراین، بررسی ماهیت حقوقی مالیات باید با تحلیل اصول برابری، تناسب و منع تبعیض همراه باشد (Ghasemi Bonabari et al., 2024).

مفهوم عدالت مالیاتی

عدالت مالیاتی به معنای توزیع منصفانه بار مالیاتی میان مؤدیان با توجه به توانایی اقتصادی، وضعیت درآمدی و شرایط قانونی آنان است. این مفهوم با اصول عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای ارتباط مستقیم دارد.

عدالت توزیعی بر چگونگی تقسیم بار مالیاتی میان اشخاص تمرکز می‌کند، درحالی‌که عدالت رویه‌ای به شفافیت، بی‌طرفی و قابلیت پیش‌بینی فرایندهای تشخیص و وصول مالیات مربوط است.

مطالعه گوزل و همکاران نیز بر ارتباط ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت با رفتار تمکین مالیاتی تأکید دارد (Güzel et al., 2019).

جدول ۱: ابعاد عدالت مالیاتی و شاخص‌های حقوقی مرتبط

بعد عدالت	شاخص اصلی	دلالت حقوقی
عدالت افقی	رفتار برابر با مؤدیان مشابه	منع تبعیض در اجرای قانون
عدالت عمودی	تناسب مالیات با توان پرداخت	توزیع متناسب بار مالیاتی
عدالت رویه‌ای	شفافیت و بی‌طرفی رسیدگی	تضمین حقوق مؤدیان
عدالت توزیعی	توزیع منصفانه بار مالیاتی	کاهش نابرابری
عدالت نهادی	پاسخگویی و نظارت	جلوگیری از فساد اداری

مفهوم فرار مالیاتی و تمایز آن از اجتناب مالیاتی

فرار مالیاتی به رفتارهایی اطلاق می‌شود که با نقض تکالیف قانونی مالیاتی، موجب عدم پرداخت تمام یا بخشی از مالیات متعلق می‌شوند. این رفتارها می‌توانند شامل کتمان درآمد، ارائه اسناد خلاف واقع و استفاده از معاملات صوری باشند.

در مقابل، اجتناب مالیاتی معمولاً به استفاده از ظرفیت‌ها یا ساختارهای قانونی برای کاهش تعهدات مالیاتی اطلاق می‌شود. بااین‌حال، مرز میان برنامه‌ریزی مالیاتی مشروع و ترتیبات سوءاستفاده‌آمیز همواره روشن نیست و تشخیص آن به مقررات

حاکم و ماهیت واقعی معاملات بستگی دارد (Banouei et al., 2023).

از منظر سیاست‌گذاری حقوقی، تفکیک این دو مفهوم اهمیت زیادی دارد؛ زیرا مقابله با فرار مالیاتی مستلزم اعمال ضمانت‌اجراهای قانونی است، درحالی‌که کنترل اجتناب مالیاتی سوءاستفاده‌آمیز ممکن است به اصلاح قواعد ماهوی و مقررات ضدسوءاستفاده نیاز داشته باشد.

فساد مالیاتی و آثار آن بر نظام حقوق عمومی

فساد مالیاتی یکی از مصادیق فساد اداری و اقتصادی است که در فرایندهای قانون‌گذاری، تشخیص، وصول، رسیدگی یا نظارت مالیاتی رخ می‌دهد.

فساد در این حوزه می‌تواند موجب کاهش درآمدهای عمومی، افزایش هزینه‌های نظارتی، نقض اصل برابری مؤدیان و تضعیف اعتماد عمومی شود. آلم و همکاران رابطه فساد و فرار مالیاتی بنگاه‌ها را بررسی کرده‌اند و بر اهمیت کیفیت نهادی در رفتار مالیاتی تأکید دارند (Alm et al., 2016).

از دیدگاه حقوق عمومی، مقابله با فساد مالیاتی باید هم‌زمان دو هدف را دنبال کند: حمایت از منابع مالی دولت و تضمین حقوق اشخاص در برابر سوءاستفاده از قدرت اداری.

شاخص‌های عدالت مالیاتی

عدالت مالیاتی مفهومی چندبعدی است که هم چگونگی توزیع بار مالیاتی و هم کیفیت رفتار دستگاه مالیاتی با مؤدیان را در بر می‌گیرد. ازاین‌رو، ارزیابی عادلانه بودن نظام مالیاتی صرفاً با بررسی نرخ‌ها امکان‌پذیر نیست، بلکه مستلزم توجه به توان پرداخت اشخاص، برابری در اجرای مقررات، پوشش فعالیت‌های مشمول و رعایت حقوق مؤدیان در فرایند رسیدگی است. در ادبیات اصلاح نظام مالیاتی نیز عدالت افقی و عمودی، اعتماد به نهادهای مالیاتی و کیفیت تعامل با مؤدیان از مؤلفه‌های مرتبط با تمکین مالیاتی شناخته می‌شوند (World Bank, 2022). در پژوهش حاضر، برای سامان‌دهی تحلیل وظایف دولت، شاخص‌های عدالت مالیاتی در چهار محور تناسب، برابری، فراگیری و انصاف بررسی می‌شوند. این تقسیم‌بندی، چارچوب تحلیلی پژوهش است و ابعاد توزیعی و رویه‌ای عدالت را در کنار یکدیگر قرار می‌دهد.

تناسب مالیات با توان پرداخت

تناسب به معنای هماهنگی بار مالیاتی با ظرفیت اقتصادی مؤدی است. بر اساس این شاخص، تفاوت در توان پرداخت باید در طراحی تکالیف مالیاتی مورد توجه قرار گیرد؛ بنابراین، دریافت مبلغ یکسان از اشخاصی که وضعیت اقتصادی متفاوت دارند، لزوماً به معنای تحقق عدالت نیست. این برداشت با عدالت عمودی ارتباط دارد؛ به این معنا که اشخاص برخوردار از توان اقتصادی بیشتر، سهم متناسبی از تأمین هزینه‌های عمومی بر عهده بگیرند. در مقابل، عدالت افقی ناظر به رفتار برابر با اشخاص دارای وضعیت اقتصادی مشابه است (Ghasemi Bonabari et al., 2024).

در چارچوب این پژوهش، تناسب از طریق توجه به بار مؤثر مالیاتی، وضعیت گروه‌های درآمدی و آثار معافیت‌ها بر توزیع تکالیف بررسی می‌شود. بار مؤثر مالیاتی بیانگر نسبت مالیات پرداختی به درآمد یا پایه اقتصادی مرتبط است و می‌تواند تفاوت میان نرخ قانونی و فشار واقعی مالیات را آشکار سازد. بر این مبنا، وظیفه دولت تنها تعیین نرخ نیست، بلکه ارزیابی پیامدهای توزیعی ترکیب مالیات‌ها نیز اهمیت دارد. این ضرورت به‌ویژه در مواردی مطرح می‌شود که ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی، بدون ارزیابی منظم، عدالت و انسجام نظام مالیاتی را تضعیف می‌کنند (Oecd, 2024a).

برابری و منع تبعیض

برابری مالیاتی اقتضا می‌کند مؤدیانی که از حیث عوامل مؤثر بر تکلیف مالیاتی در وضعیت مشابه قرار دارند، مشمول رفتار مشابه باشند. این شاخص با عدالت افقی پیوند دارد و به معنای

یکسان‌سازی تکلیف همه اشخاص، بدون توجه به تفاوت‌های اقتصادی آنان، نیست. برابری زمانی تحقق می‌یابد که تفاوت در رفتار مالیاتی بر مبنای معیارهای روشن و مرتبط استوار باشد، نه نفوذ اشخاص، قدرت چانه‌زنی یا دسترسی آنان به امتیازات خاص (Ghasemi Bonabari et al., 2024).

برای تحلیل وظایف دولت، می‌توان این شاخص را در قالب یکسانی معیارهای تشخیص، دسترسی برابر به اطلاعات و خدمات، شفافیت شرایط استفاده از تسهیلات و قابلیت توضیح تفاوت تصمیمات مالیاتی بررسی کرد. اهمیت پیشگیرانه برابری در آن است که برخورد ترجیحی با برخی مؤدیان، ادراک پرداخت «سهم منصفانه» را تضعیف می‌کند. در چارچوب اعتمادمحور تمکین مالیاتی نیز برداشت مؤدی از رفتار نظام مالیاتی با دیگران، در کنار تجربه شخصی او از اداره مالیاتی، اهمیت دارد (World Bank, 2022).

فراگیری و پوشش عادلانه پایه‌های مالیاتی

فراگیری به معنای پوشش منسجم اشخاص و فعالیت‌های مشمول مالیات و جلوگیری از خروج تبعیض‌آمیز آن‌ها از دامنه اجرای مقررات است. در این برداشت، گسترش پایه مالیاتی باید با بازبینی معافیت‌ها و ترجیحات همراه باشد؛ زیرا امتیازات پراکنده و فاقد ارزیابی می‌توانند پیچیدگی ایجاد کنند، عدالت را کاهش دهند و زمینه اجتناب مالیاتی را گسترش دهند (Oecd, 2024a).

فراگیری، بااین‌حال، به معنای مطالبه مالیات از همه افراد بدون توجه به نصاب‌ها و توان اقتصادی آنان نیست. شناسایی فعالیت اقتصادی باید از ایجاد بدهی مالیاتی متمایز شود؛ ممکن است فعالیتی شناسایی شود، اما به دلیل پایین بودن درآمد یا برخورداری از حمایت موجه، مالیاتی به آن تعلق نگیرد. صندوق بین‌المللی پول نیز نسبت به گسترش بی‌هدف ثبت مؤدیان، در شرایطی که بسیاری از فعالان غیررسمی درآمد کافی برای تعلق مالیات ندارند، ملاحظه دارد (World Bank, 2022). در پژوهش حاضر، پوشش فعالیت‌های مشمول، شفافیت دلایل معافیت و ارزیابی توزیع برخورداری از امتیازات، معیارهای پیشنهادی بررسی این شاخص هستند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی ـ تحلیلی است. اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، بررسی قوانین و مقررات، مقالات علمی، گزارش‌های رسمی و تحلیل اسناد حقوقی گردآوری شده است.

در مرحله نخست، مفاهیم مالیات، عدالت مالیاتی، فساد و فرار مالیاتی بررسی شده‌اند. در مرحله دوم، چارچوب حقوقی وظایف دولت با تأکید بر قوانین مالیاتی ایران تحلیل شده است. در مرحله سوم، شاخص‌های عدالت‌محوری و ارتباط آن‌ها با وظایف تقنینی، اجرایی، نظارتی و فرهنگی دولت بررسی شده‌اند.

در نهایت، چالش‌های ساختاری و نهادی شناسایی و راهکارهای اصلاحی بر اساس نتایج تحلیل حقوقی تدوین شده‌اند.

یافته‌های پژوهش و تحلیل حقوقی

شاخص‌های عدالت‌محوری در نظام مالیاتی

تحلیل مقررات نشان می‌دهد که یکی از مهم‌ترین مسئولیت‌های دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی، فراهم‌سازی بستر قانونی روشن و قابل اجراست. پیچیدگی مقررات، تعدد استثناها و ابهام در حدود اختیارات دستگاه‌های اجرایی می‌تواند زمینه اعمال سلیقه و کاهش قابلیت پیش‌بینی تصمیمات مالیاتی را فراهم سازد.

بنابراین، اصلاح مقررات باید بر شفاف‌سازی تکالیف مؤدیان، کاهش استثناهای غیرضروری، تضمین حق اعتراض و پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای متناسب متمرکز باشد.

وظایف اجرایی دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی

در حوزه اجرایی، توسعه زیرساخت‌های اطلاعاتی و الکترونیکی از مهم‌ترین ابزارهای پیشگیری از فرار مالیاتی محسوب می‌شود. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان با ایجاد چارچوب

ثبت و تبادل اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی، ظرفیت افزایش شفافیت مبادلات اقتصادی را فراهم کرده است.

بااین‌حال، اثربخشی این ابزارها به کیفیت اجرا، صحت اطلاعات، رعایت حقوق مؤدیان و هماهنگی میان نهادهای مسئول وابسته است.

اجرای مؤثر قوانین مالیاتی مستلزم آن است که دولت علاوه بر توسعه زیرساخت‌های الکترونیکی، سازوکارهای اجرایی مشخصی برای شناسایی فعالیت‌های اقتصادی پنهان، کنترل معاملات مشکوک و جلوگیری از سوءاستفاده از اطلاعات مالیاتی طراحی کند. در این زمینه، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۲۰۱۹ یکی از مهم‌ترین ابزارهای قانونی برای افزایش قابلیت ردیابی معاملات و کاهش وابستگی فرایند تشخیص مالیات به اطلاعات خوداظهاری مؤدیان است. بااین‌حال، تحقق اهداف این قانون نیازمند تکمیل زیرساخت‌های اطلاعاتی، ارتقای امنیت داده‌ها و ایجاد هماهنگی میان دستگاه‌های اجرایی است.

از منظر عدالت‌محوری، دیجیتالی‌سازی فرایندهای مالیاتی باید به‌گونه‌ای انجام شود که ضمن کاهش فرصت‌های فساد اداری، دسترسی برابر مؤدیان به خدمات مالیاتی را تضمین کند. الزام مؤدیان به استفاده از سامانه‌های الکترونیکی بدون پیش‌بینی امکانات آموزشی، پشتیبانی فنی و تسهیلات متناسب با توانایی آنان ممکن است به ایجاد نابرابری در اجرای تکالیف قانونی منجر شود. بنابراین، دولت باید میان ضرورت شفافیت اقتصادی و اصل تناسب تکالیف مالیاتی با شرایط مؤدیان تعادل برقرار کند (Prichard et al., 2020).

جدول ۲ ـ تحلیل وظایف دولت و راهکارهای پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی

حوزه مسئولیت	چالش اصلی	راهکار حقوقی و نهادی	شاخص عدالت‌محوری
تقنینی	ابهام و پراکندگی مقررات	تنقیح قوانین و حذف تبعیض‌های ناموجه	برابری و تناسب
اجرایی	ضعف تبادل اطلاعات	توسعه سامانه‌های یکپارچه مالیاتی	فراگیری و تناسب
نظارتی	تعارض منافع و اعمال سلیقه	تقویت نظارت مستقل و پاسخگویی	برابری و انصاف
قضایی	ضعف رسیدگی و بازدارندگی	تضمین دادرسی منصفانه و ضمانت‌اجراهای متناسب	انصاف و تناسب
فرهنگی	ضعف آگاهی و اعتماد عمومی	آموزش مؤدیان و شفاف‌سازی هزینه‌کرد مالیات	فراگیری و انصاف

منبع: تدوین پژوهشگران بر اساس تحلیل قوانین مالیاتی ایران، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد (۲۰۱۱)، (Prichard et al., 2020) و (Oecd, 2024b)

وظایف نظارتی دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی

نظارت بر عملکرد دستگاه‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین وظایف دولت در تحقق سلامت اداری و عدالت مالیاتی محسوب می‌شود. در نظام حقوق عمومی، نظارت صرفاً ابزاری برای شناسایی تخلفات پس از وقوع نیست، بلکه باید به‌عنوان سازوکاری پیشگیرانه برای محدودسازی سوءاستفاده از قدرت اداری، کنترل تعارض منافع و تضمین اجرای برابر قوانین مورد توجه قرار گیرد. ازاین‌رو، نظارت مالیاتی زمانی مؤثر خواهد بود که از استقلال نسبی، شفافیت عملکرد، ضمانت‌اجرای قانونی و امکان ارزیابی مستمر برخوردار باشد (Oecd, 2024b).

قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۲۰۱۱، چارچوبی قانونی برای پیشگیری از فساد، افزایش شفافیت و تقویت پاسخگویی دستگاه‌های عمومی فراهم کرده است. الزامات این قانون در نظام مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا مأموران مالیاتی در مراحل تشخیص، رسیدگی و وصول مالیات با اطلاعات اقتصادی اشخاص و تصمیماتی مواجه هستند که ممکن است آثار مالی قابل‌توجهی بر حقوق مؤدیان داشته باشد.

یکی از مهم‌ترین وظایف نظارتی دولت، پیشگیری از تعارض منافع در فرایندهای مالیاتی است. تعارض منافع زمانی شکل می‌گیرد که منافع شخصی، مالی یا سازمانی مأموران و تصمیم‌گیرندگان بتواند

بر بی‌طرفی آنان در اجرای قانون تأثیر بگذارد. مقابله با این وضعیت مستلزم شفاف‌سازی حدود اختیارات، ثبت و قابلیت پیگیری تصمیمات اداری، پیش‌بینی سازوکار اعلام تعارض منافع و رسیدگی مستقل به شکایات است.

در این زمینه، مطالعه Alm و همکاران درباره رابطه فساد و فرار مالیاتی بنگاه‌ها نشان می‌دهد که تحلیل رفتار مالیاتی بدون توجه به کیفیت نهادهای اجرایی و زمینه‌های فساد اداری ناقص خواهد بود (Alm et al., 2016). بنابراین، مقابله با فرار مالیاتی نباید صرفاً بر افزایش کنترل مؤدیان متمرکز باشد، بلکه نظارت بر سلامت رفتار مأموران و ساختارهای تصمیم‌گیری مالیاتی نیز ضرورت دارد.

وظیفه دیگر دولت، ایجاد نظام نظارت مبتنی بر ارزیابی عملکرد و پاسخگویی است. در چنین نظامی، شاخص‌های ارزیابی نباید به میزان درآمد مالیاتی وصول‌شده محدود شوند؛ بلکه باید معیارهایی مانند تعداد شکایات وارد، میزان نقض تصمیمات اداری در مراجع رسیدگی، رعایت مهلت‌های قانونی، شفافیت فرایندها و میزان دسترسی مؤدیان به اطلاعات نیز مورد توجه قرار گیرند.

از منظر شاخص‌های عدالت‌محوری، نظارت مؤثر باید چهار اصل تناسب، برابری، فراگیری و انصاف را پوشش دهد. اصل تناسب اقتضا می‌کند شدت اقدامات نظارتی با میزان خطر تخلف هماهنگ باشد. اصل برابری بر اعمال معیارهای نظارتی یکسان نسبت به مؤدیان دارای شرایط مشابه تأکید دارد. اصل فراگیری مستلزم شمول نظارت بر تمامی فعالیت‌های اقتصادی مشمول قانون است و اصل انصاف نیز ضرورت حمایت از حقوق اشخاص در جریان بازرسی و رسیدگی را مطرح می‌کند (Ghasemi Bonabari et al., 2024).

بر این اساس، مهم‌ترین تکالیف نظارتی دولت شامل تقویت حسابرسی داخلی، افزایش شفافیت تصمیمات، ایجاد سازوکارهای گزارش‌دهی تخلفات، کنترل تعارض منافع، حمایت قانونی از گزارشگران فساد و ارزیابی مستمر عملکرد دستگاه‌های مالیاتی است. اجرای هماهنگ این اقدامات می‌تواند ضمن کاهش فرصت‌های فساد، زمینه افزایش اعتماد عمومی و تقویت تمکین مالیاتی را فراهم سازد.

وظایف قضایی دولت در مقابله با فساد و فرار مالیاتی

یکی از ابعاد اساسی مسئولیت دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی، فراهم‌سازی سازوکارهای قضایی مؤثر برای حمایت از نظم مالیاتی و تضمین حقوق مؤدیان است. نظام مالیاتی عادلانه علاوه بر برخورداری از قوانین روشن و دستگاه اجرایی کارآمد، نیازمند مراجع رسیدگی مستقل و بی‌طرف است تا اختلافات مالیاتی را مطابق اصول قانونی بودن، دادرسی منصفانه و تناسب ضمانت‌اجراها بررسی کنند.

در نظام حقوقی ایران، ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، برخی رفتارهای متقلبانه از جمله تنظیم دفاتر و اسناد خلاف واقع، اختفای فعالیت اقتصادی و درآمد حاصل از آن و استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی را، با شرایط مقرر قانونی، در زمره جرایم مالیاتی قرار داده است. پیش‌بینی این جرایم بیانگر آن است که قانون‌گذار در مواجهه با رفتارهای متقلبانه، علاوه بر ضمانت‌اجراهای اداری، از ابزارهای کیفری نیز استفاده کرده است. بااین‌حال، استفاده از ضمانت‌اجراهای کیفری باید تابع اصول حقوق کیفری و الزامات عدالت مالیاتی باشد. اصل قانونی بودن جرم و مجازات، اصل برائت، حق دفاع و تناسب مجازات با رفتار ارتکابی از مهم‌ترین محدودیت‌هایی هستند که مانع تبدیل اختیارات دولت به ابزار اعمال فشار ناموجه بر مؤدیان می‌شوند. در این چارچوب، اصل ۳۶ قانون اساسی بر لزوم صدور حکم مجازات از طریق دادگاه صالح و به موجب قانون تأکید دارد و اصل ۳۷ نیز اصل برائت را به رسمیت می‌شناسد.

یکی دیگر از وظایف دولت، تضمین دسترسی مؤدیان به سازوکارهای اعتراض و رسیدگی است. ماده ۲۴۴ قانون

مالیات‌های مستقیم، هیأت حل اختلاف مالیاتی را به‌عنوان مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی، جز در مواردی که مرجع دیگری پیش‌بینی شده است، معرفی می‌کند. همچنین، امکان نظارت قضایی بر تصمیمات قطعی مراجع مالیاتی در حدود صلاحیت قانونی دیوان عدالت اداری، یکی از تضمین‌های حمایت از حقوق اشخاص در برابر تصمیمات اداری محسوب می‌شود.

از منظر عدالت رویه‌ای، صرف پیش‌بینی مرجع رسیدگی کافی نیست؛ بلکه مؤدی باید از حق اطلاع از دلایل تصمیم، فرصت ارائه مدارک، امکان دفاع و دسترسی به فرایند رسیدگی بی‌طرفانه برخوردار باشد. پیچیدگی تشریفات اعتراض، طولانی شدن فرایند رسیدگی و نبود شفافیت در تصمیمات می‌تواند اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را کاهش دهد.

همچنین، وظایف قضایی دولت تنها به رسیدگی به جرایم مؤدیان محدود نمی‌شود، بلکه رسیدگی به رفتارهای مجرمانه مأموران و اشخاص دخیل در فساد مالیاتی نیز اهمیت دارد. دریافت رشوه، جعل اسناد، سوءاستفاده از اختیارات قانونی و مداخله غیرقانونی در پرونده‌های مالیاتی، حسب مورد و در صورت تحقق عناصر قانونی جرم، باید از طریق مراجع صالح بررسی شود.

بنابراین، تحقق عدالت مالیاتی مستلزم برقراری تعادل میان دو هدف اساسی است: نخست، حمایت از منافع عمومی و مقابله با رفتارهای متقلبانه و دوم، تضمین حقوق بنیادین مؤدیان در برابر اقدامات غیرقانونی یا نامتناسب دستگاه‌های عمومی. چنین تعادلی می‌تواند به تقویت مشروعیت نظام مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی کمک کند.

وظایف فرهنگی و آموزشی دولت در ارتقای عدالت مالیاتی

پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی صرفاً از طریق ابزارهای قانونی، اجرایی و قضایی امکان‌پذیر نیست؛ بلکه نیازمند تقویت فرهنگ مالیاتی و افزایش آگاهی عمومی نسبت به حقوق و تکالیف مالیاتی است. در این چارچوب، دولت موظف است زمینه شکل‌گیری نگرش مثبت نسبت به پرداخت مالیات و مشارکت شهروندان در تأمین هزینه‌های عمومی را فراهم کند.

فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از نگرش‌ها، ارزش‌ها و الگوهای رفتاری است که بر نحوه مواجهه اشخاص با تکالیف مالیاتی تأثیر می‌گذارد. هرچه شهروندان نظام مالیاتی را شفاف‌تر، منصفانه‌تر و پاسخگوتر ارزیابی کنند، زمینه پذیرش داوطلبانه تکالیف مالیاتی تقویت می‌شود. پژوهش Güzel و همکاران نیز ارتباط ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت با رفتار تمکین مالیاتی را بررسی کرده است (Güzel et al., 2019).

یکی از مهم‌ترین وظایف فرهنگی دولت، آموزش حقوق و تکالیف مؤدیان است. پیچیدگی مقررات مالیاتی و تغییرات مکرر آن‌ها ممکن است موجب بروز اشتباهات غیرعمدی و افزایش هزینه‌های تمکین شود. ازاین‌رو، تهیه راهنماهای کاربردی، برگزاری دوره‌های آموزشی، توسعه خدمات مشاوره عمومی و اطلاع‌رسانی درباره تغییرات قانونی می‌تواند به کاهش تخلفات ناشی از ناآگاهی کمک کند.

وظیفه دیگر دولت، شفاف‌سازی نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی است. شهروندان زمانی ارتباط روشن‌تری میان پرداخت مالیات و منافع عمومی برقرار می‌کنند که اطلاعات قابل‌فهم و قابل‌اعتمادی درباره تخصیص منابع عمومی و نتایج هزینه‌کرد آن‌ها در اختیار داشته باشند. این اقدام می‌تواند به تقویت پاسخگویی و اعتماد نهادی کمک کند.

پریچارد و همکاران در بررسی نوآوری‌های مرتبط با تمکین مالیاتی، بر اهمیت اعتمادسازی، شناخت شرایط اجتماعی و سیاسی و متناسب‌سازی اصلاحات با ویژگی‌های محیط اجرایی تأکید کرده‌اند (Prichard et al., 2020). بر این اساس، سیاست‌های آموزشی باید متناسب با ویژگی‌های گروه‌های مختلف مؤدیان طراحی شوند و به اطلاع‌رسانی عمومی یکسان محدود نمانند.

از منظر عدالت‌محوری، آموزش مالیاتی باید فراگیر و بدون تبعیض باشد. اشخاص حقیقی، صاحبان کسب‌وکارهای کوچک، شرکت‌های بزرگ و مؤدیان ساکن مناطق کمتر برخوردار ممکن است از نظر سطح آگاهی، دسترسی به فناوری و توانایی استفاده از خدمات الکترونیکی در شرایط متفاوتی قرار داشته باشند. بنابراین، ارائه خدمات آموزشی متناسب با نیازهای این گروه‌ها از الزامات تحقق انصاف و فراگیری در نظام مالیاتی است.

در مجموع، وظایف فرهنگی دولت را می‌توان در چهار محور آموزش مستمر، اطلاع‌رسانی شفاف، ترویج مسئولیت‌پذیری مالیاتی و تقویت اعتماد عمومی دسته‌بندی کرد. اجرای این اقدامات در کنار اصلاحات حقوقی و نهادی می‌تواند زمینه افزایش تمکین داوطلبانه و کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی را فراهم سازد.

مهم‌ترین موانع تحقق عدالت مالیاتی و راهکارهای رفع آن‌ها

بررسی موضوع نشان می‌دهد که موانع تحقق عدالت مالیاتی را می‌توان در چند محور عمده دسته‌بندی کرد: نارسایی‌های قانونی، ضعف اجرای مقررات، نبود شفافیت کافی در اطلاعات دارایی و مالکیت، چالش قیمت‌گذاری انتقالی، معافیت‌های غیرهدفمند و ضعف هماهنگی نهادی.

از منظر حقوقی، اهمیت این موانع در آن است که ممکن است حتی در صورت وجود قوانین نسبتاً مناسب، اجرای غیرهماهنگ یا تبعیض‌آمیز آن‌ها مانع تحقق عدالت مالیاتی شود.

اصلاح نارسایی‌های قانونی و کاهش پیچیدگی مقررات

یکی از مهم‌ترین راهکارهای تحقق عدالت مالیاتی، بازنگری در مقررات پیچیده، پراکنده و دارای ابهام است. تعدد قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی ممکن است موجب افزایش هزینه‌های تمکین، کاهش قابلیت پیش‌بینی تصمیمات و گسترش اختلافات میان مؤدیان و دستگاه مالیاتی شود. ازاین‌رو، دولت باید از طریق تنقیح مقررات، شفاف‌سازی مفاهیم قانونی و کاهش استثناهای غیرضروری، زمینه اجرای منسجم و قابل پیش‌بینی قوانین را فراهم کند.

همچنین، تدوین مقررات باید با ارزیابی آثار توزیعی آن‌ها همراه باشد تا از تحمیل بار مالیاتی نامتناسب بر گروه‌های اقتصادی جلوگیری شود. این رویکرد با اصل قانونی بودن مالیات در اصل ۵۱ قانون اساسی و شاخص‌های تناسب و برابری در عدالت مالیاتی ارتباط مستقیم دارد.

اصلاح نظام معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی

معافیت‌های مالیاتی در صورت برخورداری از هدف مشخص و توجیه اقتصادی و اجتماعی می‌توانند ابزار مناسبی برای حمایت از فعالیت‌های اولویت‌دار باشند؛ اما معافیت‌های غیرهدفمند یا فاقد ارزیابی مستمر ممکن است به توزیع نابرابر بار مالیاتی منجر شوند. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود دولت معافیت‌های مالیاتی را بر مبنای اهداف قانونی، میزان اثربخشی، آثار توزیعی و هزینه مالی آن‌ها ارزیابی کند. انتشار گزارش‌های دوره‌ای درباره هزینه معافیت‌ها و میزان تحقق اهداف مورد انتظار نیز می‌تواند پاسخگویی نظام مالیاتی را افزایش دهد.

تقویت شفافیت اطلاعات مالی و تبادل داده‌ها

یکی از موانع مهم مقابله با فرار مالیاتی، نبود اطلاعات کافی و قابل‌اتکا درباره فعالیت‌های اقتصادی و معاملات مشمول مالیات است. برای رفع این مشکل، توسعه زیرساخت‌های تبادل اطلاعات و تکمیل سامانه مؤدیان ضرورت دارد.

بااین‌حال، یکپارچه‌سازی اطلاعات باید همراه با تضمین محرمانگی داده‌ها، تعیین حدود دسترسی مأموران و پیش‌بینی سازوکارهای نظارت بر استفاده از اطلاعات باشد. بنابراین، افزایش شفافیت مالیاتی نباید به معنای نادیده گرفتن حقوق قانونی مؤدیان و الزامات حفاظت از اطلاعات آنان تلقی شود.

مقابله با سوءاستفاده از قیمت‌گذاری انتقالی

قیمت‌گذاری انتقالی در معاملات میان اشخاص وابسته می‌تواند در صورت استفاده از قیمت‌های غیرمتعارف، زمینه انتقال سود و کاهش ناموجه پایه مالیاتی را فراهم کند. مقابله با این وضعیت نیازمند تدوین ضوابط روشن برای بررسی معاملات اشخاص وابسته، تقویت توان تخصصی حسابرسان و توسعه روش‌های ارزیابی مبتنی بر اطلاعات قابل‌اعتماد است.

در این زمینه، استفاده از اصول پذیرفته‌شده بین‌المللی در چارچوب قوانین داخلی و متناسب با ساختار اقتصادی ایران می‌تواند به کاهش اختلافات و افزایش شفافیت کمک کند. البته هرگونه الزام یا ضمانت‌اجرای مالیاتی باید مستند به مقررات معتبر داخلی باشد.

تقویت هماهنگی نهادی و پاسخگویی دستگاه‌ها

پراکندگی مسئولیت‌ها میان نهادهای اجرایی، نظارتی و رسیدگی‌کننده ممکن است موجب کاهش کارآمدی سیاست‌های مقابله با فساد و فرار مالیاتی شود. ازاین‌رو، تعیین دقیق وظایف دستگاه‌ها، ایجاد سازوکارهای قانونی تبادل اطلاعات و تدوین شاخص‌های مشترک ارزیابی عملکرد ضرورت دارد.

همچنین، انتشار گزارش‌های عملکرد درباره کیفیت خدمات مالیاتی، رسیدگی به شکایات و اقدامات پیشگیرانه می‌تواند زمینه نظارت عمومی و پاسخگویی نهادی را تقویت کند (Oecd, 2024b).

ارتقای عدالت رویه‌ای و حمایت از حقوق مؤدیان

یکی دیگر از راهکارهای اساسی، تقویت تضمین‌های قانونی مؤدیان در مراحل تشخیص، اعتراض و رسیدگی است. در این زمینه، اطلاع‌رسانی روشن درباره دلایل مطالبه مالیات، تسهیل دسترسی به مراجع اعتراض، رعایت مهلت‌های قانونی و افزایش شفافیت تصمیمات اهمیت دارد.

حمایت از حقوق مؤدیان نباید در تعارض با مقابله با فرار مالیاتی تلقی شود؛ زیرا وجود فرایندهای منصفانه و قابل اعتماد می‌تواند مشروعیت اقدامات دولت را افزایش دهد و زمینه پذیرش داوطلبانه تکالیف مالیاتی را فراهم سازد.

جدول ۳ ـ موانع تحقق عدالت مالیاتی و راهکارهای پیشنهادی

مانع شناسایی‌شده	راهکار اصلاحی	نتیجه مورد انتظار
پیچیدگی مقررات	تنقیح و ساده‌سازی قوانین	کاهش اختلافات و افزایش پیش‌بینی‌پذیری
معافیت‌های غیرهدفمند	ارزیابی و بازنگری دوره‌ای	بهبود توزیع بار مالیاتی
ضعف شفافیت اطلاعات	تکمیل سامانه مؤدیان و تبادل قانونی داده‌ها	افزایش قابلیت شناسایی فعالیت‌های مشمول مالیات
تعارض منافع	تقویت نظارت و سازوکارهای پاسخگویی	کاهش فرصت‌های فساد اداری
ضعف رسیدگی	تضمین دادرسی منصفانه و تسهیل اعتراض	حمایت از حقوق مؤدیان
ضعف فرهنگ مالیاتی	آموزش و اطلاع‌رسانی عمومی	تقویت تمکین داوطلبانه
ضعف هماهنگی نهادی	تعیین مسئولیت‌ها و ارزیابی مشترک عملکرد	افزایش اثربخشی اقدامات پیشگیرانه

منبع: تدوین پژوهشگران بر اساس تحلیل حقوقی موضوع پژوهش.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحلیل حقوقی نشان می‌دهد که پیشگیری مؤثر از فساد و فرار مالیاتی نیازمند رویکردی جامع است که در آن اصلاح قوانین، تقویت نظارت، توسعه زیرساخت‌های اطلاعاتی و ارتقای اعتماد عمومی به‌صورت هماهنگ دنبال شوند.

بررسی شاخص‌های عدالت‌محوری نیز بیانگر آن است که کیفیت نظام مالیاتی باید علاوه بر کارایی درآمدی، بر اساس معیارهای تناسب، برابری، فراگیری و انصاف سنجیده شود. از این منظر، نظام مالیاتی زمانی می‌تواند عادلانه تلقی شود که مؤدیان دارای شرایط مشابه با رفتار قانونی مشابه مواجه شوند، بار مالیاتی با توان

اقتصادی تناسب داشته باشد و فرایندهای رسیدگی شفاف و قابل اعتراض باشند.

بر این اساس، مهم‌ترین پیشنهادهای پژوهش شامل بازنگری در معافیت‌های غیرهدفمند، تقویت شفافیت اطلاعات مالی، توسعه سامانه مؤدیان، پیشگیری از تعارض منافع، ارتقای نظارت بر مأموران مالیاتی و گسترش آموزش عمومی است.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مسئولیت دولت در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی دارای ماهیتی چندبعدی است و نمی‌توان آن را صرفاً به تصویب مقررات کیفری یا افزایش نظارت بر مؤدیان محدود کرد. در واقع، تحقق عدالت مالیاتی مستلزم هماهنگی میان وظایف تقنینی، اجرایی، نظارتی، قضایی و فرهنگی دولت است. هر یک از این وظایف بخشی از الزامات حاکمیت قانون را تأمین می‌کنند و ضعف در هر حوزه می‌تواند اثربخشی سایر اقدامات را کاهش دهد.

در مقایسه با پژوهش قاسمی بنابری و همکاران که بر شناسایی شاخص‌های عدالت‌محوری در قوانین مالیاتی تمرکز داشته است (Ghasemi Bonabari et al., 2024)، پژوهش حاضر این شاخص‌ها را به‌عنوان معیار تحلیل وظایف حقوقی و نهادی دولت به کار گرفته است. همچنین، برخلاف مطالعاتی که فرار مالیاتی را عمدتاً از منظر عوامل اقتصادی و مدیریتی بررسی کرده‌اند، در این مقاله بر ارتباط میان تکالیف دولت، تضمین حقوق مؤدیان و پیشگیری از فساد اداری تأکید شده است.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که اصل تناسب باید در تعیین تکالیف و ضمانت‌اجراهای مالیاتی، اصل برابری در اجرای غیرتبعیض‌آمیز قوانین، اصل فراگیری در شمول عادلانه نظام مالیاتی و اصل انصاف در فرایندهای رسیدگی و حمایت از حقوق مؤدیان مورد توجه قرار گیرد.

از منظر سیاست‌گذاری حقوقی، پیشنهاد می‌شود دولت علاوه بر اصلاح معافیت‌های غیرهدفمند و تکمیل زیرساخت‌های اطلاعاتی، نظام ارزیابی عملکرد دستگاه‌های مالیاتی را بر پایه شاخص‌های عدالت‌محوری بازطراحی کند. در چنین نظامی، میزان موفقیت دستگاه مالیاتی نباید صرفاً بر اساس درآمد وصول‌شده ارزیابی شود، بلکه کیفیت رسیدگی، رعایت حقوق مؤدیان، شفافیت تصمیمات و اثربخشی اقدامات پیشگیرانه نیز باید مورد سنجش قرار گیرد.

همچنین، تقویت استقلال و بی‌طرفی مراجع رسیدگی، کاهش تعارض منافع، توسعه آموزش عمومی و افزایش شفافیت در نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی می‌تواند به تقویت اعتماد عمومی کمک کند. بنابراین، پیشگیری پایدار از فساد و فرار مالیاتی نیازمند گذار از رویکرد صرفاً تنبیهی به رویکردی جامع است که در آن ابزارهای قانونی، نهادی، قضایی و فرهنگی به‌صورت مکمل مورد استفاده قرار گیرند.

در مجموع، تحقق عدالت مالیاتی نه‌تنها هدفی مستقل در حقوق عمومی است، بلکه می‌تواند یکی از مبانی اصلی سیاست‌گذاری برای پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی باشد.

محدودیت اصلی پژوهش حاضر، اتکای آن به تحلیل اسناد قانونی و منابع کتابخانه‌ای و فقدان ارزیابی میدانی از میزان اجرای وظایف دولت است. ازاین‌رو، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، اثربخشی اقدامات نظارتی، قضایی و فرهنگی در پیشگیری از فساد و فرار مالیاتی با استفاده از داده‌های اجرایی و دیدگاه متخصصان حقوق مالیاتی بررسی شود. همچنین، مطالعه تطبیقی سازوکارهای حمایت از حقوق مؤدیان و نظارت بر دستگاه‌های مالیاتی در نظام‌های حقوقی منتخب می‌تواند زمینه تدوین پیشنهادهای اصلاحی دقیق‌تر را فراهم کند.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

EXTENDED ABSTRACT

Taxation constitutes one of the principal legal and economic instruments through which modern governments finance public expenditures, regulate economic activities, redistribute wealth, reduce socioeconomic inequalities, and support the provision of essential public services. Within contemporary public law, however, taxation cannot be understood merely as a fiscal mechanism for revenue generation, because its legitimacy and effectiveness depend on conformity with broader principles of legality, equality, proportionality, transparency, accountability, and protection of taxpayers' rights. A tax system that generates substantial revenues but distributes burdens inequitably, tolerates discriminatory exemptions, permits excessive administrative discretion, or fails to provide accessible mechanisms of review cannot be regarded as fully compatible with the requirements of tax justice. Accordingly, tax justice has emerged as an important normative framework for evaluating both the substantive content of tax legislation and the procedures through which taxes are assessed, collected, reviewed, and enforced. In the Iranian legal system, this issue is particularly significant because the state is simultaneously responsible for securing public revenues, preventing tax evasion, combating administrative corruption, protecting the legal rights of taxpayers, and ensuring that tax burdens are distributed in a manner consistent with economic capacity and legal equality. Existing scholarship emphasizes that tax justice must be analyzed through multiple dimensions, including proportionality, equality, inclusiveness, and fairness, while attention must also be given to the institutional conditions that influence public trust and voluntary compliance (Ghasemi Bonabari et al., 2024; Güzel et al., 2019). From this perspective, the central problem examined in the present study is how the legal and institutional duties of government can contribute to the prevention of corruption and tax evasion while simultaneously promoting justice-oriented indicators within the tax system.

Tax evasion represents one of the most serious challenges to the integrity and sustainability of tax systems because it reduces public revenues, distorts the distribution of tax burdens, undermines horizontal and vertical equity, and places law-abiding taxpayers at a comparative disadvantage. Tax evasion generally involves unlawful conduct such as concealing income, failing to register economic activities, submitting false documentation, misrepresenting transactions, or intentionally violating reporting and payment obligations. It must therefore be distinguished from lawful tax planning and from tax avoidance practices that exploit legal arrangements or structural opportunities to reduce tax liabilities without directly violating formal legal provisions. Nevertheless, the distinction between legitimate planning and abusive avoidance may be difficult to establish in practice, particularly where complex transactions are designed to circumvent the purpose of tax legislation (Banouei et al., 2023). In addition to tax evasion, corruption within tax administration can significantly weaken the rule of law by introducing bribery, favoritism, improper influence, discriminatory treatment, abuse of administrative authority, manipulation of assessments, and unlawful intervention in dispute-resolution processes. Such practices not only reduce government revenue but also damage confidence in public institutions and may encourage broader non-compliance. Empirical and theoretical research has demonstrated that corruption and tax evasion are closely interconnected and that the quality of institutions plays an important role in shaping taxpayer behavior (Alm et al., 2016). The problem must therefore be approached as both a legal and governance issue.

Government duties in this field extend beyond detecting and punishing taxpayers who violate the law; they also include designing transparent administrative procedures, regulating official discretion, preventing conflicts of interest, ensuring institutional accountability, and creating an environment in which taxpayers perceive public authorities as legitimate, predictable, and impartial. International research further shows that tax compliance is influenced not only by deterrence and enforcement but also by trust, institutional legitimacy, perceived fairness, and the broader relationship between taxpayers and public authorities (Alm, 2019; Kirchler et al., 2008).

The present study employs a descriptive-analytical legal methodology and is based on library research, examination of Iranian tax legislation and related legal instruments, analysis of official reports, and review of relevant scholarly literature. The analytical framework conceptualizes the government's responsibilities in several interrelated domains, including legislative, executive, supervisory, judicial, and cultural or educational duties. At the legislative level, the state is responsible for establishing clear, coherent, predictable, and non-discriminatory rules, reducing unnecessary exceptions, defining the limits of administrative powers, and providing proportionate legal sanctions. The existence of fragmented legislation, complex regulations, ambiguous administrative instructions, and poorly targeted tax exemptions can create opportunities for both tax avoidance and arbitrary administrative practices. Accordingly, legislative reform should seek to strengthen legal certainty and reduce areas in which unequal treatment may arise. At the executive level, the state must ensure proper implementation of tax laws, develop integrated information systems, strengthen electronic tax administration, facilitate reliable information exchange, and reduce excessive dependence on discretionary assessments. Contemporary tax administration increasingly relies on digital systems to improve traceability, transparency, and efficiency, but digitalization itself must be designed in accordance with the principles of taxpayer rights, accessibility, data protection, and proportionality (Oecd, 2022, 2023). Furthermore, government action should distinguish between the identification of taxable economic activities and the imposition of actual tax liabilities, because inclusion in administrative databases does not necessarily imply that every identified person or activity has sufficient income or legal liability to pay tax. A justice-oriented system therefore requires administrative capacity to be combined with careful evaluation of taxpayers' economic circumstances and the distributional consequences of tax rules.

The supervisory and judicial responsibilities of government are equally central to preventing corruption and tax evasion. Effective supervision should not be understood merely as an ex post mechanism for detecting misconduct after damage has occurred; it should function preventively by limiting opportunities for abuse of administrative power, identifying conflicts of interest, ensuring the traceability of official decisions, and establishing institutional mechanisms for complaint, review, and accountability. International anti-corruption frameworks consistently emphasize transparency, integrity, institutional oversight, and accountable decision-making as necessary conditions for reducing corruption risks in public administration (Oecd, 2021, 2024b). In the tax context, these requirements are particularly important because tax officials often possess access to sensitive financial information and exercise powers that can significantly affect the economic rights and obligations of individuals and businesses.

Supervision should therefore encompass internal auditing, independent review, recording of administrative decisions, disclosure and management of conflicts of interest, protection of corruption reporters, and continuous evaluation of institutional performance. Judicial duties complement these supervisory mechanisms by ensuring that taxpayers have access to impartial and effective procedures for challenging assessments and sanctions. Tax justice requires respect for the legality of offenses and penalties, presumption of innocence, the right to defense, access to reasons for administrative decisions, the opportunity to present evidence, and proportionality between violations and legal consequences. Judicial and quasi-judicial authorities must therefore protect both the public interest in combating fraudulent tax conduct and the individual interest in being protected against unlawful or disproportionate state action. A credible review system can strengthen the legitimacy of tax administration and contribute to greater voluntary compliance, whereas opaque or excessively lengthy procedures may undermine public confidence and reinforce perceptions of unfairness.

The cultural and institutional dimensions of tax compliance further demonstrate that legal enforcement alone cannot produce a sustainable reduction in corruption and tax evasion. Tax behavior is influenced by a complex interaction of legal rules, administrative practices, social norms, public trust, perceived fairness, and taxpayers' understanding of their rights and obligations. Research on tax morale and compliance has repeatedly shown that taxpayers are more likely to cooperate voluntarily when they regard the tax system as fair, when they trust public institutions, and when they believe that others are also contributing their appropriate share (Güzel et al., 2019; Torgler, 2007). Accordingly, the government has a cultural and educational responsibility to provide clear guidance, accessible information, taxpayer education, advisory services, and timely explanations of legislative changes. These responsibilities are especially important where tax rules are complex or where taxpayers differ substantially in their access to technology, professional advice, and administrative resources. Small businesses, individual taxpayers, large corporations, and residents of less advantaged regions may face different compliance costs and different levels of familiarity with electronic tax systems. Uniform administrative expectations can therefore create unequal burdens if corresponding support mechanisms are not provided. The state should also increase transparency regarding the use of tax revenues, because taxpayers may be more willing to comply when they can perceive a meaningful relationship between taxation, public services, and collective welfare. Research on innovative approaches to tax compliance emphasizes trust-building, sensitivity to political and social context, and the adaptation of reform strategies to the characteristics of the implementation environment (Prichard et al., 2020; World Bank, 2022). From this perspective, tax justice should be incorporated into institutional performance indicators so that tax authorities are evaluated not only according to the amount of revenue collected, but also according to transparency, quality of taxpayer services, fairness of procedures, resolution of complaints, respect for legal time limits, and effectiveness in preventing corruption.

The study concludes that the government's responsibility for preventing corruption and tax evasion is inherently multidimensional and cannot be reduced to criminalization, intensified audits, or increased enforcement against taxpayers. Sustainable tax governance requires coordinated action across legislative, executive, supervisory, judicial, and cultural

domains. Legislative reform should reduce ambiguity, eliminate unjustified discriminatory privileges, and strengthen legal certainty. Executive reform should improve information systems, complete integrated taxpayer platforms, ensure secure and lawful data exchange, and reduce opportunities for discretionary decision-making. Supervisory institutions should strengthen accountability, control conflicts of interest, protect reporting mechanisms, and evaluate the conduct of tax officials. Judicial and quasi-judicial bodies should guarantee impartial review, procedural fairness, proportional sanctions, and effective protection of taxpayer rights. At the same time, educational and cultural policies should improve public understanding of tax obligations, increase accessibility of tax services, promote transparency in public expenditure, and strengthen voluntary compliance. The four justice-oriented indicators examined in this study—proportionality, equality, inclusiveness, and fairness—can provide a coherent framework for evaluating the quality of tax legislation and administrative practice. Proportionality requires tax burdens and enforcement measures to correspond to economic capacity and the seriousness of violations; equality requires similar taxpayers to be treated according to consistent legal criteria; inclusiveness requires comprehensive but justified coverage of taxable activities without arbitrary exclusions; and fairness requires transparent, impartial, and reviewable procedures. Ultimately, the prevention of corruption and tax evasion should be understood as part of a broader project of strengthening the rule of law in taxation. A tax system is more likely to achieve both revenue efficiency and social legitimacy when taxpayers experience public administration as lawful, predictable, accountable, and fair.

References

Alm, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, *33*(2), 353-388. https://doi.org/10.1111/joes.12272

Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2016). Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, *124*, 146-163. https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006

Banouei, S., Behniafar, A., Abouieh, F., & Roustaei Hosseinabadi, Y. (2023). A comparative analysis of tax evasion and tax avoidance with a focus on the legal structure of Iran. *Legal Research*, *52*(66).

Ghanbari, H., Hajitabar Firouzjaei, H., & Esmaeili, M. (2023). Reasons for tax evasion in Iran's legal system. *Modern Research in Administrative Law*. https://doi.org/10.22034/mral.2023.2012331.1518

Ghasemi Bonabari, H., Goudarzi, A., Mousavi, Z., & Mohammadrezaei Ardakani, M. (2024). Indicators of equity in the tax system based on direct tax and value-added tax laws. *Tax Research Journal*, *32*(62), 181-211. https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.62.182

Güzel, A., Özer, G., & Özcan, M. (2019). The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*.

Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, *29*(2), 210-225. https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004

Oecd. (2021). *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles* (2nd ed.). OECD Publishing.

Oecd. (2022). *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/1e797131-en

Oecd. (2023). *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/900b6382-en

Oecd. (2024a). *Corporate Tax Statistics 2024*. OECD Publishing.

Oecd. (2024b). *Revenue Statistics 2024*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/c87a3da5-en

Prichard, W., Custers, A., Dom, R., Davenport, S., & Roscitt, M. (2020). *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*. World Bank. https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1464-8

Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Edward Elgar Publishing.

World Bank. (2022). *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating*

Politics, and Tailoring Reform. World Bank. https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1755-7