

## تبیین راه های فرار و اجتناب مالیاتی با تاکید بر راه کارها

سعید سلطانی احمد

گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.

[S.soltaniahmad@iau.ir](mailto:S.soltaniahmad@iau.ir)

امید محمودی خوشرو

گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران. (نویسنده مسئول)

[omkhoshro@iausdj.ac.ir](mailto:omkhoshro@iausdj.ac.ir)

محمود رحمانی

گروه مدیریت، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.

[Mahmoud.Rahmani@iau.ac.ir](mailto:Mahmoud.Rahmani@iau.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۲۷

### چکیده

اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی ابزارهای کاهش بدهی مالیاتی اند. اما چیزی که تفاوت ایجاد می کند این است که اولی از دید قانون مشکلی ندارد، اما دومی دارای مشکل است، زیرا فعالیتی متقلبانه است و بدلیل اینکه از نگاه قانون شامل موارد ممنوعه است، لذا مشمول مجازات است. هدف از این تحقیق شناسایی و حل راه های فرار و اجتناب مالیاتی با روش دلفی فازی می باشد. این تحقیق کاربردی و از نوع توصیفی- توسعه ای و همچنین موردی است که در سال ۱۴۰۳ در کشور ایران انجام شد. برای انجام تحقیق در روش دلفی و دلفی فازی ۱۰ نفر از خبرگان انتخاب شدند. در این تحقیق سه سوال اصلی تنظیم شد. بعد از تکمیل تحقیق و محاسبات ریاضیاتی دلفی فازی راه های فرار و اجتناب مالیاتی مشخص شدند و سپس راه حل هایی ارائه شدند. استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی به عنوان مهم ترین راه فرار مالیاتی و استفاده از معافیت های وسیع و متنوع به عنوان مهم ترین راه اجتناب مالیاتی مشخص گردید. نهایتاً آموزش حسابرسان خبره بهترین راه کاهش راه های فرار و اجتناب مالیاتی معرفی شد. ایجاد تیم خبره ای از مودیان و ممیزان در کاهش فرار و اجتناب مالیاتی موثر خواهد بود. شفافیت مالیاتی نیز فرهنگ مالیاتی را بهبود خواهد بخشید.

**واژه های کلیدی:** فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی، دلفی فازی.

## ۱- مقدمه

وزن دار متخصصین و مطالعه متون تخصصی (روش دلفی فازی) است.

سوالهای مطرح شده با توجه به بیان مسئله فوق شامل موارد زیر می باشد:

- ۱) راه های فرار مالیاتی کدامند؟
  - ۲) راه های اجتناب مالیاتی کدامند؟
  - ۳) راه حل های مقابله با فرار و اجتناب مالیاتی کدامند؟
- مالیات در اکثر کشورها به ویژه کشورهای توسعه یافته به عنوان عمده ترین منبع مالی دولت در بخش درآمدی بودجه بوده و بخش قابل توجهی از هزینه های عمومی را پوشش می دهد به گونه ای که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می گردد (زهی و محمدخانلی، ۱۳۸۹). درآمد مالیاتی منبعی برای افزایش درآمدهای دولت می باشد (اوتسایانا، ۲۰۱۱). تأمین بودجه جاری دولت از طریق مالیات از اهداف اکثر قریب به اتفاق دولت ها می باشد که برخی از دولت ها در این رابطه موفق و برخی هم مانند کشور ما ناموفق عمل نموده اند که عوامل زیادی از قبیل اتکاء به درآمدهای نفتی، افزایش و عدم کنترل مخارج عمومی، فرار مالیاتی وغیره در آن نقش به سزایی خواهد داشت (زهی و محمدخانلی، ۱۳۸۹).

به دلیل تحریم هایی که در سال های اخیر مطرح شده باید از وابستگی به درآمدهای نفتی کاست و به سوی افزایش درآمدهای مالیاتی حرکت نمود و این موضوع مهم ترین ضرورت بررسی راه های فرار و اجتناب مالیاتی و مقابله با آن را نشان می دهد. اولین مرحله نیز شناسایی علل فرار و اجتناب مالیاتی است. در خصوص مالیات های مستقیم و غیر مستقیم نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه بسیار ضعیف است. دلایل ضعف مالیات ستانی و فرار مالیاتی بر گرفته از مواردی همچون موارد ذیل است:

- نبود شفافیت مالیاتی
- نبود فرهنگ مالیاتی
- پیچیدگی شرکت
- ضعف گزارشگری شرکت ها
- ضعف تولید کنندگان در رقابت با سایر کشورها
- هم راستا نبودن ساختار مالیاتی کشور با استانداردهای بین المللی،
- فقدان سیاست گذاری مناسب مالیاتی،

در جهان اقتصادی امروز اغلب کشورها، برای تأمین هزینه های عمومی شهروندان از مالیات استفاده می کنند. با توجه به شرایط اقتصادی و سیاسی و قوانین و فرهنگ ملی و ... در هر کشور سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است (تومی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). فرار مالیاتی به دو شکل فرار مالیاتی قانونی (اجتناب مالیاتی)<sup>۲</sup> و فرار مالیاتی غیر قانونی (فرار مالیاتی)<sup>۳</sup> مطرح است. فرار مالیاتی چه به شکل قانونی و چه به شکل غیرقانونی بر میزان درآمدهای دولت اثرگذار است (اوتسایانا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). لذا یکی از مهمترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد هر نوع مالیاتی، شناسایی راه های فرار مالیاتی و راه کارهای 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 دولت می شود 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، به رغم پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸). کشورهای مختلفی بر روی پدیده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی مطالعاتی داشته اند. در کشور ما هم نیاز است که با توجه به شرایط اقتصادی به این پدیده توجه بیشتری شود، چرا که در طولانی مدت برای اقتصاد بسیار مضر است. عوامل زیادی سبب کاهش این دو پدیده بد اقتصادی فرار و اجتناب مالیاتی اند. برای مثال دخیل شدن جوامع حرفه ای مالی و حسابداری در قوانین مالیاتی سبب کاهش فرار مالیاتی می شود (جانسن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶؛ هیلی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵؛ مقاله و اکرم<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). نیاز است که همه این عوامل شناسایی و مورد توجه قرار گیرند. با توجه به موارد فوق مسئله اصلی تحقیق شناسایی راه های فرار و اجتناب مالیاتی در کشور و ارائه راه کارهایی با استفاده از نظرات

<sup>5</sup> . Johannesen et al

<sup>6</sup> . Healy

<sup>7</sup> . Mughal & Akram

<sup>1</sup> . Toumi

<sup>2</sup> . Tax Avoidance

<sup>3</sup> . Tax Evasion

<sup>4</sup> . Otusanya

- سطح پایین تمکین و ظرفیت های ناکافی در سازمان مالیاتی

اقتصاد نا کارآمد و ناعادلانه و ... (دانکور<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ بنرجی و همکاران، ۲۰۲۲؛ شن و همکاران، ۲۰۲۱؛ گیبریسیاس<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰؛ بیلائی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷).

### مبانی نظری

مالیات یکی از مهم ترین خدمات دولتی در هر کشوری است که عادلانه بودن آن با رشد و توسعه اقتصادی کشورها ارتباط مثبت و مستقیمی دارد و بر اساس مطالعات مالی، یکی از مهم ترین مولفه های مرتبط با ثنوری مشروعیت در حسابداری است. ثنوری که نشاندهنده موفقیت نگرش های سیستمی حسابداری در ارتقای شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها است (چاکرون و آمار<sup>۴</sup>، ۲۰۲۵). امروزه نقش نظام مالیاتی در تأمین اهداف مالی و عمومی دولت بر کسی پوشیده نیست. با توجه به تغییر فعالیت های اقتصادی شیوه اخذ مالیات و نحوه مصرف آن با تشکیل اولین حکومت در کشور تا به امروز مدام در حال تغییر بوده است و در گذر زمان نقش بسیار مهمی را در جهت بخشیدن به فعالیت های اقتصاد پویا ایفا نموده است. به طوری که امروز، مالیات همواره به عنوان یکی از مهمترین منابع بودجه ای از ابعاد سیاست های مالی دولت به حساب می آید؛ زیرا دولت برای پرداخت مخارج و هزینه های عمومی خود به منابع مالی دائمی و واقعی نیازمند است. در حال حاضر بهترین گزینه برای تأمین منابع پولی، اخذ مالیات است و بهترین ابزار کسب درآمد برای اداره کشورها وصول مالیات است، زیرا مالیات به علت آثار ضد تورمی که در اقتصاد ایفای نقش می کند، علاوه بر ایجاد عدالت اجتماعی، اقتصاد کشور با درآمد مالیاتی توسعه می یابد. آنچه مسلم است موفقیت هر کشوری در توانمندی و کارآمد بودن نظام مالیاتی شفاف و پاسخگوی آن است، زیرا تأمین بخشی از درآمد دولت در توانمندی سازمان تشخیص امور مالیاتی رقم می خورد (بروجردی، ۱۳۸۸). شیوه جمع آوری مالیات باید به نحوی باشد که راه های فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی بسته شود. در هر کشوری به تناسب نوع اقتصاد روش های مختلفی برای فرار و اجتناب مالیاتی وجود دارد. نبود شفافیت مالیاتی، نبود فرهنگ مالیاتی، پیچیدگی شرکت ها، ضعف گزارشگری شرکت ها، ضعف تولید کنندگان در رقابت با سایر کشورها، هم راستا نبود ساختار مالیاتی کشور با استانداردهای بین المللی، فقدان

سیاست گذاری مناسب مالیاتی، سطح پایین تمکین و ظرفیت های ناکافی در سازمان مالیاتی و اقتصاد نا کارآمد و ناعادلانه و ... بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی اثر گذارند و همگی باعث ایجاد روش ها و مصادیق خاص فرار و اجتناب مالیاتی می شوند (دانکور<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ بنرجی و همکاران، ۲۰۲۲؛ شن و همکاران، ۲۰۲۱؛ گیبریسیاس<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰؛ بیلائی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷).

فرار مالیاتی: فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مودی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می شود، امتناع می کند، یک نوع عمل غیر رسمی انجام می دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می دارد (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲).

اجتناب مالیاتی: در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلاهای قانونی در قانون مالیات ها نشأت می گیرد. در اینجا فرد به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه های گریز می گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می دهد که از نرخ پایین تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مودی مالیاتی دلیلی ندارد نگران احتمال افشا شدن باشد، چرا که او الزاماً تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن البته به شکل غیر واقعی، یادداشت و ثبت می کند (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲).

چاکرون و آمار (۲۰۲۵) نشان دادند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کاهش اجتناب مالیاتی تاثیر دارد و مالکیت خانواده این تاثیر را افزایش می دهد. حسین و همکاران (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی: بینش های فعلی و جهت گیری های تحقیقاتی آینده از یک اقتصاد در حال ظهور انجام دادند. این بررسی عوامل را به سه دسته طبقه بندی کرد، یعنی مالیات دهندگان فردی، مالیات دهندگان شرکتی و اداره مالیات. سطح درآمد، جریمه مالیاتی، روحیه مالیاتی، سیستم ناکارآمد اظهارنامه مالیاتی و فرآیند ارزیابی مالیاتی با فعالیت های فرار مالیاتی و فرار مالیاتی افراد مرتبط است. سودآوری، حاکمیت شرکتی و محدودیت های مالی عوامل کلیدی موثر بر مشارکت مالیات دهندگان شرکتی در اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی هستند. عوامل مرتبط با امور مالیاتی عبارتند از: عدم تعامل اجتماعی، بی اعتمادی به مقامات کشوری، پیچیدگی سیاست ها، سیاسی شدن سازمان مالیاتی،

<sup>5</sup>. Donkor

<sup>6</sup>. Gebreyesus

<sup>7</sup>. Belay

<sup>1</sup>. Donkor

<sup>2</sup>. Gebreyesus

<sup>3</sup>. Belay

<sup>4</sup>. Chakroun and Amar

که بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. هیللی<sup>۷</sup> (۲۰۱۵) تحقیقی با عنوان اجتناب یا فرار مالیاتی انجام داد. یافته های تحقیق ایجاد سیستمی با قوانین دقیق و سخت مبارزه با فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را بهترین راه مبارزه با این دو پدیده بد اقتصادی عنوان نمودند. هاپرول و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۴) نشان دادند که بین انواع مالکیت شامل مالکیت خارجی، مالکیت خانوادگی و مالکیت دولتی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. مک گوایر و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۲) نشان دادند متخصصان کلی با ترکیب تخصص مالیاتی و مالی خود جهت بهبود و توسعه استراتژی های مالیاتی به نفع مشتریان خود از هر دو دیدگاه صورت های مالی و مالیاتی کمک می کنند. لیزوسکی و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲) نشان دادند که شرکتهای متقلب به احتمال کمتری اجتناب مالیاتی دارند. مقال و اکرم<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۲) تحقیقی با عنوان "دلایل اجتناب و فرار مالیاتی در کشور پاکستان" انجام دادند. نتایج نشان داد که عوامل زیر جزء علل اجتناب و فرار مالیاتی اند که همگی مورد تایید قرار گرفتند: (۱) نبود روحیه مالیاتی، (۲) نرخ های بالای مالیاتی، (۳) سواد کم جمع اوری مالیات، (۴) فقدان قدرت مقابله با قصور مالیاتی، (۵) فقدان انگیزه های مناسب مالیاتی، (۶) عدم وجود سیستم مالیاتی مناسب و کارا، (۷) عدم فرهنگ مبارزه، (۸) قدرت، (۹) فقر، (۱۰) مالیات های فراوان. اوتسایانا<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان "نقش شرکتهای چند ملیتی در اجتناب و فرار مالیاتی در نیجریه" انجام دادند. یافته ها نشان داد مراکز مالی ساحلی و جایگاه های امن مالیاتی بر جلوگیری از اجتناب و فرار مالیاتی اثرگذارند و سبب افزایش درآمدهای مالیاتی اند. همچنین نتایج نشان داد که پویایی سرمایه بر کاهش اجتناب و فرار مالیاتی اثرگذار است. شارما و دانگ<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان داستان و واقعیت مفاهیم روی هم اجتناب و فرار مالیاتی انجام دادند. یافته های تحقیق به بیان تفاوت های اساسی اجتناب و فرار مالیاتی در هندوستان پرداخت. در این تحقیق بیان شد که باید به اجتناب مالیاتی توجه بیشتری شود. نتایج تحقیق بهبود آیین نامه مالیات های مستقیم را راهی برای مقابله با اجتناب و فرار مالیاتی بیان نمود. فرانک و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۹) دریافتند که اختلاف دائمی مالیات به طور مثبتی در رابطه با وقوع سپر مالیاتی در برابر مالیات قابل پرداخت است. رگو و ویلسون<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که دادن

عدم ثبات سیاسی، حسابرسی ناکارآمد، عدم ثبت کافی، عدم همکاری اداری، عدم پاسخگویی، مشاوره ناکافی و سازشکاری پرونده های تعقیب مالیاتی. دوهون و سینق (۲۰۲۳) نشان دادند که تصمیم گیری مالیاتی یک تصمیم مهم مدیریتی است. مدیران تاکتیک های اجتناب از مالیات را برای افزایش سود پس از مالیات اتخاذ می کنند تا انتظارات سهامداران، به ویژه سهامداران ریسک گریز را برآورده کنند، و گاهی به نفع آنها نیز باشد. با این کار، این مطالعه همچنین نشان می دهد که ویژگی های شرکت ها، ارتباطات سیاسی و فعالیت های مسئولیت اجتماعی شرکت ها نیز بر تصمیمات مالیاتی تأثیر می گذارند. علاوه بر این، این مطالعه نشان می دهد که رفتار اجتناب از مالیات تأثیر متناقضی بر ارزش شرکت، رشد بازار و تصمیم های افشای شفافیت شرکتی دارد. دانکور<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲) رابطه کیفیت گزارش یکپارچه و شیوه های اجتناب از مالیات شرکتی در شرکت های فهرست شده آفریقای جنوبی را رد نکردند. تومی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۲) رابطه فرهنگ ملی و اجتناب مالیاتی را رد نکردند. چن<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۱) رابطه بین مدیران و اجتناب از مالیات شرکت ها را رد نکردند. گیبریساس (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان ارزیابی رویه حسابرسی مالیاتی و چالش های آن انجام داد. نبود حسابرسان مالیاتی حرفه ای در ادارات مالیاتی و همچنین نبود سیستم خودکار مالیاتی از مهم ترین چالش های حسابرسی مالیاتی در اتیوپی بود. تحلیل های اضافه نشان داد که افزایش صلاحیت حسابرسان مالیاتی و ایجاد سیستم خودکار مالیاتی بر کاهش اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی تأثیر معناداری دارد. چانگایان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان محیط مطمئن اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت انجام دادند. یافته های تحقیق نشان داد که محیط مطمئن اجتماعی سبب کاهش تضاد منافع بین شرکت و ذی نفعان می شود و در نهایت سبب کاهش اجتناب مالیاتی می شود. لذا نتایج نشان داد که محیط اجتماعی بر اجتناب مالیاتی موثر است. همچنین حاکمیت شرکتی مناسب و ساختار مالکیتی بر کاهش اجتناب مالیاتی موثرند. جانسن و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) نشان دادند که کشورهای کمتر توسعه یافته در معرض اجتناب مالیاتی بین المللی هستند. ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۶) رابطه ساختار مالکیت و اجتناب مالیاتی شرکت در شرکتهای خصوصی پذیرفته شده دولتی در چین را تایید نمودند. چیروسفر و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) نشان دادند

8. Hairul et al.

9. McGuire et al

10. Lisowsky et al

11. Mughal & Akram

12. Sharma & Dang

13. Frank et al

14. Rego and Wilson

1. Donkor

2. Toumi

3. Chen

4. Changyuan et al

5. Johannesen et al

6. Christopher et al.

7. Healy

درآمد سرانه و نرخ ارز رسمی اثری معنادار و مثبت بر فرار مالیاتی داشته و باز بودن اقتصادی، اندازه دولت و نرخ بیکاری دارای اثری معنادار و منفی بر فرار مالیاتی می باشند. متغیر درآمد سرانه بیشترین تاثیر را بر فرار مالیاتی داشته است. فروغی و همکاران (۱۳۹۴) تاثیر توانایی مدیریتی بر اجتناب مالیاتی را رد نکردند. رحیمی کیا و همکاران (۱۳۹۴) تشخیص دقیق فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی را تایید کردند. عبدلی و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند که اگر گزارش مالیاتی گروهی از مؤدیانی که دارای ویژگی های شبیه به هم می باشند، با هم مقایسه گردیده و آن هایی که از متوسط گزارش گروه، کمتر گزارش داده اند با احتمال بیشتر حسابرسی شوند منجر به کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت (در شرایط خاص)، کاهش هزینه های حسابرسی و ثبات درآمدهای مالیاتی دولت خواهد شد. سلطان حسینی و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند که در میان عوامل قانونی، شفاف نبودن اطلاعات مالی باشگاه ها؛ در میان عوامل فرهنگی، طرز تلقی اشتباه ورزشکاران نسبت به پرداخت های مالیاتی؛ در میان عوامل حقوقی، عدم ضمانت اجرایی توسط نهادهای ذی ربط بر باشگاه ها؛ در میان عوامل مدیریتی، دولتی بودن بیشتر باشگاه های ورزشی فعال در کشور؛ و در میان عوامل اقتصادی، عامل عدم پرداخت به موقع مبلغ قرارداد ورزشکاران؛ در اولویت قرار گرفتند. کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۴) تاثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب را تایید کردند. حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) جایگاه جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده را تایید کردند. مداح و نعمت الهی (۱۳۹۲) نشان دادند که رابطه مثبت و معنی داری بین اختلافات تجاری یا فرار مالیاتی و نرخ های تعرفه وجود دارد. زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹) عوامل موثر بر فرار مالیاتی از دو طیف جامعه مودیان و کادر تشخیص اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی را شناسایی نمودند. موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) نشان دادند که با افزایش پرداخت های هزینه ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین، افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی موجب خواهد شد.

### روش تحقیق

پژوهش از نظر روش توصیفی-پیمایشی و اکتشافی و از جهت هدف کاربردی می باشد، چرا که در سازمان امور مالیاتی کاربرد

پاداش و امتیازات بالقوه به مدیران بر تشویق آنها برای فرار از پرداخت مالیات موثر است و با توجه به رابطه مثبت بین میزان پرداخت پاداش به مدیران و فرار مالیاتی دریافتند که دادن پاداش به مدیران جهت کاهش میزان مالیات، بهتر از رانت طلبی و ایجاد رابطه های دیگر با اشخاص ثالث جهت فرار مالیاتی می باشد.

### پیشینه داخلی

حاجی عزیزاده و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند قابلیت های فناوری اطلاعات، سیستم های اطلاعاتی تأثیر مثبتی بر کاهش فرار مالیاتی دارد. ایزدی لای بیدی (۱۴۰۲) نشان دادند که بسیاری از شرکت ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت ها دارای اهمیت زیادی است. شرکت ها معمولاً به وسیله انتقال سود از حوزه مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات و قیمت گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت های وابسته از پرداخت مالیات اجتناب می کنند. مختاری و جابری خسروشاهی (۱۴۰۱) تاثیر کنترل های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر نقش تعدیلگری شهرت شرکت و مالکیت نهادی را رد نکردند. صامتی و همکاران (۱۴۰۰) مشخص نمودند که عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی هستند. عوامل فرهنگی مهم ترین عامل و درآمد سرانه کم اهمیت ترین عامل است. بعد از عامل فرهنگی عامل قانونی، اجتماعی، عامل اقتصادی، حجم دولت، محدودیت تجاری، نرخ تورم، نرخ بیکاری، میزان بار مالیاتی، عوامل فناوری و تکنولوژی است. رضائی پسته نوئی و همکاران (۱۴۰۰) مشخص نمودند که بین مسئولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری هست. مالکیت خانوادگی، مطابق با نظریه ثروت اجتماعی-عاطفی و همسویی منافع بین مدیران و مالکان و مسائل نمایندگی کمتر در آن، رابطه منفی بین مسئولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت ها را افزایش داد. تحلیل حساسیت نیز نشان داد که استفاده از معیار های دیگر برای سنجش اجتناب مالیاتی تأثیری بر نتایج پژوهش نداشت و بین مسئولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری هست. طاهری نژاد و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که از بین مدل های منتخب آزمون شده، مدلی که در آن تاثیر درصد مالکیتی به عنوان متغیر با اهمیت انتخاب شده است، از قدرت پیش بینی بالاتری برخوردار است. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند مسئولیت اجتماعی بر اجتناب و فرار مالیاتی تأثیری معنی دار دارد. رضاقلی زاده و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که نرخ تورم، بار مالیاتی،

همانگونه که از جدول فوق مشخص است افراد پاسخ دهنده از سطح علمی و تجربی بالایی برخوردارند که این موضوع از ویژگی های بارز روش دلفی است. در روش دلفی حداقل نمونه ۵ نفر می باشد و پاسخ ها باید بین خبرگان تا زمانی که توافق حاصل گردد رد و بدل شود

### پاسخ سوالات تحقیق با روش دلفی فازی مثلثی هفت گزینه ای

این تحقیق از سه سوال اصلی زیر تشکیل می شود:

سوال اول: راه های فرار مالیاتی کدامند؟

سوال دوم: راه های اجتناب مالیاتی کدامند؟

سوال سوم: راه حل های فرار و اجتناب مالیاتی کدامند؟

### پاسخ سوال اول (راه های فرار مالیاتی)

در این مرحله ابتدا پاسخ سوالات با روش پرسشنامه باز دریافت و با مطالعه متون تخصص تعدیل گردید و سپس مجدداً در اختیار کارشناسان قرار گرفت. نظرات فازی دریافت و پس از میانگین گیری نظرات در نهایت میانگین اعداد فازی بدست می آید و با عدد آستانه ۰.۷ مقایسه و هر کدام بزرگتر بود تایید و الی رد می شود. همانگونه که مشخص است ابتدا نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی وارد نرم افزار صفحه گسترده اکسل می شوند. بعد از این مرحله از اعداد فازی ۳ گزینه ای به صورت جداگانه میانگین گرفته می شود و سپس از میانگین اعداد فازی سه گانه میانگین نهایی گرفته می شود. این میانگین با عدد ۰.۷ آستانه پذیرش مقایسه می شود و در صورتی که بالاتر از آن باشد نشاندهنده پذیرش مولفه ها می باشد.

دارد. برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه ای و برای جمع آوری داده های تحقیق و تحلیل آنها از روش میدانی استفاده می شود. هم در مرحله دلفی و هم مرحله دلفی فازی نمونه شامل ۱۰ نفر از متخصصین سازمان امور مالیاتی و اساتید دانشگاه و مدیران مالی می باشد. پرسشنامه ها در بین این افراد رد و بدل تا در نهایت در خصوص شناسایی عوامل مربوطه اجماع حاصل شود. برای پاسخگویی از نظرات ۱۰ نفر از کسانی که دارای مدرک تحصیلی حداقل فوق لیسانس و تجربه کار مالی و تخصص مالیاتی حداقل ۱۰ ساله هستند استفاده شد که مشخصه های آنها به شرح زیر است:

جدول ۱: ویژگی های کارشناسان

جنسیت	مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی	سابقه کاری	سن	شغل
مرد	دکتری	حسابداری	۱۵	۳۵	مدیر مالی
مرد	دکتری	حسابداری	۱۱	۳۴	مشاور مالیاتی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۲	۴۲	مدیر مالی
زن	فوق لیسانس	حسابداری	۱۰	۳۲	مشاور مالیاتی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۴	۳۵	حسابرس مالیاتی
مرد	فوق لیسانس	مدیریت مالی	۱۴	۳۷	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۳	۴۱	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۲	۳۸	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۱	۳۴	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	حسابداری	۱۱	۳۳	حسابرس مالیاتی

جدول ۲: شناسایی راه های فرار مالیاتی با روش دلفی فازی

فرار مالیاتی	نظر کارشناس ۱	...	نظر کارشناس ۱۰	میانگین نظر ۱۰ نفر	نمره نهایی	نتیجه	
دو دفتره بودن	0.9	0.75	0.5	0.9	0.75	0.5	تایید
عدم ثبت کلیه خرید و فروش ها	1	1	0.9	0.9	0.75	0.5	تایید
عدم ثبت کلیه معاملات در دفتر قانونی	0.9	0.75	0.5	0.9	0.75	0.5	تایید
جا به جا کردن موجودی پایان سال	0.75	0.5	0.3	0.9	0.75	0.5	رد
بالا بردن موجودی پایان سال	0.75	0.5	0.3	0.9	0.75	0.5	رد
استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی	1	1	0.9	0.9	0.75	0.5	تایید
توافق کردن با ممیزین دارایی	0.9	0.75	0.5	0.9	0.75	0.5	تایید
توافق صورتی با شرکاء خارجی	0.75	0.5	0.3	0.9	0.75	0.5	رد
حساب آرابی	0.9	0.9	0.9	0.9	0.75	0.5	تایید
روابط و فساد مالی کلان	0.9	0.9	0.9	0.9	0.75	0.5	تایید
قاچاق کالا	0.9	0.75	0.5	0.9	0.75	0.5	تایید

لذا جدول فوق نشان می دهد که موارد زیر مورد تایید می باشند:

موارد رد شده نیز به شرح ذیل اند. در خصوص این موارد توافق نظر وجود نداشت:

جدول ۳: موارد تایید شده فرار مالیاتی

وضعیت	نمره	موارد تایید شده فرار مالیاتی
تایید	0.83	دو دفتره بودن
تایید	0.80	عدم ثبت کلیه خرید و فروش ها
تایید	0.77	عدم ثبت کلیه معاملات در دفتر قانونی
تایید	0.86	استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی
تایید	0.77	توافق کردن با ممیزین دارایی
تایید	0.83	حساب آرابی
تایید	0.83	روابط و فساد مالی کلان
تایید	0.83	قاچاق کالا

جدول ۴: موارد رد شده فرار مالیاتی

وضعیت	نمره	موارد رد شده فرار مالیاتی
رد	0.60	جا به جا کردن موجودی پایان سال
رد	0.66	بالا بردن موجودی پایان سال
رد	0.62	توافق صوری با شرکاء خارجی

دلیل رد موارد فوق این است که نظارت بر فاکتورهای خرید و فروش در سال های اخیر گسترش یافته است و موارد مذکور جهت افزایش فرار مالیاتی رو به کاهش هستند.

### پاسخ سوال دوم (راه های اجتناب مالیاتی)

در این مرحله ابتدا پاسخ سوالات با روش پرسشنامه باز دریافت و با مطالعه متون تخصص تعدیل گردید و سپس مجدداً در اختیار کارشناسان قرار گرفت.

همانگونه که مشخص است ابتدا نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی وارد نرم افزار صفحه گسترده اکسل می شوند. بعد از این مرحله از اعداد فازی ۳ گزینه ای به صورت جداگانه میانگین گرفته می شود و سپس از میانگین اعداد فازی سه گانه میانگین نهایی گرفته می شود. این میانگین با عدد ۰.۷ آستانه پذیرش مقایسه می شود و در صورتی که بالاتر از آن باشد نشاندهنده پذیرش مولفه ها می باشد.

بیشترین میزان توافق بر روی استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی می باشد. و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد زیر است:

- دو دفتره بودن
- قاچاق کالا
- حساب آرابی
- روابط و فساد مالی کلان
- عدم ثبت کلیه خرید و فروش ها
- توافق کردن با ممیزین دارایی
- عدم ثبت کلیه معاملات در دفتر قانونی

در همه جای دنیا فرار مالیاتی وجود دارد و با توجه به نوع قوانین مالیاتی هر کشور فرار مالیاتی به اشکال متفاوتی ظاهر خواهد شد.

جدول ۵: شناسایی راه های اجتناب مالیاتی با روش دلفی فازی

وضعیت	نمره نهایی	میانگین نظر ۱۰ نفر			نظر کارشناس ۱۰ نفر			نظر سایر کارشناسان	نظر کارشناس ۱ نفر			اجتناب مالیاتی
		0.83	0.67	0.83	0.93	0.81	0.9		0.9	0.9	0.9	
تایید	0.81	0.93	0.83	0.67	1	1	0.9	...	0.75	0.5	0.3	تفسیر به رای بودن بیشتر مواد قانونی
رد	0.68	0.87	0.70	0.48	0.8	0.5	0.3	...	0.75	0.5	0.3	واردات ماشین آلات به صورت تجمعی و تفکیک آن بین شرکتهای گروه
رد	0.66	0.86	0.68	0.44	0.9	0.75	0.5	...	0.75	0.5	0.3	انتقال رویالیتی یا حق لیسانس به شرکتهای خارجی
رد	0.66	0.86	0.68	0.44	0.9	0.75	0.5	...	0.75	0.5	0.3	جابجایی فاکتورهای خدمات با فروش لوازم به دلیل عدم مشمولیت مالیات تکلیفی
تایید	0.86	0.96	0.88	0.73	1	1	0.9	...	1	1	0.9	استفاده از معافیت های وسیع و متنوع
تایید	0.83	0.95	0.86	0.69	1	1	0.9	...	0.9	0.75	0.5	استفاده از پیچیدگی قوانین
رد	0.66	0.86	0.68	0.44	0.9	0.75	0.5	...	0.75	0.5	0.3	نرخ های چندگانه
تایید	0.86	0.96	0.88	0.73	1	1	0.9	...	1	1	0.9	انجام معاملات در زمان های خاص
رد	0.68	0.87	0.70	0.48	0.9	0.75	0.5	...	0.75	0.5	0.3	انتقال درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه
رد	0.68	0.87	0.70	0.48	0.9	0.75	0.5	...	0.75	0.5	0.3	استفاده از قوانین سایر کشورها در معاملات بین المللی
تایید	0.82	0.93	0.84	0.69	1	1	0.9	...	1	1	0.9	مالیات علی الراس
تایید	0.86	0.96	0.88	0.73	1	1	0.9	...	1	1	0.9	استفاده از پیچیدگی های حسابداری در معاملات و مدیریت سود
تایید	0.81	0.93	0.83	0.67	1	1	0.9	...	0.75	0.5	0.3	معاملات برون ترانزنامه ای

- لذا جدول فوق نشان می دهد که موارد زیر مورد تایید می باشند:
- همانگونه که مشخص است بیشترین میزان توافق بر روی استفاده از معافیت های وسیع و متنوع می باشد. و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد زیر است:
  - انجام معاملات در زمان های خاص
  - استفاده از پیچیدگی های حسابداری در معاملات و مدیریت سود
  - استفاده از پیچیدگی قوانین مالیات علی الراس
  - تفسیر به رای بودن بیشتر مواد قانونی
  - معاملات برون ترانزنامه ای
- در کشور ما معافیت های مختلفی وجود دارد که سبب سوء استفاده برخی از مودیان شده است و متأسفانه قوانین مربوطه نیاز به تعدیلات زیادی دارد تا در نهایت عدالت مالیاتی اعمال گردد.
- موارد رد شده نیز به شرح ذیل اند. در خصوص این موارد توافق نظر وجود نداشت:

جدول ۶: موارد تایید شده اجتناب مالیاتی

وضعیت	نمره نهایی	موارد تایید شده اجتناب مالیاتی
تایید	0.81	تفسیر به رای بودن بیشتر مواد قانونی
تایید	0.855	استفاده از معافیت های وسیع و متنوع
تایید	0.83	استفاده از پیچیدگی قوانین
تایید	0.855	انجام معاملات در زمان های خاص
تایید	0.818	مالیات علی الراس
تایید	0.855	استفاده از پیچیدگی های حسابداری در معاملات و مدیریت سود
تایید	0.81	معاملات برون ترانزنامه ای

جدول ۷: موارد رد شده اجتناب مالیاتی

وضعیت	نمره نهایی	موارد رد شده اجتناب مالیاتی
رد	0.6816667	واردات ماشین آلات به صورت تجمعی و تفکیک آن بین شرکتهای گروه
رد	0.6566667	انتقال روایلیتی یا حق لیسانس به شرکتهای خارجی
رد	0.6566667	جابجایی فاکتورهای خدمات با فروش لوازم به دلیل عدم مشمولیت مالیات تکلیفی
رد	0.6566667	نرخ های چندگانه
رد	0.6816667	انتقال درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه
رد	0.6816667	استفاده از قوانین سایر کشورها در معاملات بین المللی

- پاسخ سوال سوم (راه های کاهش فرار و اجتناب مالیاتی)**
- در این مرحله ابتدا پاسخ سوالات با روش پرسشنامه باز دریافت و با مطالعه متون تخصصی تعدیل گردید و سپس مجدداً در اختیار کارشناسان قرار گرفت.
- لذا جدول ۸ نشان می دهد که همه موارد مورد تایید می باشند: همانگونه که مشخص است بیشترین میزان توافق بر روی پرورش حسابرسان خبره می باشد و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد زیر است:
- ایجاد فرهنگ مالیاتی برای مودیان
  - ایجاد نظام اطلاعاتی قوی
  - حمایت از مدیران لایق
  - حذف قاچاق کالا
  - ایجاد تعهد مالیاتی برای مودی و کارکنان مالیاتی
  - تفسیر شفاف قوانین
  - ایجاد معافیت های به روز و اساسی
  - ایجاد آیین نامه حاکمیت سازمانی قوی
  - ایجاد عدالت مالیاتی
- افزایش تخصص حسابرسان خبره نیازمند برنامه ریزی دقیق آموزشی و منابع انسانی سازمان مالیاتی در به کارگیری و آموزش مستمر آنها در راستای اهداف مالیاتی می باشد.
- موارد رد شده ای نیز در خصوص راه های کاهش فرار و اجتناب مالیاتی پیشنهادی کارشناسان وجود نداشت.

جدول ۸: شناسایی راه های کاهش فرار و اجتناب مالیاتی با روش دلفی فازی

وضعیت	نمره نهایی	نفر ۱۰	میانگین نظر ۱۰ نفر	نظر سایر کارشناسان	نظر کارشناس ۱۰	نظر کارشناس ۱	نظر کارشناس ۱	نظر کارشناس ۱	نظر کارشناس ۱	نظر کارشناس ۱	راه های مبارزه با فرار و اجتناب مالیاتی	
تایید	0.90	0.98	0.93	0.79	...	1	1	0.9	1	1	0.9	ایجاد فرهنگ مالیاتی برای مودیان
تایید	0.86	0.96	0.89	0.73	...	1	1	0.9	1	1	0.9	ایجاد تعهد مالیاتی برای مودی و کارکنان مالیاتی
تایید	0.82	0.94	0.85	0.66	...	0.9	0.75	0.5	1	1	0.9	ایجاد آیین نامه حاکمیت سازمانی قوی
تایید	0.84	0.95	0.88	0.70	...	1	1	0.9	1	1	0.9	تفسیر شفاف قوانین
تایید	0.89	0.98	0.92	0.78	...	1	0.9	0.75	1	1	0.9	حذف قاچاق کالا
تایید	0.93	0.99	0.96	0.83	...	1	1	0.9	1	1	0.9	پرورش حسابرسان خبره
تایید	0.84	0.95	0.88	0.70	...	1	1	0.9	1	1	0.9	ایجاد معافیت های به روز و اساسی
تایید	0.90	0.98	0.93	0.79	...	1	1	0.9	1	1	0.9	ایجاد نظام اطلاعاتی قوی
تایید	0.82	0.94	0.85	0.66	...	0.9	0.75	0.5	1	1	0.9	ایجاد عدالت مالیاتی
تایید	0.90	0.98	0.93	0.79	...	1	1	0.9	1	1	0.9	حمایت از مدیران لایق

### بحث و نتیجه گیری

در خصوص راه های فرار مالیاتی همانگونه که نتایج نشان داد بیشترین میزان توافق بر روی استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی می باشد و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد دو دفتره بودن، قاچاق کالا، حساب آرای، روابط و فساد مالی کلان، عدم ثبت کلیه خرید و فروش ها، توافق کردن با ممیزین دارایی و در نهایت عدم ثبت کلیه معاملات در دفتر قانونی بود. لذا توجه به چگونگی کنترل افرادی که در معاملات دخیل اند بسیار اهمیت دارد. در خصوص راه های اجتناب مالیاتی همانگونه که نتایج نشان داد بیشترین میزان توافق بر روی استفاده از معافیت های وسیع و متنوع می باشد و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد انجام معاملات در زمان های خاص، استفاده از پیچیدگی های حسابداری در معاملات و مدیریت سود، استفاده از پیچیدگی قوانین، مالیات علی الراس، تفسیر به رای بودن بیشتر مواد قانونی، معاملات برون ترانزنامه ای بود. از اینرو باید در ایجاد معافیت ها به تمامی جوانب آن توجه شود. در خصوص راه های کاهش فرار و اجتناب مالیاتی همانگونه که نتایج نشان داد بیشترین میزان توافق بر روی پرورش حسابرسان خبره می باشد و پس از آن به ترتیب توافق بر روی موارد ایجاد فرهنگ مالیاتی برای مودیان، ایجاد نظام اطلاعاتی قوی، حمایت از مدیران لایق، حذف قاچاق کالا، ایجاد تعهد مالیاتی برای مودی و کارکنان مالیاتی، تفسیر شفاف قوانین، ایجاد معافیت های به روز و اساسی، ایجاد آیین نامه حاکمیت سازمانی قوی و در نهایت ایجاد عدالت مالیاتی است. سازمان امور مالیاتی باید به آموزش حسابرسان خبره اهمیت دهد. به جرأت می توان گفت که پرورش حسابرسان خبره اکثر راه های فرار مالیاتی را می بندد. نمایندگان آگاه در هنگام تصویب قوانین نیز می توانند راه های اجتناب مالیاتی را کاهش

دهند که در این مورد مجلس به حسابرسان خبره و متعهد نیاز دارد. این تحقیق با تحقیق های جانسن و همکاران (۲۰۱۶)؛ هیل (۲۰۱۵)؛ مقال و اکرم (۲۰۱۲)؛ زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹)؛ موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) همخوانی دارد.

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می شود که برای کاهش راه های فرار مالیاتی و همچنین اجتناب مالیاتی باید در جامعه فرهنگ مالیاتی را ایجاد نمود و این موضوع با تبلیغات صحیح و همچنین نمایش آثار واقعی مالیات در جامعه و در نهایت عدالت مالیاتی تحقق می یابد. این موضوع با کمک سازمان امور مالیاتی و سازمان صدا و سیما و دولت و کمک مردم محقق می شود. در خصوص قوانین نیز به نمایندگان پیشنهاد می شود که حتما از حسابرسان خبره و متعهد در این زمینه استفاده نمایند و به تمامی جوانب قوانین برای تصویب توجه نمایند. سران کشور نیز با همکاری یکدیگر آیین نامه ای جهت نظارت دولتی ایجاد تا فساد مالیاتی به حداقل برسد. این موضوع برای مقابله با مودیان بزرگ ضروری می باشد. با توجه به مبانی نظری تحقیق و یافته های منتج از تحلیل های روش دلفی، به جرأت بتوان گفت که ایجاد سامانه های اطلاعاتی دقیق و به روز توسط سازمان مالیاتی، یکپارچگی و هماهنگی بین بانک ها و سایر سازمان ها با ادارات مالیاتی و در نهایت تدوین قوانین دقیق و کارشناسی شده از مهم ترین پیشنهادات کاربردی برای کاهش فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در جهت افزایش عدالت مالیاتی می باشد. به محققان آتی نیز پیشنهاد می شود که تحقیقات زیر را انجام دهند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند:

شناسایی و ارزیابی راه های فرار مالیاتی با سایر روش های تصمیم گیری چند معیاره مانند فرآیند تحلیل رتبه ای با تاکید بر راه کارها

جعفری صمیمی، احمد و علی‌اکبر حمزه‌ای، (۱۳۸۴)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنف تلافروشان استان مازندران، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۴۳ صص ۲۰-۳.

حاجی عزیززاده، سحر، دسینه، مهدی، سالاری، حجت‌الله و رستمی جاز، حمید. (۱۴۰۴). ارائه الگوی اجتناب از فرار مالیاتی بر اساس ابعاد تلفیقی مالی، اطلاعاتی و فناوری در سازمان امور مالیاتی کشور. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۶)، ۲۳۷-۲۴۸.

حساس یگانه، یحیی، بولو، قاسم، رضائی، شهرزاد، (۱۳۹۸). الگویی برای تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۱۱۱-۱۳۰.

حمیدی ناصر، محمدزاده امیر، محمدی فاطمه، بررسی جایگاه جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان قزوین)، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، پاییز ۱۳۹۴، دوره ۲۳، شماره ۲۷ (مسلول ۷۵)، از صفحه ۱۴۷ تا صفحه ۱۶۶.

رحیمی کیا، اقبال، محمدی، شاپور، غضنفری، مهدی، (۱۳۹۴)، تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۶ (مسلول ۷۴)، صص ۱۳۵-۱۶۳.

رضاقلی زاده، مهدیه، آقایی، مجید، عالمی، امیرحسین، (۱۳۹۸)، تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه-علل چندگانه، فصلنامه مجلس و راهبرد، دوره ۲۶(۹۷)، صص ۱۹۱-۲۲۶.

رضائی پسته نوئی، یاسر، غلامرضا پور، محمد، کاظمی، سید پوریا، امیرنیا، نرجس. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی: آزمون نظریه ثروت اجتماعی-عاطفی و نمایندگی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳(۱)، ۴۵-۶۶.

زهی، نقی، محمدخانلی، شهرزاد، (۱۳۸۹)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره جدید - ۱۸، شماره ۹ (مسلول ۵۷)، صص ۲۵-۶۰.

سلطان حسینی، محمد، سلیمی، مهدی، اعتمادی، مریم، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در ورزشکاران و مربیان حرفه‌ای، فصلنامه مدیریت ورزشی (حرکت)، مرداد و شهریور ۱۳۹۴، دوره ۷، شماره ۳، از صفحه ۴۳۷ تا صفحه ۴۵۶.

شناسایی و ارزیابی راه‌های اجتناب مالیاتی با سایر روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره مانند فرآیند تحلیل رتبه‌ای با تاکید بر راه‌کارها

بررسی علت وقوع راه‌های فرار مالیاتی به صورت ریز به ریز برای هر یک از عوامل شناسایی شده زیر و ارائه راه حل مفصل:

- استفاده از اسامی افراد غیر در معاملات جعلی
  - دو دفتره بودن
  - قاچاق کالا
  - حساب آرایبی
  - روابط و فساد مالی کلان
  - عدم ثبت کلیه خرید و فروش‌ها
  - توافق کردن با ممیزین داریبی
  - عدم ثبت کلیه معاملات در دفتر قانونی
- بررسی علت وقوع راه‌های اجتناب مالیاتی به صورت ریز به ریز برای هر یک از عوامل شناسایی شده زیر و ارائه راه حل مفصل:
- استفاده از معافیت‌های وسیع و متنوع
  - انجام معاملات در زمان‌های خاص
  - استفاده از پیچیدگی‌های حسابداری در معاملات و مدیریت سود
  - استفاده از پیچیدگی قوانین
  - مالیات علی‌الراس
  - تفسیر به رای بودن بیشتر مواد قانونی
  - معاملات برون ترازنامه‌ای
  - بررسی چگونگی محقق شدن راه‌های تایید شده مبارزه با فرار و اجتناب مالیاتی به شرح زیر و تک تک:
  - پرورش حسابرسان خیره
  - ایجاد فرهنگ مالیاتی برای مودیان
  - ایجاد نظام اطلاعاتی قوی
  - حمایت از مدیران لایق
  - حذف قاچاق کالا
  - ایجاد تعهد مالیاتی برای مودی و کارکنان مالیاتی
  - تفسیر شفاف قوانین
  - ایجاد معافیت‌های به روز و اساسی
  - ایجاد آیین‌نامه حاکمیت سازمانی قوی
  - ایجاد عدالت مالیاتی

#### منابع فارسی

ایزدی لای بیدی، راضیه، ۱۴۰۲، بررسی روش‌های فرار و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و قوانین و مقررات مربوط به آن، فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، دوره: ۶، شماره: ۶

- صامتی، مجید، ایزدی، افسانه، فتحی، سعید، (۱۴۰۰). تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فرا تحلیل. *مجله اقتصاد باثبات*، ۲(۲)، صص ۱-۲۲.
- صمدی، علی حسین، تابنده، رضیه، (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۱ (۱۹)، صص ۱۰۶-۷۷.
- طاهری نژاد، علی، نوروش، ایرج، ترابی، تقی. (۱۳۹۹). آزمون ارتباط مدل های راهبری شرکتی با فرار مالیاتی و ارائه الگوی منتخب. *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۹(۳۵)، صص ۱۰۳-۱۱۷.
- عبدلی قهرمان، ابریشمی حمید، حسینی فرد سیدمحمد. (۱۳۹۴). تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳(۲۸) (مسلسل ۷۶)، ۴۱-۶۷.
- فروغی، داریوش، امیری، هادی، زمانی بختیاروند، محمد، تاثیر توانایی مدیریتی بر اجتناب مالیاتی، فصلنامه دانش حسابداری، پاییز ۱۳۹۵، دوره ۷، شماره ۲۶، از صفحه ۱۳۱ تا صفحه ۱۵۰.
- کریمی پتانلار، سعید، گیلک حکیم آبادی، محمدتقی، صابرنوچمنی، فاضل، بررسی تاثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، پاییز ۱۳۹۴، دوره ۲۳، شماره ۲۷ (مسلسل ۷۵)، از صفحه ۶۳ تا صفحه ۹۰.
- مختاری، باقر، جابری خسروشاهی، آیناز. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر کنترل های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر نقش تعدیلگری شهرت شرکت و مالکیت نهادی. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، دوره ۵(۶۳)، صص ۱۲۰-۱۳۸.
- مداح، مجید، نعمت الهی، سمیه، (۱۳۹۲). نرخ تعرفه و فرار مالیاتی در واردات ایران از شرکای مهم تجاری: در سطح داده های ۶ رقمی، بر مبنای الگوی داده های تلفیقی، فصلنامه پژوهشهای اقتصادی، دوره ۱۳، شماره ۳، صص ۱۲۵-۱۴۲.
- مرادزاده فرد، مهدی، فرامرزی، جواد، (۱۳۸۸). "مطالعه تاثیر تامین مالی خارج از ترازنامه بر ارزش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، *مجله پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۴۴.
- ملکیان اسفندیار، فرزاد سروه. (۱۳۹۶). تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*
- پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۳)، ۴۳-۵۱.
- موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس، (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره ۱۷، شماره ۵ (مسلسل ۵۳)، صص ۲۷-۳۸.
- معین الدین محمود. (۱۳۹۹). شناسایی شاخصه های موثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی با روش ترکیبی اکتشافی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۳)، ۱۲۱-۱۳۹.
- Armstrong, Chris S. and Blouin, Jennifer and Jagolinzer, Alan D. and Jagolinzer, Alan D. and Jagolinzer, Alan D. and Larcker, David F., Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance (February 25, 2015). *Journal of Accounting and Economics* 60 (August 2015): 1-17. Rock Center for Corporate Governance at Stanford University Working Paper No. 136, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2252682> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2252682>
- Attri, Rajesh. Dev Nikhil and Sharma Vivek. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, Vol. 2(2), 3-8.
- Azar A. Bayat K. (2008) "Contouring process rotate of business model with Interpretive Structural Modeling approach", *Journal of Information Technology Management*, Vol. 1, No 1, pp. 3-18.
- Azevedo, S. G. Sequeira, T. Santos, M. & Mendes, L. 2019. Biomass-Related Sustainability: A review of the Literature and Interpretive Structural Modeling. *Energy* 171, 1107-1125.
- Bagherzadeh M. Meftahi J. (2011) "Explanation of success factors of technology transfer of compressor industry in Iranian Companies Beyond Management", Vol. 4, No. 16, pp. 3-8.
- Banerjee, Ritwik, Boly, Amadou, Gillanders, Robert, (2022), Anti-tax evasion, anti-corruption and public good provision: An experimental analysis of policy spillovers, *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 197, Pages 179-194
- Belay, Mekonnen (2017). Challenges of tax audit administration in Addis Ababa: evidence from small taxpayer branches, Department of Accounting and Finance School of Business Administration, Saint Mary University.
- Chakroun, S., Amar, A. B., (2025), The IFRS adoption, corporate tax avoidance and the moderating effect of family ownership, *International Journal of Law and Management* (2025) 67 (1): 16-36.
- Changyuan Xia, Chunfang Cao, Kam C. Chan, (2017), Social trust environment and firm tax avoidance: Evidence from China, *The North American Journal of Economics and Finance*, Volume 42, November 2017, Pages 374-392.

- Kaufmann, A., M. M. Gupta. *Fuzzy Mathematical Models in Engineering and Management Science*. Elsevier Science Inc., New York, 1988.
- Lisowsky, P., L. Robinson, and A. Schmidt (2012). Do publicly disclosed tax reserves tell us about privately disclosed tax shelter activity? Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975-1003.
- Mousakhani M. Gharakhani D. (2013) "Identifying and ranking of technology transfer factors by MADM techniques", *Journal of Development & Evolution Management*, No. 15, pp. 1-8. Sajid, Z. Khan, F. & Zhang, Y. 2017. Integration of interpretive structural modelling with Bayesian network for biodiesel performance analysis. *Renewable Energy* 107, 194-203.
- Mughal, M., Akram, M., (2012), Reasons of Tax Avoidance and Tax Evasion: Reflections from Pakistan, *Journal of Economics and Behavioral Studies*, Vol. 4, No. 4, pp. 217-222
- Otusanaya, O., J., (2011), The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria, *Critical Perspectives on Accounting Journal*, Volume 22, No. 3, PP. 316-332.
- Plesko, George A., An Evaluation of Alternative Measures of Corporate Tax Rates (July 1999). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=174688> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.174688>.
- Rego, S.O and R. Wilson, ( 2008). Executive compensation, tax reporting aggressiveness, and future firm performance. Working paper.
- Richardson, G., Bei, W., Xinmin Z., (2016), Ownership structure and corporate tax avoidance: Evidence from publicly listed private firms in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 12, Issue 2, PP. 141-158.
- Sharma, P., Dang., S., (2011), Myth and reality of the imbricating concepts of tax avoidance and evasion, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 3, No. 3, pp. 40-46.
- Shen, Huayu. Hou, Fei ; Peng, Miaowei ; Xiong, Hao ; Zuo, Haohao ; . (2021). Economic policy uncertainty and corporate tax avoidance: Evidence from China, In: *Pacific-Basin Finance Journal*. RePEc:eee:pacfin:v:65
- Simser, J. (2008), "Tax evasion and avoidance typologies", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 11 No. 2, pp. 123-134.
- Toumi, F., Bouraoui, M.A. and Khelif, H. (2022), "National culture and tax avoidance: a quantile regression analysis", *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, Vol. 40 No. 2, pp. 196-211.
- Watterston, J., (2014), *Corporate Governance Framework*, Department of Education, Training and Employment, PP.1-31.
- Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011), Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the
- Chen, J., Chen, D., Liu, L., & Wang, Z. (2021). Returnee directors and corporate tax avoidance. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1-26.
- Christophers.Armstrong, Jennifer L. Blouin , Alan D. Jagolinzer, (2015), Corporate governance, incentives, and tax avoidance, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, , PP. 1-17.
- Donkor, A., Djajadikerta, H. G., Mat Roni, S., & Trireksani, T. (2022). Integrated reporting quality and corporate tax avoidance practices in South Africa's listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(4), 899-928.
- Duhoon, A. and Singh, M. (2023), "Corporate tax avoidance: a systematic literature review and future research directions", *LBS Journal of Management & Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 197-217. <https://doi.org/10.1108/LBSJMR-12-2022-0082>
- Ebrill, Liam P; Keen, Michael; and Victoria Perry. (2010). *the Modern VAT*. Washington D.C, International Monetary Fund.
- Elwin, R. and L. Grant, (1996), "Ethical Implications of Off-Balance-Sheet Financing", *Business & Professional Ethics Journal*, Vol. 15, No. 2, pp. 19-32.
- Frank, M. L. Lynch, and S. Reno. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review* 84:467-496.
- Gebreyesus, S., A., (2020), Assessment of Tax Audit Practice and its Challenges A Case Study of Ethiopian Revenue and Custom Authority Large Taxpayers, *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, Vol. 5, No. 1, PP. 805-812.
- Hairul Azlan Annuar. Ibrahim Aramide Salihu. Siti Normala Sheikh Obid, (2014), Corporate Ownership, Governance and Tax Avoidance: An Interactive Effects, Volume 164, PP. 150-160.
- Healey, D., (2015), Tax avoidance or tax evasion?, *Symposia Melitensia Journal*, No. 10, PP. 217-229
- Hossain, M.S., Ali, M.S., Ling, C.C. and Fung, C.Y. (2024), "Tax avoidance and tax evasion: current insights and future research directions from an emerging economy", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 9 No. 3, pp. 275-292. <https://doi.org/10.1108/AJAR-09-2023-0305>
- Johannesen, N., Thomas, T., Ludvig, W., (2016), Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance?, UNU-WIDER project on The Economics and Politics of Taxation and Social Protection.
- Johannesen, N., Thomas, T., Ludvig, W., (2016), Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance?, UNU-WIDER project on The Economics and Politics of Taxation and Social Protection.
- Joshi, R., Banwet, D., & Shankar, R., (2011), «A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain», *journal of Expert Systems with Applications*, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.

- fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; Qual Quant Journal, Vol. 45, PP: 751–768.
- zeng, G.-H., Teng, J.-Y.(1993) Transportation investment project selection with fuzzy multiobjectives. Transp.Plann. Technol. 17(2), 91–112 (1993)



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

## **Explaining ways to evade and avoid taxes with an emphasis on practical solutions**

**Saeed Soltani ahmad**

Department of Accounting, Sa.C, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

[S.soltaniahmad@iau.ir](mailto:S.soltaniahmad@iau.ir)

**Omid Mahmoudi Khoshro**

Department of Accounting, Sa.C, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (responsible author)

[omkhoshro@iausdj.ac.ir](mailto:omkhoshro@iausdj.ac.ir)

**Mahmoud Rahmani**

Department of Management, Sa.C, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

[Mahmoud.Rahmani@iau.ac.ir](mailto:Mahmoud.Rahmani@iau.ac.ir)

### **Abstract**

Tax Avoidance and Tax Evasion both are meant to reduce the tax liability. But what makes the difference is that the former is justified in the eyes of the law but latter, it is completely unjustified because it is a fraudulent activity, because it involves the acts which are forbidden by the law and hence it is punishable. The purpose of this research is Recognition and Resolution of Tax Avoidance and Evasion Ways by Fuzzy Delphi Method. This research is practical and descriptive-developed and case study that did in Iran country in 2025. To do this research in Delphi and Delphi fuzzy method 10 people of experts are choice. In this research three principal question were set forth. After completing the research and Delphi fuzzy mathematical calculations recognized the Tax Avoidance and Evasion Ways and then present resolution for them. Using the names of other people in fraudulent transactions was identified as the most important way to evade taxes and using wide and varied exemptions as the most important way to avoid taxes. Finally, training expert auditors was introduced as the best way to reduce ways to evade taxes. Creating an expert team of taxpayers and auditors will be effective in reducing tax evasion and avoidance. Tax transparency will also improve tax culture.

**Key Words:** Tax Evasion, Tax Avoidance, Fuzzy Delphi