

نقش اخلاق مالیاتی در تمکین مالیاتی شرکت‌های مودی

محبوبه کمالی دولت آبادی، فاطمه صراف*

گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

چکیده

در برخی از کشورهای در حال توسعه، مودیان مالیاتی حتی به نیمی از تعهدات مالیاتی خود طبق قوانین مالیاتی نوشته شده در آن جامعه عمل نمی‌کنند. گونه‌ای که امروزه عدم تمکین و تمایل به فرار مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعداد کثیری از محققان را به منظور شناسایی عوامل تأثیرگذار روی آن جلب کرده است. در نتیجه حل معضل فرار مالیاتی و ایجاد تمکین مالیاتی، نیازمند فهم درست عوامل تأثیرگذار روی تصمیم‌گیری مودیان مالیاتی برای پذیرش یا اجتناب از پرداخت مالیات می‌باشد. متخصصان مالیات تا حد زیادی نگرانی‌های علاقه عمومی به نفع تجاری‌سازی و خدمت به منافع مشتریان خود را نادیده گرفته‌اند. به همین دلیل، آن‌ها طرح‌های اجتناب مالیاتی را تسهیل کرده‌اند که منافع عمومی را نادیده می‌گیرند. در این مقاله به بررسی نقش اخلاق مالیاتی در تمکین مالیاتی شرکت‌های مودی پرداخته شده است.

واژه‌های کلیدی: شرکت‌های مودی، اخلاق مالیاتی، تمکین مالیاتی

۱- مقدمه

امروزه مفهوم تمکین مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعدادی از محققان را به منظور شناسایی عوامل اثرگذار بر آن به خود جلب کرده است. در سالهای اخیر توجه به پیشرفت اقتصادی در کشورهای در حال توسعه به امری مهم و حیاتی تبدیل شده است، به گونه ای که این جوامع تمام تلاش خود را به منظور افزایش سرمایه گذاری با اتکا به درآمد داخلی خود انجام می دهند. هر چه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش یافته و شاخص های کلان اقتصادی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمد واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش بینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده، افزایش می یابد. نتیجتاً دستیابی به سطح بالای تمکین مالیاتی و یا حفظ نرخ تمکین فعلی به یک موضوع بسیار حیاتی برای سیاستگذاران مالی در جوامع در حال توسعه و حتی پیشرفته تبدیل شده است (موحد، ۱۳۸۸).

اخیراً، اقتصاددانان و جامعه تجاری هشدار داده اند که در صدد افزایش مالیات ها نباشد چرا که اینگونه شهروندان مجبور به طفره رفتن از مالیات خواهند شد. موگابه^۱ (۲۰۱۷) استدلال می کنند که تعهد دولت برای ارائه وعده های خود باعث افزایش تمکین مالیاتی در یک کشور در حال توسعه می شود. تمکین مالیاتی شامل گزارش به موقع در قالب سود بایگانی و پرداخت به موقع مالیات می شود. در طول دهه ۱۹۸۰، پژوهش ساختاری در مورد فرار مالیاتی و عدم تمکین بعد از نگرانی های سیاسی در ایالات متحده با افزایش "شکاف مالیاتی" گسترده شد. این گرایش همچنان به عنوان تمکین مالیاتی وجود دارد، چرا که کاهش کمی در جمع آوری درآمد، اغلب توانایی دولت ها را در تامین خدمات مانند تسهیلات اجتماعی برای شهروندان خود نشان می دهد. در کشورهای اروپایی، سالانه ۱۰۰۰ میلیارد یورو برای فرار از مالیات و تقلب مالیاتی از دست می رود (کمیسسیون اروپا، ۲۰۱۵). کاملایتنر و همکاران^۲ (۲۰۱۲) فرصت را برای طفره رفتن از مالیات، الزامات دانش در مورد ساختار مالیاتی و تصمیم گیری به عنوان توضیحات کلیدی از تمکین مالیاتی در شرکت های کوچک پیشنهاد می کنند. فیشر و همکاران (۱۹۹۲) عوامل اصلی تاثیرگذار بر تبعیت از مالیات فردی را در چهار گروه دسته بندی کرده و این عوامل عبارتند از: عوامل جمعیت شناختی؛ فرصت برای عدم تمکین؛ ادراکات و دیدگاه ها؛ و ساختار نظام مالیاتی.

اندرونی و همکاران^۳ (۱۹۹۸)، همچنین شش دسته زیر از عوامل موثر بر تمکین مالیاتی خانوار را شناسایی کردند: درآمد و نرخ مالیات عوامل جمعیت شناختی و اجتماعی؛ مجازات و احتمال حسابرسی؛ حسابرسی قبلی؛ تدابیر امنیتی عینی و ذهنی؛ و تاثیر آن بر شاغلان مالیات است. آلم و همکاران^۴ (۲۰۰۶) دریافته اند که نگرش (روحیه مالیاتی) توضیحی ممکن برای تمکین مالیاتی در روسیه است. این مورد توسط یکی از اولین مطالعات درباره فرار مالیاتی مورد حمایت قرار می گیرد که مفهوم "تفکر مالیاتی" را که توسط اسمولدرز (۱۹۵۹) ارائه شده است را بررسی کرد. این مفهوم براساس این فرض استوار بود که مالیات دهندگان دیدگاه های جداگانه ای نسبت به مراقبت از منافع شخصی دارند که مخالف مشارکت در منافع جامعه هستند. این نشان می دهد که مثبت بودن نگرش مودی به پرداخت مالیات و کار با مقامات مالیاتی، تمایل آن ها به پرداخت مالیات را افزایش می دهد. از این رو، آلم و همکاران (۱۹۹۲) دریافته اند که انطباق بیشتر زمانی است که افراد برخی منافع را از یک کالای عمومی که توسط پرداخت های مالیاتی تامین می شود درک می کنند. بنابراین، درک و توسعه سیاست های مالیاتی و

^۱ mugabe^۲ Kamleitner et al^۳ Andreoni^۴ Alm et al

استراتژی‌هایی که می‌توانند بر تمکین تاثیر بگذارند درآمد بیشتر و هزینه کم‌تر اداری را به مرجع مالیاتی تحمیل می‌کند (عزمی و پرومال^۵، ۲۰۰۸).

امروزه عدم تمکین مالیاتی به عنوان به یکی از بزرگترین و مهمترین مسائل در حوزه مالیات همچنان باقی مانده است. لذا شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تمکین مودیان مالیاتی به حوزه مورد توجه دانشگاهیان، سیاستگذاران و دست اندرکاران مالیاتی تبدیل شده است. از جمله عوامل تاثیرگذار در افزایش اعتماد و مشارکت مودیان مالیاتی و نتیجتاً تمکین مالیاتی، نوع نگرش مودیان می‌باشد. مطالعات مختلف نیز نشان داد که نگرش اشخاص به سیستم مالیاتی ممکن است بر رفتار تمکین آنها تاثیر بگذارد. از این رو در این مطالعه، در این مقاله به بررسی نقش اخلاق مالیاتی در تمکین مالیاتی شرکت‌های مودی پرداخته شده است.

۲- نقش مالیات در اقتصاد ایران

در ایران منابع اصلی درآمدهای دولت عمدتاً از دو منبع مالیات و فروش نفت تأمین می‌شود. این مسئله بیانگر نقش بسیار مهم درآمدهای مالیاتی در تأمین نیازهای کشور است. در این میان، یکی از مسائل اساسی اقتصاد ایران، سهم اندک درآمدهای مالیاتی در بودجه‌های دولت در مقایسه با درآمدهای حاصل از فروش نفت بوده و همین امر باعث شده است درآمدهای حاصل از فروش نفت، تعیین کننده اصلی درآمدهای دولت می‌باشد (میلانی و اکبرپور، ۱۳۹۱).

همان طوری که بیان گردید 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 برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تامین می گردد. در اقتصاد کشور ما به دلیل شفاف نبودن درآمدها و عدم توانایی سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد مردم، میزان مالیات تشخیصی ناچیز بوده کما اینکه بخش قابل توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی رسد و اگر هم وصول گردد اصل فایده در آن رعایت نمی گردد یعنی هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است. در رابطه با نقش مالیات در اقتصاد ایران فقط به دو شاخص زیر پرداخته می شود:

نسبت مالیات به هزینه های جاری دولت

تأمین بودجه جاری دولت از طریق مالیات از اهداف اکثر قریب به اتفاق دولت ها می باشد که برخی از دول در این رابطه موفق و برخی هم مانند کشور ما ناموفق عمل نموده اند که عوامل زیادی از قبیل اتکا به درآمدهای نفتی، افزایش و عدم کنترل مخارج عمومی، فرار مالیاتی و ... در آن نقش بسزایی دارند.

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

این نسبت نیز با نوسانات میزان درآمدهای مالیاتی تغییر خواهد نمود که طبیعتاً عوامل موثر در وصول مالیات از جمله فرار مالیاتی در آن نقش خواهد داشت. با بررسی و مطالعه روند نسبت تولید ناخالص داخلی به مالیات در کشور در طی سال های مورد بررسی مشخص می گردد هرچند که تلاش زیادی در راستای بهبود این نسبت از ساده سازی قوانین، اصلاح نرخ ها و ...

⁵ Azmi & perumal

در طی این چندسال صورت پذیرفته ولی همچنان این مهم تحقق نیافته و همچنان کشور با پدیده شوم و ناهنجار فرار مالیاتی گریبانگیر می باشد که ضرورت دارد تا ضمن شناسایی و ریشه یابی آن، راهکارهای اجرایی کارآمد برای آن تمهید می گردد (باقرپور ولاشانی و همکاران، ۱۳۹۱).

۳- فرار مالیاتی

از آنجا پرداخت که مالیات برای هر مؤدی رضایت‌بخش نیست مجموعه عوامل مذکور موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان باهدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نمایند. به‌طور کلی، فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد. این اقدام می‌تواند در قالب تنظیم حساب-های مالی، ارائه اطلاعات مالی نادرست و یا ارائه نکردن اطلاعات صورت گیرد. علاوه بر این، فرار مالیاتی گستره به اقتصاد غیررسمی مانند معاملات خانگی و فعالیت‌های غیرقانونی نظیر فعالیت‌های جنایی و بزهکاری مربوط می‌شود که از این فعالیت‌ها به دلیل فقدان اطلاعات لازم، مالیاتی اخذ نمی‌گردد (هادیان و همکاران، ۱۳۹۲).

۳-۱- علل عدم پرداخت مالیات

بعضی از دلایل عدم تمایل اشخاص پرداخت به مالیات به شرح زیر است:

- ۱- برخی براین باوراند که علت فرار از پرداخت مالیات را باید در عدم و اهمیت شناخت ضرورت مالیات جستجو کرد پس شناخت اگر کافی و وافی از مالیات داشته باشند رفتاری بهتر و معمول‌تر به نسبت آن خواهند داشت.
- ۲- برخی را عقیده بر این است که چون بعد از حکومت حضرت علی (ع)، همه حکومت‌ها، حکومت ظلم جور بوده و پرداخت مالیات به کمک تحکیم آن حکومت‌ها تلقی می‌شده و مراجع عظام و علمای دین مردم را از دادن مالیات نهی می‌کردند. لذا انگیزه فرار مالیات به‌صورت یک امر دینی درآمده و با سایر امور شرعی گره‌خورده و به شکل نوعی خصلت و طبیعت ثانوی یا عادت درآمده است.
- ۳- عده‌ای می‌گویند چون مکانیزم‌های و بایسته درستی در اقتصاد کشور تعبیه نشده و امکان ردیابی و شناسایی و تثبیت درآمدها و مقاطع ایجاد آن‌ها وجود ندارد، لذا کتمان درآمد واقعی و به‌تبع آن فرار از پرداخت مالیات برای صاحبان درآمدهای سرشار به‌راحتی میسر است (عسگری و همکاران، ۱۳۹۳).
- ۴- دسته‌ای دیگر وجود نرخ‌های بالای مالیاتی را انگیزه فرار مالیاتی اجتناب از پرداخت مالیات می‌دانند. به عقیده این دسته به علت نرخ‌های نهایی بالا، افراد در جهت کتمان معاملات که درآمد زیادی برای آن‌ها ایجاد می‌کند تحریک می‌شوند. این فعالیت‌ها دو صورت به انجام می‌شود شکل اول این است که معاملات به‌صورت پایاپای انجام می‌گیرد و پولی ردوبدل نمی‌شود و درجایی نیز ثبت نمی‌شود تا امکان ردیابی آن برای مأموران تشخیص وجود نداشته باشد و شکل دوم بدین نحو است که مؤدیانی به که صورت مقطعی فعالیت خاصی را انجام می‌دهند به‌سادگی از گزارش آن به مأموران تشخیص مالیات طفره می‌روند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳).

۵- دسته‌ای از دست‌اندرکاران، تقابل و عدم تفاهم و اعتماد فی‌مابین مأموران تشخیص و مؤدیان مالیاتی را علت اصلی فرار از مالیات می‌دانند. مؤدیان مالیاتی براین باوراند که حتی اگر درآمدهای واقعی خود را در دفاتر و ثبت‌اسناد و مدارک مربوط به آن را مطابق با واقع تنظیم و تحریر نمایند و درآمد مشمول مالیات واقعی را در اظهارنامه مالیاتی ابراز دارند بازهم مورد قبول

مأموران تشخیص مالیات قرار نخواهند گرفت و آنان اصل را بر عدم صحت این اظهارات خواهند گذاشت و لذا سعی می‌کنند که دفاتر قانونی و اظهارنامه متکی به آن را طوری تنظیم کنند که مأموران تشخیص قادر به دستیابی به واقعیت امر نباشند و مالیات واقعی آنان را تشخیص ندهند و از طرفی مأموران تشخیص نیز عقیده دارند که مؤدیان مالیاتی اعتقادی پرداخت به مالیات ندارند و سعی در کتمان درآمد واقعی خود دارند و برای این کار دست به هر حيله‌ای می‌زنند و حتی گاهی برخی از آنان دفاتر مخصوصی برای ارائه به سازمان مالیاتی تنظیم می‌کنند. وقتی این بینش‌ها مدت‌ها در طرفین ادامه یابد فرهنگ فرار از مالیات به جای فرهنگ پرداخت داوطلبانه مالیات ریشه می‌گیرد و در نتیجه درآوردن این به ریشه مدت‌ها وقت نیاز دارد (زهی و همکاران، ۱۳۸۹).

۶- عامل دیگر را می‌توان تبعیض در تشخیص مالیات برای مؤدیان دانست. در بسیاری از موارد مشاهده می‌شود که برای مؤدیان با درآمدهای تقریباً یکسان مالیاتی متفاوت تشخیص داده می‌شود که علت آن را می‌توان در عدم وجود مستندات کافی جهت تشخیص مالیات و عدم تخصص مأموران مالیاتی دانست (رزمی و کاوسی، ۱۳۹۴).

۳-۲- عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی

۳-۲-۱- عوامل فرهنگی

فرهنگ به مجموعه‌ای از باورها، اعتقادات، گرایش‌ها و هنجارها و ارزش‌ها اطلاق می‌شود. این مجموعه در داخل هر جامعه‌ای وجود دارد و در قالب هویتی فرد و جامعه را تشکیل می‌دهد. در هر جامعه‌ای بسیاری از مردم، شیوه تفکر، نوع اعتقادات و میزان باورهایشان به هم شبیه و نزدیک است. فرهنگ مالیاتی نیز در واقع نگاهی خاص و نگرشی نشأت گرفته از فرهنگ است که به آن به مثابه مقوله مالیات نگریسته می‌شود. بر این اساس فرهنگ مالیاتی عبارت از مجموعه نگرش‌ها، ارزش‌ها، باورها و دانش‌های مشترک و پذیرفته شده یک جامعه است که افراد به موجب اصل تعاون و تأمین هزینه‌های دولتی سهمی از درآمد خود را برحسب توانایی به دولت پرداخت نمایند. عوامل فرهنگی که در پژوهش‌های لاری و همکاران (۱۳۹۵) و جان و همکاران^۶ (۲۰۱۳)، بیان شده‌اند عبارت‌اند از:

اعتماد به دولت، سطح سواد مؤدیان، اعتقادات مذهبی (دین‌داری)، تبلیغات اثربخش و نقش روحانیت، رفتار کارشناسان و مأمورین مالیاتی، بخشودگی افراد مختلف از پرداخت مالیات، آموزش افراد جامعه و بالا بردن سطح دانش آن‌ها، بالا بردن سطح دانش و کارایی مأموران مالیاتی، اعلام صورت مصارف مالیات‌های وصول شده توسط دولت، نبودن عدالت در سیستم مالیاتی، فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی ناکافی، عدم اطلاع‌رسانی و عدم پاسخگویی به حقوق مؤدیان (جان و همکاران، ۲۰۱۳).

۳-۲-۲- عوامل اقتصادی

نظریه‌های اقتصادی مالیاتی اغلب با نظریه بازندگی مرتبط است. رفتار مؤدیان مالیاتی تحت تأثیر محرک‌های اقتصادی مانند حداکثر سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی قرار می‌گیرد. از عوامل اقتصادی مؤثر بر پرداخت‌های مالیاتی می‌توان موارد زیر را برشمرد:

داشتن ثروت، ساده‌سازی ضرایب مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی بخش خصوصی، تأخیر زمانی وصول مالیاتی توسط اداره دارایی، مشکلات اقتصادی ناشی از وضع تحریم‌ها و بار روانی آن‌ها (لاری و همکاران، ۱۳۹۵).

^۶ John et al.

۳-۲-۳- تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیر رسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد؛ اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلل‌های قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به‌منظور کاهش مبلغ پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مؤدی 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 می‌کند. (مجله حسابداری تابستان ۱۳۸۹)

درواقع، عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجا که اجتناب از پرداخت مالیات فعالیتی به ظاهر قانونی است، از این رو بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است.

این مقوله به بررسی و یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی مرتبط می‌شود که مؤدیان به آن وسیله خود را به نحوی از افراد مشمول مالیات کنار می‌زنند. مثلاً تبادل درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه که نرخ کمتری از مالیات را به همراه دارد، مثالی از اجتناب مالیاتی است. به‌عنوان مثال، فرض کنید بر فعالیتی چون فروش دوچرخه، مالیات بر ارزش افزوده وضع شود. حال اگر فروشنده‌ای برای پرداخت مالیات کمتر، دوچرخه کمتری بفروشد، رفتار وی بر پایه اجتناب از مالیات است. اگر همین فروشنده برای پرداخت کمتر مالیات، میزان فروش دوچرخه را کمتر از مقدار واقعی آن به اداره مالیات گزارش کند، رفتار وی فرار از مالیات قلمداد می‌شود. بنابراین اجتناب مالیاتی، قانونی و برای کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب یا فرار مالیاتی، غیرقانونی و مبادرت عمدی به اعمال خلاف قانون است. نظام مالیاتی در شرایط آرمانی، باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فرار مالیاتی را داشته باشد. (مجله حسابداری تابستان ۱۳۸۹)

۴- اجتناب از مالیات

بنا به دلایلی مانند وجود امتیاز ویژه در رفتار مالیاتی با فعالیت‌های خاصی در مقابل اصول کلی وضع مالیات و کاستی‌هایی در قوانین و مقررات مالیاتی ممکن است برای مؤدیان فرصت استفاده از راهکارهای قانونی جهت کاهش و یا عدم انجام تعهد مالیاتی آنان فراهم آید. در این صورت مؤدی می‌تواند از طریق راه‌های قانونی اقدام به اجتناب از مالیات نماید. از آنجا که اجتناب از مالیات، فعالیتی قانونی است لذا بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است (هولمز همکاران، ۲۰۱۲). در فرار مالیاتی، مؤدی با نادیده گرفتن قانون، قصد کاهش میزان مالیات پرداختی و یا عدم پرداخت آن را دارد. به‌رغم آنکه از این نظر فرار مالیاتی از اجتناب مالیاتی متفاوت است، اما به لحاظ رفتار اقتصادی مؤدیان، بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی شباهت‌های زیادی وجود دارد. این شباهت‌ها به حدی است که عنوان می‌شود مجزا کردن و تفکیک این دو بسیار مشکل است. به هر حال، فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند؛ اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است به این معنا که عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات

و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. درحالی‌که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است (عسگری و همکاران، ۱۳۹۳).

مالیات متعلقه به سود شرکت‌ها، یک هزینه قابل توجهی را به شرکت و سهامداران تحمیل می‌کند. تحت قوانین موجود مالیاتی، شرکت‌های تجاری بخش قابل توجهی از سود حاصله خود را باید به دولت پرداخت کنند که این موضوع باعث کاهش درآمد مالکان می‌شود و این امر رغبت سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را کاهش می‌دهد. مدیریت شرکت برای کاهش انتقال منابع مالکان به دولت و تعدیل هزینه مالیات متعلقه به سود، اقدام به اجرای برنامه‌های اجتناب مالیاتی جهت تعدیل انتقال منابع از سهامداران به دولت می‌کنند؛ و این امر منجر به افزایش ثروت و بازده مالکان خواهد شد. (دسای و دارماپالا ۲۰۰۹)^۷

نظریه مرسوم و معمول در خصوص برنامه‌های اجتناب مالیاتی این است که به‌عنوان ابزاری مالیات را در واحد تجاری ذخیره و منابع را از دولت به مالکان انتقال می‌دهد و سود پس از کسر مالیات قابل توزیع بین سهامداران را افزایش می‌دهد. طی تحقیقات انجام شده در حوزه اقتصادی، نتایج حاصله مبین این نکته است که اجتناب مالیاتی همیشه منجر به افزایش ثروت سهامداران نمی‌شود و تأکید بیشتر آن‌ها بر هزینه‌های نمایندگی ناشی از کاربرد برنامه‌های اجتناب مالیاتی است، تحت این بخش از نظریه اجتناب مالیاتی، این گونه مطرح می‌شود که اجرای برنامه‌های غیر شفاف و مبهم اجتناب مالیاتی امکان سوء استفاده مدیریت تحت عناوین برنامه‌های گوناگون پوشش مالیاتی، تسهیل و افزایش می‌یابد. هزینه‌های غیرقابل اجتناب ناشی از برنامه‌های اجتناب مالیاتی شامل هزینه‌های مستقیم که مرتبط با اجرای برنامه‌های مالیاتی، هزینه‌های غیر مستقیم و هزینه‌های غیر مالیاتی به ویژه هزینه‌های نمایندگی ممکن است منافع حاصل از ذخیره و تعدیل هزینه مالیات را تبدیل به زیان کند. اجتناب مالیاتی همیشه به نفع سهامداران تمام نمی‌شود، به طوریکه در بخشی از تحقیقات انجام شده در چارچوب تئوری نمایندگی نتایج حاصله نشان می‌دهد مدیران فرصت طلب تکنیک‌ها و روش‌های اجتناب مالیاتی را که به نفع شخصی خودشان است به کار می‌گیرند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶).

در دو دهه گذشته مطالعات گوناگونی درباره اینکه چرا برخی شرکت‌ها بیشتر از بقیه از برنامه‌های اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند صورت گرفته است. مطالعات اولیه بر روی ویژگی‌های شرکت‌ها به‌عنوان شاخصی برای فرصت‌ها، انگیزه‌ها و منابع متمرکز صورت گرفته بودند برای اینکه توضیح دهند چرا برخی شرکت‌ها اجتناب مالیاتی بیشتری نسبت به بقیه دارند (رگو، ۲۰۰۳). طبق نظر هانلون و هیتزمن (۲۰۰۹) اجتناب مالیاتی بعنوان کاهش قابل توجه در میزان سود قبل از مالیات تعریف می‌شود. نتایج تحقیقات کاتریک بالاکریشن و همکاران (۲۰۱۰) حاکی است که راه کارهای اجتناب مالیاتی، انعطاف‌پذیری مالی شرکت‌ها را به همراه عدم اطمینان سهامداران از سودآوری آتی شرکت افزایش می‌دهد و این امر عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران را نیز افزایش خواهد داد.

رگو و ویلسون (۲۰۰۸)^۸ به بررسی تاثیر اجتناب مالیاتی بر میزان پاداش مدیران شرکت پرداختند. آن‌ها دریافتند که اعطای پاداش و امتیازات به مدیران برای تشویق آن‌ها در اجتناب از مالیات مؤثر است و با توجه به رابطه مثبت بین میزان پرداخت پاداش به مدیران و اجتناب مالیاتی دریافتند که اعطای پاداش به مدیران جهت کاهش میزان مالیات، بهتر از فرصت طلبی و ایجاد رابطه‌های غیرقانونی با اشخاص ثالث جهت اجتناب مالیاتی است.

همچنین مطالعات اخیر در این بخش از تحقیقات نیز هدایت شده‌اند که چگونه هزینه‌های نمایندگی بر رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. در راستای هزینه‌های نمایندگی اجتناب مالیاتی نتایج تحقیقات حاکی از آن است که بین میزان

⁷ Desay & Darmapala 2009

⁸ Rego & Wilson 2008

انگیزه پاداش و سطح پنهان کاری مالیاتی رابطه منفی وجود دارد. این رابطه منفی بیشتر در شرکت‌هایی که دارای سیستم حاکمیت شرکتی ضعیف هستند به چشم می‌خورد. رابطه منفی بین اجتناب مالیاتی و انگیزه‌هایی مانند پاداش مدیران بر مبنای عملکرد، همسویی منافع مدیریت به منافع مالکان نشانگر آن است که به ویژه در شرکت‌های با حاکمیت شرکتی ضعیف، کنترل‌های کافی برای عملکرد مدیریت وجود ندارد و مدیریت از این اتفاق سود بیشتری می‌برد. جهت تبدیل رابطه منفی مذکور رابطه مثبت تقویت انگیزه‌های مذکور بر اساس سود پس از کسر مالیات، لازم است تا اجتناب مالیاتی به ابزاری جهت انحراف و سوء استفاده مدیریت تبدیل نشود و برنامه‌های مالیاتی به صورت اثربخش و کارا به اجرا در آیند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶).

مدیران واحدهای اقتصادی اغلب جهت منفی نگه داشتن سود واقعی شرکت از ممیزین مالیاتی سعی می‌کنند اهداف اصلی فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را مبهم و غیر شفاف نشان دهند. فضای مبهم و غیر شفاف که برنامه‌های اجتناب مالیاتی ایجاد می‌کند، می‌تواند یک سپری برای مدیران و سهامداران با نفوذ ایجاد کند که برنامه‌های واحد تجاری را در جهت منافع خود طراحی و اجرا نمایند. بنابراین جنبه هزینه‌های نمایندگی اجتناب مالیاتی این نکته را بیان می‌کند که احتمال دارد برنامه‌های اجتناب مالیاتی همیشه از طرف مالکان تقاضا نشود. اگر سهامداران برون سازمانی بر این اعتقاد باشند که برنامه‌های اجتناب مالیاتی با منافع مدیریت همسویی داشته باشد، کاهش قیمت سهام واحد تجاری، منافع ذخیره شده ناشی از اجتناب مالیاتی را خنثی خواهد کرد (میلر، ۲۰۰۶)^۹.

۴-۱- مؤلفه‌های اجتناب مالیاتی

۴-۱-۱- نرخ مالیات

در اقتصاد، نرخ مالیات یک عبارت شناخته شده است که "با ثابت بودن سایر شرایط، هرچه قدر نرخ‌های نهایی مالیات بالاتر باشد، اقتصاد بیشتر به سمت اقتصاد زیرزمینی حرکت می‌کند". شاید به همین دلیل باشد که این دیدگاه بین سیاست‌گذاران از جذابیت خاصی برخوردار است و آن‌ها زمانی که به دنبال انجام اصلاحات در زمینه اخذ مالیات از درآمد شخصی افراد هستند، سعی می‌کنند که نرخ‌های نهایی مالیات را کاهش داده و پایه مالیاتی را افزایش دهند (لاری و همکاران، ۱۳۹۵).

عدم تسلیم مالیاتی در میان سایر رفتارهایی که از قبول مقررات و قوانین دولتی ممانعت می‌کنند، به طور احتمال قدیمی‌ترین و متداول‌ترین نوع آن است که روابط بین دولت و عوامل اقتصادی را نشان می‌دهد. هرگونه مالیات بر روی رفتار عوامل اقتصادی تأثیرگذار بوده و منجر به کاهش میزان مصرف و تعدیل ساعت کاری (در مقابل ساعات استراحت) می‌شود. به همین خاطر است که اقتصاددانان اکثر اوقات مالیات را به صورت یک کالای بد در نظر می‌گیرند که منجر به کاهش رفاه افراد می‌گردد. از این رو، رفتار عدم اطاعت به طور معمول توسط اقتصاددانان به عنوان یک رفتار عقلایی از طرف افرادی در نظر گرفته می‌شود که سعی در حداکثر کردن رفاه یا درآمد خویش دارند. از میان ابزارهای مالیاتی، به نظر می‌رسد که نرخ مالیاتی از اهمیت قابل توجهی برخوردار باشد و این مسئله همواره مورد توجه اقتصاددانان بوده است (هادیان و همکاران، ۱۳۹۲).

موضوع فرار مالیاتی را می‌توان در یک چارچوب تصمیم‌گیری تحت شرایط نا اطمینانی بیان نمود. پژوهشگران معتقدند که یک فرد باید در دو مورد تصمیم‌گیری کند: اقدام به فرار از پرداخت مالیات و میزان آن. این‌گونه تصمیم‌گیری نیز همانند هر نوع تصمیم‌گیری در شرایطی ریسکی و نا اطمینانی است که در آن فرد به دنبال حداکثر نمودن مطلوبیت انتظاری خود است. یک

^۹ Miler 2006

عامل اقتصادی ریسک گریز، هم‌زمان با افزایش نرخ مالیات با دو گزینه مواجه است: کل درآمد و یا اینکه تنها بخشی از آن را گزارش دهد. این اثر نامعین در نتیجه تقابل بین اثرات درآمدی و جاننشینی است. اثر جاننشینی بدین صورت است که همراه با افزایش نرخ مالیات، فرار از پرداخت مالیات نیز برای افراد جذاب تر شده، ولی از طرف دیگر اثر درآمدی منجر به کاهش فرار از پرداخت مالیات می‌گردد؛ زیرا افزایش نرخ مالیات منجر به کاهش ثروت افراد شده و یک نفر تحت فرض ریسک گریزی مطلق نزولی تمایل به کاهش فرار از مالیات دارد (خانی و همکاران، ۱۳۹۳).

علت نامعین بودن رابطه بین نرخ مالیات و فرار مالیاتی در استدلال بالا به دلیل وجود این فرض است که میزان جریمه بر اساس میزان عدم گزارش درآمد محاسبه می‌شود، یعنی میزان جریمه بدین صورت محاسبه می‌شود: $G^*(Y - X)$ ، که در آن $(Y - X)$ نشان‌دهنده تفاوت میان درآمد واقعی و درآمد گزارش شده و G نیز نشان‌دهنده نرخ جریمه باشد.

پژوهش‌های انجام شده در این زمینه نیز حاکی از آن است که میان نرخ مالیات و فرار مالیاتی یک رابطه مثبت برقرار است، به‌عنوان مثال، فیسمن^{۱۰} (۲۰۰۴)، با بررسی میزان حساسیت فرار مالیاتی نسبت به نرخ مالیات در کشور چین دریافتند که یک درصد افزایش در نرخ مالیات منجر به افزایش فرار مالیاتی به میزان ۳ درصد می‌گردد.

کریستوپولوس^{۱۱} (۲۰۰۳)، نرخ‌های بالای مالیات و ناتوانی دولت در جمع‌آوری مالیات را از عمده‌ترین دلایل گسترش اقتصاد زیرزمینی معرفی می‌نماید، زیرا معتقد است که افزایش حجم مالیات پرداختی، انگیزه برای شرکت در فعالیت‌های زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد، ولی باید در نظر داشت که هیچ ضمانتی وجود ندارد که تغییرات مالیات به صورت قرینه بر اقتصاد زیرزمینی تأثیر گذارد. به عبارت دیگر، شاید در زمان افزایش بار مالیاتی افراد سریع‌تر به سمت اقتصاد زیرزمینی پیش می‌روند، ولی احتمالاً کاهش بار مالیاتی، تأثیر اندکی بر اقتصاد زیرزمینی خواهد گذاشت (هو و وانگ، ۲۰۰۸).

۲-۱-۴- قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی

بسیاری از محققان معتقدند که یکی دیگر از مهم‌ترین عوامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی، پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا هست. بروکس^{۱۲} (۲۰۰۱)، معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی می‌گردد؛ زیرا این مسئله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان تفسیر به رأی افراد به منظر اجتناب از پرداخت مالیات را فراهم می‌نماید (یوادلی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۰).

علاوه بر قوانین مالیاتی، مقررات موجود در بازار کار، موانع تجاری و محدودیت بازار کار برای کارگران خارجی نیز بر روی حجم اقتصاد زیرزمینی تأثیر می‌گذارد. در مقابل، ساده‌سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به سزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه افزایش کارایی دستگاه مالیاتی داشته باشد. گیلز^{۱۴} (۱۹۹۷)، معتقد است کاستی‌ها در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوقی مؤثر و کارا می‌تواند زمین ساز تعویق مالیات باشد؛ بنابراین وی بر لزوم سازمان‌دهی دستگاه مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض‌های مالیاتی، پیگردهای قانونی و وصول مالیات‌های معوق تأکید می‌کند (هادیان و همکاران، ۱۳۹۲).

¹⁰ Fisman

¹¹ Christopoulos

¹² Brooks

¹³ Uadiale et al.

¹⁴ Giles

ریچاردسون^{۱۵} (۲۰۰۶)، با بررسی عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی بر روی فرار مالیاتی دریافتی است که بین تمامی عوامل مؤثر، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است. وی معتقد است که در بسیاری از کشورها، پیچیده بودن قوانین و مقررات عامل اصلی فرار مالیاتی هست. نتایج مطالعه جانسون و همکاران^{۱۶} (۱۹۹۷)، نیز نشان دهنده آن است که بالا بودن سطح مقررات در کشورها منجر به افزایش نسبت اقتصاد زیرزمینی به تولید ناخالص داخلی می‌گردد. آن‌ها برآورد کرده‌اند که یک درصد افزایش در شاخص مقررات، منجر به افزایش ۸٫۱ درصدی در سهم اقتصاد زیرزمینی می‌شود. همچنین سخت شدن مقررات و قوانین، مهم‌ترین عاملی است که بنگاه‌ها و افراد را به سمت اقتصاد زیرزمینی سوق می‌دهد (سبولا و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۰).

۳-۱-۴- سرمایه اجتماعی

سرمایه اجتماعی در واقع، ابزار سنجش خط‌مشی اجتماعی، شکاف حکومت و مردم، روابط گروهی، سازمانی، نهادی، شبکه‌ای، سطوح و ابعاد همکاری، مشارکت فعال، پویای گروهی و بسیاری موضوعات دیگر است. سرمایه اجتماعی دربرگیرنده ویژگی‌های سازمان اجتماعی از حیث ماهیت شبکه‌ها، هنجارها و مراتب اعتماد اجتماعی است. سرمایه اجتماعی را می‌توان به صورت وضعیت اعتماد عمومی در جامعه در نظر گرفت. در این حالت و بر اساس مدل انتخاب عمومی، اعتماد مردم به دولت نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان ارتکاب به فرار مالیاتی دارد. هر چه اعتماد مردم به وعده‌های دولت درباره ارائه خدمات عمومی بیشتر باشد، فرار مالیاتی کمتر خواهد بود (یوادلی و همکاران، ۲۰۱۰).

علاوه بر این، میزان اعتماد مردم به یکدیگر نیز بر فرار مالیاتی تأثیرگذار است. اگر مردم اعتقاد داشته باشند که دیگر شهروندان نیز مالیاتشان را پرداخت می‌کنند، آنان نیز با اقدام به این امر، از فرار مالیاتی پرهیز می‌کنند. در واقع سرمایه اجتماعی فضای روابط بین افراد در محله و شهر، محیط کار، روابط بین دولت و مردم را توصیف می‌کند که اندازه‌گیری آن بسیار پیچیده خواهد بود و اطلاعات آماری مناسبی برای آن وجود ندارد، ولی می‌توان به سنجش و اندازه‌گیری سرمایه اجتماعی به عنوان یک ارزش مثبت، نبود سرمایه اجتماعی یا به عبارت دیگر انحراف اجتماعی از قبیل جرم و جنایت، فروپاشی خانواده، مصرف مواد مخدر، طرح دعوای و دادخواهی، خودکشی و موارد مشابه را اندازه‌گیری نمود. فرض بر این است که چون سرمایه اجتماعی وجود هنجارهای رفتاری مبتنی بر تشریک‌مساعی را منعکس می‌کند، از این رو انحرافات اجتماعی نیز به طور بالفعل بازتابی از فقدان سرمایه اجتماعی خواهد بود. در اینجا برای بررسی اثر سرمایه اجتماعی از میزان پرونده‌های بررسی شده در مراجع قضایی استفاده گردیده است. این متغیر در واقع نشان‌دهنده میزان کاهش در سرمایه اجتماعی است. به عبارت دیگر همان طور که اشاره شد، تخریب سرمایه اجتماعی در نهایت منجر به عدم پایبندی به قراردادهای می‌شود (سبولا و همکاران، ۲۰۱۰).

۴-۱-۴- تورم

اوهیگین^{۱۸} (۱۹۸۵)، معتقد است که تورم می‌تواند بار مالیاتی حقیقی را افزایش دهد، لذا انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی را فراهم آورد. فیشبرن^{۱۹} (۱۹۸۱)، معتقد است با وجود تورم و در صورتی که درآمد اسمی تغییر نکند، درآمد حقیقی

¹⁵ Richardson

¹⁶ Johnson et al.

¹⁷ Cebula et al.

¹⁸ O'Higgins

¹⁹ Fishburn

قابل تصرف آینده کاهش خواهد یافت، لذا با فرض عدم وجود توهم پولی، پرداخت کنندگان مالیات سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به همان میزان درآمد قابل تصرف واقعی قبل برسند. وی نشان داد در صورتی که تابع مطلوبیت افراد دارای ویژگی ریسک‌گریزی نسبی باشد، آنگاه میزان فرار مالیاتی به همراه سطح قیمت آتی افزایش می‌یابد. کابال^{۲۰} (۲۰۰۴)، نشان داده‌اند که پدید آمدن تورم از طریق چاپ پول توسط دولت منجر به افزایش فرار مالیاتی می‌گردد؛ زیرا با ایجاد تورم میزان جریمه واقعی وضع شده روی فرار مالیاتی کاهش یافته و همین مسئله منجر به افزایش آن می‌گردد (سوکرام و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۵).

نیکول^{۲۲} (۱۹۹۸) و المرهوبی^{۲۳} (۲۰۰۰)، این رابطه را به صورت دیگری مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها معتقدند که با فرض وجود بازارهای زیرزمینی، چون پول در این بازارها مورد مبادله قرار می‌گیرد، لذا برای دولت بهینه خواهد بود که از طریق چاپ پول و به وجود آمدن تورم از این‌گونه مبادله‌های زیرزمینی و غیرقانونی از طریق چاپ اسکناس، مالیات دریافت کند. در واقع، در اینجا وجود بازارهای زیرزمینی و فرار مالیاتی منجر به ایجاد تورم شده است.

۵- تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به عنوان مهمترین هدف یک سیستم مالیاتی کارا به شمار می‌رود. در اغلب نظام‌های مالیاتی تعریف دقیق، روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی وجود دارد، در حالی که در نظام مالیاتی ایران این مفهوم بسیار مبهم و ناشناخته است. در متون مالیاتی ایران، تمکین به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها شناخته شده است. این تعریف علاوه بر مبهم بودن، تفسیرپذیر بوده و پژوهش در این عرصه را با مشکل مواجه می‌سازد (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۶).

تاکنون اسناد بالادستی، سیاستها و قوانین ومقررات مختلفی از قبیل سند چشم‌انداز ۲۰ ساله، برنامه‌های پنج ساله توسعه طرح تحول اقتصادی بر ضرورت افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکا بر درآمدهای نفتی در تامین اعتبارات جاری کشور تاکید داشته‌اند. همانند بسیاری از مفاهیم علوم انسانی، تاکنون تعاریف مختلفی برای مفهوم تمکین مالیاتی بیان شده است. لکن تعریف سازمان امور مالیاتی آمریکا مدنظر تحقیق حاضی بوده است. از نظر این سازمان، تعریف ارائه شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک موردنیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات طبقه بندی می‌شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (باقری و همکاران، ۱۳۹۶).

برای سالیان متمادی، کشورهای مختلفی سعی داشتند با تصویب قوانین و مقرراتی که به مشوق اعمال جرایم و مجازات سخت برای مؤدیانی بودند که از پرداخت مالیات طفره می‌رفتند، اقدام به بهبود وضعیت تمکین مالیاتی نمایند. اما تجربه کشورهای مختلف بیانگر آن بود که این تلاش چندان موفقیت آمیز نبود. از اینرو در پایان قرن بیستم دولتها به این نتیجه رسیدند که باید رویکرد خود را نسبت به بهبود سنتی تمکین مالیات تغییر دهند. بنابراین، انتخاب استراتژیهای مناسب را که بر مبنای درک صحیح عوامل و دلایل واقعی مؤثر بر تمایل مؤدیان به فرار مالیاتی پایه ریزی شده بودند، در مقایسه با تصویب

²⁰ Caballe

²¹ Sookram et al.

²² Nicolini

²³ Al-Marhubi

قوانین و مقررات سختگیرانه ترجیح دادند (مارگارت باترانچی و همکاران، ۲۰۱۲). بدین ترتیب رویکردهای جدیدی در میان دولتها به منظور سوق مؤدیان به سمت تمکین داوطلبانه اتخاذ گردید.

امروزه مفهوم تمکین مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعدادی از محققان را به منظور شناسایی عوامل اثرگذار بر آن به خود جلب کرده است. در سالهای اخیر توجه به پیشرفت اقتصادی در کشورهای در حال توسعه به امری مهم و حیاتی تبدیل شده است، به گونه ای که این جوامع تمام تلاش خود را به منظور افزایش سرمایه گذاری با اتکا به درآمد داخلی خود انجام می دهند (ساویتری و موسفیالدی^{۲۴}، ۲۰۱۶).

در این میان، اهمیت مالیات و پذیرش آن توسط مودیان در تامین هزینه تدارکات کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است (صامتی و همکاران، ۱۳۹۴). مطالعات نیز نشان می دهد که سیستم های مالیاتی در سراسر جهان وابسته به تمکین داوطلبانه مالیات توسط مودیان مالیاتی می باشند (جیمز و آیر، ۲۰۱۶). چرا که هر چه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش یافته و شاخص های کلان اقتصادی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمد واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش بینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده، افزایش می یابد (کمالی و شفییعی، ۱۳۹۰). نتیجتاً دستیابی به سطح بالای تمکین مالیاتی و یا حفظ نرخ تمکین فعلی به یک موضوع بسیار حیاتی برای سیاستگذاران مالی در جوامع در حال توسعه و حتی پیشرفته تبدیل شده است (عبدالرزاق و آدافولا، ۲۰۱۳).

تحقیقات نشان داده است که در برخی از کشورهای در حال توسعه، مودیان مالیاتی حتی به نیمی از تعهدات مالیاتی خود طبق قوانین مالیاتی نوشته شده در آن جامعه عمل نمی کنند (کوروباجا و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۳). گونه ای که امروزه عدم تمکین و تمایل به فرار مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعداد کثیری از محققان را به منظور شناسایی عوامل تأثیرگذار روی آن جلب کرده است (ماراندو و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۵). در نتیجه حل معضل فرار مالیاتی و ایجاد تمکین مالیاتی، نیازمند فهم درست عوامل تأثیرگذار روی تصمیم گیری مودیان مالیاتی برای پذیرش یا اجتناب از پرداخت مالیات می باشد.

امروزه عدم تمکین مالیاتی به عنوان به یکی از بزرگترین و مهمترین مسائل در حوزه مالیات همچنان باقی مانده است (بوبک و همکاران^{۲۷}، ۲۰۱۱). لذا شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تمکین مودیان مالیاتی به حوزه مورد توجه دانشگاهیان، سیاستگذاران و دست اندرکاران مالیاتی تبدیل شده است (جیمز و آیر، ۲۰۱۶). از جمله عوامل تأثیرگذار در افزایش اعتماد و مشارکت مودیان مالیاتی و نتیجتاً تمکین مالیاتی، نوع نگرش مودیان می باشد. مطالعات مختلف نیز نشان داد که نگرش اشخاص به سیستم مالیاتی ممکن است بر رفتار تمکین آنها تأثیر بگذارد. نتایج بررسی های اریکسون و فالن (۱۹۹۶)، نشان داد که نگرش مودیان به سیستم مالیاتی بر تمایل به تمکین یا فرار مالیاتی آن ها تأثیر می گذارند (آلابد و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۱). مطالعات دیگر نیز ارتباط معنی داری را بین نگرش و رفتار خود اظهاری مودیان دریافتند (تریودی و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۴).

²⁴ Savitri & musfiyaldy

²⁵ Corbacho et al

²⁶ Marandu et al

²⁷ Bobek et al

²⁸ Alabede et al

²⁹ Trivedi et al

۱-۵- تمکین داوطلبانه و محاسبه نرخ عدم تمکین

در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت مؤدیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب میشود. مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه -های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه های آن را شناسایی نموده و اصل را بر پیشگیری قرار میدهد. برخی پژوهشگران معتقدند درک جنبه های رفتاری مؤثر بر تصمیمگیری مؤدی در خصوص تمکین، در تدوین خط مشی های کاهش فرار مالیاتی و ارتقای سطح تمکین داوطلبانه بسیار حیاتی است. پیش فرض اولیه این پژوهشگران این است که چون دیدگاههای فردی نسبت به رفتار تمکین متأثر از هنجارهای اجتماعی جامعه است، سیاست اصلاحی دستگاه مالیاتی را باید معطوف به ایجاد نهادهایی کرد که قادر به تقویت جنبه های ارزشی هنجار تمکین باشند (خانجان، ۱۳۸۳: ۳۷)

مهمترین موانع تمکین داوطلبانه عبارت است از: احساس وجود نظام نابرابر مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، منصفانه نبودن نظام جریمه، برنامه های ضعیف آموزشی برای مؤدیان، عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات بیطرفی خود در فرآیند تشخیص مالیات، ممیزی ضعیف، احساس وجود نداشتن عدالت مالیاتی، دیدگاه منفی مؤدیان نسبت به مالیات. کمپزینه بودن تمکین مالیاتی برای مؤدیان، منصفانه بودن، سهولت قوانین و آیین نامه های اجرایی مالیاتی و خدمات ارائه شده به مؤدیان توسط نظام مالیاتی، عوامل مهمی در تسریع و ترغیب تمکین داوطلبانه مؤدیان محسوب میشوند (آقایی، ۱۳۷۹: ۱۰۶)

توماس و همکاران (۱۹۹۶) در مطالعه خود، عدم تمکین را در بخش مشاغل ایالات متحده آمریکا طی سه دوره زمانی ۱۹۸۵، ۱۹۸۸ و ۱۹۹۲ محاسبه کردهاند. در مطالعه ایشان، نرخ عدم تمکین به عنوان نسبت شکاف مالیاتی ناخالص به کل بدهی مالیاتی تعریف شده است که یک شاخص کلی اندازه -را حجم وصولی ۴ گبری نسبی عدم تمکین مالیاتی است. از سوی دیگر آنها نرخ تمکین داوطلبانه مؤدیان تعریف نمودهاند که به صورت درصدی از بدهی مالیاتی بیان میشود. نرخ عدم تمکین ارتباط نزدیکی با نرخ تمکین داوطلبانه دارد و به بیان دیگر نرخ عدم تمکین از رابطه زیر نیز محاسبه می شود (توماس، ۱۹۹۶: ۱۳):

$$\text{نرخ تمکین داوطلبانه} - ۱۰۰ = \text{نرخ عدم تمکین}$$

وو و تنگ در پژوهش خود به تخمین شاخص تمکین مالیاتی در ۵۸ کشور جهان پرداخته اند. ایشان ۱ در نتایج این مطالعه بیان میدارند که طی دوره ۲۰۰۰-۱۹۹۶، عوامل غیراقتصادی در کشورهای مذکور بر سطح تمکین مالیاتی بسیار مؤثر بودهاند. از طرف دیگر سطح تمکین مالیاتی، بر شاخص بار مالیاتی و نرخهای نهایی مالیات تأثیرگذار بوده است.

۲-۵- بررسی و محاسبه سطح تمکین در نظام مالیاتی ایران

تمکین مالیاتی موضوع بحث مؤدیان اشخاص حقوقی، مشاغل، املاک و ارث میباشد اما از آن جا که معمولاً اطلاعات و آمار دقیق و روزآمدی به تفکیک این بخشها وجود ندارد، تنها به برآورد نرخ تمکین کل در این مطالعه پرداخته میشود. در این بخش تلاش بر آن است تا با تخمین سطح تمکین مالیاتی با استفاده از شاخص «مجموع تعداد اوراق قطعی صادر شده بر اساس توافق و تمکین (موضوع ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم) به کل اوراق تشخیص صادره»، به بررسی و تحلیل روند تمکین مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته شود. دلایل استفاده از این شاخص آن است که شاخص مذکور جامعترین تعریف در زمینه تمکین مالیاتی است و دیگر آن که سایر شاخص هایی که در بخش پنجم مورد بررسی قرار گرفته اند، غیر قابل محاسبه هستند و یا تنها در سطح خرد قابلیت محاسبه دارند.

به عنوان مثال مطالعات در خصوص بررسی سطح تمکین بر اساس شاخص مالیاتهای معوق، مطالعاتی میدانی و در سطح خرد (سطح شهرستان مشهد) بوده اند. برآورد سطح تمکین از طریق این شاخص، مستلزم بررسی تمامی پروندهها و استخراج پروندههای معوق و اندازهگیری حجم مالیاتهای معوق است که عملاً امکانپذیر نیست. علاوه بر این، آمار و اطلاعاتی در ارتباط با پرونده های معوق و یا حجم مالیاتهای معوق توسط سازمان امور مالیاتی کشور منتشر نمیشود، بنابراین نمیتوان از این طریق نیز ضریب تمکین مالیاتی را برآورد نمود. بنابراین تخمین نرخ تمکین مالیاتی بر اساس شاخص مالیاتهای معوق، تنها در سطح حوزه های مالیاتی محدودی امکانپذیر است و عملاً در سطح کلان ممکن نیست. همچنین شاخص شکاف مالیاتی نیز همان گونه که بیان شد شکاف بین مالیات بالقوه و بالفعل است که جهت محاسبه آن باید مالیات بالقوه را برآورد نمود. از آن جا که آمار و اطلاعات دقیق و به روز جهت برآورد مالیات بالقوه در دسترس نویسندگان مقاله نبوده است، این شاخص نیز غیر قابل برآورد تشخیص داده شد. به عنوان مثال جهت برآورد این شاخص نیاز به ارزش افزوده بخشهای مختلف اقتصادی است که آمار آن از سال ۱۳۸۶ در دسترس نیست

۳-۵- تخمین نرخ تمکین مالیاتی

جدول زیر برخی شاخص های عملکردی بخش تشخیص مالیاتی طی دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۱ را نشان میدهد. نرخ تمکین مالیاتی مؤدیان به صورت نسبت اوراق تمکین به برگ تشخیص به کل اوراق صادره (صدور برگ تشخیص) تعریف شده و توسط محققان محاسبه شده است. شایان ذکر است آمار تمکین به برگ تشخیص (ردیف هفتم جدول) در سال ۱۳۸۸ نسبت به سال ۱۳۸۷ با ۱۳۵ درصد رشد مواجه بوده است که با روند سالهای قبل تفاوت آشکاری دارد. در بررسی نویسندگان مشخص شد که این رقم با احتساب برگ تشخیص غیرمشمول محاسبه شده است و این مسأله درصد تمکین مالیاتی را به طور غیرواقعی در این سال بالا برده است. چنانچه تعداد اوراق تشخیص غیرمشمول از آمار تمکین به برگ تشخیص کسر شود، نرخ تمکین به ۴۹ درصد کاهش مییابد که با واقعیات تطابق بیشتری دارد. به نظر میرسد این افزایش تمکین به دلیل افزایش خوداظهاری با توجه به تبلیغات بیشتر سازمان امور مالیاتی و افزایش کیفیت رسیدگی باشد. در یک نگاه کلی، آمار جدول زیر نشان میدهد تمکین مالیاتی علی رغم رشد در طول دهه ۱۳۸۰، همچنان از رتبه پایینی برخوردار است. البته باید توجه داشت که بررسی نویسندگان نشان میدهد که دقت آمار مذکور پایین بوده و بنابراین نباید با قطعیت در مورد روند صعودی تمکین مالیاتی اظهار نظر نمود اما با توجه به فقدان آمار و اطلاعات، راه حل خاصی برای این رفع مشکل وجود ندارد.

جدول ۱- شاخصهای عملکردی و محاسبه نرخ تمکین طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۸۸

عنوان / سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
صدر برگ تشخیص	۴,۱۹۳,۳۳۳	۳,۸۲۰,۱۱۷	۳,۷۶۲,۷۵۲	۲,۶۷۴,۸۵۹	۳,۷۳۰,۰۶۷	۲,۴۵۷,۰۰۷	۳,۳۳۹,۹۷۷	۴,۳۲۴,۳۳۴
برگ تشخیص مشمول	۳,۷۵۱,۹۲۱	۲,۹۹۸,۱۹۰	۲,۹۴۲,۳۳۳	۲,۴۹۲,۸۲۷	۲,۸۱۷,۸۹۳	۲,۴۵,۷۰۷	۲,۵۶۴,۸۱۶	۳,۲۵۹,۳۹۲
برگ تشخیص غیرمشمول	۴۴۱,۳۱۲	۸۴۱,۹۲۷	۸۲۰,۴۱۹	۱,۱۶۴,۳۲۰	۹۱۹,۲۶۵	۲,۳۱۱,۳۰۰	۷۷۵,۱۵۹	۹۸۵,۰۵۲
ابلاغ برگ تشخیص	—	—	—	۳,۱۱۱,۰۸۳	۲,۶۱۱,۵۷۳	۳,۱۲۳,۳۳۳	۱,۰۵۷,۳۱۵	۱,۵۳۳,۷۷۵
گزارش رسیدگی	—	—	—	—	—	۳,۸۸۳,۲۷۱	۵,۵۲۰,۶۶۳	۶,۶۹۵,۵۱۷
توافق (ماده ۲۳۸)	۸۲۸,۴۲۸	۷۰۳,۶۸۸	۶۲۲,۷۳۳	۸۱۱,۰۸۵	۶۲۷,۸۲۰	۴۵۹,۱۸۵	۵۲۷,۲۰۰	۷۰۱,۱۹۲
تمکین به برگ تشخیص	۷۸۸,۲۱۳	۸۲۲,۳۶۴	۸۱۷,۷۶۸	۱,۰۷۸,۶۶۷	۱,۰۷۹,۶۸۵	۸۴۲,۳۲۱	۱,۳۱۵,۰۲۷	۳,۰۹۱,۵۳۲
طرح در هیات	۲۵۹,۶۲۸	۱,۴۶۲,۱۳۸	۱,۵۰۲,۸۲۲	۳۵۸,۲۶۲	۳۰۰,۱۵۶	۳۹۵,۲۶۷	۳۳۵,۰۲۳	۴۵۱,۶۲۰
نرخ تمکین	%۱۸۸	%۲۱,۷	%۲۱,۷	%۲۳,۱	%۲۸,۹	%۳۴,۴	%۳۹,۴	%۷۲,۸

منبع: تماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سالهای مختلف.

۴-۵- تمکین اشخاص حقوقی

تبصره یک ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم از تمکین مالیاتی برداشتهای متفاوتی ارائه نموده است. این تبصره اشاره میکند مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) این قانون، هر گاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند، از هشتاد درصد جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود. جدول زیر روند اظهارنامه های اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۸۸ را نشان میدهد. بر اساس آمار این جدول، به جز سال ۱۳۸۸، در سایر سالها تعداد اظهارنامه ها افزایش یافته است.

جدول ۲- تعداد اظهارنامه های اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۸۸

تعداد / سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
تعداد	۷۸,۰۸۰	۱۰۹,۳۰۹	۱۱۷,۰۳۰	۱۲۷,۱۱۴	۱۳۰,۱۴۶	۱۷۹,۹۲۸	۱۹۰,۹۷۶	۱۹۰,۶۷۲
رشد	—	%۴۰,۰	%۷,۱	%۸,۶	%۲,۴	%۳۸,۳	%۶,۱	-%۰,۲

منبع: نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سالهای مختلف.

۵-۵- تمکین اشخاص حقیق

در این بخش به بررسی دو راهکار سازمان امور مالیاتی کشور در راستای افزایش تمکین صاحبان مشاغل کوچک پرداخته میشود. اجرای دو روش توافق و خوداظهاری با هدف کاهش میزان هزینه و زمان وصول این مالیاتها صورت گرفته است؛ چرا که انجام حسابرسی مالیاتی برای این اشخاص با توجه به عدم وجود اطلاعات کافی از مشاغل تنها باعث افزایش زمان وصول و به تبع آن افزایش هزینه وصول این نوع مالیاتها است.

۵-۵-۱- توافق

تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس توافقنامه، یکی از راهکارهای سازمان امور مالیاتی کشور برای افزایش اعتماد مؤدیان مشاغل است که بر اساس توافق سازمان امور مالیاتی کشور با مجامع امور صنفی انجام میگردد. به عنوان مثال تعیین مالیات بر درآمد صاحبان وسایل نقلیه یکی از موارد توافق با اتحادیه ها است که درآمد مشمول مالیات آنها با توجه به نوع و قدمت وسیله نقلیه تعیین میشود. بر اساس تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، برای افزایش تمکین مؤدیان موضوع بند(ج) ماده ۵ این قانون (مشاغل کوچک و خرده فروشان) درآمد مشمول مالیات آنها با توجه به نظر اتحادیه مشاغل و توافق با اتحادیه ها تعیین میشود. همان گونه که جدول زیر نشان میدهد تعداد اظهارنامه ها از حدود ۵۸۰ هزار در سال ۱۳۸۱ به بیش از دو میلیون در سال ۱۳۸۸ افزایش یافته است. بر اساس آمار این جدول که از نماگرهای مالیاتی استخراج شده است، روند اظهارنامه های مشاغل موضوع بند (ج) ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم تا سال ۱۳۸۴ افزایشی است که بیشترین رشد در سال ۱۳۸۲ با ۷,۱۳۱ درصد بوده است. طی سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ ارائه اظهارنامه ها در این بخش کاهش یافته اند که مجدداً در سال ۱۳۸۶ این روند صعودی میشود. همچنین در سال ۱۳۸۷، رشد منفی ۴,۴ درصدی ارائه اظهارنامه و در سال ۱۳۸۸، رشد 7.4 درصدی محقق شده است.

جدول ۳- تعداد و رشد اظهارنامه های مشاغل موضوع بند (ج) ماده ۹۵ ق.م.ق طی دوره ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸

سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
تعداد	۵۸۰,۹	۱,۳۴۵,۷۷۱	۱,۴۶۶,۰۰۰	۱,۳۵۰,۰۰۰	۱,۱۸۵,۰۰۰	۲,۳۳۵,۰۰۰	۲,۱۳۷,۰۰۰	۲,۲۳۷,۰۰۰
	۱۹		۱۰۰	۷۵۱	۶۶۷	۱۹۳	۷۹۵	۹۳۴
رشد	—	٪۱۳۱,۷	٪۸,۹	٪۷,۹	٪۱۲,۲	٪۸۸,۵	٪۴,۴	٪۴,۷

منبع: نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سالهای مختلف.

۵-۵-۲- خود اظهاری

سیستم خود اظهاری مالیاتی عموماً بر این برهان استوار است که مؤدی بیش از هر فرد دیگری به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است. بنابراین اگر سیستم مالیاتی به جایگاهی برسد که مؤدیان آن، خودشان به تشخیص صحیح مالیاتی بپردازند، از جنبه های مختلف باعث بهبود وصول مالیات خواهد شد. اجرای طرح خوداظهاری راهکار دوم برای تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل کوچک در ایران محسوب میشود. اجرای این طرح بر اساس ماده ۱۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 صورت میگردد. اگرچه به دلیل این که اطلاعات مالی و اقتصادی شفافی وجود ندارد، خوداظهاری به معنای واقعی اجرا نمیشود. اجرای روش خوداظهاری در ایران به این صورت انجام میشود که مؤدیان بخش مشاغل (از جمله مؤدیان

موضوع بند "ج"، اگر مالیات ابرازی خود را بر اساس نسبت‌های افزایش اعلام شده سازمان امور مالیاتی اعلام و پرداخت کنند، مالیات آنها بدون رسیدگی قطعی خواهد شد. در غیر این صورت به حساب مؤدیانی که مالیات خود را کمتر از نسبت‌های اعلام شده پرداخت کنند به صورت کامل رسیدگی میشود. جدول ۳ نشان میدهد اجرای این روش از سال ۱۳۸۲، باعث افزایش ارائه اظهارنامه و افزایش میزان وصول مالیات‌های این اشخاص شده است.

۶- اخلاق مالیاتی

تبیین نقش اخلاق مالیاتی در ارتباط میان سرمایه اجتماعی و پذیرش مالیاتی از حیطة های پژوهشی مهمی بشمار می رود، زیرا شواهد بسیاری وجود دارد که نشان می دهد تصمیم برای پرداخت مالیات باید متأثر از عواملی غیر از موارد ذکر شده در رهیافت اقتصاد جرم باشد (یاراحمدی و بهلولی، ۱۳۹۴). اخلاق را می توان به عنوان سیستم های هنجاری تشکیل شده از قواعد تعریف کرد که هدف از توسعه آنها فراهم کردن راهنمایی های لازم در شرایط اجتماعی و بین فردی می باشد. بنا به گفته آرنز و همکاران^{۳۰} (۲۰۰۸)، اخلاق نقش چسبی را بازی می کنند که جامعه را یکپارچه نگه می دارد در نتیجه برای عملکرد منظم جامعه لازم است.

۶-۱- عدالت مالیاتی و نگرش مالیات دهندگان نسبت به اخلاق مالیاتی

بنابر مطالعه انجام شده توسط والش^{۳۱} (۲۰۱۳)، یک سیستم مالیاتی عادلانه نشان دهنده تمایل مالیات دهنده نسبت به پرداخت مالیات است و اخلاقی تصور می شود که بر روی فرار مالیاتی اثر می گذارد. این به آن دلیل می باشد که آنها باور دارند خدمات ارائه شده توسط دولت ارزش مالیاتی که می دهند را دارد. در نتیجه رابطه ای مثبت بین عادلانه بودن سیستم مالیاتی و نگرش مالیات دهنده به وجود می آید. زمانی که رفتار سیستم مالیاتی با تمامی مالیات دهندگان عادلانه است، اخلاق مالیاتی به حدی بالا میرود که افراد با رضایت کامل به پرداخت مالیات به دولت می پردازند. عظمی و پرومال^{۳۲} (۲۰۰۸) نشان دادند که عادلانه بودن سیستم مالیاتی مهم است چراکه منجر به نگرش بهتر مالیات دهندگان توسط تحلیل عامل در دیدگاه مالزیایی می شود. محمد و همکاران^{۳۳} (۲۰۱۳) متوجه شدند که عدالت مالیاتی ارتباطی مثبت با نگرش مالیات دهندگان دارد. در مقابل، مالیات دهندگانی که به فرار مالیاتی می پردازند بیشتر ممکن است این باور را داشته باشند که فرار مالیاتی توجیه پذیر است چرا که باور داشتند سیستم مالیاتی عادلانه نمی باشد. زمانی که مالیات بر درآمد برای مالیات دهندگان فقیر بیشتر باشد، پرداخت این میزان برای آنها سخت خواهد بود، این سبب می شود که آنها بر خلاف اخلاق خود عمل نمایند.

۶-۲- دانش مالیاتی و نگرش مالیات دهندگان نسبت به اخلاق مالیاتی

اثرات دانش مالیاتی بر روی نگرش مالیات دهندگان نسبت به فرار مالیاتی توسط برخی محققین مورد ارزیابی قرار گرفته است. دانش مالیاتی شامل فهم مالیات دهندگان نسبت به قواعد و قوانین مالیاتی برای پیشگیری از فرار مالیاتی می باشد. بهبود دانش مالیات دهندگان به آنها کمک می کند آگاهی بیشتری نسبت به سیستم مالیاتی و قوانین آن در کشور داشته باشند. بسیاری از مطالعات به این نتیجه رسیده اند که دانش بدست آمده نسبت به سیستم مالیاتی نگرش مالیات دهندگان نسبت به

³⁰ Arens et al

³¹ Walsh

³² Azmi & perunal

³³ Mohammad et all

سیستم را تغییر می دهد، این بدان معنا می باشد که دانش مالیاتی بیشتر منجر به ارزش اخلاقی بالاتر مالیات دهندگان می شود. در نتیجه آنها کمتر به سمت فرار مالیاتی می روند. دلیل این امر درک بهتر سیستم مالیاتی توسط مالیات دهندگان می باشد که منجر به اعتماد بیشتر آنها نسبت به سیستم می گردد. دانش مالیاتی پوشش دهنده مسئولیت مالیات دهندگان برای مشخص کردن و گزارش میزان مالیات شان می باشد. در عین حال، نظرسنجی انجام شده در مالاکای مالزی نشان داد که پاسخ دهندگان، کارکنان و افرادی حقوق بگیر بوده اند که دانش مالیاتی کافی نداشتند. در نتیجه اینگونه باور داشتند که فرار مالیاتی در برخی مواقع توجیه پذیر می باشد. در نتیجه متعهد ساختن آنها به مالیات کاری سخت می باشد (ای زوگو^{۳۴}، ۲۰۱۷).

۳-۶- میزان فشار و نگرش مالیات دهندگان نسبت به اخلاق مالیاتی

مطالعه محمد و همکاران (۲۰۱۳) نشان داد که فشار بیشتر سیستم مالیاتی می تواند منجر به فاصله گرفتن مالیات دهندگان از فرار مالیاتی شود. مطالعات انجام شده در این زمینه نشان می دهند که مالیات دهندگان نسبت به حسابرسی مالیاتی و مجازات حساس می باشند. در نتیجه نویسندگان این باور را دارند که سطوح بالاتر فشار با نگرش مالیات دهندگان و افزایش اخلاق مالیاتی ارتباط دارد. بنا به گفته مادی و همکاران^{۳۵} (۲۰۱۰) زمانی که مالیات دهندگان میزان مالیات خود را کمتر از حد واقعی گزارش می دهند، جریمه آنها تا میزان ۶۰ درصد می باشد.

کریشلر^{۳۶} (۲۰۰۷) تاکید می کند که میزان بیشتر فشار ممکن است سبب شود مالیات دهندگان این برداشت را بکنند که سیستم عادلانه نیست. این ممکن است به افزایش فرار از قانون منجر شود. زمانی که جریمه فرار کنندگان از مالیات بیشتر شود، آنها بیشتر اقدام به فرار می کنند چرا که این تصور را دارند که امکان دستگیر شدن کم می باشد. این سبب تغییر نگرش و کاهش ترس از قانون می شود. از سوی دیگر، برخی مطالعات ثابت نموده اند که رابطه مشخصی بین فشار مالیاتی سیستم مالیاتی با نگرش مالیات دهندگان وجود ندارد. بک و آیزن^{۳۷} (۱۹۹۱) فشار اخلاقی را به مدلی افزودند که در آن نسخه گسترده نظریه رفتار برنامه ریزی شده قرار دارد. بنا بر یافته آنها فشار اخلاقی عاملی اثرگذار در پیش بینی قصد و افزایش هرچه بیشتر قدرت پیش بینی مدل می باشد. فشار اخلاقی یک وظیفه است که فرد باور دارد خوب و بد را در رفتارهای آنها مشخص می کند. رکرز و همکاران^{۳۸} (۱۹۹۴) متوجه شدند که فرار مالیاتی یکی از چندین تصمیمی است که فرد در طول زندگی می گیرد و تحت تاثیر باورهای اخلاقی می باشد. فراتر از این رکرز و همکاران (۱۹۹۴) نشان دادند که فشار اخلاقی پیش بینی کننده فرار مالیاتی می باشد و اظهار کردند که اگر رفتاری از دید سایرین اخلاقی نباشد، کسی آنها را انجام نخواهد داد.

۴-۶- تعامل اجتماعی و نگرش مالیات دهندگان نسبت به اخلاق مالیاتی

اسمیت و استالانس^{۳۹} (۱۹۹۱) تعامل اجتماعی را اینگونه تعریف نموده اند: تبادل مستقیم پاداش مالیات دهندگان را با مالیاتی که پرداخت نموده اند تامین می کند. مالیات دهندگان زمانی نسبت به سیستم مالیاتی تعهد نشان می دهند که ببینند سایر شهروندان نیز درآمد خود را صادقانه گزارش می کنند. علاوه بر این، بسیاری از محققین نشان داده اند که اگر دولت منافع و مزایای بیشتری در اختیار شهروندان قرار دهد آنها بیشتر نسبت به پرداخت مالیات خود تمایل نشان می دهند. منافع ارائه شده

³⁴ Ezogo

³⁵ Madi et al

³⁶ Kirchler

³⁷ Beck &ajzen

³⁸ Reckers et al

³⁹ Smit &stalans

به شهروندان می‌توانند شامل سرمایه‌گذاری در پروژه‌ها، و بهبود زیرساخت‌های عمومی شود. علاوه بر این استفاده صحیح از مالیات جمع‌آوری شده توسط دولت میزان تعهد مالیاتی را افزایش می‌دهد. در نتیجه از مدل روانشناسی مالی برای تحلیل اثر تعهد مالیاتی در مطالعات پیشین استفاده شده است.

۵-۶- نگرش مالیات دهندگان نسبت به اخلاق مالیاتی

کامینگز و همکاران^{۴۰} (۲۰۰۹) نگرش را اینگونه تعریف نموده‌اند: مسئولیت اخلاقی یک فرد برای پرداخت داوطلبانه مالیات بر درآمد. برداشت مالیات دهندگان از فرار مالیاتی بازتابی است از اخلاق و نگرش آنها. آلم و تورگلر^{۴۱} (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که میزان بالای اعتماد نگرش مالیات دهندگان را بهبود می‌بخشد و میزان فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. رابطه قوی بین مالیات‌دهندگان و دولت تمایل مالیات دهندگان نسبت به فاصله گرفتن از فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. العابد و همکاران^{۴۲} (۲۰۱۱) نظرسنجی را در نیجریه انجام دادند تا برداشت آنها نسبت به فرار مالیاتی توسط رگرسون چند میانجی را ارزیابی نمایند. نتایج نشان داد که مالیات دهندگان تمایل دارند به سیستم مالیاتی به اجرا درآمده متعهد بمانند. دلیل ریشه این مسئله این بود که سیستم مالیاتی نیجریه کمترین میزان کنترل را بر روی افراد دارد و در نتیجه اخلاق مالیاتی در اینجا بالاتر است. علاوه بر این، برخی مطالعات نشان داد که میزان بالاتر اخلاق مالیاتی توسط تعهد مالیاتی بیشتر بازتاب می‌یابد که به معنی کاهش فرار مالیاتی است. زمانی که مالیات دهندگان اخلاق و صداقت مالیاتی بیشتری دارند، تمایل می‌یابند که به قانون پایبند بمانند و این امر منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود.

۷- رابطه ی اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی

هیچکس مالیات دادن را دوست ندارد، این حقیقتی است که پایه تخلفات مالیاتی می‌باشد و بر فعالیت‌های اقتصادی در تمام دنیا سایه افکنده است. با وجود تمام تلاش‌هایی که از سمت دولت‌ها انجام می‌شود همچنان این اتفاق می‌افتد. اسپایسر و لانستد^{۴۳} (۱۹۷۶) اشاره می‌کنند که تصمیمات مالیات دهندگان نسبت به تطابق مالیاتی یا فرار مالیاتی حاصل نگرش آنها و هنجارهای اجتماعی می‌باشد. با این وجود به دلیل کمبود داده‌ها نمی‌توان به عدد دقیقی نسبت به فعالیت‌های غیرقانونی رسید. اکثر کسانی که فعالیت‌های غیرقانونی دارند ترجیح می‌دهند هویتشان فاش نشود و به همین دلیل به رقمی دقیق نمی‌توان رسید. هو و همکاران^{۴۴} (۲۰۱۳) دریافتند که اکثر مالیات دهندگان چینی با مفهوم لارنس کلبگ موافق هستند که در مورد مراحل توسعه اخلاقی صحبت می‌کند. در اینجا رفتار اخلاقی قابل قبول چیزی است که توسط افراد حاضر در گروه مشخص می‌شود. در نتیجه اگر اعضای گروه اصلی با قوانین مالیاتی تمکین داشته باشند، میزان تمکین مالیاتی کل نیز افزایش پیدا می‌کند. اعتماد مالیات دهندگان به پارلمان، دولت، سیستم حقوقی، ناظرین مالیاتی ارتباطی با ارزش با اخلاق مالیاتی دارد. اگر میزان این اعتماد به اندازه کافی بالا باشد وفاداری افراد به بخش دولتی افزایش پیدا می‌کند و در نتیجه آن میزان پرداخت مالیات بالا می‌رود.

⁴⁰ Cummings et al

⁴¹ Alm & torgler

⁴² Alabedeh et al

⁴³ Spicer & kinsey

⁴⁴ Ho et al

این دیدگاه وجود دارد که تفاوت‌هایی اساسی بین اقتصادهای توسعه یافته و در حال توسعه در میزان تمکین مالیاتی وجود دارد و مدل‌های اقتصادی معمولی از تمکین مالیات دهندگان توانایی توضیح این تفاوت‌ها را ندارند. در تلاشی برای توضیح این تفاوت‌ها محققان توصیه کرده‌اند که انگیزه افراد برای پرداخت مالیات در کشورهای مختلف متفاوت است و همین مسئله می‌تواند توضیح دهنده این تفاوت‌ها باشد. یک مطالعه انجام شده توسط بالکائویی^{۴۵} (۲۰۰۴) در ۳۰ کشور مختلف نشان داده است که در کشورهایی با آزادی اقتصادی بالا، بازار برابر، قوانین رقابتی اثر گذار و میزان پایین جرم، پرداخت مالیات بیشتر است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بازدارنده قدرتمند برای فرار از مالیات، ایجاد اخلاقاً جو مالیاتی است که در آن شهروندان حقوق اقتصادی تضمین شده و زندگی سالم را تضمین می‌کنند. جایی که افراد می‌توانند حقوق اقتصادی خود را از نظر آزادی اقتصادی، حقوق صاحبان سهام مهم و قوانین رقابت موثر، در محیطی ایمن که کیفیت زندگی آن‌ها را بهبود می‌بخشد، مشاهده کنند و این نشان می‌دهد که ملاحظات اخلاقی بالاترین جایی هستند که اخلاق‌مالیاتی بالا است. (بالکائویی، ۲۰۰۴) بعلاوه، آلم و همکاران^{۴۶} (۲۰۰۶) نتیجه گرفتند که قضاوت مالیات دهندگان از پذیرش دیگران تاثیر زیادی بر تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات دارد. به همین دلیل، به نظر می‌رسد که شهروندان تمایل بیشتری به پیروی از آن دارند تا زمانی که معتقدند تمکین گسترده است و در نتیجه یک هنجار اجتماعی پذیرفته شده است. عامل مهم دیگر غرور ملی است، متغیری که تاکنون دیده نشده تعیین کننده اخلاق مالیاتی باشد. آلم و همکاران (۲۰۰۶) تاکید بیشتری بر این دارند که تفاوت‌های منطقه‌ای قابل توجهی در نگرش افراد نسبت به پرداخت مالیات وجود دارد. اختلافات قومی، اقتصادی و مالی شدیدی در سراسر مناطق روسیه وجود دارد. هر منطقه به طور کلی یک تصویر متنوع، با تغییرات قابل توجه بین سال‌های ۱۹۹۵ و ۱۹۹۹ را در اخلاق مالیاتی نشان می‌دهد. انتظار می‌رود که اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی تاثیر بگذارد.

مالیات دهندگان از متخصصان مالیات به عنوان وکیل استفاده می‌کنند. به گفته دووس^{۴۷} (۲۰۱۲) دلایل عبارتند از: تمایل به گزارش دقیق سود به دلیل عدم داشتن دانش مالیاتی که نتیجه پیچیدگی قانون مالیات فعلی است، تمایل به حداقل کردن مالیاتی که باید پرداخت شود، ترس از اشتباه و جریمه شدن یا نداشتن وقت برای تکمیل گزارش سود خود. بدون توجه به دلیل (های)، متخصصان مالیاتی در حال حاضر ۷۵ درصد از مالیات دهندگان منحصر به فرد استرالیا را نشان می‌دهند و به طور بالقوه تاثیر زیادی بر رفتار پیروی کنندگان مالیاتی دارند. با این حال، فیدی و همکاران (۲۰۱۴) گزارش دادند که بیشتر شرکت کنندگان گفته‌اند که آن‌ها یک مشاور مالیات بر ارزش افزوده و یا حسابدار برای کمک به مالیات بر ارزش افزوده که هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها را افزایش داده است، استخدام کرده‌اند. مشاوران مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک چهره موثر با تمکین مالیاتی شرکت‌های متوسط و کوچک در نظر گرفته می‌شوند.

سیستم‌های پیچیده مالیاتی به دلیل هزینه‌های مربوط به ثبت سوابق و نیاز به اطلاعات تخصصی برای پیروی از قوانین مالیاتی پیچیده و در نتیجه نیاز به متحمل شدن هزینه‌های اداره و هزینه‌های متخصص، برای برخی از پرداخت کنندگان مالیات دشوار و گران هستند. این امر باعث می‌شود که شرکت‌های کوچک و متوسط مانند دفاتر مبادله خارجی و سایر موسسات کوچک و متوسط در کشورهای در حال توسعه از جمله اوگاندا، هزینه‌های کار را افزایش دهند که به نوبه خود انگیزه بزرگی برای فرار مالیاتی است. با کمک از اقتصاد، هزینه‌های تمکین بالا منجر به هزینه‌های منابع بار در جامعه می‌شود، تصمیمات تولید را تحریف می‌کند، سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد، ارزش مالیاتی را کاهش می‌دهد و نوسانات منفی قیمت را افزایش می‌دهد. به

⁴⁵ Belkaoui

⁴⁶ Alm et al

⁴⁷ Devos

طور مشابه، بالدون و ورینگ^{۴۸} (۲۰۰۳) پیشنهاد کردند که پرداخت کنندگان مالیات گزارش مالیاتی و سود را اجرا می‌کنند زیرا آن‌ها نمی‌توانند از ماموران مالیات حتی زمانی که می‌خواهند این کار را انجام دهند، استفاده کنند.

هزینه‌های خارجی و داخلی ناشی از پرداخت مالیات دهندگان کسب‌وکار ممکن است تا حدی با مزایای تمکین مالیاتی جبران شود و رابطه مهمی بین هزینه‌های تمکین و تمکین مالیاتی وجود دارد. در حالی که دو نوع اول مزایا در مطالعات قبلی گنجانده شده، اما به طور کلی منافع مدیریتی نادیده گرفته شده‌اند. منافع مدیریتی توسط مالیات دهندگان، به ویژه مالیات دهندگان کسب‌وکار کوچک، بدست می‌آید، جایی که ثبت الزامات ناشی از تمکین مالیاتی منجر به تولید مدیریتی می‌شود. مارکوس و همکاران^{۴۹} (۲۰۱۳) دریافتند که بیش از نیمی از هزینه‌های ناشی از مالیات بر درآمد فردی با گزارش و درآمد، حتی برای مالیات دهندگان با منابع نسبتاً ساده درآمد، مرتبط هستند. توجه داشته باشید که این تحلیل تنها هزینه مالیات دهندگان را در نظر می‌گیرد. براساس بحث فوق، انتظار می‌رود که هزینه‌های تمکین با تمکین مالیاتی رابطه مثبت قوی داشته باشند.

بحث و نتیجه گیری

وصول مالیات و مدیریت با ثبات و پایدار اقتصادی خصوصاً برای اقتصاد بیمار و وابسته به نفت ایران که این سالها بشدت درگیر تحریم های اقتصادی و کاهش توان تامین ارز بوده ، اهمیتی خاص دارد و اهمیت بیش از پیش وصول مالیات و شناسایی عوامل موثر برای جلوگیری از فرار مالیاتی را آشکار می سازد. وصول مالیات عادلانه باعث سلامت و صلابت اقتصادی می شود، شیوه‌های نوین و عادلانه وصول مالیات از یک‌سو، سلامت و پویایی اقتصاد را تضمین کند و از سوی دیگر، از بروز رفتارهای بیمارگونه و درنهایت شکل‌گیری و حاکمیت اقتصاد زیرزمینی^{۵۰} پیشگیری می‌کند و موجبات حاکمیت حکیمانه دولت بر ساختار اقتصادی و نظام مبادلاتی و صیانت از حریم و حدود مرزهای اقتصادی می‌شود. بنابراین مالیات مهم‌ترین منبع درآمدی دولت در توسعه زیرساخت‌ها است و کمک قابل‌توجهی به انجام سرمایه‌گذاری‌ها نموده است. مالیات در این راستا، ابزاری در جهت اجرای عدالت اجتماعی^{۵۱} و از مهم‌ترین دغدغه‌های دولتی است که استفاده مناسب و صحیح از آن نقش گسترده‌ای در سرمایه‌گذاری دولت و رشد اقتصادی کشور فراهم کرده است. لازم به ذکر است، بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی از طریق دو کانال اجتناب از پرداخت مالیات^{۵۲} و فرار مالیاتی^{۵۳} از دست دولت خارج می‌شود و باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات دو پدیده‌ای هستند که احتمالاً قدمت آن‌ها به خود پدیده مالیات ستانی برمی‌گردد. هر زمان و مکانی که حاکمان تصمیم به وضع مالیات گرفته‌اند، افراد و بنگاه‌ها نیز به دنبال فرار و یا اجتناب از پرداخت آن بوده‌اند. منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختنی است. درواقع اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. اجتناب و فرار مالیاتی، توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی که مالیات نپرداخته‌اند، تغییر می‌دهد و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیش‌تر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فعالیت‌هایی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود چاره‌اندیشی نشود، ممکن است، افراد دیگر نیز

48

49 Marcuss et al

1. Underground Economy

51 Social justice

52 Avoid paying taxes

53 Tax fraud

به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، به تدریج مقبولیت عمومی یافته و گسترش یابد.

در راستای بهبود تمکین مالیاتی از سوی شرکت ها، پیشنهاد می شود دولت در راستای نیازها و خواسته های شهروندان عمل نماید. در بهبود روحیه مالیاتی، دولت باید بر ارائه زیرساخت های جدید و سیستم قانونی مناسب متمرکز شود. مهمترین نکته قابل توجه مطالعه حاضر در قیاس با سایر مطالعات آن است که تأکید این مقاله بر مبهم بودن تعریف تمکین مالیاتی علی رغم اهمیت بسیار آن در اهداف کلان این بخش است. بدیهی است این مسأله میتواند به عنوان یکی از موارد قابل اصلاح در برنامه اصلاح نظام مالیاتی - که مهمترین هدف قانون برنامه پنجم توسعه در این بخش است - مورد توجه قرار گیرد. این نکته به عنوان مهمترین دستاورد این مقاله میتواند مطرح باشد و نویسندگان مقاله امیدوارند که سیاستگذاران این بخش به این معضل توجه نمایند و در جهت اصلاح آن هر چه زودتر اقدامی مؤثر انجام دهند.

سازمان امور مالیاتی در راستای افزایش تمکین مالیاتی و تشویق و یا الزام مؤدیان به انجام تکالیف قانونی خود، باید اقدامات مؤثری را صورت دهد. همان گونه که در بخش ادبیات تحقیق ذکر گردید طی سالهای اخیر توجه ویژه ای به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است که این رویکرد باید با شدت بیشتری ادامه یابد.

نبود نیروهای متخصص جهت حسابرسی و رسیدگی به امور مالیاتی و ارائه خدمات به مؤدیان، تنظیم صحیح دفاتر و اسناد و مدارک قانونی مؤدی و سایر امور مرتبط و دخیل بودن سلیقه شخصی مأموران مالیاتی در امر رسیدگی و تفسیر پذیر بودن قوانین و مقررات مالیاتی و نیز عدم وجود سیستمهای یکپارچه اطلاعاتی از عوامل مهم دیگر عدم تمکین در نظام مالیاتی ایران است. سازمان امور مالیاتی از جمله سازمانهایی است که با توجه به وظایف و حجم کاری خود نیازمند نیروهای متخصص در رشته های مختلف است اما متأسفانه این سازمان هنوز پس از حدود یک دهه استقلال از مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، همچنان دارای کمبود نیروی انسانی بوده و در راستای جذب نیروهای جدید نیز با دستگاههای متولی این امر دارای مشکلات بسیاری است. رفع این مشکل میتواند بخشی از مشکلات مربوط به عدم تمکین را با افزایش حسابرسی به منظور جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی مرتفع سازد. مشکل عدم تمکین مالیاتی فقط معلول سیاستهای اقتصادی ناموفق دولتها نیست. بلکه عوامل متعدد و پیچیده دیگری نیز در آن دخالت دارند. به خصوص در فرآیند گذار اقتصادی، کشورهای در حال توسعه با این مشکل بیش از سایر کشورها روبرو هستند. عوامل سیاسی، اجتماعی و مدیریتی نیز بر سطح تمکین تأثیرگذارند و از این رو توجه همه جانبه به این پدیده و عدم سیاستگذاری یکسنگرانه امری ضروری است.

منابع

۱. آذین فر، کاوه؛ عباس قدرتی زوارم و محمد نوروزی (۱۳۹۶)، "سرمایه گذاری در مسیولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی: رویکرد تیوری ذینفعان"، اولین همایش سالانه مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران، ۲۱ شهریور، کیش گرد، ۱.
۲. آقایی، الهمحمد (۱۳۷۹) «(بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی»، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، پیش شماره، ۱۰۵-۱۲۸.
۳. امیری، م. (۱۳۹۶)، اقتصاد رفتاری و فرار مالیاتی، (۱۳۹۶)، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، ۱۷: ۹۵-۱۳۰.
۴. امینی نژاد م. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر در پرداخت بهینه مالیات و رتبه بندی این عوامل از دیدگاه مدیران و معاونان و کارشناسان مالیاتی. همایش بین المللی مدیریت، تهران، موسسه سفیران فرهنگی مبین.

۵. باقری، منصور؛ بنی مهد، بهمن؛ نیکومرام، هاشم؛ (۱۳۹۶)، محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود: یک رویکرد رفتاری، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۹: ۳۱-۳۹.
۶. بهروان، ح. نوغانیف، م. اوجاقلو، ک. (۱۳۹۵)، کنش مالیاتی و عوامل جامعه شناختی مؤثر بر آن (مطالعه موردی مؤدیان مشمول مالیات بر ارزش افزوده شهر زنجان)، پژوهشنامه مالیات، ۳۰: ۱۹۰-۲۱۱.
۷. پتفت، آ. رستمی، (۱۳۹۷). تحلیل حقوقی نظام مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران. پژوهش حقوق عمومی، ۶۰: ۱۵۷-۱۶۱.
۸. حاجی، ن. سایبانی، ع. (۱۳۹۸). پیشگیری از جرائم سازمان یافته با نگاهی به قانون پولشویی. پژوهش ملل، ۴۰: ۸۹-۱۰۶.
۹. حسنی القار، مسعود و شعری آناقیز، صابر (۱۳۹۶)، "بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی"، مجله دانش حسابداری، ۸(۱): ۱۳۴-۱۰۷.
۱۰. حمیدی ناصر، محمدزاده امیر، محمدی فاطمه (۱۳۹۴)، "مطالعه موردی بررسی جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (استان قزوین)"، پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۷): ۱۶۶-۱۴۷.
۱۱. خانجان، علیرضا (۱۳۸۳) «پتانسیلهای فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، مجله اقتصادی، سال چهارم، شماره ۳۸ و ۳۷، ۳۶-۴۲.
۱۲. خانی ع. ایمانی ک. یوسفی ا. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه گیری و عوامل مؤثر بر آن. پژوهش حسابداری، ۱۵: ۱۱۱-۱۴۲.
۱۳. خواجوی، شکراله و سروستانی، امیر (۱۳۹۶)، "اجتناب مالیاتی و نظریه نمایندگی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۴): ۲۸-۱۵.
۱۴. رزمی، سید محمد جواد و کاوسی، شراره (۱۳۹۳)، "سرمایه اجتماعی و پذیرش مالیاتی: نقش میانجی گر اخلاق مالیاتی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰(۲): ۸۲-۷۳.
۱۵. رهبرقازی، محمودرضا، امام جمعه زاده، جواد؛ نوربخش، سوسن؛ خاکی، مینا؛ (۱۳۹۶)، ارزش های فرهنگی و تاثیرات آن بر نگرش اقتصادی و سیاسی شهروندان، جامعه پژوهی فرهنگی، ۸: ۴۷-۶۳.
۱۶. زنده دل برون، محمدرضا، (۱۳۹۵)، بررسی عدالت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، ماهنامه پژوهش ملل، ۲: ۵۶-۶۲.
۱۷. زهی، نقی؛ محمدخانلی، شهرزاد؛ (۱۳۸۹)، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهشنامه مالیات، ۹: ۲۵-۶۰.
۱۸. سلطانی ی. سبحانی د. عبدلی ا. (۱۳۹۰). سنجش و بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکت ها. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران.
۱۹. شاه طالبی، بدری، قلی زاده، آذر؛ شریفی، سعید، (۱۳۸۹)، تدوین مؤلفه های فرهنگ شهروندی در حیطه های ارزش ها و هنجارها برای دانش آموزان دوره راهنمایی تحصیلی، فصلنامه رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، ۱: ۵۷-۷۶.
۲۰. شعبان ر. بنی مهد ب. رؤیایی ر. ۱۳۹۶. اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس. فصل نامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۲: ۷۵-۸۸.

۲۱. صامتی مجید، امیری هادی، حیدری زهرا. (۱۳۹۹). تاثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، پاییز ۱۳۹۴، دوره ۲۳، شماره ۷۵؛ از صفحه ۲۳۱ تا صفحه ۲۶۲.
۲۲. ضیایی بیگدلی، محمدتقی، طهماسبی بلداجی، فرهاد، (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدن، تهران، ناشر پژوهشکده امور اقتصادی.
۲۳. طالبان، محمدرضا، مبشری، محمد، مهرآییند، مصطفی، (۱۳۸۹)، بررسی روند دگرگونی ارزشی در ایران، دانشنامه علوم اجتماعی، ۱: ۲۴-۶۳.
۲۴. ع. بالایی، ا. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر وصول درآمد مالیاتی با رویکرد جلوگیری از فرار مالیات (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی غرب تهران). دستاوردهای نوین علوم انسانی، ۵: ۶۵-۷۸.
۲۵. عسگری، محمدرضا؛ لطفی، الهه؛ اجتهادی، سحر، (۱۳۹۳)، فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن، دومین کنفرانس ملی پویای مدیریت، توسعه اقتصادی و مدیریت مالی.
۲۶. فرهادی، زرین؛ (۱۳۹۳)، بررسی ارزش های اخلاقی در نظریه های روانشناسی، کنفرانس بین المللی علوم انسانی و مطالعات رفتاری.
۲۷. فیل سزایی، مهدی و مجردی، سحر (۱۳۹۶)، "بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی بر عدالت اجتماعی از دیدگاه کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان خراسان شمالی"، مدیریت، اقتصاد و حسابداری، ۲۳(۱): ۲۰-۱.
۲۸. کیان پور، سعید، (۱۳۹۶)، مروری بر محیط کسب و کار در ارتباط با سرمایه اجتماعی و هنجارهای اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲: ۱۲-۲۳.
۲۹. لاری، م. خادم، ح. عبدی، ع. (۱۳۹۵)، بررسی رفتار اخلاقی مؤدیان مالیاتی از دیدگاه پست مدرن، پژوهشنامه مالیات، ۲۴: ۱۰-۳۵.
۳۰. لاری، محمود؛ خادم، حمید؛ عبدی، علی؛ (۱۳۹۳)، بررسی رفتار اخلاقی مؤدیان مالیاتی از دیدگاه پست مدرن، پژوهشنامه مالیات، ۲۴: ۱۰-۳۵.
۳۱. الماسی ح. مرجانی ت. قریشی ر. (۱۳۹۳). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران). پژوهشنامه مالیات، ۱۵: ۳۷-۵۰.
۳۲. محمدی نسب، زینب، بنی مهد، بهمن، اوحدی، فریدون، (۱۳۹۶)، مطالعه تقابل اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶: ۱۵۷-۱۶۷.
۳۳. محمدی، مهدی؛ نجمه کاظمی و سمیه اخلاقیان. (۱۳۹۸)، تاثیر اعتقاد به معاد و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان سازمان امور مالیاتی اصفهان، پنجمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزشی عالی مهر اروند و مرکز راهکارهای دستیابی به توسعه پایدار
۳۴. مرادی حسن اباد، محمدحسین. (۱۳۹۸)، راهکارهای افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات، چهارمین کنفرانس ملی توانمندسازی جامعه در حوزه علوم انسانی و مطالعات روانشناسی، تهران، مرکز توانمندسازی مهارتهای فرهنگی و اجتماعی جامعه
۳۵. موسوی، ی. کرهرودی، ب. (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش های نظام دادرسی مالیاتی ایران. فصلنامه پژوهش های مالیات ایران، ۳۷: ۱-۲۲.

۳۶. میرترابی، س. کشوریان، آ. (۱۳۹۷). تأثیر پولشویی بر رشد تروریسم سازمان یافته در خاورمیانه (۲۰۱۶-۲۰۰۱). تحقیقات سیاسی و بین‌المللی، ۳۶: ۱۳۳-۱۶۶.
۳۷. میلانی، عبدالله، اکبرپور، روشن. (۱۳۹۱)، فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران. پژوهش نامه مالیات، دوره جدید، دوره بیستم، شماره سبزه‌دهم، ص ۱۶۷-۱۴۱.
۳۸. هادیان ا. تحویلی ع. (۱۳۹۲). شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران. فصل‌نامه علمی-پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، ۲: ۳۹-۵۸.
۳۹. یاوری، ا. رحیمی، ع. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر رویکرد اطلاعات محوری بر جرم یابی پول شویی. علمی ترویجی پایگاه تخصصی نور، ۴۷: ۷۷-۵۸.
40. Alm, J., Martinez-Vazque, J., and Torgler, B. (2006). "Russian attitudes toward paying taxes— before, during, and after the transition", *International Journal of Social Economics*, Vol.33 No.12, pp.832 – 857.
41. Alm, J., McClelland, G.H. and Schulze, W.D. (1992), "Why do people pay taxes?", *Journal of Public Economics*, Vol. 48 No. 1, pp. 21-48
42. Ambra Brizi, Mauro Giacomantonio, Birga M.Schumpe and Lucia Mannetti (2015), Intention to pay taxes or to avoid them: The impact of social value orientation, *Journal of Economic Psychology*, Vol 50(2015): 22-31
43. Andreoni, J., Erard, B., and Feinstein, J. (1998). "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol. 36 No.2, pp.818-819.
44. Azmi A., Anna, Chan and Perumal A., Kamala, (2008). "Tax Fairness Dimensions In An Asian Context: The Malaysian Perspective", *International Review of Business Research Papers*, Vol.4 No.5, pp.11-19.
45. Batuhan M. 2011. Can the Regulations Prevent the Unethical Behaviours in Accounting Profession? A Philosophical Approach on the Case of Turkey. *International Journal of Economics and Accounting*, 2: 314-334.
46. Belkaoui, A. R. (2004). "Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale". *SSRN Electronic Journal*, Vol.13 No.2, pp.135-143.
47. Bobek D. Hageman A. Kelliher C. 2012. Analyzing the role of social Norms un Tax Compliance Behavior. *Springer Science+Business Media*. 2: 451-275.
48. Brooks, N. (2001), Challenges of tax administration and compliance. Tax Conference, Asian Development Bank. pp. 1- 35.
49. Crowe, Martin T. (1944). The Moral Obligation of Paying Just Taxes. The Catholic University of America Studies in Sacred Theology. No. 84.
50. Fischer, C. M., Wartick, M., and Mark M (1992). Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature. *J. Acc. Lit*, Vol.11, pp.1-46
51. Fishburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, 20(37), 325–332.
52. Fisman, R., & Wei, S. (2004). Tax rates and tax evasion: Evidence from "missing imports" in China. *Journal of Political Economy*, 112(2), 471- 496.

53. Giles, D. (1997). The hidden economy and tax evasion prosecutions in New Zealand. *Applied Economics Letters*, Taylor and Francis Journals, 4(5), 281- 285.
54. Hanlon, M., Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting Economic*, 50(2-3), 127-178.
55. Ho D. Wong D. 2008. Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know? *Journal of Financial Crime*, 15 369 – 382.
56. Holmes L. Marriott. 2012. Ethics and experiments in accounting A contribution to the debate on measuring ethical behavior. *Pacific Accounting Review*, 1: 80-100.
57. IMF (2001), Caribbean Offshore Financial Centres: Past, Present, and Possibilities for the Future, prepared by Suss, Esther C./Williams, Oral H./ Mendis, Chandima, IWF Working Paper, Washington D.C.
58. Jila, S. (2018). The Impact of Tax Justice and Culture on Tax Compliance Considering the Role of Modi Attitudes. *Journal of International Atlantic Economic society*, 1-19.
59. Jimenez P. Iyer G. 2016. Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 1: 23-45.
60. Jimenez.P and S.Iyer.G (2016), Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance", *Advances in Accounting*, Volume 34, September 2016, Pages 17-26.
61. Kamleitner, B., Korunka, C. and Kirchler, E., (2012). "Tax compliance of small business owners", *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, Vol.18, No.3, pp.330 – 351
62. Kamleitner, B., Korunka, C., and Kirchler, E. (2012) "Tax compliance of small business owners: A review", *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, Vol.18 No.3, pp.330-351.
63. Litina, Anastasia, Palsivos, Theodore, (2015). *Corruption, Tax Evasion and Social Values*, Athens University of Economics and Business, 17: 10-23.
64. Marcuss, R., Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A., Nelson, S., Schafer, B., and Vigil, M. (2013). "Income taxes and compliance costs: How are they related?", *National Tax Journal*, Vol.66, pp.833-854
65. Mat Isa, Y. Sanusi, Z. Haniffi, M. Barends, P. (2015). Money Laundering Risk: From the Bankers' and Regulators Perspectives. *Procedia Economics and Finance* 28: 7 – 13
66. Mohdali, R., and Pope, J. (2014). "The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes", *Accounting Research Journal*, Vol.27 No.1, pp.71 – 91
67. Morais, H.V. (2002). 'The War Against Money Laundering, Terrorism, and the Financing of Terrorism'. *Lawasia Journal* 2002: pp. 1-32.
68. Mugabe, D. and Kulabako, F. (2016), "Experts warn on taxes", *New Vision*, March 15, p. 41
69. Musimenta, D, NAIGAGA,S. (2019), "Tax compliance of financial services firms: a developing economy perspective", *Journal of Money Laundering Control*, <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2018-0007>

70. Nicolini, J. P. (1998). Tax evasion and the optimal inflation tax. *Journal of Development Economics*, 55(1), 215- 232.
71. O’Higgins, M. (1985). The relationship between the formal and hidden economies: An exploratory analysis for four countries. *The Economics of the Shadow Economy, Studies in Contemporary Economics*, 15(1985), 127- 143
72. Onu D. Oats L. 2015. Paying tax is part of life: Social norms and social influence in tax communications. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1-40.
73. Pickhardt M. Prinz A. 2013 Behavioral dynamics of tax evasion, A survey. *Journal of Economic Psychology Behavioral, In Press, Corrected Proof*.
74. Ritsatos, T. (2014). “Tax evasion and compliance; from the neo classical paradigm to behavioural economics, a review”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.10 No.2, pp.244 – 262
75. Roche, Maurice, (2002), *Social Citizenship: Grounds of social change*, *Handbook of Citizenship Studies*, SAGE publications, New Dehli: 69-86.
76. Schneider, F. (2010). “Money Laundering and Financial Means of Organized Crime: Some Preliminary Empirical Findings”. *Economics of Security Working Paper 26*, Berlin: Economics of Security
77. Shafer W. E. Simmons R. S. 2008. Social responsibility, Machiavellianism and tax avoidance: A study of Hong Kong tax professionals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 695–720.
78. Shafer W. Wang Z. 2017. Machiavellianism, social norms, and taxpayer compliance. *Business Ethics*, 1: 1-14.
79. Thomas, W. et al. (1996), “Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992”, Department of the Treasury, Internal Revenue Service (IRS), 1-61.
80. Unger, B. (2006) *The Amounts and Effects of Money Laundering*, Dutch Ministry of Finance report, with the collaboration of G. Rawlings, M. Siegel, J. Ferwerda, W. deKruif, E.M. Busuioc and K. Wokke.
81. Xia.C, Cao.C. Kam C. Chan (2017). Social trust environment and firm tax avoidance: Evidence from China. *North American Journal of Economics and Finance*, Vol 42 (2017) 374–392.

The Role of Tax Ethics in Tax Compliance of Modi Companies

Mahboubeh Kamali Dolatabadi, Fatemeh Sarraf *

Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Abstract

In some developing countries, taxpayers do not even comply with half of their tax liabilities under the tax laws written in that community. The fact that today the lack of obedience and the desire to avoid tax evasion has become a common phenomenon in most countries and has attracted the attention of many researchers to identify the factors. As a result, solving the problem of tax evasion and creating tax compliance requires a proper understanding of the factors influencing the decision of taxpayers to accept or avoid paying taxes. Tax experts have largely ignored public interest concerns in favor of commercializing and serving the interests of their clients. For this reason, they have facilitated tax avoidance schemes that ignore the public interest. This article examines the role of tax ethics in the tax compliance of Modi companies.

Keywords: Modi Companies, Tax Ethics, Tax Compliance
