

طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد

امین بلوری^۱، *محمد مرادی^۲، حمیدرضا یزدانی^۳

۱. دانشجوی دکتری رشته حسابداری، پردیس بین‌المللی ارس دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه مدیریت، پردیس فارابی دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۷/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱

Design a Tax Evasion Model Based on Income Tax: Grounded Theory Approach

A. Bolouri¹, *M. Moradi², H.R. Yazdani³

1. PhD. Student in Accounting, Aras International Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Management, Farabi Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2020/10/4

Accepted: 2021/1/20

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The aim of this study was to design a tax evasion model based on income tax (Grounded Theory Approach) and the aim of this study was to model the phenomenon of tax evasion based on income tax.

Research Method: The research method used is Grounded Theory and through indepth interviews with experts in this field. This study was saturated with 12 snowball interviews.

Research Findings: Based on the results obtained from interviews, the main causes of income tax evasion are: lack of tax culture in society, lack of transparency of financial information, inefficiency of the tax system, complexity of laws and... According to the interviews, with the onset of tax evasion for the above reasons, the most important necessary contexts are: lack of proper business environment, lack of strong regulatory and executive system on companies, lack of strong management system and lack of public trust in society. Also, according to experts, the most important strategies to prevent tax evasion are: creating a comprehensive database for companies, creating a tax culture, reforming tax laws and reducing the scope of tax exemptions. Also, the most important consequences of tax evasion are: unfair distribution of income and wealth in society, reduced level of economic transparency and reduced government revenues and the level of public welfare.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to design a tax evasion model based on income tax, a conceptual model was developed and designed, and also in Iran, it is the first research that presents a model for income tax evasion based on income tax.

Keywords: Data Foundation Theory, Income Tax, Modeling, Taxation, Tax Evasion.

JEL Classification: M48, M41, G38

* Corresponding Author: M. Moradi

E-mail: moradimt@ut.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر درصدد طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (رویکرد نظریه داده بنیاد) بوده و هدف پژوهش حاضر مدل‌سازی پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد است.

روش پژوهش: روش پژوهش مورد استفاده، نظریه داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان این موضوع است. این تحقیق با انجام ۱۲ مصاحبه به روش گلوله برفی به اشیاع رسید.

یافته‌های پژوهش: عوامل اصلی پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی قوانین و... با توجه به مصاحبه‌ها، با شروع پدیده فرار مالیاتی به دلایل فوق، مهم‌ترین بسترهای لازم عبارتند از: نبود فضای مناسب کسب و کار، عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه. همچنین بر اساس نظر خبرگان مهم‌ترین راهبردهای جلوگیری از فرار مالیاتی عبارتند از: ایجاد بانک اطلاعاتی جامع برای شرکت‌ها، فرهنگ‌سازی مالیاتی، اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی و... همچنین مهم‌ترین پیامدهای فرار مالیاتی نیز عبارتند از: توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی و کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی در جامعه.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به منظور طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد، مدلی مفهومی تدوین و طراحی گردید، همچنین در ایران اولین پژوهشی است که مدلی را برای فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد ارائه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مدل‌سازی، مالیات، فرار مالیاتی، مالیات بر درآمد، نظریه داده بنیاد.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M41, G38

* نویسنده مسئول: محمد مرادی

مقدمه^۱

مالیات از منابع مهم درآمد دولت‌ها می‌باشد. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌شود. منابع درآمدی دولت، از طریق سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. نظریه‌های مالیاتی مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی برای سیاست‌گذاری‌های دولت محسوب می‌شود. این ابزارها به خصوص به علت جایگاه اصلی و قطعی آنها، در تأمین منابع لازم برای انجام دادن وظایف حکومتی، اقتصادی، رفاهی و... دولت، مورد توجه خاص نظریه‌پردازان است. در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاست‌های مالی، اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد. در این کشورها درآمدهای مالیاتی در رأس درآمدهای عمومی دولت قرار دارد. سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت در کشورهای مختلف جهان غالباً بیش از سایر درآمدها است. در ایران سیستم مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری می‌باشد. بنابراین به طور پیوسته اصلاح ساختار مالیاتی و توسعه سیستم مالیاتی کشور از اهداف دولت بوده است. مالیات بر درآمد بالاترین میزان مالیات را در سال‌های گذشته داشته است. بنابراین افزایش وصولی مالیات بر درآمد از طریق ایجاد سیستم‌های متکی بر نظارت و کنترل دقیق‌تر می‌تواند عامل افزایش درآمدهای دولت باشد. به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور، این سیستم قادر به تأمین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نبوده است. بر این اساس لازم است تا با برآورد توان و کارایی نظام مالیاتی، به تحلیل مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور پرداخته و با اتخاذ روش‌ها و تدابیری در جهت رفع آنها و شناخت روش‌های جدید مالیاتی به منظور کاهش شکاف مالیاتی بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی اقدام نمود (عرب مازار، ۱۳۸۸).

از آنجا که پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایت‌بخش نمی‌باشد موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نمایند. هر گونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی

خوانده می‌شود (طهماسبی بلداجی و ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۳). فرار مالیاتی عبارت است از هر گونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول (سید نورانی، ۱۳۸۸). فرار مالیاتی به‌عنوان جزیی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آنها پرداخت نشده است (عرب مازار یزدی، ۱۳۸۰). فرار مالیاتی یک مقوله فراسازمانی است و کاهش و یا به حداقل رساندن آن، نیازمند عظم ملی و تعامل همه دستگاه‌ها می‌باشد. تجربه جهانی در خصوص فرار مالیاتی و سهم آن از تولید ناخالص داخلی کشورها، نشان می‌دهد، کمابیش این مشکل در همه کشورها وجود دارد، اما سهم کشورهای در حال توسعه بیشتر است (دفتر پژوهش سازمان مالیاتی، ۱۳۹۵).

مطالعه دلایل مختلف بروز فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد برای مقامات مالیاتی بسیار حائز اهمیت است، زیرا از یک طرف به منظور برنامه‌ریزی‌های دست‌اندرکاران مالیاتی به منظور تحلیل هزینه-منفعت ناشی از کشف و وصول فرار مالیاتی بخش‌های مختلف و منابع مختلف مالیاتی، از طرف دیگر کشف کتمان‌های ناشی از عدم ابراز برخی مؤدیان مالیاتی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات و نهایتاً شناسایی انواع روش‌های مختلف فرار مالیاتی از جمله مواردی است که با توجه به عدم انجام پژوهش مشخص تاکنون پاسخی برای آن ارائه نگردیده است. همچنین وجود فرار مالیاتی، عدم شناسایی و کشف آن علاوه بر ایجاد اختلال در نظام مالیاتی کشور، موجبات کاهش انگیزه سایر مؤدیان و ضعف فرهنگ مالیاتی و در نهایت کاهش میزان تمکین مؤدیان مالیاتی و به تبع آن، کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت (جمشیدی نوید و همکاران، ۱۳۹۸).

مالیات مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند اقتصادی را تسریع می‌بخشد و یکی از عمده‌ترین و با ثبات‌ترین منابع درآمدی دولت را تشکیل می‌دهد. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیری جلوگیری می‌شود. ایجاد ساختار مناسب چه از نظر تدوین قوانین و مقررات و چه از نظر سازمانی برای فرآیند مالیات‌ستانی بر مبنای علمی و متکی بر عدالت، ضروری است تا از این طریق شکاف مالیاتی بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی و همچنین میزان فرارهای مالیاتی کاهش یابد. یکی از حوزه‌های سیاست‌گذاری اقتصادی، حوزه سیاست‌های مالیاتی و نحوه

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

یکی از موانعی که باعث عدم تحقق درآمدهای مالیاتی و افزایش کارایی دولت می‌شود، فرارهای مالیاتی است. مردم تمایل کمتری به پرداخت مالیات دارند و اغلب راه‌های زیادی را برای کاهش میزان پرداختی‌های خود دنبال می‌کنند. راهکارهای قانونی به عنوان اجتناب از پرداخت مالیات شناخته می‌شود که بهره برداری کامل از ظرفیت‌های مالیاتی می‌باشد. فرار مالیاتی به فعالیت‌های غیر قانونی و عمومی گفته می‌شود که توسط افراد و یا شرکت‌ها به منظور کاهش پرداخت مالیات انجام می‌شود. افراد و شرکت‌ها از طریق کم‌گویی درآمدها، فروش یا دارایی و یا از طریق زیاده‌گویی کسورات و معافیت‌ها از پرداخت مالیات‌ها فرار می‌کنند (آلم، ۲۰۱۲).

دو مسئله باعث پیچیدگی بیشتر در مباحث فرار مالیاتی می‌شود: نخست، میزان آن از شرکتی به شرکتی دیگر متغیر است به طوری که ممکن است دو شرکت با میزان مالیات یکسان فرار مالیاتی متفاوتی داشته باشند. دوم، زمانی که فعالیت‌های زیرزمینی وجود داشته باشد، کل اقتصاد تحت تأثیر قرار می‌گیرد و مسئله فرار مالیاتی پیچیده‌تر می‌شود. 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 غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اما در اجتناب از مالیات، مؤدی نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا مؤدی به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات، یک نوع سوءاستفاده رسمی از قوانین مالیاتی است (سید نورانی، ۱۳۸۸).

دسای و دارماپالا^۳ (۲۰۰۹)، معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام و به این شیوه منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آنها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی، باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوءاستفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. همچنین حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح فرار مالیاتی می‌شود. ترکیب

تصمیمگیری و تأثیرگذاری در این حوزه است. باید اشاره داشت توان دولت‌ها در انجام وظایفشان به اندازه زیادی وابسته به وجود منابع مالی است که یکی از مهمترین و کاراترین منابع مالی در ادبیات اقتصادی و اقتصاد بخش عمومی، مالیات تعریف شده است (امین خاکی، ۱۳۹۱). این منبع مالی در کشورهای در حال توسعه که همواره با کمبود زیرساخت‌های فیزیکی و اقتصادی مواجه هستند، اهمیت دوچندان پیدا می‌کند. نتایج این مقاله جهت بررسی مدل فرار مالیات بر درآمد، برای مدیران سازمان امور مالیاتی جهت شناسایی راه‌های فرار مالیاتی و سیاست‌گذاری جهت کاهش فرار مالیاتی از اهمیت و ضرورت بالایی برخوردار است. از طرف دیگر مدیران دولتی نیز جهت برنامه‌ریزی‌های کلان اقتصادی و وجود ثبات اقتصادی، نیاز به شناخت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و کاهش آن دارند تا تصمیمگیری‌ها، با ثبات بیشتری انجام شود. نتایج این مطالعه همچنین برای نمایندگان مجلس شورای اسلامی جهت قانونگذاری در زمینه کاهش فرار مالیاتی در کشور با توجه به ضعف قوانین و اصلاح آنها از اهمیت بالایی برخوردار است.

کشور ایران در سال‌های اخیر به منظور اجرای صحیح اقتصاد مقاومتی و جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی در پی کشف منابع بیشتر درآمدی است، از طرف دیگر این کشور نیز همانند اغلب اقتصادهای جهان با مشکل فرار مالیاتی مواجه است. درک اینکه چه عواملی ممکن است به عنوان علل کلیدی، فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد، یک روش مهم پژوهش است و بنابراین انجام پژوهش‌هایی به منظور طراحی مدل فرار مالیاتی در ایران ضروری می‌باشد، بر اساس بررسی‌های به‌عمل آمده در ایران یکی از مواردی که سطح دستیابی مقامات مالیاتی به آن نامشخص می‌باشد، نبود مدل جامع برای شناسایی فرار مالیاتی است (رحیمی کیا و همکاران، ۱۳۹۴).

در این مقاله با در نظر گرفتن مدل‌های فرار مالیاتی، عوامل مؤثر بر آن، پژوهش‌های پیشین و اهمیت منابع مالیاتی بخصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی برای دولت و توسعه کشور از یک طرف و تمایل اکثر شرکت‌ها برای فرار مالیاتی با استفاده از روش‌های مختلف از سوی دیگر، به طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد پرداخته شد. در این مقاله ابتدا مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش ارائه شده است. در بخش بعدی روش پژوهش، جامعه و نمونه آماری و روش نمونه‌گیری ارائه شده، در ادامه یافته‌های پژوهش و مدل پژوهش ارائه می‌گردد و نهایتاً بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش ارائه می‌شود.

2. Alm

3. Desai & Dharmapala

بر آن داشته‌اند تا پدیده تمکین یا عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف، از قبیل اصل عقلانیت فردی و اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار تبیین کنند و از سوی دیگر، رویکردهای متفاوتی را شاهد هستیم که یا به کلی، منتقد مدل‌های فرمالیستی اقتصاددانان مرسوم بوده‌اند یا پیش فرض‌های اولیه آنها را در تبیین این پدیده کافی نمی‌دانند و در صدد افزودن پارامترهای غیر اقتصادی، مانند نهادهای رسمی و غیر رسمی به مدل‌های ریاضی وار آنها برآمده‌اند (بیکر^۶، ۱۹۶۸). نمونه نوعی جریان نخست، مدل پیشنهادی آلینگهام و ساندمو است که بر مبنای نظریه اقتصاد جرم تدوین یافته و متغیرهایی مانند نرخ مالیات، نرخ جرمه مالیاتی و احتمال وقوع حسابرسی (ممیزی) مالیاتی را در انتخاب فرد از میان دو گزینه تمکین کامل یا عدم تمکین کامل مؤثر می‌داند (آلینگهام و ساندمو^۷، ۱۹۷۲). این مدل که بعدها به مدل استاندارد فرار مالیاتی معروف گردید، بدون تردید، نافذترین نظریه فرار مالیاتی بوده است و بیش از هر نظریه دیگری در ادبیات موضوع به چشم می‌خورد؛ تا حدی که می‌توان ادعا نمود هیچ مقاله‌ای را نمی‌توان در این زمینه سراغ گرفت که ذکری از آن به میان نیاورده باشد یا از آن تأثیر نگرفته باشد (بیکر، ۱۹۶۸).

مدل‌های فرار مالیاتی را از دیدگاه اقتصاددانان، به‌طور کلی می‌توان به سه دسته تقسیم کرد:

الف) مدل‌های ساده‌ای که فقط به حداکثرسازی تابع هدف مؤدی می‌پردازند و سیاست‌های دولت (تابع مالیات و جرمه و احتمال حسابرسی) را برون‌زا (یعنی متغیری که بیرون از مدل تعیین می‌شوند) در نظر می‌گیرند (که برخی از آنها فرد را ریسک‌خشی^۸ می‌گیرند و تابع هدف را درآمد انتظاری فرد قرار می‌دهند و برخی ریسک‌گریزی را وارد می‌کنند و از تابع مطلوبیت انتظاری استفاده می‌کنند؛ برخی درآمد فرد را متغیر مستقل یا برون‌زا در نظر گرفته و برخی عرضه نیروی کار را درون‌زا (یعنی متغیری که در داخل مدل تعیین می‌شوند) در نظر می‌گیرند و ...) (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲).

ب) مدل‌هایی که بین دولت و مؤدی یک بازی طراحی می‌کنند و در آن بخشی از سیاست‌های دولت درون‌زا است و در طی بازی اتخاذ می‌شوند که در این صورت پیامد بازیکنان متأثر از تصمیمات یکدیگر خواهد بود (برخی بازی ایستا در نظر گرفته‌اند و برخی بازی پویا و بازی تکراری، برخی مدل‌های گسسته تحلیل کرده‌اند و برخی مدل‌های پیوسته، و

سهامداران شرکت‌های مختلف متفاوت است. بخشی از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهامداران جزء و اشخاص حقیقی قرار دارد. این گروه برای نظارت بر عملکرد مدیران عمدتاً به اطلاعات در دسترس عموم، مانند صورت‌های مالی منتشره اتکاء می‌کنند. این در حالی است که بخش دیگری از مالکیت شرکت‌ها، در اختیار سهامداران حرفه‌ای عمده قرار دارد که بر خلاف گروه سهامداران نوع اول، اطلاعات داخلی با ارزش درباره چشم‌اندازهای آتی و راهبردهای تجاری شرکت از طریق ارتباط مستقیم با مدیران شرکت در اختیار آنها قرار می‌گیرد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴).

دیدگاه نمایندگی فرار مالیاتی، حاکی از آن است که فرار از مالیات ممکن است همیشه از دید سهامداران مطلوب نباشد، هزینه‌های غیرمالیاتی، به ویژه هزینه‌های نمایندگی، ممکن است به مراتب سنگین‌تر از صرفه‌جویی‌های بالقوه مالیاتی مربوط به سهامداران باشد. اگر سهامداران بر این باور باشند که معاملات مهمی که جهت فرار از مالیات انجام می‌شوند با منافع شخصی مدیریتی همراه هستند، باعث به وجود آمدن هزینه‌های نمایندگی می‌شود که ناشی از تضاد منافع بین سهامداران و مدیران می‌باشد و می‌توانند به طور قابل ملاحظه‌ای صرفه‌جویی‌های مالیاتی ناشی از معاملات مهمی را که جهت فرار از مالیات می‌باشد را خنثی کنند. مدیران فرصت طلب جهت پیشبرد اهداف مدیریتی و افزایش ثروت سهامداران از تکنیک‌های مختلف فرار مالیاتی استفاده می‌کنند (ویلسون^۴، ۲۰۰۹).

درینگ و همکاران^۵ (۲۰۰۸)، معتقدند که فرار مالیاتی بیانگر توانایی شرکت برای کاهش پرداخت‌های مالیاتی است. بنابراین فرار مالیاتی را می‌توان به عنوان پرداخت مالیات کمتر نسبت به سود قبل از مالیات تعریف کرد. به طور کلی فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌شود. 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 (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲).

مؤدیان در برخی موارد، صرفه‌جویی مالیاتی را از طریق فرار مالیاتی انجام می‌دهند. فرار مالیاتی در رابطه با ترتیبات غیرقانونی اتخاذ شده جهت اختفا درآمد یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود (بهشتی و رویایی، ۱۳۹۶).

مروری بر ادبیات موضوع مبین آن است که اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار فرار مالیاتی وجود داشته است. از یک سو، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم سعی

6. Becker

7. Allingham & Sandmo

8. Risk Natural

4. Wilson

5. Drying et al.

و ریشه‌ها و همچنین، طراحی راهکارهای مؤثر و کارآمد، اهمیت ویژه دارد (محمدی، ۱۳۸۶).

بروکس^{۱۲} (۲۰۰۱)، در مطالعات خود به برخی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشاره می‌کند، که می‌توان به افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات (با اثر مستقیم)، افزایش پرداخت‌های انتقالی متکی بر آزمون استطاعت (با اثر مستقیم)، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری (با اثر مستقیم)، افزایش پدیده خود اشتغالی (با اثر مستقیم)، انتقال به بخش خدمات (با اثر مستقیم)، تغییرات جمعیتی (جوامع پیرتر گرایش بیشتری به فرار مالیاتی دارند)، فشارهای جهانی شدن (با اثر مستقیم) و کاهش در فرهنگ مالیاتی (با اثر مستقیم) اشاره کرد.

فرار مالیاتی در مؤدیان، می‌تواند ناشی از هنجارها و واکنش‌های اجتماعی باشد. چون اولاً، بر نقش گناه و احساس شرم در تمکین فرار مالیاتی تأکید می‌کنند. یا معتقدند که یک فرد می‌تواند یک بازپرداخت ذهنی را برای خود طراحی کند که از الگوی استاندارد رفتاری مربوط به گروه خودش (تأثیر هم‌نواپی اجتماعی^{۱۳}) مشتق شده است. ثانیاً، در اثر تعامل با هم نوع خود، مؤدی مالیاتی احساس می‌کند که کمتر اعلام کردن درآمد، راه کم هزینه‌تری است. به نحوی که ریسک به دام افتادن را کاهش داده یا جرایم حاصل از محاسبه مالیاتی (تأثیر یادگیری اجتماعی^{۱۴}) را کاهش می‌دهد. ثالثاً، استنباط هر فرد در عادلانه بودن میزان مالیات مشمول به آن، تأثیر زیادی بر تصمیم فرار مالیاتی آن فرد دارد، چون افرادی که احساس می‌کنند در نظام مالیاتی نسبت به آنها بی‌عدالتی صورت گرفته بیشتر تمایل به فرار از مالیات (تأثیر عدالت^{۱۵}) دارند تا بدین وسیله حق از دست رفته خود را باز پس گیرند (اندرونی و فیستین^{۱۶}، ۱۹۹۸).

هیگینز^{۱۷} (۱۹۸۵)، معتقد است که تورم می‌تواند بار مالیاتی حقیقی را افزایش دهد، لذا انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی را فراهم آورد.

فیشرن^{۱۸} (۱۹۸۱)، معتقد است با وجود تورم و در صورتی که درآمد اسمی تغییر نکنند، درآمد حقیقی قابل تصرف آینده، کاهش خواهد یافت، لذا با فرض عدم وجود توهم پولی، پرداخت‌کنندگان مالیات سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به همان میزان درآمد قابل تصرف واقعی قبل برسند.

برخی ممیزها را نیز به عنوان بازیکن سوم وارد می‌کنند که احتمال رشوه گرفتن آنها وجود دارد (کورچن^۹، ۱۹۹۲).

ج) مدل‌هایی که در آنها دولت مکانیسم و روند حسابرسی خاصی را طراحی می‌کند، تا تعادل بازی را به سمت تعادل مورد نظر خود نزدیک‌تر کند، که در برخی از آنها سعی می‌شود پیامد مؤدی را به تصمیمات سایر مؤدیان گره بزند، تا یک بازی بین خود مؤدیان شکل بگیرد و رقابت آنها در آن بازی به شفافیت هرچه بیشتر آنها بینجامد که می‌توان آنها را مکانیسم‌های خودکنترلی^{۱۰} نامید. و برخی نیز با استفاده از اقتصادسنجی به تخمین اندازه فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی پرداخته‌اند و برخی با استفاده از تجربه‌های آزمایشگاه مدل‌های مربوط به نظریه ی بازی‌ها و طراحی مکانیسم را شبیه سازی کرده و تحت آزمون‌های مختلف قرار می‌دهند (لندزبرگر و ملیجسون^{۱۱}، ۱۹۸۲).

شایع‌ترین زمینه‌های مؤثر در پیدایش فرار مالیاتی را بر اساس پژوهش‌های (مارلی و مارتینا، ۱۹۸۸؛ دان، ۱۹۹۲؛ یوهانسن و کافمن، ۲۰۰۰؛ فیسمن و وی، ۲۰۰۱؛ لوین و ویدل، ۲۰۰۷؛ کای و لیو، ۲۰۰۹؛ فاگیمی و همکاران، ۲۰۱۰؛ ناگی، ۲۰۱۱؛ وانگ، ۲۰۱۲؛ خان جان، ۱۳۸۵؛ موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸؛ جعفری صمیمی و حمزه ای، ۱۳۸۴ و زهی و محمدخانی، ۱۳۸۹) می‌توان این گونه معرفی نمود:

۱. عدم گسترش فرهنگ مالیاتی؛ ۲. عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات؛ ۳. تشخیص علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن؛ ۴. ضعیف بودن ضمانت اجرائی قوانین مالیاتی؛ ۵. تأخیر در وصول به موقع مالیات؛ ۶. وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع؛ ۷. پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی؛ ۸. ضعف سیاست‌های مالیاتی (مدیران ارشد)؛ ۹. عدم توجه به جذب منابع انسانی کارآمد؛ ۱۰. عدم وجود پاداش و تنبیه متناسب با عملکرد مؤدیان؛ ۱۱. عدم اطلاع مؤدیان مالیاتی از حقوق خود.

به رغم کوشش‌های فراوان، به دلایل گوناگون، تعداد قابل توجهی از شرکت‌ها، رغبتی برای پرداخت مالیات ندارند. دلایل عمده این پدیده، بی‌اعتمادی تاریخی، نبود شفافیت و ارتباطی مناسب میان درآمدهای مالیاتی و محل مصرف آنها در کشور می‌باشد. ولی، به هرحال، واقعیتی است که در بخش درآمدزایی پایدار به عنوان مانع جدی مطرح است برای رفع بی‌اعتمادی و برانگیختن و تشویق مؤدیان مالیاتی، یافتن علت

12. Brooks
13. Social Conformity Effect
14. Social Learning Effect
15. Fairness Effect
16. Andreoni & Feinstein
17. Higgins
18. Fishburn

9. Korchen
10. Laboratory Experiments
11. Landsbrougher & Melijson

افراد برای ورود به اقتصاد غیررسمی و بنابراین افزایش فرار مالیاتی در ترکیه و کشورهای همسایه بوده است.

یکی دیگر از علل فرار مالیاتی، درآمد مالیات‌دهندگان است. تشخیص وجود رابطه منفی و یا مثبت بین درآمد و فرار مالیاتی یک مسئله تجربی است. امبایی^{۲۵} (۲۰۰۷)، به بررسی رابطه بین درآمد مالیات‌دهندگان و فرار مالیاتی در آفریقای جنوبی پرداخت. وی نشان داد که رابطه بین درآمد و فرار مالیاتی، مثبت است. فیشلو و فریدمن^{۲۶} (۱۹۹۴)، به این نتیجه رسیدند که ارتباط منفی بین تکانه‌های درآمد و فرار مالیاتی وجود دارد.

امبای و یو (۲۰۱۰) و تابنده و همکاران (۲۰۱۲) متغیر اندازه دولت را در مطالعات خود به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مطرح کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که با افزایش اندازه دولت میزان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت و این تأثیر معنادار است. بیکاری نیز یکی دیگر از علل فرار مالیاتی است که اثر قابل توجهی بر فرار مالیاتی دارد. رشد بیکاری، انگیزه فعالیت در حوزه‌های غیرقانونی را افزایش می‌دهد و به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی کمک می‌کند که به نوبه خود به فرار مالیاتی بالا منجر خواهد شد.

دل آنو و همکاران (۲۰۰۴)، نشان دادند که بیکاری یکی از علل اقتصاد سایه‌ای در فرانسه، اسپانیا و یونان است.

در این مورد نتیجه مشابهی در ایران در پژوهش صامتی و همکاران (۱۳۸۸)، به دست آمده است. در مطالعه دیگری، دل آنو و همکاران^{۲۷} (۲۰۰۷)، نشان دادند که رابطه مثبتی بین بیکاری و اقتصاد سایه‌ای در اقتصاد کشور پرتغال وجود دارد. این محققان متذکر شدند که فعالیت در اقتصاد زیرزمینی و اقتصاد سایه‌ای به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود.

پژوهش‌های گبلی و ژل^{۲۸} (۱۹۷۴)، در سوئد و سانگ و یاربرو^{۲۹} (۱۹۷۸) در آمریکا، نشان داد هنگامی که اشخاص اعتماد بیشتری به دولت دارند، احتمال کمتری دارد که از پرداخت مالیات بر درآمد فرار کنند.

اعمال محدودیت‌های تجاری باعث می‌شود که واردات و صادرات به صورت غیر قانونی و قاچاق انجام گیرد و باعث افزایش فرار مالیاتی شود. همچنین با کاهش محدودیت‌های تجاری از قبیل سهمیه‌بندی‌ها، تعرفه‌های بالا و... می‌توان حجم فعالیت‌های قاچاق کالا را کاهش داد. یک راه مقابله با گسترش اقتصاد زیرزمینی، کاهش محدودیت‌های قانونی بوده

کاباله و پاناداس^{۱۹} (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.

البته نیکولینی^{۲۰} (۱۹۹۸) و المرهوبی^{۲۱} (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 آوردن تورم از این گونه مبادله‌های زیرزمینی و غیرقانونی از طریق حق چاپ اسکناس، مالیات دریافت کند. در واقع، در اینجا وجود بازارهای زیرزمینی و فرار مالیاتی منجر به ایجاد تورم شده است. مطالعه کرانه و نورزاد^{۲۲} (۱۹۹۰)، نیز این رابطه مثبت بین فرار مالیاتی و تورم را تأیید می‌نماید.

چریستوپولوس^{۲۳} (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. وی معتقد است که اگر گسترده‌تر شدن اقتصاد زیرزمینی به علت بالا بودن نرخ مالیات و تأمین اجتماعی باشد، در این صورت این مسئله می‌تواند منجر به افزایش فرار مالیاتی گردد. فرار مالیاتی نیز به نوبه خود می‌تواند منجر به افزایش کسری بودجه دولت شده و همین مسئله نرخ مالیات را افزایش دهد و دوباره اقتصاد زیرزمینی بزرگتر گردد.

بروکس (۲۰۰۱)، معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد. 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، ساده سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به سزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی داشته باشد.

اشنایدر و سواسان^{۲۴} (۲۰۰۷)، در پژوهشی نشان دادند که افزایش در شدت مقررات، عامل مهمی در ایجاد انگیزه در

25. Umbai

26. Fischlo & Friedman

27. Dell'Anno et al.

28. Gebly & Gel

29. Sang & Yarbrough

19. Kabale & Panadas

20. Noline

21. Al Marhubi

22. Crane & Nourzad

23. Christopoulos

24. Schneider & Savasan

انباشت ثروت برای گروه‌های خاص شده و در نتیجه منجر به افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی شود. بنابراین تعیین ارتباط بین فرار مالیاتی و توزیع عادلانه درآمد نیز یک مسئله تجربی است (سوری و مهرگان، ۱۳۸۶).

در ایران و سایر کشورها تا کنون پژوهشی، برای مدل‌سازی فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد صورت نگرفته است. لیکن پژوهش‌های معدود زیر تا حدودی مشابه موضوع پژوهش ما بوده است:

ریچاردسون^{۳۱} (۲۰۰۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی برای ۴۵ کشور پرداخت. وی با استفاده از روش داده‌های پانل به این نتیجه رسیده است که از عوامل غیراقتصادی مؤثر بر فرار مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات، بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند. در میان عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی اشاره کرد. وی نتیجه‌گیری می‌نماید که با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، افزایش سطح تحصیلات افراد و بهبود منابع درآمدی، میزان فرار مالیاتی در کشورها کاهش خواهد یافت.

باربوتا^{۳۲} (۲۰۰۸)، در تحقیقی تحت عنوان "عوامل اقتصادی و غیر اقتصادی پذیرش مالیات بر درآمد" با بررسی عوامل اقتصادی و غیراقتصادی مؤثر بر پذیرش یا فرار مالیات بر درآمد عوامل اقتصادی مؤثر را شامل، سطح درآمدها، احتمالات ممیز، ممیزی مالیاتی، نرخ مالیات، مجازات و جریمه‌ها می‌داند و عوامل غیراقتصادی را عوامل شخصی، هنجارهای اجتماعی و ملی و احساس غیرمنصفانه بودن را بیان می‌کند.

ویلسون (۲۰۰۹)، در مطالعه‌ای با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی" به ارائه مدلی برای پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از ویژگی‌های خاص شرکت پرداخت. یافته‌های وی نشان داد در شرکت‌هایی که اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند، تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ابرازی بیشتر می‌باشد و این شرکت‌ها از رویه‌های گزارشگری مالی متهورانه‌تری استفاده می‌کنند. علاوه بر این شرکت‌هایی که اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند، بازده‌های مثبت و غیرعادی بیشتری را نشان می‌دهند.

تابنده و تیری^{۳۳} (۲۰۱۰) در بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مالزی، پایه مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مالیات‌دهندگان، نرخ تورم و باز بودن تجارت را به‌عنوان

و کاهش تجارت غیرقانونی منوط به آزادسازی تجاری است که به نوبه خود باعث کاهش فرار مالیاتی خواهد شد (اشرف‌زاده و مهرگان، ۱۳۸۱).

صامتی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که یک رابطه منفی بین باز بودن تجارت و اقتصاد زیرزمینی در ایران وجود دارد. در نظام مالیاتی کشور ما، فرهنگ پرداخت مالیات به طور داوطلبانه بر اساس خود اظهاری پایین است، چرا که سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نیست. همچنین اعتماد متقابل هم بین مأموران تشخیص و مؤدیان مالیات وجود ندارد (قبله‌وی و نیکومرام، ۱۳۸۶). مالیات از ویژگی‌های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از سوی ملت و به ویژگی‌های فرهنگی کشور بستگی دارد. به طور کلی، برخورداری از فرهنگ مالیاتی منجر به پذیرش شکل داوطلبانه آن توسط گروه‌های اجتماعی می‌شود. تحولات سریع در نظام‌های اقتصادی باعث می‌شود ویژگی‌های مادی فرهنگ مالیاتی به دلیل پیشرفت فناوری رشد کند، ولی بخش معنوی آن به دلیل ارتباط با موارد کیفی و تحولات جامعه شناختی، به کندی رشد کند و در این حالت، با عقب افتادگی فرهنگ مالیاتی روبه‌رو می‌شویم (آسترکی، ۱۳۸۹).

سطح تحصیلات بیانگر توانایی درک مؤدیان، برای قبول یا فرار از قوانین مالیاتی و مبین ارتباط فرار مالیاتی و آثار مخرب آن و همچنین آگاهی فرد از حضور دولت در اقتصاد و درک آثار ناشی از این حضور در عرصه‌های مختلف اقتصادی می‌باشد. چنین توانایی به عنوان یک عامل مهم در نظام مالیاتی خود ابرازی، بیشتر نمود پیدا می‌کند و ممکن است درصد قابل توجهی از جمعیت هر کشوری توانایی درک مناسب قوانین مالیاتی را نداشته باشند (جکسون و میلیرون^{۳۰}، ۱۹۸۶).

فرار مالیاتی اثرات مهمی بر رشد اقتصادی دارد. فرار مالیاتی درآمد دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در تخصیص سرمایه‌گذاری‌های لازم، با کمبود مواجه خواهد شد. در چنین حالتی، فرار مالیاتی اثر منفی بر اقتصاد خواهد داشت. در مقابل، فرار مالیاتی ممکن است پس‌اندازهای شخصی و به نوبه خود سرمایه‌گذاری‌های خصوصی را افزایش دهد. در این صورت، فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر مثبت خواهد داشت (دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴). روشن است که هیچ توافقی در تأثیر فرار مالیاتی بر تولید ناخالص داخلی وجود ندارد. فرار مالیاتی، باعث نارسایی در توزیع عادلانه درآمد و

31. Richardson

32. Barbuta

33. Tabandeh & Thierry

30. Jackson & Milliron

مدیریت، تراکم پرونده‌های مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، عدم به‌کارگیری ظرفیت‌های قانونی، فقدان جرایم نظام‌مند، فساد مأموران مالیاتی و معافیت‌های وسیع و متنوع مالیاتی است.

نصر اصفهانی و دلوی اصفهانی (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی" در صدد بررسی عوامل مؤثر بر فرار مؤدیان از پرداخت مالیات بودند. پس از شناسایی این عوامل، پیشنهاداتی برای کاهش فرار مالیاتی ارائه شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که، از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی، بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته‌اند.

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران" بیان داشتند، مطالعات انجام شده در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به طور تقریبی میان این کشورها به عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارا هستند.

جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان "کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی" به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه خبرگان با استفاده از روش دلفی پرداختند. داده‌های استخراج شده بر اساس روش‌های رگرسیون خطی چند متغیره و همچنین شبکه‌های عصبی مصنوعی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت که هر دو روش بیانگر تأثیر عوامل شناسایی شده بر فرار مالیاتی شرکت‌ها بوده است. در مرحله بعدی کارایی هر یک از تکنیک‌های رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه عصبی مصنوعی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن بیانگر کارایی بیشتر شبکه‌های عصبی مصنوعی در مقایسه با رگرسیون خطی چند متغیره بوده است. بر این اساس کارایی رگرسیون خطی چند متغیره در کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی ۶۰ درصد، در حالی که کارایی شبکه‌های عصبی مصنوعی ۸۲/۵ درصد بوده است.

با توجه به مرور ادبیات پژوهش و مدل‌های موجود آن، چارچوب نظری پژوهش حاضر به صورت شکل ۱، می‌باشد.

دلایل اصلی فرار مالیاتی مطرح نمودند. نتایج این پژوهش همچنین بیان می‌دارد که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنی‌دار است و رابطه بین آزادی تجارت و فرار مالیاتی منفی و معنی‌دار است.

فرانزونی^{۳۴} (۲۰۱۴)، با بررسی و مرور نظری پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه فرار مالیاتی و نیز تمکین مالیاتی در شرکت‌های ایتالیایی، عوامل مختلف تأثیرگذار بر عدم تمکین و فرار مالیاتی را شناسایی نموده و راهکارهای پیشگیری از آن را نیز مورد بررسی و آزمون قرار داده است. بر این اساس و با توجه به بررسی‌های انجام گرفته، وی به این نتیجه رسید که محرک‌ها و رویه‌های قانونی دولت، سیاست اجرای مالیات را تعیین می‌کنند و بخش عمده‌ای از فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی بر گرفته از خلاءهای قانونی بوده است.

کیری^{۳۵} (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداخت. او به این نتیجه رسید که سه عامل اصلی که بر فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارد، نرخ مالیات، احتمال حسابرسی و نرخ مجازات است.

ساجدجارتو و همکاران^{۳۶} (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر درک فرار مالیاتی در کشور اندونزی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که شخصیت و فرهنگ، عوامل نهادی و روحیه مالیاتی تأثیر بسیار معنی‌دار و مثبتی نسبت به درک فرار مالیاتی دارند. اما عوامل سنتی عکس آن را نشان می‌دهند.

کنو^{۳۷} (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر درک مالیات دهندگان نسبت به جدیت فرار مالیاتی پرداخت. نتیجه مطالعه وی نشان داد که فرار مالیاتی ناشی از عدم آگاهی در مورد مالیات، درک فرار مالیاتی به عنوان فرهنگ، روند حسابرسی مالیاتی و درجه تشخیص، درک فرار مالیاتی به عنوان یک جرم جزئی و مسائل مربوط به انصاف مالیاتی و عدالت است. در نهایت یافته‌های مطالعه او، توصیه می‌کند مقامات مالیاتی و سیاست‌گذاران به طور مداوم در ایجاد آگاهی و دانش مالیاتی از طریق ارائه آموزش‌ها و آموزش به مالیات دهندگان و بهبود ناعادلانه بودن و روندهای ناعادلانه پرداخت مالیات تلاش زیادی کنند.

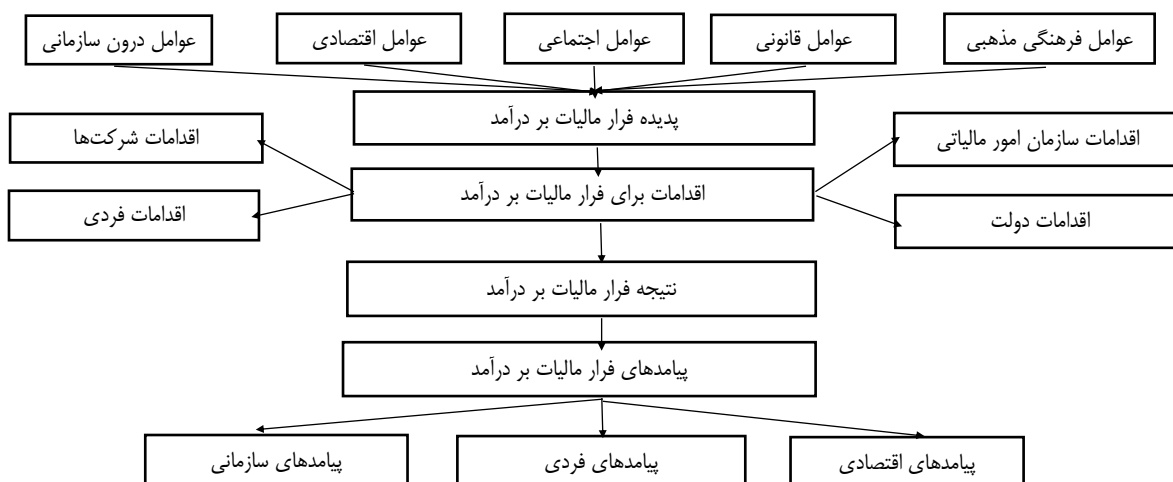
قاروئی و علیجانی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای به ارزیابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران پرداختند و نتیجه گرفتند که عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران شامل: وضع معیشتی کارکنان، ضعف سیستم اطلاعات

34. Fvanzoni

35. Kiri

36. Sadjarto et al.

37. Kenno

شکل ۱. چارچوب نظری پژوهش^{۳۸}

انجام می‌گردد، اثر گذار است و این اقدامات به نوبه خود تعیین کننده نتایج و پیامدهای فرار مالیات بر درآمد است. پیامدهای فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: پیامدهای اقتصادی نظیر توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی و کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه و... پیامدهای فردی نظیر تضعیف فرهنگ مالیاتی و ایجاد بی‌اعتمادی در مردم و پیامدهای سازمانی نظیر عدم اعتبار شرکت، کوتاه بودن عمر شرکت و عدم رقابت پذیری شرکت و... همچنین بر اساس سایر مطالعات صورت گرفته برخی عوامل مداخله‌گر بر فرآیند فرار مالیات بر درآمد مشخص گردیده است که عبارتند از: کمبود افراد خبره و با دانش و تجربه مالی بالا، نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیرقانونی، عدم هماهنگی بین قوانین بازار بورس و دستگاه‌های اجرایی، ناکارایی سیستم‌های مالیاتی و...

تضاد بین دولت و مؤدیان، منجر به توجه روز افزون مقوله مالیات بر درآمد در سطح بین‌المللی و همچنین ایران شده است. برای پاسخ به چنین نیازی در سازمان‌های مالیاتی، امروزه بسیاری از سازمان‌های جهانی و کارشناسان حرفه‌ای بر این باورند که تشکیل بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر، تدوین قانون با ضمانت اجرای قوی برای برخورد با متخلفان فرار مالیاتی و اهتمام افراد جامعه با فرهنگ‌سازی مالیاتی برای افزایش فراریان مالیاتی، عواملی مؤثر در جلوگیری از فرار مالیاتی و سایر موارد عدم تمکین محسوب می‌شود (برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). از این رو محققان این حوزه ارتباط عوامل متعددی را با فرار مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر آن و طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد بوده‌اند. لذا این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سؤالات است:

قالب چارچوب فوق در بخش عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیات بر درآمد، مبتنی بر پژوهش‌های بروکس (۲۰۰۱)؛ چریستوپالاس (۲۰۰۳)؛ اشنايدر و سواسان (۲۰۰۷)؛ باربوتا (۲۰۰۸)؛ ویلسون (۲۰۰۹)؛ ریچاردسون (۲۰۱۰)؛ هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)؛ جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸) و آسترکی (۱۳۸۹) است. پیامدها نیز برآمده است از ادبیات مطرح شده در مبانی نظری پژوهش. بر اساس چارچوب فوق عوامل اثر گذار بر پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عوامل فرهنگی مذهبی، نظیر عدم ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی، عدم اعتماد مردم به دولت، عوامل قانونی نظیر وجود معافیت‌های متنوع و متعدد در قانون مالیات، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات موضوعه در ارتباط با مالیات، عوامل اجتماعی نظیر الگوبرداری، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد سایر مؤدیان، قانون‌گرایی، رسانه‌ها، سطح تحصیلات مؤدیان، اعتماد سیاسی و میزان مشارکت اجتماعی افراد، عوامل اقتصادی نظیر معافیت‌های نامحدود، نرخ بیکاری، اندازه دولت، میزان درآمد مالیات‌دهندگان، تورم، گسترش شغل‌های کاذب و فعالیت‌های زیرزمینی و بحران‌های اقتصادی و عوامل درون سازمانی نظیر بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام و مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم موفقیت در شناسایی کامل مؤدیان مالیاتی، عدم وجود و یا ضعف نظارت و پیگیری اثر بخش در پروسه تشخیص و اخذ مالیات، تشخیص علی‌الرأس مالیات، وجود فساد در میان مأمورین مالیاتی است. این عوامل تعیین کننده میزان فرار مالیات بر درآمد است. یعنی فرار مالیاتی با توجه به عوامل فوق ایجاد می‌شود. پدیده فرار مالیات بر درآمد بر اقدامات انجام شده در این مورد که

۳۸. منبع تمامی جداول و اشکال این پژوهش از "یافته‌های پژوهش" می‌باشد.

قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از لحاظ زمانی، طی سال ۱۳۹۸ صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی، مربوط به حوزه فرار مالیاتی هست و در این حوزه، فرار مالیاتی مربوط به درآمد اشخاص حقوقی بررسی شد. مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیران ستادی و صفی سازمان امور مالیاتی و مدرسین مالیاتی، جامعه آماری را تشکیل دادند. نمونه مصاحبه، از میان مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیران ستادی و صفی سازمان امور مالیاتی و مدرسین مالیاتی استان‌های تهران و آذربایجان شرقی انتخاب شد.

روش نمونه‌گیری

در این پژوهش، با توجه به هدف آن، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. این مدل نمونه‌گیری یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵)، به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند و یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی نمایند. در مجموع، پس از انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت.

۱. مدل مناسب برای تبیین پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد به چه صورت است؟
۲. مؤلفه‌های توضیح دهنده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد کدامند؟
۳. روابط بین مؤلفه‌های توضیح دهنده چگونه است و منطبق این روابط چیست؟
۴. چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. در این پژوهش با توجه به هدف پژوهش (نظریه‌پردازی جامع یک پدیده) و نوع داده‌ها از روش کیفی استفاده شد. نظریه داده بنیاد نوعی از روش‌های کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص می‌باشد (استراوس و کوربین^{۳۹}، ۱۹۹۸). هدف از این پژوهش نیز شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان در زمینه فرار مالیاتی به منظور دستیابی به نظریه در این زمینه بود. یافته‌های این پژوهش در شناسایی عوامل مختلف دخیل در فرایند فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد و طراحی مدلی در این زمینه، مؤثر می‌باشد. در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد از نظریه داده بنیاد استفاده شد. در نظریه‌پردازی داده بنیاد الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، مصاحبه، روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه‌پردازی داده بنیاد است و لذا با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است.

جدول ۱. ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

سابقه کاری			تحصیلات			تعداد	سمت / موقعیت شغلی
بیش از ۳۰ سال	۱۵-۳۰ سال	کمتر از ۱۵ سال	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی		
-	۲	۱	۱	۲	-	۳	مدیر مالی شرکت
-	۴	۲	۱	۳	۲	۶	مدیر سازمان امور مالیاتی
۲	۱	-	۱	۱	۱	۳	مدرس مالیاتی
۲	۷	۳	۳	۶	۳	۱۲	جمع

شفافیت بودجه" و امکانات و رفاه برای افراد جامعه از طریق مالیات ایجاد نمی‌شود "عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی" و دولت مدیریت خوبی روی درآمدهای مالیاتی ندارد "عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت" یکی از عوامل فرار مالیاتی می‌باشد. توضیحات مناسب در جامعه در مورد درآمدهای مالیاتی و محل مصرف آنها ارائه نمی‌شود. بیشتر باور مردم این بوده که درآمد اصلی بودجه از بخش درآمدهای نفتی بوده و بودجه‌بندی در کشور ما شفاف نیست "عدم شفافیت بودجه". قوانین سخت‌گیرانه در ایران به خوبی وضع نشده به همین علت فرار مالیاتی انجام می‌گیرد اما در سایر کشورها جرایم فرار مالیاتی خیلی سنگین می‌باشد "نبود قوانین سخت‌گیرانه در ایران". در قانون جدید فرار مالیاتی جرم بوده ولی فعلاً اجرایی نشده است "نبود قدرت اجرایی قوانین".

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری به معنای استفاده فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. در این مرحله محقق ضمن مراجعه به متن عبارتی که هر کد از آن مستخرج شده و مقایسه کدها با یکدیگر در صدد شناسایی کدهای متداخل و مشابه است، محقق با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم اولیه، کدهای مشابه یا مشترک را در قالب یک مقوله واحد قرار می‌دهد، بنابراین انبوهی از داده‌ها و مفاهیم اولیه به مقوله‌هایی مشخص و محدود کاهش می‌یابند. از این رو هر مقوله در برگرفته مفاهیمی مشابه، متداخل و هم معناست. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، محقق متوجه شده است که مفاهیم "عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی" و "عدم شفافیت بودجه" و "عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت" اشاره به یک چیز دارند؛ بی‌اعتمادی مردم به دولت یکی از عوامل فرار مالیاتی می‌باشد. با توجه به این مطلب محقق از هر یک از مفاهیم فوق، مقوله "بی‌اعتمادی مردم به دولت" را استخراج نموده است. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده، انتزاعی‌تر است و هر یک از مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. دیگر مقوله‌ها نیز به همین صورت استخراج شده‌اند. در نهایت مفاهیم زیادی به مقوله‌های مشخص تقلیل یافتند. نمونه‌هایی از مقوله‌ها به همراه مفاهیم تشکیل دهنده آنها در ارتباط با پدیده فرار مالیاتی در جدول ۲ به شرح زیر می‌باشند:

کدگذاری محوری

طی کدگذاری محوری، مقوله‌ها به صورت یک شبکه با هم در ارتباط قرار می‌گیرند. یافتن کدهای مشترک و مقوله بندی

شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه شوندهگان از موضوع پژوهش و تمایل آنها به غنی‌تر شدن نتایج پژوهش، میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها ۱ ساعت و ۵۰ دقیقه بوده است. در جدول ۱، ویژگی‌های خیرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

با توجه به ماهیت کیفی روش نظریه داده بنیاد، از روش مربوط به کدگذاری باز (کشف مؤلفه‌های توضیح دهنده فرار مالیات بر درآمد)، کدگذاری محوری (تعیین مقوله اصلی و روابط بین مؤلفه‌های کشف شده) و کدگذاری گزینشی (طراحی مدل جامع پدیده فرار مالیات بر درآمد با بیان منطق روابط کشف شده) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

کدگذاری باز

پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن آن بررسی شد و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج گردید. محقق پس از هر مصاحبه اقدام به مطالعه دقیق متن مصاحبه، و سپس برداشت نکات کلیدی اقدام به کدگذاری باز می‌نمود، و بعد از کدگذاری مصاحبه بعدی را انجام می‌داد. این رویه یا روش ادامه داشت تا زمانی که بعد از مصاحبه‌ها و جمع‌بندی نتایج و بررسی آن توسط تیم پژوهش اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها مورد توافق قرار گرفت. اشباع نظری معیاری است که براساس آن محقق در مورد اتمام فرآیند گردآوری داده‌ها تصمیمگیری می‌کند. به این معنا که هر وقت محقق در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری به این نتیجه رسید که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده به سؤالات تحقیق یکسان هستند، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف می‌سازد. محقق در این تحقیق با انجام ۱۲ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. از این ۱۲ مصاحبه تعداد زیادی مفهوم استخراج شد. برای نمونه تعدادی از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه اول عبارتند از: پرداخت سود بیشتر به سهامدار، کمتر پرداختن مالیات، بیشتر کردن سود، حساب‌سازی در صورت‌های مالی، کمتر پرداختن مالیات توسط شرکت‌ها، عدم پرداخت پول به دولت، عدم اطلاع مردم از نقش مالیات، مشاهده نکردن مصادیق عینی مالیات در زندگی روزمره افراد جامعه.

برای نمونه نحوه کدگذاری نقل قول یکی از مصاحبه شوندهگان (یکی از مدیران سازمان امور مالیاتی نمونه) تشریح می‌گردد:

اعتقاد به اینکه درآمد مالیاتی در جای مناسبی هزینه نمی‌شود و پول به صوت شفاف وارد بودجه نمی‌شود "عدم

داده‌ها ردپای آن را می‌توان به وضوح مشاهده کرد. بنابراین می‌توان این مقوله را در مرکز قرار داد و دیگر مقوله‌ها را به آن مرتبط نمود. برای نمونه جدول ۳ مربوط به بخشی از کدگذاری محوری را نشان می‌دهد.

کدگذاری انتخابی

این کدگذاری مرحله اصلی نظریه پردازی داده بنیاد است که بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. کدگذاری انتخابی فرآیند یکپارچه سازی و بهبود و پالایش مقوله‌ها است به این ترتیب که محقق با ایجاد یک آهنگ و چیدمان خاص بین مقوله‌ها آنها را برای ارائه و

محوری نیز مستلزم استفاده از روش مقایسه ثابت است. تحلیل مقایسه ثابت رویداد در مقابل رویداد برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌هاست. هدف این مرحله باز گرداندن نظم و انسجام به داده‌های کد بندی شده است. کدگذاری محوری بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است. در این مرحله نوع مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری محوری (مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها) مشخص می‌گردد. از بین مقوله‌های استخراج شده، مقوله "فرار مالیاتی" به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده و در مرکز مدل قرار گرفته است. دلیل انتخاب این مقوله به منزله مقوله محوری این است که در اغلب

جدول ۲. نمونه مقوله و مفاهیم

مفهوم	مقوله
کمتر پرداختن مالیات توسط شرکت‌ها و بیشتر کردن سود	انگیزه سودجویی
مشاهده نکردن مصادیق عینی مالیات در زندگی روزمره افراد جامعه	عدم اطلاع افراد جامعه از نقش مالیات در جامعه
شفاف نبودن بحث پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه
افزایش هزینه‌های تمکین	پیچیدگی و مبهم بودن قوانین و مقررات مالیاتی
انجام فعالیت‌های غیرمعاف در قالب فعالیت‌های معاف مالیاتی	وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
عدم شفافیت بودجه و عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت	بی‌اعتمادی مردم به دولت
پرداخت سود بیشتر به سهامدار	عدم پرداخت پول به دولت و عدم اطلاع مردم از نقش مالیات
جا نیفتادن فرهنگ مالیاتی و دست دولت در جیب مردم بودن	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه
پیچیده و مبهم بودن قوانین و ساده نبودن قوانین مالیاتی	پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی
معاف بودن بعضی از فعالیت‌ها از مالیات	وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی	بی‌اعتمادی مردم به دولت

جدول ۳. نمونه کدگذاری محوری

مقوله	نوع مقوله
عدم گسترش فرهنگ مالیاتی-عدم شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها و عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و معافیت‌های متنوع مالیاتی.	شرایط علی
نبود فضای مناسب کسب و کار-عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه.	شرایط زمینه‌ای
کمبود نیروهای خبره و با دانش و تجربه بالا-ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، ارتباط با بازارهای جهانی، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیر قانونی و استفاده از حساب‌های اجاره‌ای.	شرایط مداخله‌گر
اجرای قوانین مجازاتی مربوط به فرار مالیاتی به طور جدی، ایجاد بانک اطلاعاتی جامع برای شرکت‌ها و فرهنگ‌سازی مالیاتی، اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی، کنترل تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها و استخدام و آموزش نیروهای متخصص و خبره، ایجاد اعتماد در مردم از سوی دولت و شفاف‌سازی و کارآمد سازی هزینه‌های دولت.	راهبردها
توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه-تضعیف فرهنگ مالیاتی و عدم اعتبار شرکت، کاهش سطح شفافیت اقتصادی-کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه.	پیامدها

تبیین فرار مالیات بر درآمد، جهت افزایش کارایی نظام مالیاتی اهمیت بسیاری دارد. با توجه به اهمیت اثربخشی دولت در کاهش فرار مالیاتی، نیاز است که دولت‌ها از طریق سیاست‌های مؤثر به ارتقاء کارایی و اثربخشی دولت توجه ویژه‌ای داشته باشند تا از این طریق حمایت‌های لازم از طرف مؤدیان مالیاتی به عمل آید. همچنین با توجه به تأثیر مثبت بار مالیاتی در انگیزه فرار از پرداخت مالیات پیشنهاده می‌گردد تا از طریق کاهش نرخ‌ها، انگیزه پرداخت مالیات در مؤدیان افزایش یابد. دولت‌ها می‌توانند با کاهش نرخ مالیات علاوه بر اینکه سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را افزایش داده و رشد اقتصادی را دنبال نمایند، از طریق کاهش بار مالیاتی، انگیزه فرار مالیاتی را تا حد زیادی کاهش دهند. از این رو اگر چه در

شکل‌دهی یک نظریه تنظیم می‌کند. در این سطح سعی می‌شود با کنار هم نهادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری به منزله مضمون اصلی، یک روایت نظری برای پدیده ارائه شده و ضمن آن، حول این رشته اصلی، بین مفاهیم و مقوله‌ها، ارتباطی نظام‌مند ایجاد شود. مدل جامع پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد در نمودار ۲، نشان داده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

مسئله فرار مالیاتی از دهه‌های گذشته توجه محققان و سیاست‌گذاران را جلب نموده و مطالعات مختلفی در این خصوص صورت پذیرفته است. بر این اساس، ارائه مدل



نمودار ۲. مدل جامع پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

تورم و عدم تغییر در درآمد اسمی افراد، درآمد حقیقی افراد کاهش خواهد یافت. بنابراین در صورت عدم توجه پولی، مؤدیان مالیاتی سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به درآمد حقیقی قبل از افزایش تورم دست یابند. همچنین از سوی دیگر 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. رشد بیکاری نیز، انگیزه فعالیت در حوزه‌های غیرقانونی را افزایش می‌دهد و به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی کمک می‌کند و به تبع آن به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود.

در نهایت سیستم اطلاعاتی ناکارآمد، یکی دیگر از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشد. در این ارتباط در کشورهای توسعه یافته به علت دسترسی دستگاه مالیات ستان به اطلاعات درآمدی و معاملاتی افراد حقیقی و حقوقی از جمله اشخاص ثالث، میزان فرار مالیاتی بسیار اندک است. ولی در کشورهای در حال توسعه، ضعف و عدم همکاری مناسب سیستم بانکی و عدم ثبت دقیق معاملات و انتقالات موجب شده است مسئولان مربوطه نتوانند اطلاعات دقیقی از درآمد و ثروت افراد به دست آورند. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های بروکس (۲۰۰۱)؛ ریچاردسون (۲۰۰۶)؛ باربوتا (۲۰۰۸)؛ ویلسون (۲۰۰۹)؛ اسلامی و جلال‌آبادی (۱۳۸۵)؛ قبله وی و نیکومرام (۱۳۸۶)؛ قاروئی و علیجانی (۱۳۸۹) و جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸)، است.

۲. تشریح مقوله شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر

درآمد

یکی از مهمترین شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر درآمد، مناسب نبودن فضای اقتصادی در جامعه می‌باشد. زمانی که فضای کسب و کار در جامعه مناسب نیست و فاصله طبقاتی در جامعه زیاد است و تبعیض وجود دارد در این حالت افراد و شرکت‌ها رغبتی به پرداخت مالیات نداشته و اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند. در برخی بخش‌های مالیاتی مانند مالیات حقوق، کارکنان دولت تقریباً فاقد هر گونه تأخیر هستند.

یکی دیگر از شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، عدم وجود کنترل‌ها و نظارت قوی برای شرکت‌ها می‌باشد. زمانی که کنترل و نظارت قوی از سوی سازمان امور مالیاتی وجود ندارد متأسفانه در این گونه موارد شرکت‌ها از فرصت استفاده نموده و چون زمینه را مناسب می‌بینند و از فرهنگ مالیاتی بالایی برخوردار نیستند به همین علت اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند.

کوتاه مدت این امر کاهش درآمدهای مالیاتی دولت را در پی خواهد داشت، لیکن در بلندمدت، با توجه به افزایش پایه مالیات ناشی از رشد اقتصادی و همچنین کاهش فرار مالیاتی، درآمدهای مالیاتی از دست رفته، جبران می‌گردد. همچنین ارتقاء خدمات مالیاتی به مؤدیان و ارتقاء عدالت مالیاتی از طریق بهبود تشخیص و رسیدگی مالیاتی در افزایش رضایتمندی مؤدیان مالیاتی و بهبود تمکین مؤدیان و در نتیجه کاهش انگیزه فرار مالیاتی بسیار اهمیت دارد.

۱. تشریح مقوله شرایط علی پدیده فرار مالیات بر

درآمد

یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه بوده است. فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، آگاهی و رفتار افراد در خصوص مالیات است. پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی به ویژه هنگامی که با انگیزه سودجویی و سوداگری برخی افراد جامعه همراه شود می‌تواند نقش مؤثری در کاهش میزان مالیات‌های وصولی و افزایش فرار مالیاتی داشته باشد. از این رو یکی از ضرورت‌های نظام مالیاتی کارآمد، اشاعه و رشد فرهنگ مالیاتی یا مردمی کردن مالیات هاست. نظام مالیاتی باید عوامل انگیزشی و تشویق کننده تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت و عوامل ضد تشویقی آن را شناسایی و محدود کند.

یکی دیگر از دلایل پدیده فرار مالیاتی، شفاف نبودن اطلاعات مالی می‌باشد. اطلاعات همواره به‌عنوان یک مزیت رقابتی بوده و به‌عنوان یک منبع استراتژیک در سازمان و هم به‌عنوان یک منبع عمده برای ارزش افزوده مطرح می‌باشد. یکی دیگر از دلایل پدیده فرار مالیاتی عدم کارایی یا ضعف نظام مالیاتی است. در نظامی که مؤدی و ممیز مالیاتی بتوانند با یکدیگر بر سر مبالغ مالیاتی با یکدیگر تباری و توافق نمایند و همچنین فساد در بین مأموران مالیاتی باشد. در این حالت نظام مالیاتی نمی‌تواند کارایی لازم را در مقابله با فرار مالیاتی داشته باشد. یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مسئله به تنهایی به کارایی اجرایی سیاست‌های مالیاتی صدمه وارد می‌کند. قوانین پیچیده و مبهم، دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند و هزینه‌های تمکین را نیز افزایش می‌دهد. تورم می‌تواند انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی و به تبع آن زمینه ایجاد فرار مالیاتی را فراهم کند. مکانیزم‌های اثرگذاری تورم بر فرار مالیاتی را می‌توان این‌گونه تشریح کرد که در صورت وجود

یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر اجرای پدیده فرار مالیات بر درآمد، ارتباط با بازارهای جهانی است. شرکت‌های بین‌المللی که در کشورهای خارجی نیز فعالیت دارند از فرصت استفاده کرده و بیشتر در کشورهای سرمایه‌گذاری می‌کنند که به‌عنوان بهشت‌های مالیاتی هستند. چون در آن مناطق، نرخ مالیات صفر یا خیلی پایین می‌باشد. به همین خاطر از این طریق مالیات شرکت کاهش یافته و فرار مالیاتی انجام می‌شود.

در نهایت یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر در پدیده فرار مالیات بر درآمد، سوء استفاده از کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی توسط فرصت‌طلبان است. همچنین با مبلغ ناچیز، حساب‌های بانکی و دسته چک افراد ناآگاه را شرکت‌ها اجاره می‌کنند و بدون کوچک‌ترین دغدغه‌ای معاملات اقتصادی خود را از طریق حساب‌های بانکی افراد ناشناس انجام داده و مالیات پرداخت نمی‌کنند و دلایل این موارد عدم نظارت کافی از سوی نهادهای نظارتی در جامعه است. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ باربوتا، ۲۰۰۸؛ امامی، ۱۳۸۳؛ سیاحی گرگری، ۱۳۸۸؛ قاروئی و علیجانی، ۱۳۸۹ و جمشیدی نوید و همکاران ۱۳۹۸ است.

۴. راهکارهای مقابله با پدیده فرار مالیات بر درآمد

شامل موارد زیر می‌باشند:

۱. اجرای قوانین مجازاتی مربوط به فرار مالیاتی به طور جدی
۲. ایجاد بانک اطلاعاتی مالی جامع
۳. فرهنگ سازی مالیاتی
۴. اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی
۵. تصویب قوانین مالیاتی مناسب برای تشویق و جریمه مؤدیان مالیاتی و جدیت در اجرای آنها
۶. تقویت تبادل اطلاعات بین دستگاه‌های اجرایی و سازمان امور مالیاتی
۷. کنترل تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها
۸. استخدام و آموزش نیروهای متخصص و خیره
۹. ایجاد اعتماد در مردم از سوی دولت
۱۰. شفاف سازی و کارآمد سازی هزینه‌های دولت
۱۱. تعدیل نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها
۱۲. افزایش رضایتمندی مؤدیان مالیاتی و بهبود تمکین مؤدیان
۱۳. شفاف سازی و کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی.

۵. تشریح مقوله پیامدهای پدیده فرار مالیات بر درآمد

فرار مالیاتی موجب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و اخلاص در بودجه‌بندی شده و مانعی برای دستیابی به اهداف دولت است و مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی و .. کشور را با مشکل تأمین مالی مواجه کرده و در نهایت کاهش رفاه عمومی را در پی خواهد داشت. فرار مالیاتی می‌تواند رقابت

یکی دیگر از شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیاتی شرکت‌ها، مدیریت ضعیف در سازمان امور مالیاتی است، بسیاری از نیروهای شاغل در سازمان امور مالیاتی دارای فرصت‌های شغلی بهتر در بخش‌های خصوصی هستند. و لازمه باقی ماندن آنها در سازمان‌های مالیاتی تأمین کافی آنها به منظور عدم خروج از سازمان و ورود به بخش خصوصی است که متأسفانه مدیریت ضعیفی در این موارد در سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

در نهایت از شرایط زمینه‌ای دیگر در پدیده فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، عدم اعتماد عمومی در جامعه می‌باشد. هر چه اعتماد مردم به وعده‌های دولت درباره ارائه خدمات عمومی بیشتر باشد فرار مالیاتی کمتر می‌شود. اگر مردم احساس کنند که به آنها توجه می‌شود و دولت‌ها به آنچه گفته‌اند عمل کرده‌اند. فرار مالیاتی در میان آنها کاهش می‌یابد. همچنین اگر مردم اعتقاد داشته باشند که دیگر شهروندان نیز مالیاتشان را پرداخت می‌کنند آنان نیز اقدام به این کار می‌کنند و از فرار مالیاتی پرهیز می‌کنند. اعتقاد به اینکه درآمد مالیاتی در جای مناسبی هزینه نمی‌شود و پول به صورت شفاف وارد بودجه نمی‌شود و امکانات و رفاه برای افراد جامعه از طریق مالیات ایجاد نمی‌شود و دولت مدیریت خوبی روی درآمدهای مالیاتی ندارد یکی از زمینه‌های فرار مالیاتی می‌باشد. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های فیشرن، ۱۹۸۱؛ بروکس، ۲۰۰۱؛ دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ قاروئی و علیجانی، ۱۳۸۹ و امین خاکی، ۱۳۹۱ است.

۳. تشریح مقوله شرایط مداخله‌گر پدیده فرار مالیات بر درآمد

یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر انتخاب مکانیزم‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد، به‌کارگیری مدیران مالی با دانش و تجربه مالی بالا می‌باشد. شرکت‌ها با استخدام مدیر مالی قوی و با دانش بالا برای دور زدن سازمان مالیاتی و کاهش مالیات شرکت اقدام نموده و دست به فرار مالیاتی در شرکت می‌زنند. ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر اجرای پدیده فرار مالیات بر درآمد است. زمانی که قوانین و مقررات مالیاتی دارای اشکالات بوده و ضعف عمده‌ای داشته باشند در این حالت به وسیله تباری خریداران و فروشندگان، نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک توسط اشخاص حقوقی و استفاده از بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی و موارد دیگر شرکت‌ها سعی در کمتر پرداختن مالیات دارند و اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند.

عوامل اقتصادی را به نفع آنهایی که مالیات پرداخت نکرده‌اند تغییر داده و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر کرده و وضعیت توزیع درآمد را بدتر کند. با کاهش درآمد دولت، خدمات عمومی و اجتماعی و طرح‌های عمرانی، کاهش یافته و همچنین اثرات سوء زیادی مانند: بیکاری، طلاق، کاهش خدمات سازمان بهزیستی و ... را در جامعه شاهد خواهیم بود.

پدیده فرار مالیاتی علاوه بر کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح شکاف مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را نیز کاهش می‌دهد و چون درآمدهای دولت کم می‌شود دولت نمی‌تواند به وظایف مندرج در قانون اساسی عمل نماید و اختلاف طبقاتی بین افراد جامعه ایجاد می‌شود. فرار مالیاتی به دلیل فراهم نمودن زمینه انباشت ثروت نزد گروه‌های خاص فعال در بخش اقتصاد زیرزمینی، باعث توزیع نامناسب درآمد و ثروت در جامعه می‌شود. در این ارتباط، پرداخت مالیات توسط فعالان بخش رسمی اقتصاد، درآمد قابل تصرف آنها را کاهش می‌دهد. این در حالی است که فعالان بخش زیرزمینی اقتصاد، به دلیل عدم پرداخت مالیات، از درآمد قابل تصرف بالاتری برخوردار می‌شوند که این امر در بلندمدت منجر به ایجاد و تشدید نابرابری درآمد و ثروت می‌شود. گسترش فرار مالیاتی در یک اقتصاد به مفهوم نزول سطح شفافیت اقتصادی می‌باشد. فعالان بخش زیرزمینی اقتصاد در برابر هر سیاست شفافیت‌افزایی مقاومت نموده و در این راستا از همه ابزارها استفاده می‌نمایند. پدیده فرار مالیاتی به نحوی برگرفته از عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای و به‌عنوان یک ضد ارزش می‌باشد. گسترده شدن فرار مالیاتی می‌تواند در بلندمدت تهدید جدی برای فرهنگ مالیاتی آحاد جامعه و به تبع آن تداوم زندگی اجتماعی باشد. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های بروکس، ۲۰۰۱؛ دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ باربوتا، ۲۰۰۸؛ آسترکی، ۱۳۸۹؛ اسلامی و جلال آبادی، ۱۳۸۹ و امین خاکی، ۱۳۹۱ است.

پیشنهادات پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

بر اساس مدل مفهومی توسعه یافته و ابعاد آن، به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در صورتی که بخواهند به شناسایی پدیده فرار مالیات بر درآمد اقدام کنند، ابتدا به تحقق شرایط علی و ضرورت‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد خود از قبیل "عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی

قوانین و مقررات مالیاتی و معافیت‌های متنوع مالیاتی، تورم و بیکاری و نبود سیستم اطلاعاتی جامع و کارآمد" دقت نمایند زیرا در صورتی که این شرایط علی در جامعه به‌صورت شایسته و قابل ملاحظه‌ای درک نشوند پدیده فرار مالیات بر درآمد به مانند سایر فلسفه‌ها، رویکردها و تکنیک‌های مدیریتی به صورت یک مد مدیریتی (رواج نادرست یک تفکر) در می‌آید و پس از مدتی از اجرای آن از رونق و اهمیت می‌افتد. به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد بعد از تحقق ضرورت‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد، از وجود بسترها و نیازمندی‌های موردنیاز برای پدیده فرار مالیات بر درآمد در قالب شرایط زمینه‌ای اندازه‌گیری از قبیل "نبود فضای مناسب کسب و کار، عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه" در سازمان‌های خود اطمینان حاصل نماید و قبل از انجام فرار مالیاتی کارهایی را برای بهبود شرایط زمینه‌ای انجام دهند تا در قبل، حین و بعد از شناسایی پدیده فرار مالیات بر درآمد با مشکلات و موانع کمتری روبرو شوند. همچنین به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در هنگام انتخاب مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد به شرایط مداخله گر اندازه‌گیری از قبیل "کمبود نیروهای خبره و با دانش و تجربه بالا، ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، ارتباط با بازارهای جهانی، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیر قانونی و استفاده از حساب‌های اجاره ای" توجه نماید تا در انتخاب مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد دچار اشتباه نشوند و از این ابزارها نهایت استفاده را ببرند. همچنین سعی کنند شناخت خود از سایر مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد و نیز شرایط استفاده از آنها را افزایش دهند تا در عمل شناسایی فرار مالیاتی دارای آزادی عمل و انعطاف بالایی باشند. به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در صورتی که بتوانند پدیده فرار مالیات بر درآمد را شناسایی نمایند و به این کار اهتمام و مداومت داشته باشند می‌توانند از پیامدهای فرار مالیات بر درآمد از قبیل "توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی، کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه، تضعیف فرهنگ مالیاتی و عدم اعتبار شرکت" بهره مند شوند و در نهایت بتوانند نقش و اثرات فرار مالیات بر درآمد را در جامعه و شرکت‌ها نشان دهند. در پایان به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد که در صورتی که بخواهند فرار مالیات بر درآمد را شناسایی کنند باید دارای یک مدل مفهومی برای این کار باشند تا اقدامات و تلاش‌های آنها در راستای مسیر

پژوهش‌های کمی و کیفی بعد از خود شود. لذا با توجه به برخی از نتایج مهم و جدید پژوهش حاضر و نیز محدودیت‌های پژوهش، به محققان آتی توصیه می‌شود در حوزه‌های زیر به پژوهش بپردازند: ارائه مدلی برای اندازه‌گیری فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، انجام پژوهش حاضر به تفکیک صنایع موجود در بورس اوراق بهادار تهران به منظور کنترل تأثیر صنعت، ارائه مدلی برای تبیین فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر متغیرهای حسابداری مانند: کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها، ساختار حاکمیت شرکتی، کیفیت سود و هزینه بدهی در شرکت‌ها، بررسی دلایل عدم اجرا و پیگیری پروژه‌های بهبود در حوزه فرار مالیاتی و ارائه مدلی برای تبیین اجتناب مالیاتی بر اساس رویکرد نظریه داده بنیاد.

منابع

- آسترکی، مرضیه. (۱۳۸۹). فرهنگ پرداخت مالیات، مجله مهندسی فرهنگی، ۳۹ و ۴۰، ۹۴-۸۸.
- اسلامی، رضا و جلال‌آبادی، اسداله. (۱۳۸۵). بررسی زمینه‌های فرار مالیاتی در ایران با تأکید بر سوءاستفاده از کارت بازرگانی. دفتر مطالعات اقتصادی.
- اشرف زاده، حمیدرضا و مهرگان، نادر. (۱۳۸۱). تخمین حجم فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی در ایران با استفاده از روش تقاضا برای اسکناس و مسکوک در گردش. مجموعه مقالات سومین همایش ملی بررسی پدیده قاچاق کالا و راه‌های پیشگیری آن، پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، ۴۴-۲۵.
- امین‌خاکی، علیرضا. (۱۳۹۱). آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی. مجله علمی ترویجی کارآگاه، ۶(۲۱).
- بزرگری خانقاه، جمال و فیض‌پور، محمد علی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه. مجله پژوهش‌های حسابداری، ۹، ۴۳-۲۳.
- بهشتی، یعقوب و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی. دوفصلنامه ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، ۲۷۵-۲۴۷.
- جمشیدی نوید، بابک؛ ناصرآبادی، دلیر؛ طاهرآبادی، علی اصغر و قنبری، مهرداد. (۱۳۹۸). فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی. پژوهشنامه مالیات، ۴۰، ۱۸۴-۱۷۵.

درستی انجام شود. این مدل مفهومی در این پژوهش ارائه گردیده است. همچنین به علت جامع و گسترده بودن مدل مفهومی تحقیق، ممکن است این مدل برای مدیران سازمان امور مالیاتی سنگین، دشوار و مبهم باشد و نتوانند از این مدل به نحوه خوبی استفاده کنند. لذا پیشنهاد می‌شود که مراکز اصلی در امر تصمیم‌گیری‌های سازمان امور مالیاتی به منظور تسهیل درک و استفاده از این مدل مفهومی، ساختار اجرایی و تحقیقاتی ویژه‌ای برای این مدل در نظر بگیرند به این صورت یک کمیته اصلی تحت عنوان کمیته فرار مالیاتی با چندین کمیته فرار مالیات بر درآمد زیر مجموعه را تشکیل دهند. برای شروع به امر شناسایی فرار مالیاتی لازم است تا وضعیت بسترها و شرایط مورد نیاز برای شناسایی فرار مالیات بر درآمد بر اساس این مدل بررسی و مطالعه شود و بر اساس نتایج این ارزیابی اولیه راهکارهای اولیه برای حرکت به سمت جلوگیری از فرار مالیات بر درآمد پیش‌بینی و اجرا شود. این کمیته همچنین باید اقدام به ترتیب طراحی آیین نامه‌های مرتبط و آموزش ارزیابان فرار مالیات بر درآمد نماید.

علی‌رغم نقش این پژوهش در تبیین بیشتر پدیده فرار مالیات بر درآمد، از برخی جهات محدودیت‌هایی بر نتایج آن وارد است. بخشی از محدودیت‌های پژوهش حاضر به روش‌شناسی آن مربوط می‌شود. در این خصوص، محدودیت‌های را می‌توان برشمرد: در جمع‌آوری داده‌ها، استفاده از مصاحبه، بیش از آن‌چه در راهبرد نظریه برخاسته از داده‌ها پیشنهاد شده، بر مشاهدات مستقیم و مطالعه مستندات ترجیح داده شده است. در این مطالعه، امکان مطالعه تمامی مستندات مربوطه برای یک دوره زمانی طولانی مدت فراهم نبود. بیشتر کدها از مصاحبه‌های افراد مستخرج شده است و سایر منابعی همچون مشاهده، اسناد و مدارک، یادداشتها و غیره نقش کم‌رنگی داشته اند. می‌توان انتظار داشت که رصد پدیده فرار مالیات بر درآمد در بستر پژوهش و در دوره زمانی بلندمدت‌تر بینش عمیق‌تری را در خصوص این پدیده فراهم سازد. همچنین همانند اغلب مطالعات مبتنی بر نظریه برخاسته از داده‌ها، یافته‌های این مطالعه با اتکا به دیدگاه‌ها و تجربیات افراد نسبتاً محدودی حاصل شده که این نارسایی می‌تواند تعمیم‌پذیری نظری یافته‌های تحقیق را با محدودیت‌هایی همراه کند. تحلیل‌های کیفی متکی بر دیدگاه‌های کارشناسان و خبرگان نیازمند افراد صاحب نظر و با انگیزه است که متأسفانه همانند بسیاری از پژوهش‌های داخلی، این تحقیق هم با کمبود خبره واقعی و نیز فرصت تعامل و بهره‌مندی از نظرات آنها مواجه بوده است. خروجی یک پژوهش کیفی باید چراغ راهی برای

- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۲). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی (چاپ هشتم). تهران: انتشارات سمت.
- رحیمی کیا، اقبال؛ محمدی، شاپور و غضنفری، مهدی. (۱۳۹۴). تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی. فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۲۶، ۱۶۳-۱۳۵.
- سوری، علی و مهرگان، نادر. (۱۳۸۶). نقش سرمایه اجتماعی در تشکیل سرمایه انسانی. پژوهشنامه بازرگانی، ۱۱(۴)، ۲۰۷-۲۱۹.
- سید نورانی، محمدرضا. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. مرکز پژوهش‌های مجلس.
- صامتی، مجید؛ سامتی، مرتضی و دلایی میلان، علی. (۱۳۸۸). برآورد اقتصاد زیرزمینی در ایران (۱۳۸۸-۱۳۴۴) به روش MIMIC. مطالعات اقتصاد بین الملل، ۲۰(۳۵)، ۸۹-۱۱۴.
- صمدی، علی حسین و تابنده، رضیه. (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن). پژوهشنامه مالیات، ۱۹، ۱۰۶-۷۸.
- طهماسبی بلداجی، فرهاد و ضیائی بیگدلی، محمدتقی. (۱۳۸۳). مالیات بر ارزش افزوده (مالیات مدرن). تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- عرب مازار، علی اکبر. (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور. فصلنامه تخصصی مالیات، ۵۵.
- عرب مازار یزدی، علی. (۱۳۸۰). اقتصاد سیاه در ایران: اندازه، علل و آثار آن در سه دهه اخیر. مجله برنامه و بودجه، ۶۲ و ۶۳.
- قاروئی آهنگر، رضا و علیجانی روشن، علی. (۱۳۸۹). ارزیابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در کشور ایران. هشتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، تهران.
- قبله‌وی، غلامرضا و نیکومرام، هاشم. (۱۳۸۶). فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران، پژوهش‌های مدیریت راهبری، ۳۸، ۹۲-۷۲.
- محمدی، جواد. (۱۳۸۶). مالیات و مسائل پیرامون آن. تهران: مرکز چاپ سحر.
- نصر اصفهانی، مهدی و دلوی اصفهانی، محمدرضا. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی. مجله دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۱، ۳۶-۲۷.
- هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی. (۱۳۹۲). شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران. مجله برنامه‌ریزی و بودجه، ۲(۱۸)، ۵۸-۳۹.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1, 323-338.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax and Public Finance*, 19, 54-77.
- Al-Marhubi, F.A. (2000). Corruption and inflation. *Economic Letters*, 66(2), 199-202.
- Amin Khaki, A. (2012). Pathology of Realizing Tax Revenues with an Approach to Tax Evasion. *Detective Scientific Extension Journal*, (6)21 (In Persian).
- Andreoni, J., Erard B. & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, 818-860.
- Arab Mazar, A. (2009). Estimating the efficiency of income tax for businesses and legal entities in the provinces of the country. *Tax Quarterly*, 55, (In Persian).
- Arab Mazar Yazdi, A. (2001). Black economy in Iran: its size, causes and effects in the last three decades. *Program and Budget*, 62-63 (In Persian).
- Ashrafzadeh, H.R. & Mehregan, N. (2002). Estimation of the volume of underground economic activities in Iran using demand method for housing and working housing. *Proceedings of the 3rd National Conference on The Phenomenon of Smuggling of Goods and Its Preventive Ways, Economics Research Institute, Tarbiat Modares University*, 25-44 (In Persian).
- Astaraki, M. (2010). Tax Payment Culture. *Journal of Cultural Engineering*, 39&40 (In Persian).
- Barbuta, N. (2008). Economic and Non-Economic Factors for Tax Compliance. *University of Galati*.
- Barzegari Khanghah, J. & Feizpour, M.A. (2013). Risk-based tax audit: experiences from developed and developing countries. *Journal of*

- Accounting Research*, 9, 23-43 (In Persian).
- Becker, G.S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76, 169-217.
 - Beheshti, J. & Royaei, R.A. (2017). the Relationship between Philosophy of Individual Ethics and Tax Evasion Attitude. *Value and Behavioral Quarterly*, 2nd Year, 4, 247-275 (In Persian).
 - Brooks, N. (2001). Key issues in income tax: Challenges of tax administration and compliance, *Tax Conference. Asian Development Bank*, viewed 21.
 - Caballe, J. & Panades, J. (2004). Inflation, tax evasion, and the distribution of consumption. *Journal of Macroeconomics*, 26(4), 567-595.
 - Christopoulos, D. K. (2003). Does underground economy respond symmetrically to tax changes? Evidence from Greece. *Economic Modeling*, (3)20, 563- 570.
 - Crane, S. & Nourzad, F. (1990). Tax rates and tax evasion: Evidence from California Amnesty Data. *National Tax Journal*, (2)43, 99-189.
 - Dell'Anno, R., Gomez, M. & Pardo, A. (2004). Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A Mimic Approach. *Working Paper 2004*, 1-29.
 - Desai, M. & Dharmapala, S. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *The Review of Economics and Statistics*, (3)91, 537-546.
 - Dyreng, S., Hanlon, M. & Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, (1)83, 61-82.
 - Fishburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, (37)20, 325-332.
 - Franzoni, A. (2014). Tax Evasion and social Interactions. CIRANO Working Papers, *Journal of Public Economics*.
 - Gheblewi, G. & Nikomram, H. (2007). Tax culture and its study among physicians in the north of Tehran. *Researches on Road Management*, 38, 72-92 (In Persian).
 - Hadian, I. & Delivery, A. (2013). Identifying the Factors Affecting Tax Evasion in Iran's Economy. *Planning and Budget*, (18)2, 58-39 (In Persian).
 - Hafeznia, M.R. (2003). *Introduction to Research Methods in Humanities* (Eighth Edition). Tehran: Side Publications (In Persian).
 - Higgins, M. (1985). The relationship between the formal and hidden economies: an exploratory analysis for four countries, *The Economics of the Shadow Economy*, 127-143.
 - Islami, R. & Jalalabadi, A. (2006). Investigating the grounds of tax evasion in Iran with emphasis on business card abuse, *Office of Economic Studies* (In Persian).
 - Jamshidi Navid, B., Naserabadi, D., Taherabadi, A.A., & Ghanbari, M. (2019). Tax Evasion of Legal Entities: Comparison of Multivariate Linear Regression Efficiency and Artificial Neural Networks, *Tax Research Journal*, 40, 157-184 (In Persian).
 - Kenno, B.G. (2020). Factors Affecting Perception of Taxpayers towards the Seriousness of Tax Evasion in Bale Robe Town Administration, Oromia, Ethiopia. *International Journal of Finance and Accounting*, (2)9, 21-30.
 - Kiri, N. (2016). Factors Affecting Tax Evasion. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, (5)2, 804-811.
 - Nasr Esfahani, M. & Delvy Esfahani, M.R. (2013). Factors affecting tax evasion from the viewpoints of taxpayers and taxpayers. *Journal of Public Accounting*, 1, 27-36 (In Persian).
 - Nicolini, J. P. (1998). Tax evasion and the optimal inflation tax. *Journal of Development Economics*, (1)55, 215- 232.
 - Mohammadi, J. (2007) Taxes and related issues, Tehran: *Sahar Printing Center* (In Persian).
 - Qaroei Ahangar, R. & Alijani Roshan, A. (2010). Assessing the effective factors on tax evasion of companies in Iran. *8th International Management Conference*, Tehran (In Persian).
 - RahimiKia, E., Mohammadi, S. & Ghazanfari, M. (2015). Tax Evasion

- Detection Using Hybrid Intelligent System, *Iranian National Tax Administration*, 26, 135-163 (In Persian).
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and R. Taxation*, 15, 150-169.
 - Sadjarto, A., Susanto, A.N., Yuniar E. & Hartanto, M.G. (2019). Factors Affecting Perception of Tax Evasion among Chindos. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 144, 487-493.
 - Samadi, A.H. & Tabandeh, R. (2013). Tax evasion in Iran (study of causes and effects and estimation of its amount), *Tax Research Journal*, 19, 78-106 (In Persian).
 - Sameti, M., Sameti, M. & Delaey Meyalln, A. (2009). Estimation of Underground Economy in Iran (1965-2009) by MIMIC Method *International Economic Studies*, (20)2 (New Course), 89-114 (In Persian).
 - Schneider, F. & Savasan, F. (2007). DYMIMIC Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and Neighboring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics*, 9, 126-144.
 - Seyed Nourani, S.M.R. (2009). Tax evasion and economic growth in Iran. *Parliamentary Research Center* (In Persian).
 - Soori, A. & Mehregan, N. (2007). the role of social capital in the formation of human capital. *Journal of Business Research*, 11th Year, 42, 207-219, (In Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory (2nd ed.), *Thousand Oaks, CA: Sage*.
 - Tabandeh, V. & Thierry, V. (2010). The effect of Factors on Tax Evasion in Malaysia. *Staff Papers*, 24, IMF.
 - Tahmasebi Boldaji, F. & Ziaei Bigdeli, M.T. (2004). *VAT (Modern Tax)*. Tehran: *Institute of Economic Affairs*. (In Persian).
 - Wilson, R. (2009). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*, 84, 969-999.