

مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران

سعید کمالی^۱

سعیده شفیعی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۶/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۲/۲۴

چکیده

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. از این رو لازم است کارشناسان و پژوهشگران در این حوزه به بررسی و تحقیق پیرامون ارائه تعریفی دقیق و عملیاتی از تمکین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی کشور بپردازند. این مطالعه بر آنست تا ضمن بررسی مفاهیم مختلف از تمکین مالیاتی، تعریف دقیق و روشنی از آن ارائه نماید و در نهایت سطح تمکین و موانع آن را در نظام مالیاتی ایران محاسبه نماید.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، تمکین داوطلبانه، هزینه‌های تمکین، خود اظهاری

۱- کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد مالیاتی، معاونت مؤدیان بزرگ مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی. sd.kmli@gmail.com

۲- کارشناس ارشد اقتصاد، پژوهشگر و کارشناس واحد مطالعات اقتصادی، بانک کارآفرین. s.sh1362@gmail.com

۱- مقدمه

بررسی‌های متعدد انجام شده توسط پژوهشگران و کارشناسان مختلف حوزه مالیات نشان می‌دهد که میان ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های مالیاتی کشور، شکاف در خور توجهی وجود دارد. این امر حکایت از آن دارد که می‌توان با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی کشور، وصولی‌های مالیاتی را تا حد زیادی افزایش داد و اتکای دولت به درآمدهای مالیاتی را بهبود بخشید. ضرورت این مسأله تا بدان حد است که برنامه‌های توسعه تأکید خاصی بر آن داشته و اهداف خاصی را در این راستا تعیین نموده‌اند.

بر طبق ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور (۱۳۹۴-۱۳۹۰)، به منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای به عواید نفت و گاز از طریق افزایش سهم درآمدهای عمومی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، باید به نحوی اقدام شود که در پایان برنامه پنجم توسعه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی - مشروط به عدم افزایش نرخ مالیات‌های مستقیم و گسترش پایه‌های مالیاتی - حداقل به ۱۰ درصد برسد. همچنین در این برنامه ذکر شده است که افزایش نسبت درآمدهای غیرنفتی به اعتبارات هزینه‌ای باید به طور متوسط سالانه ۱۰ درصد باشد و اعتبارات هزینه‌ای دولت به قیمت‌های ثابت نباید طی سال‌های برنامه افزایش یابد. اصلاح نظام مالیاتی و هدفمند کردن معافیت‌های مالیاتی از مهم‌ترین محورهای قانون برنامه پنجم توسعه است.

یکی از مهم‌ترین و اصولی‌ترین راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف مذکور در این بخش، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است. مطالعات نشان می‌دهد به هر اندازه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، میزان درآمدهای وصولی بخش مالیاتی افزایش می‌یابد و شاخص‌های کلان اقتصادی چون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمدهای واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده افزایش می‌یابد. با توجه به اهمیت موضوع، مطالعه پیش‌رو با هدف بررسی سطح تمکین در نظام مالیاتی ایران و شناسایی موانع تمکین انجام می‌شود.

هدف اولیه انجام این پژوهش، استفاده از روش دلفی^۱ جهت دستیابی به راهکارهای اصلاحی جهت افزایش تمکین مالیاتی و کاهش وقفه مالیاتی بوده است. از این رو تلاش شده است تا با استفاده از نظرات کارشناسان مالیاتی و متخصصان و شاغلان در سازمان امور مالیاتی این مشکل رفع شود. علی رغم این که چند مرحله از پژوهش بر مبنای روش دلفی انجام پذیرفته است، به دلیل این که کارشناسان و متخصصان مالیاتی تعاریف متفاوتی از تمکین مالیاتی ارائه نمودند، امکان استفاده از این روش منتفی شد اما بخشی از نتایج حاصل در متن مقاله ارائه شده است.

با توجه به قوانین و مقررات مالیاتی کشور، تمکین مالیاتی به مفهوم « پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی آنها» تعریف شده است. این تعریف بسیار مبهم، تفسیرپذیر و غیرعملیاتی بوده و سیاست‌گذاران، مجریان قانون و مؤدیان را با سردرگمی و ابهام مواجه می‌نماید. قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز متأسفانه هیچ تعریف روشنی از تمکین مالیاتی و سایر واژگان مالیاتی ارائه نکرده است که این موضوع مشکلات فراوانی را بر سر راه ممیزان و پژوهشگران در زمینه امور مالیاتی قرار داده است. شایان ذکر است با توجه به نبود تعریف دقیق و روشن از تمکین مالیاتی، در این مطالعه ابتدا به تعاریف متعدد تمکین مالیاتی از دید پژوهشگران و کارشناسان مالیاتی پرداخته شده است. بنابراین عدم صراحت قوانین مالیاتی، نویسندگان مقاله را بر آن داشت تا ابتدا به یک تعریف روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی دست یافته و سپس به محاسبه نرخ تمکین مالیاتی و موانع آن بپردازند.

این پژوهش در سه بخش ارائه می‌شود: در بخش اول به بررسی مفاهیم نظری و تعاریف متفاوت تمکین مالیاتی پرداخته می‌شود. در بخش دوم، با توجه به برخی ادبیات موضوع در این زمینه، تعاریف متعدد از تمکین مالیاتی ارائه شده و مفاهیم مختلف تمکین مالیاتی در نظام مالیاتی ایران تحلیل می‌شوند. بخش سوم به محاسبه درصد تمکین مالیاتی اختصاص داشته که از بین روش‌های موجود، به یک روش استناد شده است. در بخش چهارم جمع‌بندی، نتیجه‌گیری، ارائه پیشنهادها و محدودیت‌های تحقیق آورده شده است.

۱- روش دلفی (Delphi method): رویکرد یا روشی سیستماتیک در تحقیق است که برای استخراج نظرات از یک گروه متخصصان در مورد یک موضوع یا یک سؤال مورد استفاده قرار می‌گیرد و فرآیندی است که از ساختاری برای پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع‌آوری اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی برخوردار است. روش دلفی در عمل، مجموعه‌ای از پرسشنامه‌ها یا دوره‌های متوالی به همراه بازخورد کنترل شده است که تلاش دارد به اتفاق نظر میان یک گروه از افراد خبره درباره یک موضوع خاص دست یابد. (رحمان سرشت، ۱۳۸۹: ۵۱۵)

۲- مفهوم تمکین مالیاتی

تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است (طالب‌نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). بر طبق نظر براون و مازور (۲۰۰۳) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه^۱ است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت^۲، تمکین در پرونده^۳ و تمکین در گزارش‌دهی^۴ بررسی شود (مارتی، ۲۰۱۰، ۱۱۳). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۵ در تعریف مفهوم تمکین، آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین اجرایی^۶ و تمکین تکنیکی و فنی^۷. تمکین اجرایی به قوانین اجرایی کشور مورد نظر و تمکین فنی به تمکین در گزارش‌دهی، تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون و تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (او.ای.سی.دی، ۲۰۰۱: ۳).

در برابر تمکین مالیاتی، مسأله عدم تمکین^۸ مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت اجتناب مالیاتی^۹ و فرار مالیاتی^{۱۰} هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند با این تفاوت که اجتناب مالیاتی، مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترفندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب‌سازی، رشوه و حتی تهدید و ارعاب) محسوب می‌شود.

میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی^{۱۱} اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (آقایی، ۱۳۷۹: ۱۰۶).

1-Multi-faceted

2-Payment compliance

3-Filing compliance

4-Reporting compliance

5-Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

6-Administrative Compliance

7-Technical Compliance

8-Non-Compliance

9-Tax Avoidance

10 Tax Evasion

11-Tax Gap

۳- عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

طی دهه‌های اخیر تحقیقات مالیاتی عمدتاً بر این پایه استوار بوده است که چرا برخی افراد مالیات پرداخت می‌کنند و برخی دیگر از پرداخت مالیات اجتناب یا فرار می‌کنند. در طی زمان، پژوهشگران در مطالعات میدانی، تحقیقات تصادفی و پژوهش‌های مبتنی بر پایگاه‌های آماری، خصوصیات مؤدیان با عدم تمکین و عوامل مؤثر بر عدم تمکین را شناسایی نموده‌اند.

از نظر تئوریک، دیدگاه مؤدیان و مأموران وصول مالیات درباره تمکین مالیاتی ارتباط مستقیمی با قوانین مالیاتی دارد که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. هدف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه^۱ است و بنابراین کاهش شکاف مالیاتی مهم‌ترین هدف سیستم مالیاتی است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهشگران مختلفی از زوایای متفاوت اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی موارد تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی را مورد تحلیل و بررسی قرار داده‌اند که در ادامه به بررسی اجمالی برخی از مهم‌ترین موارد پرداخته خواهد شد.

۳-۱- عوامل اقتصادی

تئوری‌های اقتصادی تمکین مالیاتی اغلب مرتبط با تئوری بازدارندگی^۲ است. در این بخش و بر طبق نظر تریودی و شهاتا^۳ (۲۰۰۵) تئوری‌های اقتصادی اشاره دارند که مؤدیان مالیاتی با توجه به سطح حساسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی از خود نشان می‌دهند. به عنوان مثال مؤدیان نتایج متفاوت سطوح مختلف تمکین (مانند هزینه‌های فرار در صورت احتمال کشف بالا و آثار وابسته به آن) را محاسبه نموده و در نهایت آن گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که سود پس از کسر مالیات آنها را حداکثر می‌کند. از این رو تئوری‌های اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که مؤدیان به عنوان حداکثرکنندگان سود، غیراخلاقی عمل می‌کنند و تحت چنین شرایطی، افزایش حساسی و افزایش جرایم می‌تواند به عنوان راه‌حل‌های عدم تمکین مطرح شوند. مطالعات بر پایه تئوری اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که رفتار مؤدیان مالیاتی به وسیله محرک‌های اقتصادی مانند حداکثرسازی سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد (تریودی و شهاتا، ۲۰۰۵: ۵).

1-Voluntary Tax Compliance

2-Deterrence theory

3-Trivedi and Shehata

پایل^۱ (۱۹۹۱) در مطالعه خود تحت عنوان اقتصاد تمکین مؤدیان مالیاتی، نظام مجازات و جرایم مالیاتی را یکی از گلوگاه‌های دستگاه مالیاتی دانسته و اعتقاد دارد نظام صحیح مجازات و جریمه ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. وی به این نتیجه رسیده است که جرایم کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرایم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی تعلق می‌گیرند، بر کاهش فرار مالیاتی مؤثر هستند. تایت و دیگران^۲ (۱۹۷۹)، تانزی^۳ (۱۹۸۱) و منسفیلد^۴ (۱۹۸۷) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده‌اند که در برخی از کشورهای در حال توسعه، محدود بودن تعداد اقلام مالیاتی، نرخ‌های محدود برای انواع مالیات‌ها و معافیت‌های محدود و پایه‌های مالیاتی گسترده به اجرای ساده‌تر و سطح تمکین مالیاتی بالاتر می‌انجامد (سید نورانی، ۱۳۸۸: ۲۰).

۲-۲- عوامل سیاسی

گروهی از پژوهشگران از دیدگاه اقتصاد سیاسی به موضوع تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. از میان آنها می‌توان به جانسون و همکارانش^۵ (۱۹۹۹) و تریزمن^۶ (۲۰۰۰) اشاره نمود. جانسون و همکارانش تأثیر تحولات سیاسی ناشی از فروپاشی نظام کمونیسم را بر اقتصاد رسمی به بحث گذاشته و فساد مالی و ریشه‌های پدیده فرار مالیاتی را در آن شرایط مورد کندوکاو قرار داده‌اند. تریزمن نیز در آثار خود ساختار سیاسی موجود در جمهوری روسیه را به مسأله عدم تمکین مالیاتی مربوط دانسته است (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۶۰). تحقیقات محققان در این بخش نشان می‌دهد که سطح بالای اعتماد عمومی مردم به دولت، مشروعیت حکومت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان عوامل مثبت تأثیرگذار در تمکین مالیاتی مؤدیان عمل نماید.

۳-۳- عوامل مدیریتی

عامل دیگری که بر ارتقای سطح تمکین مالیاتی مؤدیان مؤثر است و در حوزه اجرایی و مدیریتی سازمان مالیاتی قابل بحث است، تغییر نگرش و رفتار مدیریت این سازمان با مؤدیان است. هر گاه مجموعه مدیریتی و کارشناسی سازمان مالیاتی در برخورد با مؤدیان به جای شیوه‌های سنتی، از شیوه-

1-Pyle

2- Tait & et al

3- Tanzi

4-Mansfield

5- Johnson

6-Treisman

های نوین استفاده کنند، فرار و اجتناب مالیاتی کاهش و سطح تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد (موسوی جهرمی، ۱۳۸۶: ۹۰).

خان‌جان (۱۳۸۵) در پژوهش خود نقش نهادهای رسمی (و مشخصاً نهادهای چهارگانه قانون اساسی، دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی) را در رفتار عدم تمکین عامدانه فراریان مالیاتی را در شهرستان مشهد مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق وی بیانگر آن است که افراد مورد بررسی که جملگی سابقه فرار مالیاتی (عدم تمکین) عامدانه را در آخرین سال مالی خود داشته‌اند، عموماً از دیدگاه خوش‌بینانه‌ای نسبت به نهادهای رسمی برخوردار نبوده‌اند. در بین نهادهای بررسی شده، نهاد قانون اساسی در دامنه مطلوب، ارزش‌گذاری شده است در حالی که دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی دارای شرایط مطلوب از دیدگاه فراریان مالیاتی نبوده‌اند (خان‌جان، ۱۳۸۵: ۱۹).

۳-۴- عوامل اجتماعی

فرض تئوری‌های اجتماعی در خصوص پدیده عدم تمکین آنست که عوامل روان‌شناسانه شامل نگرانی‌های اخلاقی و معنوی، عوامل بسیار مهمی در تمکین مؤدیان هستند و بسیاری از آنها ممکن است با توجه به ملاحظات اخلاقی، تحت شرایطی که ریسک حسابرسی پایین است، نیز تمکین نمایند. تئوری‌های روانشناسی، اهمیتی به حسابرسی و جرایم نمی‌دهند و در عوض بر تغییر نگرش‌ها در سیستم مالیاتی تأکید دارند (مارتی، ۲۰۱۰: ۱۱۳). مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف ثابت کرده است که هر گاه پرداخت مالیات توجیه اجتماعی خود را از دست دهد، عدم تمکین پذیرش عام می‌یابد و به مثابه یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود (موسوی جهرمی، ۱۳۸۶: ۸۴).

به طور کلی نتایج پژوهش‌های میدانی متعددی که درباره زمینه‌های اجتماعی رفتار تمکین در کشورهای مختلف انجام شده است نشان می‌دهد که:

- ۱- در بسیاری از کشورها میزان تمکین به شدت متأثر از هنجارهای اجتماعی تمکین است.
- ۲- کاهش منزلت اجتماعی فراریان مالیاتی عاملی بازدارنده در برابر فرار از مالیات است.
- ۳- فراریان مالیاتی بر رفتار تمکین اطرافیان خود تأثیر منفی دارند.
- ۴- جوامعی که انسجام اجتماعی بیشتری دارند به سطح تمکین بالاتری می‌رسند.
- ۵- تلقی عامه مردم از اخلاقی نبودن فرار مالیاتی موجب ارتقای سطح تمکین است.

۶- مخالفت شهروندان در چگونگی مصرف درآمدهای مالیاتی توسط دولت موجب کاهش تمکین می‌شود.

۷- حضور نداشتن مردم در فرآیند تصمیم‌گیری، موجب انگیزش منفی آنها نسبت به تمکین مالیاتی می‌شود (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۳۷ و ۳۸).

۳-۵- عوامل قانونی

مؤدیان مالیاتی در برابر قوانین و مقررات مالیاتی دارای حقوق و وظایفی هستند. همان‌گونه که ذکر شد هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به صورت داوطلبانه است و اعمال جریمه برای فرار از مالیات و تعقیب مؤدیان هدف غایی نیست. باید توجه داشت ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی مؤثر است که مدیریت، پیش‌بینی‌های لازم جهت کشف و تنبیه موارد عدم تمکین را انجام داده باشد. این امر مستلزم برنامه‌هایی از قبیل ارائه فرم‌های ساده و دستورالعمل‌های روشن و فراهم نمودن مسیر و برقراری تماس با مؤدیان است؛ به طوری که آنها بتوانند در موقع لزوم سؤال نموده و اطلاعات مرتبط با تکالیف خود را به دست آورند. وظیفه اصلی برنامه خدمت به مؤدیان، مطلع نمودن مردم از وظایف و مسئولیت‌های خود در قبال سیستم مالیاتی است. بسیار ضروری است که سیستم مالیاتی اطلاعاتی از قبیل آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، تصمیمات و سایر تذکرات را در اختیار مؤدیان قرار دهد تا از مشکلات اجرایی احتمالی کاسته شده و سطوح بالای تمکین حاصل گردد (آقایی، ۱۳۷۹: ۱۱۳ و ۱۱۴).

از سوی دیگر به رغم مؤثر بودن عوامل سیاسی، اجتماعی و مدیریتی در تمکین مالیاتی، نمی‌توان از نقش کارایی نظام مالیاتی در کشف و مقابله با عدم تمکین چشم‌پوشی کرد و یا آن را کم اهمیت‌تر انگاشت. روشن است که هر چه سازمان امور مالیاتی از مجموعه امکانات و توان اجرایی و مدیریتی بالاتری برخوردار باشد و به ویژه مؤدیان نیز از آن مطلع باشند، انگیزه عدم تمکین کاهش می‌یابد. زیرا در این صورت نه تنها عدم تمکین برای مؤدیان به راحتی و با هزینه و ریسک کم امکان‌پذیر نیست، بلکه آنها تشخیص می‌دهند که تمکین به صلاح و صرفه است (موسوی چهارمی، ۱۳۸۶: ۹۰).

این امکان وجود دارد که قوانین مالیاتی دربردارنده راه‌های فرار یا امکان تأخیر در پرداخت مالیات باشند. به عنوان مثال در ایران، بسیاری از مؤدیان از امکانات قانونی موجود سوء استفاده کرده و در صدد هستند با طرح اعتراض‌های واهی، پرونده مالیاتی خود را در مسیر پریپیچ و خم و ناکارای هیأت‌های حل

اختلاف مالیاتی قرار دهند تا دست کم معادل افزایش نرخ تورم از مزایای تأخیر در پرداخت مالیات بهره‌مند شوند (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۲۰).

به طور کلی از آن جا که پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایت‌بخش نیست، مجموعه عوامل مذکور موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی، اقدام به عدم تمکین در سطوح مختلف نمایند. در مجموع ممکن است رفتار برخی مؤدیان تحت تأثیر عوامل اقتصادی باشد، در حالی که رفتار بعضی دیگر ممکن است تحت تأثیر سایر عوامل باشند و نگرشی شامل ترکیبی از این چند عامل نیز محتمل است (مارتی، ۲۰۱۰: ۱۱۳).

۴- تعاریف متفاوت تمکین در نظام مالیاتی ایران

همان گونه که در مقدمه اشاره شد، تعریف دقیق و جامعی از تمکین مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران ارائه نشده است و کارشناسان مالیاتی نیز بر اساس نگرش‌های مختلف، تعاریف متفاوتی را بیان می‌کنند که برخی از آنها عبارتند از:

الف- قبول تمام یا بخشی از مالیات تعیین شده توسط مأموران مالیاتی از طرف مؤدیان مالیاتی؛

ب- پرداخت مالیات همراه با ارائه اظهارنامه یا ارائه اظهارنامه بر مبنای توافق سازمان امور مالیاتی با مجامع امور صنفی؛

ج- پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی و قبول آگاهانه آن و رعایت تکالیف و قوانین مالیاتی از سوی مؤدیان؛

د- در صورتی که مؤدی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات توسط ممیز مالیاتی را بپذیرد یا با اداره امور مالیاتی در راستای ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم توافق نماید و در همین مرحله مالیات مورد مطالبه را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد.

هیچ کدام از تعاریف فوق به تنهایی نمی‌تواند تعریف دقیقی از تمکین مالیاتی ارائه نماید. اگر چه تعهدات و تکالیف مؤدیان از یک پایه مالیاتی تا پایه مالیاتی دیگر و از یک حوزه تا حوزه دیگر متفاوت است، بدون توجه به حوزه قلمرو تقریباً برای تمامی مؤدیان چهار گروه عمده تکالیف و تعهدات پیش‌بینی می‌شود که این چهار تکلیف عمده عبارتند از:

۱- ثبت نام در سیستم مالیاتی؛

۲- تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه؛

۳- نگره‌داری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی؛

۴- پرداخت به موقع مالیات.

بررسی روند اجرایی پرداخت مالیات حاکی از آن است که اجرای صحیح و کامل تکالیف چهارگانه فوق می‌تواند به معنای تمکین مالیاتی مؤدیان تلقی شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات ذکر شده در بندهای یک تا چهار عمل ننماید، رفتار وی به عنوان عدم تمکین تلقی خواهد شد. شایان ذکر است که با توجه به عدم انجام هر یک از موارد فوق، عدم تمکین درجات متفاوتی خواهد داشت.

اگر چه تعریف دقیقی از تمکین یا عدم تمکین مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران وجود ندارد اما قابل ذکر است که در متون قانونی مالیاتی، قانونگذار تنها در یک مورد به تمکین مالیاتی اشاره نموده است که مربوط به تمکین به برگ تشخیص مالیات است. بند (۳) بخشنامه شماره ۵۸۱۸/۶۳۹/۴۶۲/۲۳۵ مورخ ۱۳۸۳/۰۴/۱۳، توافق و تمکین مؤدیان با رعایت قوانین و مقررات را در عدم ارجاع پرونده به مراجع حل اختلاف مالیاتی (موضوع فصل سوم قانون مالیات‌های مستقیم) می‌داند و در بند (۲) دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۰۸ در خصوص ساماندهی و تنظیم امور و تسریع در رسیدگی به امور مؤدیان محترم مالیاتی نیز، توافق یا تمکین نسبت به مالیات متعلق را مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره (۵) ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم ذکر می‌کند. شایان ذکر است در این مقاله، تمکین مالیاتی بر اساس دو مورد مذکور مورد بررسی قرار گرفته است.

۴-۱- تمکین داوطلبانه

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 انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه‌های آن را شناسایی نموده و اصل را بر پیش‌گیری قرار می‌دهد. برخی پژوهشگران معتقدند درک جنبه‌های رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مؤدی در خصوص تمکین، در تدوین خط‌مشی‌های 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 جنبه‌های 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، برنامه‌های 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. کم‌هزینه بودن تمکین مالیاتی برای مؤدیان، منصفانه بودن، سهولت قوانین و آیین‌نامه‌های 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).

۴-۲- هزینه‌های تمکین

از دید برخی محققان، هزینه‌های تمکین شامل مدت زمانی است که مؤدیان برای آماده‌سازی و پر کردن فرم‌های مالیاتی، یادگیری قوانین مالیاتی و نیز ثبت و نگه‌داری فعالیت‌های مالی خود برای مقاصد مالیاتی صرف می‌کنند. این هزینه‌ها همچنین شامل هر نوع مخارج پولی است که مؤدیان به منظور امتناع و فرار مالیاتی، آماده‌سازی فرم‌ها و اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات توسط دیگران و پاسخ به حسابرسان پرداخت می‌نمایند. برخی دیگر از پژوهشگران معتقدند هزینه‌های اداری وصول مالیات را باید به عنوان هزینه‌های تمکین در نظر گرفت. این هزینه‌ها شامل بودجه جمع‌آوری و وصول مالیات توسط ادارات مالیاتی و بودجه مرتبط با مالیات سایر دستگاه‌هایی است که به اداره مالیاتی در برنامه‌های شناسایی و وصول مالیات کمک می‌کنند (زایر، ۱۳۸۸: ۱۶۲).

نکته قابل توجه آن است که افزایش تمکین مالیاتی سبب کاهش هزینه‌های تمکین و کاهش هزینه‌های تمکین باعث افزایش نرخ تمکین می‌شود. به عنوان مثال می‌توان با مکانیزه نمودن سیستم مالیاتی و فرآیند پرداخت مالیات و اجرای کامل و سریع طرح جامع مالیاتی و بالطبع ساده‌سازی انجام وظایف مؤدیان مالیاتی، هزینه‌های تمکین را کاهش داد و به افزایش تمکین مالیاتی در بین مؤدیان کمک نمود.

از دیگر سو باید توجه داشت که هزینه‌های تمکین دارای دو بخش عمده است: بخش خرد و بخش کلان. بخش خرد، درآمد از دست رفته مؤدی است که صرف امور مربوط به پرداخت مالیات شده و از کسب درآمد باز مانده است. بخش کلان - که بسیار مهم‌تر و حیاتی‌تر است - با این موضوع مرتبط

است که فرآیند وصول یا پرداخت مالیات تا چه میزان سبب کاهش فعالیت‌های اقتصادی کل جامعه شده است.

محققان و پژوهشگران در ایران با یک دیدگاه تقلیل‌گرا^۱ هزینه‌های تمکین را تنها از دیدگاه خرد بررسی نموده‌اند. به عبارت دیگر همان گونه که ذکر شد برخی محققان در ایران هزینه تمکین را برابر با هزینه وصول می‌گیرند که این مسأله اشتباه تئوریک فاحشی در این بخش محسوب می‌شود. بنا بر تعریف، با افزایش هزینه‌های تمکین، هزینه‌های وصول کاهش می‌یابد. به عنوان مثال زمانی که مؤدیان به فراهم نمودن اطلاعات بیشتر نیاز دارند، هزینه‌های تمکین افزایش و هزینه‌های وصول کاهش می‌یابد. البته باید توجه داشت که همواره یک ارتباط مستقیم بین این دو نوع هزینه وجود ندارد (برد و زلت، ۲۰۰۳: ۱۲). در حقیقت نبود یک ترمینولوژی در این بخش نیز همانند بحث تمکین مالیاتی، پژوهشگران را دچار مشکل و محدودیت می‌سازد. لازم به ذکر است بررسی این موضوع با توجه به گستردگی ادبیات موجود در این بخش، از موضوع این مقاله خارج است.

۵- پیشینه موضوع

با توجه به اهمیت موضوع تمکین مالیاتی، در سطح جهان مطالعات گوناگونی جهت محاسبه ضریب تمکین مالیاتی انجام پذیرفته است که در ادامه به مهم‌ترین موارد آن اشاره می‌گردد.

۵-۱- ادبیات موضوع در جهان

توماس و دیگران^۲ (۱۹۹۶) در مطالعه خود، عدم تمکین را در بخش مشاغل ایالات متحده امریکا طی سه دوره زمانی ۱۹۸۵، ۱۹۸۸ و ۱۹۹۲ محاسبه کرده‌اند. در مطالعه ایشان، نرخ عدم تمکین^۳ به عنوان نسبت شکاف مالیاتی ناخالص به کل بدهی مالیاتی تعریف شده است که یک شاخص کلی اندازه-گیری نسبی عدم تمکین مالیاتی است. از سوی دیگر آنها نرخ تمکین داوطلبانه^۴ را حجم وصولی داوطلبانه مؤدیان تعریف نموده‌اند که به صورت درصدی از بدهی مالیاتی بیان می‌شود. نرخ عدم تمکین

1-Reductionism

2-Thomas & et al

3-Noncompliance Rate (NCR)

4-Voluntary Compliance Rate (VCR)

ارتباط نزدیکی با نرخ تمکین داوطلبانه دارد و به بیان دیگر نرخ عدم تمکین از رابطه شماره (۱) نیز محاسبه می‌شود: (توماس، ۱۹۹۶: ۱۳).

رابطه (۱): $\text{نرخ تمکین داوطلبانه} - ۱۰۰ = \text{نرخ عدم تمکین}$

وو و تنگ^۱ در پژوهش خود به تخمین شاخص تمکین مالیاتی در ۵۸ کشور جهان پرداخته‌اند. ایشان 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.

۵-۲- ادبیات موضوع در ایران

در قوانین مالیاتی ایران اگر چه شاخص مشخصی جهت اندازه‌گیری تمکین مالیاتی وجود ندارد، اما کارشناسان و محققان مختلف در پژوهش‌های خود تعاریف متعددی را برای تمکین مالیاتی در نظر گرفته‌اند که در ادامه به چند مورد از آنها اشاره می‌شود.

خان‌جان (۱۳۸۳) در مطالعه خود سعی بر آن دارد تا برآوردی عینی از سطح شکاف مالیاتی بالفعل به عنوان شاخصی از عدم تمکین را در شهرستان مشهد ارائه نماید. بنا بر تعریف موجود در تحقیق وی، مالیات‌های معوق به مالیات‌هایی اطلاق می‌شود که از حیث تشخیص مالیات به مرحله‌ی فعلیت رسیده‌اند اما به هر دلیل وصول آنها به تأخیر افتاده است. از نظر وی اگر ثابت شود که حجم ذخایر مالیاتی معوق قابل وصول به حدی معنادار است که قادر به تأمین اهداف درآمدی مورد نظر خواهد بود، در آن صورت برنامه‌ریزی عملیاتی برای وصول این مالیات‌ها منطقی و موجه خواهد بود. خان‌جان با محاسبه شاخص‌های «سهم درصدی»^۲ و «سهم ریالی»^۳ در دو بخش مالیات بر اشخاص حقوقی و حقیقی سطح معناداری نتایج را بر تحقق اهداف درآمدی استان خراسان بررسی نموده است (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۵۷).

ملائی‌پور (۱۳۸۴) نیز در پژوهش خود حجم مالیات‌های معوق را به عنوان شاخص عدم تمکین بیان می‌دارد. وی با استفاده از ابزار پرسشنامه، به بررسی پرونده‌های مالیاتی معوق در بخش اشخاص حقوقی

1-Wu and Teng

۲- نسبت مؤدیان بدهکار به کل جامعه مؤدیان مالیاتی.

۳- ارزش ریالی مالیات‌های معوق.

و اشخاص حقیقی در شهرستان مشهد پرداخته است. در بخش دوم این پژوهش، با استفاده از ساز و کارهای مالیات توری به محاسبه نرخ زیان وارده بر خزانه دولت از محل کاهش قابل ملاحظه ارزش واقعی در مالیات‌های به تعویق افتاده (که ناشی از شرایط توری حاکم بر اقتصاد کشور و تأثیر شدید بر قدرت خرید دولت است) پرداخته شده است (ملائی‌پور، ۱۳۸۴: ۸۵).

سید نورانی (۱۳۸۸) در پژوهش خود عدم تمکین را با میزان شکاف مالیاتی برابر می‌داند. از نظر وی شکاف مالیاتی شامل فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق (مالیات‌هایی که اظهار شده ولی پرداخت نشده‌اند)، خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزان در تشخیص، دریافت عواملی است که به عدم تمکین مؤدیان مالیاتی منجر می‌شود (سید نورانی، ۱۳۸۸: ۱۴). وی در مطالعه‌ی خود شاخص شکاف مالیاتی در پایه‌های مالیاتی مختلف و ضرایب عدم تمکین را در چند کشور منتخب آورده است.

زایر (۱۳۸۸) در مطالعه خود تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی را شاخص مناسبی برای ارزیابی مشارکت داوطلبانه مؤدیان مشاغل دانسته و شاخص تمکین مالیاتی را به صورت نسبت مجموع تعداد اوراق تشخیص صادر شده بر اساس توافق و تمکین به کل اوراق تشخیص صادره تعریف نموده است. وی تحلیل می‌کند که بررسی این شاخص نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر روند تمکین مالیاتی در حال بهبود است؛ به طوری که نسبت اوراق تشخیص صادر شده بر اساس توافق و تمکین به کل اوراق از حدود ۳۸ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۵۴ درصد در سال ۱۳۸۷ افزایش یافته است (زایر، ۱۳۸۸: ۱۷۷).

۶- بررسی 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 شاخص‌هایی که در بخش پنجم مورد بررسی قرار گرفته‌اند، 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) بوده‌اند. 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 پرونده‌های 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 حوزه‌های 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.

۶-۱- خصوصیات مطالعه‌ی مذکور

مهم‌ترین نکته‌ی قابل توجه مطالعه حاضر در قیاس با سایر مطالعات آن است که تأکید این مقاله بر مبهم بودن تعریف تمکین مالیاتی، علی‌رغم اهمیت بسیار آن در اهداف کلان این بخش است. بدیهی است این ابهام علاوه بر آن که می‌تواند مؤدیان را با مشکل مواجه سازد، دسترسی به اهداف کلان در زمینه تمکین مالیاتی را نیز با مشکل مواجه می‌سازد؛ چرا که ممکن است برخوردهای سلیقه‌ای در این بخش را افزایش داده و نرخ تمکین با توجه به تعاریف و دیدگاه‌های مختلف، متفاوت باشد.

از دیگر سو این مقاله به بررسی سطح تمکین مالیاتی در پایه‌های مختلف پرداخته است و از این جهت از سایر مطالعات مشابه (به عنوان مثال مطالعه زایر (۱۳۸۸)) که تنها به تمکین مالیاتی در بخش اشخاص حقیقی اشاره نموده است) متفاوت است. البته با توجه به این که آمار مورد نظر به تفکیک پایه‌های مختلف در دسترس نبوده است، نرخ تمکین مالیاتی برای تمامی پایه‌های مالیاتی محاسبه نشده اما به بررسی و تحلیل آن طی دوره مورد نظر پرداخته شده است.

همچنین در این پژوهش تلاش شده است تا با یک دید انتقادی به تعاریف و آمار عملکردی ارائه شده نگریده شود و بنابراین تنها تخمین نرخ تمکین مد نظر نبوده است. شایان ذکر است آمار و اطلاعات مورد استفاده از جدیدترین نماگرهای مالیاتی منتشره توسط سازمان امور مالیاتی کشور استخراج شده است که مربوط به سال ۱۳۸۹ است.

۶-۲- تخمین نرخ تمکین مالیاتی

جدول (۱) برخی شاخص‌های 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 (۱) نشان می‌دهد تمکین مالیاتی علی‌رغم 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، راه‌حل خاصی برای این رفع مشکل وجود ندارد.

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

عنوان/ سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
صدور برگ تشخیص	۴,۱۹۳,۲۳۳	۳,۸۴۰,۱۱۷	۳,۷۶۳,۷۵۲	۴,۶۷۴,۸۵۹	۳,۷۳۰,۰۶۷	۲,۴۵۷,۰۰۷	۳,۳۳۹,۹۷۷	۴,۲۴۴,۳۴۴
برگ تشخیص مشمول	۳,۷۵۱,۹۲۱	۲,۹۹۸,۱۹۰	۲,۹۴۳,۳۳۳	۳,۴۹۲,۸۲۷	۲,۸۱۷,۸۹۳	۲۴۵,۷۰۷	۲,۵۶۴,۸۱۶	۳,۲۵۹,۲۹۲
برگ تشخیص غیرمشمول	۴۴۱,۳۱۲	۸۴۱,۹۲۷	۸۲۰,۴۱۹	۱,۱۶۴,۳۲۰	۹۱۲,۲۴۵	۲,۲۱۱,۳۰۰	۷۷۵,۱۵۹	۹۸۵,۰۵۲
ابلاغ برگ تشخیص	—	—	—	۳,۱۱۱,۰۸۳	۲,۶۱۱,۵۷۳	۲,۱۲۳,۲۲۳	۱,۰۵۷,۳۱۵	۱,۵۳۳,۷۷۵
گزارش رسیدگی	—	—	—	—	—	۳,۸۸۴,۳۷۱	۵,۵۴۰,۶۶۳	۶,۶۹۵,۵۱۷
توافق (ماده ۲۳۸)	۸۲۸,۴۳۸	۷۰۳,۶۸۸	۶۲۲,۷۴۳	۸۱۱,۰۸۵	۶۴۷,۸۲۰	۴۵۹,۱۸۵	۵۲۷,۲۰۰	۷۰۱,۱۹۲
تمکین به برگ تشخیص	۷۸۸,۲۱۳	۸۳۳,۳۶۴	۸۱۷,۷۶۸	۱,۰۷۸,۶۶۷	۱,۰۷۹,۶۸۵	۸۴۴,۲۲۱	۱,۳۱۵,۰۲۷	۳,۰۹۱,۵۳۳
طرح در هیأت	۲۵۹,۶۲۸	۱,۴۶۲,۱۳۸	۱,۵۰۲,۸۲۲	۳۵۸,۲۶۲	۳۰۰,۱۵۶	۲۹۵,۲۶۷	۳۲۵,۰۳۳	۴۵۱,۶۲۰
نرخ تمکین	%۱۸۸	%۲۱۰	%۲۱۰	%۲۳۰	%۲۸۰	%۳۴۰	%۳۹۰	%۷۲

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

۳-۶- 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 نموده‌اند 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 مجرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.^۱

جدول (۲) روند اظهارنامه‌های اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۱ را نشان می‌دهد. بر اساس آمار این جدول، به جز سال ۱۳۸۸، در سایر سال‌ها تعداد اظهارنامه‌ها افزایش یافته است.

جدول (۲) - تعداد اظهارنامه‌های اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۱

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.

۴-۶- تمکین اشخاص حقیقی

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.

۴-۶-۱- 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 می‌گیرد. به عنوان مثال تعیین مالیات بر درآمد صاحبان وسایل نقلیه یکی از موارد توافق با اتحادیه‌ها 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

۱- این تبصره تنها موردی در قانون است که بخشودگی مجرایم منوط به عدم طرح در هیأت حل اختلاف است.

۹۵ این قانون (مشاغل کوچک و خرده‌فروشان) درآمد مشمول مالیات آنها با توجه به نظر اتحادیه مشاغل و توافق با اتحادیه‌ها تعیین می‌شود.^۱

همان گونه که جدول (۳) نشان می‌دهد تعداد اظهارنامه‌ها 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 اظهارنامه‌های مشاغل موضوع بند (ج) ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم تا سال ۱۳۸۴ افزایشی است که بیش‌ترین رشد در سال ۱۳۸۲ با ۱۳۱.۷ درصد بوده است. طی سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ ارائه اظهارنامه‌ها در این بخش کاهش یافته‌اند 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 ۴.۷ درصدی محقق شده است.

جدول (۳) - تعداد و رشد اظهارنامه‌های مشاغل موضوع بند (ج) ماده ۹۵ ق.م.م.طی

دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۱

سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
تعداد	۵۸۰.۹	۱,۳۴۵,۷۷۱	۱,۴۶۶,۱۰۰	۱,۳۵۰,۷۵۱	۱,۱۸۵,۶۶۷	۲,۲۳۵,۱۹۳	۲,۱۳۷,۷۹۵	۲,۲۳۷,۹۳۴
رشد	—	٪۱۳۱.۷	٪۸.۹	٪۷.۹-	٪۱۲.۲-	٪۸۸.۵	٪۴.۴-	٪۴.۷

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

۶-۴-۲- خوداظهاری

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 جنبه‌های مختلف باعث بهبود وصول

۱- تجربه مشابهی که سازمان امور مالیاتی از آن استفاده کرده است، تعیین درآمد مشمول مالیات درآمد املاک اجاری است. ارزش اجاری املاک توسط کمیسیون مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی و سایر سازمان‌های مرتبط با املاک و مستغلات تعیین می‌شود. ارزش اجاری املاک با توجه به منطقه، نوع مصالح، قدمت و سایر عوامل مؤثر برای هر متر مربع تعیین می‌شود. این راهکار نیز در جهت ایجاد رویه واحد و افزایش تمکین مالیاتی اتخاذ شده است و می‌توان برای دیگر پایه‌های مالیاتی نیز از آن استفاده کرد.

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 ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ صورت می‌گیرد. 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.

۵-۶- تمکین در بخش مستغلات

در ایران، مالیات مستغلات به نحوی است که به راحتی تعویق مالیات را به دنبال دارد. بر اساس قانون، ابلاغ برگ مالیات به مستأجر به دلیل تضاد منافع با مؤجر، ممنوع است. بنابراین برگه‌های مالیات مستغلات چون مشمول ابلاغ قانونی می‌شوند و به رؤیت مؤدی نمی‌رسند، تعویق مالیاتی را به دنبال دارند. در ضمن بر اساس قانون، اگر برگ مالیاتی به شخص مؤدی ابلاغ نشده باشد، در کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی قابل رسیدگی است و این مسأله فرآیند وصول مالیات در این بخش را تا حد زیادی به تأخیر می‌اندازد (سیدنورانی، ۱۳۸۸: ۲۲).

۶-۶- تمکین در بخش ارث

با توجه به ماهیت این پایه مالیاتی، در این بخش فرارها و اجتناب‌های مالیاتی بسیاری صورت می‌گیرد. البته با توجه به سهم اندک این پایه مالیاتی (حدود سه درصد از مالیات‌های مستقیم و یک درصد از کل مالیات‌ها) نمی‌تواند موضوع بغرنج و حیاتی برای سیستم مالیاتی تلقی شود.

۷-۶- تمکین در بخش ارزش افزوده

این پایه مالیاتی از جمله پایه‌هایی است که با توجه به ماهیت آن دارای نرخ عدم تمکین بالایی است. با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین، افزایش احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و

افزایش نرخ جریمه، برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی‌شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد (موسوی جهرمی، ۱۳۸۸: ۳۸). با توجه به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طی دو سال اخیر لازم است سازمان امور مالیاتی تدابیری جهت افزایش نرخ تمکین در این بخش به کار گیرد.

۷- جمع‌بندی و ارائه پیشنهادات

در این مقاله، مفهوم تمکین مالیاتی، عوامل تأثیرگذار بر آن و روند تمکین مالیاتی در نظام مالیاتی ایران مورد بررسی قرار گرفت. بررسی‌های این مطالعه نشان می‌دهد که مفهوم تمکین مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران کاملاً مبهم و غیرعملیاتی بوده که این مسأله خود یکی از موانع عدم تمکین در این بخش محسوب می‌شود. بدیهی است ارائه تعریفی روشن و عملیاتی می‌تواند بخشی از مشکلات در این بخش را مرتفع سازد.

همچنین بررسی درصد تمکین در نظام مالیاتی محاسبه شده توسط محققان بیانگر آن است که این رقم از ۱۸.۸ درصد در سال ۱۳۸۱ به ۴۹ درصد در سال ۱۳۸۸ رسیده است. اگرچه رشد این شاخص طی دوره مذکور مناسب بوده است اما هنوز تا میزان بهینه فاصله بسیار دارد که این مسأله می‌تواند تحقق اهداف قانون برنامه پنجم توسعه را در این بخش با مشکل مواجه سازد. از این رو توجه همه‌جانبه سیاست‌گذاران در این بخش امری ضروری است. در ادامه با توجه به موارد بررسی شده در مقاله و نتایج حاصل از نظریات کارشناسان مالیاتی به ارائه چند پیشنهاد به منظور افزایش نرخ تمکین در سیستم مالیاتی کشور پرداخته می‌شود:

- مهم‌ترین نکته قابل توجه مطالعه حاضر در قیاس با سایر مطالعات آن است که تأکید این مقاله بر مبهم بودن تعریف تمکین مالیاتی علی‌رغم 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 ششم ذکر گردید طی سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است که این رویکرد باید با شدت بیشتری ادامه یابد.

• همان گونه که در بخش ششم شرح داده شد، پایه مالیاتی ارزش افزوده دارای نرخ عدم تمکین بالایی است. افزایش نرخ جریمه و افزایش کیفیت رسیدگی می‌تواند به تمکین مالیاتی بالاتر در این پایه منجر شود.

• حرکت از مالیات‌های مستقیم به سمت مالیات‌های غیرمستقیم به منظور کاهش هزینه‌های تمکین (که در بخش چهارم بررسی شد) و افزایش کارایی سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان یکی از برنامه‌ها و اهداف بلندمدت سازمان امور مالیاتی در این زمینه قرار گیرد (زایر، ۱۳۸۸: ۱۶۲).

• مهم‌ترین مؤلفه‌ای که اکثر کشورها جهت اصلاح تشکیلات مالیاتی خود به کار برده‌اند مکانیزه کردن سیستم‌های مالیاتی است. همان گونه که در بخش چهارم اشاره شد، اجرای کامل و سریع طرح جامع مالیاتی و مکانیزه کردن و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی حداکثر تأثیر خود را در کاهش هزینه‌های تمکین مؤدی خواهد گذاشت که آن هم از طریق کاهش روندهای بوروکراتیک قابل اثبات است. موارد ضروری مکانیزه کردن در چهار بخش قرار می‌گیرند:

۱- نظام‌های مربوط به اسناد مؤدی و وصول مالیات؛

۲- نظام‌های مربوط به مدیریت داخلی و کنترل منابع؛

۳- نظام‌های مربوط به ساختار و فرآیندهای قانونی؛ و

۴- نظام‌های کاهش هزینه تمکین مؤدیان (خالقی رخنه و دیگران، ۱۳۸۸: ۴۷-۴۸).

• 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 رشته‌های 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 حساسی به منظور جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی مرتفع سازد.

• در نهایت باید توجه داشت 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 روبه‌رو هستند. همان گونه که در بخش سوم شرح داده شد عوامل سیاسی، اجتماعی و مدیریتی نیز بر سطح تمکین تأثیرگذارند و از این رو توجه همه‌جانبه به این پدیده و عدم سیاست‌گذاری یک‌سویانه امری ضروری است.

فهرست منابع

۱. احمدی، فضل‌الله، خدیجه نصیریانی و پروانه اباذری (۱۳۸۷)، «تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق»، *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، سال هشتم، شماره اول، ۱۷۵-۱۸۵.
۲. آقایی، اله‌محمد (۱۳۷۹)، «بهبود کمی مالیات در گرو خدمات‌رسانی»، *پژوهشنامه اقتصادی*، سال اول، پیش شماره، ۱۰۵-۱۲۸.
۳. تقی‌پور، انوشیروان (۱۳۷۸)، «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت»، *مجله برنامه و بودجه*، سال چهارم، شماره ۶ (پیاپی ۴۲)، ۳-۲۶.
۴. جعفری، نیلوفر و غلامعلی منتظر (۱۳۸۷)، «استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور»، *پژوهش‌های اقتصادی*، سال هشتم، شماره اول، ۹۱-۱۱۴.
۵. خان‌جان، علی‌رضا (۱۳۸۳)، «سنجش شکاف مالیاتی بالفعل؛ مطالعه موردی شهرستان مشهد»، *پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، سال دوازدهم، شماره دوم، ۹۱-۵۵.
۶. 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.
۷. خان‌جان، علی‌رضا (۱۳۸۵)، «نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی (مطالعه موردی شهرستان مشهد)»، *مالیات و توسعه*، سال اول، شماره اول، ۱۹-۲۶.
۸. خالقی رخنه، زهرا، مهدی عموری و علی‌رضا شریعتی ایوری (۱۳۸۸)، *امکان‌سنجی مکانیزاسیون مالیات بر درآمد املاک و حق واگذاری محل*، تهران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
۹. رحمان‌سرشت، حسین و حمید کاظمی (۱۳۸۹)، «الگوی رابطه عوامل مؤثر در استفاده کارآمد از فن‌آوری اطلاعات در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران: کاربرد روش دلفی»، *فصلنامه علوم و فن‌آوری اطلاعات*، سال سوم، شماره ۲۵، ۵۰۵-۵۲۸.
۱۰. زایر، آیت (۱۳۸۸)، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، دوره جدید، شماره ششم، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۵۷-۱۸۴.
۱۱. سیدنورانی، سیدمحمد رضا (۱۳۸۸)، *فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران*، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

۱۲. طالب‌نیا، قدرت‌الله، شیخ حسنی علی(۱۳۸۶)، « بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان»، حسابرس، سال دهم، شماره ۳۶، ۹۲-۸۲.

۱۳. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، مجلس شورای اسلامی.

۱۴. قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور(۱۳۹۴-۱۳۹۰)، مجلس شورای اسلامی.

۱۵. ملائی‌پور، منصور(۱۳۸۴)، « سنجش مالیات‌های معوق و تأخیر زمانی در دستگاه مالیاتی(مطالعه موردی شهرستان مشهد)»، پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال سیزدهم، شماره ۳۵، ۸۵-۱۱۵.

۱۶. موسوی جهرمی، یگانه و فرهاد طهماسبی بلداجی(۱۳۸۶)، راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.

۱۷. نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سال‌های مختلف.

18. Bird, Richard M., Zolt, Eric M. (2003), Introduction to Tax Policy Design and Development, *World Bank*, 1-39.
19. Brown, R.E & Mazur, M.J (2003), "IRS's Comprehensive Approach to Compliance", *Paper presented at National Tax Association Spring Symposium in May 2003*, Washington D.C.
20. Johnson, S., MxMillan J., Woodruff, C. (1999), "Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity After Communism", *Discussion Paper No. 2105*, Center for Economic Policy Research, London.
21. Lumumba Omweri Marti and others (2010), "Taxpayers' Attitudes and Tax Compliance Behavior in Kenya", *African Journal of Business & Management (AJBUMA)*, Vol. 1, 112-122.
22. Mansfield, Charles (1987), "Tax Administration in Developing Countries: An Economic Perspective", *IMF Working Paper WP/87/42*, International Monetary Fund (IMF), 1-23.
23. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (2001), *Compliance Measurements Practice*, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, Available:

<http://www.oecd.org/DAF/FSM/minimumattributestaciat.html>.

24. Pyle, D.J. (1991). Economics of Tax Compliance, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 5, 163-198.
25. Wu. Shih-Ying & Teng. Mei-Jane, (2005). "Determinants of Tax Compliance - A Cross-Country Analysis", *Public Finance Analysis*, vol. 61(3), 393-400.
26. Silvani, C.A, (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Washington D.C. International Monetary Fund (IMF), Publication Service.
27. Tait, A., et al (1979), *International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries (1972-76)*, IMF Staff Papers 26.
28. Tanzi, Vito (1981), *A Statistical Evaluation of Taxation in Sub-Saharan Africa*, Washington, International Monetary Fund (IMF).
29. 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.
30. Treisman, D. (2000a), "Decentralization, Tax Evasion and Regional "Fiscal Protection" in Federal States: A Model with Evidence from Russia", *University of California*, Department of Political Science, 1-54.
31. Treisman, D. (2000b), "Fiscal Pathologies and Federal Politics: Understanding Tax Arrears in Russia's Regions", *Institutional Elements of Tax Design and Reform*, Washington D.C., World Bank (WB).
32. Trivedi & Shehata (2005), "Attitudes, Incentives and Tax Compliance: Possible Causes of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 5, 371-384.