

# رتبه بندی علل فرار مالیاتی به روش AHP

محمود روستا<sup>۱</sup>

سیدعبدالله حیدریه<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

## چکیده

مالیات به دلیل اهمیت آن در جبران مخارج عمومی و آثار اقتصادی که به همراه دارد، همواره مورد توجه دولت و اقتصاددانان بوده است و مطالعات متعددی پیرامون این مقوله توسط محققان در حوزه‌های مختلف انجام گرفته است که فرار مالیاتی از آن جمله می‌باشد. بررسی فرار مالیاتی و عوامل شکل‌گیری آن کمک می‌کند تا اصلاحات قانونی لازم، برای جلوگیری و کاهش رشد آن انجام شده و زمینه لازم برای افزایش کارایی نظام مالیاتی و درآمدهای مالیاتی فراهم شود. بر این اساس در این مقاله با استفاده از دسته بندی ارائه شده جهت عوامل و زیر عوامل فرار مالیاتی و بررسی سوابق نسبت به انجام تحلیل سلسله مراتبی (AHP) اقدام شده است که بر این اساس مهمترین عامل اصلی فرار مالیاتی، عامل ساختاری و اداری تعیین شده و مهمترین زیر عوامل اجتماعی و فرهنگی، اخلاق مالیاتی، مهمترین زیر عامل قانونی، کارایی نظام مالیاتی و مهمترین زیر عامل اقتصادی، وضعیت حقوق و سلامت نفس کارکنان سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، فرار مالیاتی، تحلیل سلسله مراتبی

---

۱- کارشناس ارشد مدیریت صنعتی مالی (نویسنده مسؤل) Roostamahmood@yahoo.com

۲- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنان

**۱- مقدمه**

علی‌رغم اجرای برنامه‌های خصوصی سازی، هزینه‌های بخش دولتی در بودجه کشور رو به افزایش می‌باشد و این مصارف گول‌آسا، به منابعی عظیم جهت تامین آن نیازمند می‌باشد. از بین منابع مختلف تامین این مصارف، بهترین و منطقی‌ترین منبع، درآمد مالیاتی می‌باشد که در جهان و در بین اکثر کشورها به عنوان مهمترین منبع درآمدی محسوب می‌شود. از این رو تمام کشورها، دست به کوشش گسترده‌ای جهت افزایش توان مالیاتی خود زده‌اند. در کشور ایران با توجه به تعریف پایه مالیاتی جدید ارزش افزوده همچنان شاهد فرار مالیاتی می‌باشیم، لذا با توجه به دلایل ذیل ضرورت انجام این تحقیق مشخص می‌گردد:

- فرار مالیاتی در وهله نخست بر اهداف درآمدی دولت تاثیر منفی می‌گذارد و قابلیت دولت را در تدارک کالا و خدمات عمومی تحت الشعاع قرار می‌دهد.

- تحریم خرید نفت باعث شده است که درآمدهای دولت کاهش یافته و نتواند بودجه جاری کشور را تامین نماید لذا لازم است که درآمدهای مالیاتی جایگزین آن گردد.

- برقراری عدالت مالیاتی در کشور با دریافت مالیات واقعی از مودیان

- مهمترین هدف این پژوهش شناسایی مهمترین علت فرار مالیاتی و ارائه رتبه‌بندی برای علل فرار مالیاتی براساس نظر خبرگان مالیاتی اداره کل شرق شهر تهران منبع مالیاتی اشخاص حقوقی می‌باشد و سوالی که در اینجا مطرح می‌باشد این است که عوامل موثر بر فرار مالیاتی از چه وزنی برخوردارند.

- ساختار این مقاله به شرح پیشینه تحقیق، روش شناسی تحقیق، داده‌های تحقیق، نتایج، پیوست‌ها و منابع و ماخذ می‌باشد.

**۲- پیشینه تحقیق**

مروری بر ادبیات موضوع، مبین آن است که اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار فرار مالیاتی وجود داشته‌است. از یک سو، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم سعی بر آن داشته‌اند تا پدیده تمکین یا عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف از قبیل «اصل عقلانیت فردی»، «حداکثر سازی سود مورد انتظار» و... تبیین نمایند 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 درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی مثل نهادهای رسمی و غیررسمی به مدل‌های ریاضی‌وار آنها برآمده‌اند. کِرم و گاهواری (۱۹۹۳) نیز صورت‌بندی بدیلی از «مدل بهینه مالیات و فرار مالیاتی» ارائه داده‌اند که مطابق آن مودیان می‌توانند بخشی از منابع خود را صرف تقلیل «احتمال حسابرسی مالیاتی» از سوی دستگاه مالیاتی نمایند. کِرم و گاهواری این نکته را در تعیین «نرخ بهینه مالیات» منعکس نموده‌اند. آنها همچنین به این نتیجه رسیده‌اند که اگر تابع رفاه اجتماعی ناظر بر نوعی بی‌عدالتی اجتماعی باشد، نرخ مالیات نهایی بهینه را می‌توان در حدی پائین‌تر انتخاب کرد، اما خاطر نشان می‌سازند که این امر زمانی محقق می‌گردد که فرض کنیم تابع سود فردی از حیث «مصرف» ماهیتی شبه خطی داشته و از این رو مودی مالیاتی نسبت به ریسک خنثی باشد (کرم و گاهواری، ۱۹۹۴).

آلم، جکسون و مک‌کی (۱۹۹۲) نیز در یک محیط آزمایشی موفق به یافتن شواهدی گردیدند مبنی بر این که مؤدیانی که قائل به وجود یک رابطه مستقیم بین پرداخت مالیات و دریافت کالا و خدمات عمومی باشند «اخلاق مالیاتی» بالاتری از خود نشان می‌دهند.

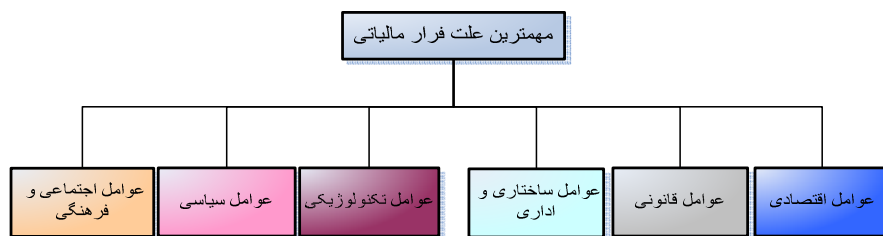
شعاع، ناهید (۱۳۹۰) در پایان‌نامه خود تاثیر عواملی همچون ضمانت اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی، شفافیت نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی، پیچیدگی و ابهام قوانین و مقررات مالیاتی، نارسایی نظام مالیاتی، سطح پایین فرهنگ مالیاتی و نرخ‌های تصاعدی را در فرار مالیاتی بررسی نموده است. نتایج این تحقیق با توجه به نظر ماموران مالیاتی حاکی از آن است که کلیه عوامل بالا در فرار مالیاتی مؤثر است. روش نمونه برداری تصادفی ساده، روش جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه و روش تجزیه تحلیل داده‌ها روش دو جمله‌ای می‌باشد.

نصر اصفهانی، مهدی (۱۳۹۱) در پایان‌نامه خود در صدد بررسی عوامل مؤثر بر فرار مؤدیان از پرداخت مالیات بوده که پس از شناسایی این عوامل پیشنهاداتی مناسب جهت کاهش فرار مالیاتی ارائه داده است.

محمود روستا (نویسنده این مقاله) (۱۳۹۲) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود نسبت به ارائه دسته بندی از فرار مالیاتی اقدام نمود که این دسته بندی به روش تحلیل عاملی تاییدی انجام گرفت و روش کار بر این اساس بود که کلیه عوامل فرار مالیاتی شناسایی و جمع‌آوری شد و سپس با توزیع

پرسشنامه در بین جامعه تحقیق، نظرات آنها جمع‌آوری شد و دسته‌بندی ارائه شده در این مقاله بر اساس این فعالیت‌ها ارائه شده و نویسنده در دسته بندی ذیل هیچ گونه دخل و تصرفی نداشته است.

### نمودار (۱) - مدل پژوهش جهت انجام سلسله مراتبی



### جدول (۱) - دسته بندی زیر عوامل جهت انجام رتبه بندی

سیاسی	قانونی	اجتماعی و فرهنگی	تکنولوژیکی	اقتصادی	ساختاری و اداری
تغییر پذیری قوانین	کارایی نظام مالیاتی	رضایت مندی مودیان	بسترهای الکترونیک یکپارچه	احتمال وقوع حسابرسی	نرخ های تصاعدی مالیات
ضمانت اجرایی قوانین و مقررات	جرائم مالیاتی	اخلاق مالیاتی			
	اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م	فرهنگ مالیاتی		درآمد ملی سرانه	آموزش کارکنان
		روحیه منفعت طلبی در جامعه		وضعیت حقوق و سلامت نفس کارکنان	
		انتظار مودیان بین پرداخت مالیات و دریافت خدمات			
		روحیه مالیاتی			

**۳- روش شناسی تحقیق****۳-۱- روش تحقیق**

پژوهش حاضر از منظر هدف از نوع کاربردی بوده و از لحاظ انجام کار پیمایشی است، که محقق از طریق ابزار سنجش خود، در درون جامعه تحقیق بررسی‌های لازم را به عمل می‌آورد.

**۳-۲- روش گردآوری اطلاعات**

در تحقیق حاضر، اطلاعات اولیه و مطالب مربوط به بخش ادبیات پژوهش از روش کتابخانه‌ای (استفاده از اسناد و مدارک) به روش فیش‌برداری از کتب، بررسی مجلات و اطلاعات موجود در سایت‌ها و شبکه‌های اینترنتی استفاده گردید و آنگاه به منظور دستیابی به نتایج، اهداف اصلی و ارائه پاسخ به سوال پژوهش بر اساس مدل از پیش تعیین شده اطلاعات نهایی از جامعه تحقیق جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردیده است.

**۳-۳- روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP)<sup>۱</sup>**

پس از تعیین زیر عوامل مرتبط با عوامل اصلی، نسبت به رتبه بندی عوامل و زیر عوامل به روش AHP اقدام گردید که روش مذکور به شرح ذیل است.

فرایند تحلیل سلسله مراتبی با تجزیه مسائل مشکل و پیچیده، آنها را به شکلی ساده تبدیل کرده و به حل آنها می‌پردازد، انجام سلسله مراتبی منوط به انجام گام‌های ذیل است:

۱- ساختن سلسله مراتبی

۲- محاسبه وزن‌ها

۳- سازگاری سیستم

**ساختن سلسله مراتبی**

اولین قدم در فرایند تحلیل سلسله مراتبی، ایجاد یک نمایش گرافیکی از مساله می‌باشد که در آن هدف (سطح اول)، معیارها (سطح دوم) و گزینه‌ها (سطح سوم) نشان داده می‌شود.

## محاسبه وزن

در فرایند تحلیل سلسه مراتبی عناصر هر سطح نسبت به عنصر مربوطه خود در سطح بالاتر به صورت زوجی مقایسه شده و وزن آنها محاسبه می‌گردد. این وزن‌ها را وزن نسبی می‌نامیم. سپس با تلفیق وزن‌های نسبی، وزن نهایی هر گزینه مشخص می‌گردد که آن را وزن مطلق می‌نامیم.

## جدول (۲) - روش امتیاز دهی در زمان انجام مقایسات زوجی

امتیاز بالا	توضیح	امتیاز پایین	توضیح
۱	مطلوبیت یکسان	۱	مطلوبیت یکسان
۳	کمی مطلوبتر	۱/۳	کمی نامطلوب
۵	مطلوبیت قوی	۱/۵	بدون مطلوبیت
۷	مطلوبیت خیلی قوی	۱/۷	بسیار نامطلوب
۹	کاملاً مطلوبتر	۱/۹	نامطلوبترین

## محاسبه وزن نسبی

جهت محاسبه وزن هر گزینه از ماتریس مقایسه زوجی (وزن نسبی)، چندین روش پیشنهاد شده است که اهم آنها عبارتند:

- روش حداقل مربعات معمولی

- روش حداقل مربعات لگاریتمی

- روش بردار ویژه

- روش های تقریبی

## محاسبه نرخ ناسازگاری یک ماتریس

جهت محاسبه نرخ ناسازگاری یک ماتریس اقدامات زیر صورت گرفته است:

۱- ماتریس مقایسه زوجی اولیه ( $A$ ) را تشکیل می‌دهیم.

۲- بردار وزن ( $W$ ) را مشخص می‌نماییم.

۳- بزرگترین مقدار ویژه ماتریس  $A$  ( $\lambda_{max}$ ) مشخص است؟ اگر پاسخ مثبت است به اقدام چهارم می‌رویم.

- با ضرب بردار  $W$  در ماتریس  $A$ ، تخمین مناسبی از  $\lambda_{max}W$  به دست آورده می‌شود که آن را با  $(A.W)$  نمایش می‌دهیم.

- باتقسیم مقادیر به دست آمده برای  $\lambda_{max}W$  بر  $W$  مربوطه، تخمین‌هایی از  $\lambda_{max}$  را محاسبه نمایید.

- متوسط  $\lambda_{max}$  های به دست آمده را پیدا کنید.

$$4- \text{مقدار شاخص ناسازگاری (I.I.) از رابطه } I.I. = \frac{\lambda_{max} - n}{n-1} \text{ به دست می آید.}$$

$$5- \text{نرخ ناسازگاری از فرمول } I.R. = \frac{I.I.}{I.I.R.} \text{ محاسبه می نمایم.}$$

### ۳-۴- داده های تحقیق (رتبه بندی عوامل به روش AHP)

پس از شناسایی زیر عوامل نسبت به تهیه پرسشنامه مربوط به رتبه بندی علل فرار مالیاتی اقدام شد و پرسشنامه در بین جامعه ارائه شد نتایج و پاسخ های ارائه شده به روش متوسط هندسی به دست آورده شده است که نتایج حاصل از آن به شرح ذیل ارائه می گردد:

### ۳-۵- محاسبه عوامل اصلی فرار مالیاتی

در زیر محاسبات مربوط به عوامل اصلی فرار مالیاتی ارائه می شود:

جدول (۳) - مقایسه زوجی عوامل فرار مالیاتی بدست آمده از متوسط امتیاز داده شده

به هر عامل توسط پاسخگویان

عوامل فرار مالیاتی	تکنولوژیکی	قانونی	اجتماعی و فرهنگی	اقتصادی	سیاسی	ساختاری و اداری
تکنولوژیکی	۱.۰۰	۴.۰۰	۱.۰۰	۰.۲۵	۰.۵۰	۰.۱۴
قانونی	۰.۲۵	۱.۰۰	۰.۲۵	۰.۱۳	۰.۳۳	۰.۱۱
اجتماعی و فرهنگی	۱.۰۰	۴.۰۰	۱.۰۰	۲.۰۰	۲.۰۰	۲.۰۰
اقتصادی	۴.۰۰	۸.۰۰	۰.۵۰	۱.۰۰	۳.۰۰	۰.۵۰
سیاسی	۲.۰۰	۳.۰۰	۰.۵۰	۰.۳۳	۱.۰۰	۰.۳۳
ساختاری و اداری	۷.۰۰	۹.۰۰	۰.۵۰	۲.۰۰	۳.۰۰	۱.۰۰
جمع	۱۵.۲۵	۲۹.۰۰	۳.۷۵	۵.۷۱	۹.۸۳	۴.۰۸

جدول فوق نمایشی از متوسط امتیاز داده شده به هر یک از عوامل اصلی بوده و اولین جدول جهت انجام مقایسه زوجی می باشد.

## جدول (۴) - نرمالیزه شده عوامل فرار مالیاتی

عوامل فرار	تکنولوژیکی	قانونی	اجتماعی و	اقتصادی	سیاسی	ساختاری	متوسط
تکنولوژیکی	۰.۰۶۶	۰.۱۳۸	۰.۲۶۷	۰.۰۴۴	۰.۰۵۱	۰.۰۳۵	۰.۱۰۰
قانونی	۰.۰۱۶	۰.۰۳۴	۰.۰۶۷	۰.۰۲۲	۰.۰۳۴	۰.۰۲۷	۰.۰۳۳
اجتماعی و فرهنگی	۰.۰۶۶	۰.۱۳۸	۰.۲۶۷	۰.۳۵۱	۰.۲۰۳	۰.۴۹۰	۰.۲۵۲
اقتصادی	۰.۲۶۲	۰.۲۷۶	۰.۱۳۳	۰.۱۷۵	۰.۳۰۵	۰.۱۲۲	۰.۲۱۲
سیاسی	۰.۱۳۱	۰.۱۰۳	۰.۱۳۳	۰.۰۵۸	۰.۱۰۲	۰.۰۸۱	۰.۱۰۱
ساختاری و	۰.۴۵۹	۰.۳۱۰	۰.۱۳۳	۰.۳۵۱	۰.۳۰۵	۰.۲۴۵	۰.۳۰۱
جمع	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	

در این جدول امتیازات داده شده در جدول مقایسه زوجی نرمال شده است.

## جدول (۵) - رتبه بندی عوامل فرار مالیاتی

عوامل فرار مالیاتی	حاصل ضرب اوزان نسبی در ماتریس	نتیجه مرحله قبل تقسیم بر اوزان نسبی	درصد اهمیت هر عامل	رتبه عوامل
تکنولوژیکی	۰.۶۳۳	۶.۳۲۷	٪۱۵.۶۳۰	رتبه ششم
قانونی	۰.۲۱۵	۶.۴۳۸	٪۱۵.۹۰۴	رتبه پنجم
اجتماعی و فرهنگی	۱.۷۱۴	۶.۷۹۵	٪۱۶.۷۸۶	رتبه چهارم
اقتصادی	۱.۴۶۰	۶.۸۷۳	٪۱۶.۹۸۰	رتبه سوم
سیاسی	۰.۶۹۷	۶.۸۷۴	٪۱۶.۹۸۱	رتبه دوم
ساختاری و اداری	۲.۱۵۶	۷.۱۷۳	٪۱۷.۷۲۰	رتبه اول
جمع	۶.۸۷۴	۴۰.۴۷۹		

همانطور که در جدول مشاهده می شود مهمترین عامل فرار مالیاتی مربوط به عامل ساختاری و اداری و پس از آن اقتصادی و سیاسی می باشد. پس از به دست آوردن جداول فوق، نرخ ناسازگاری ماتریس را محاسبه می نماییم که با توجه به جدول مقایسه زوجی اوزان نسبی و سپس بردار ویژه استخراج می گردد که شرح اقدامات انجام شده در جداول ذیل ارائه شده است.



جدول (۶) - بردار ویژه برای عوامل اصلی فرار مالیاتی

عوامل فرار مالیاتی	تکنولوژیکی	قانونی	فرهنگی اجتماعی و	اقتصادی	سیاسی	ساختاری و اداری	جمع	ماتریس اولیه در ردیف	جمع ماتریس حاصل ضرب
تکنولوژیکی	۰.۰۷	۰.۱۴	۰.۲۷	۰.۰۴	۰.۰۵	۰.۰۳	۰.۶۰	۳.۸۰	
قانونی	۰.۰۲	۰.۰۳	۰.۰۷	۰.۰۲	۰.۰۳	۰.۰۳	۰.۲۰	۱.۲۹	
اجتماعی و فرهنگی	۰.۰۷	۰.۱۴	۰.۳۷	۰.۳۵	۰.۲۰	۰.۴۹	۱.۵۱	۱۰.۲۹	
اقتصادی	۰.۲۶	۰.۲۸	۰.۱۳	۰.۱۸	۰.۳۱	۰.۱۲	۱.۲۷	۷.۱۶	
سیاسی	۰.۱۳	۰.۱۰	۰.۱۳	۰.۰۶	۰.۱۰	۰.۰۸	۰.۶۱	۴.۱۸	
ساختاری و اداری	۰.۴۶	۰.۳۱	۰.۱۳	۰.۳۵	۰.۳۱	۰.۲۴	۱.۸۰	۱۲.۹۳	

حال  $\lambda_{max}$  هر عامل را با استفاده از میانگین حسابی حاصل تقسیم مرحله قبل محاسبه می نماییم و پس از آن  $\lambda_{max}$  کلی عوامل را محاسبه می نماییم (جدول ۷).

جدول (۷) - محاسبه لانداکس

۶.۳۳	$\lambda_{max}$ تکنولوژی
۶.۴۴	$\lambda_{max}$ قانونی
۶.۷۹	$\lambda_{max}$ اجتماعی و فرهنگی
۵.۶۲	$\lambda_{max}$ اقتصادی
۶.۸۷	$\lambda_{max}$ سیاسی
۷.۱۷	$\lambda_{max}$ ساختاری و اداری
۶.۵۴	$\lambda_{max}$ متوسط کل

حال شاخص ناسازگاری این ماتریس را بر اساس فرمول زیر محاسبه می نماییم.

$$I.I = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1}$$

$$I.I = \frac{6.54 - 6}{6 - 1} = 0.11$$

سپس شاخص ناسازگاری ماتریس تصادفی را که برای ماتریس های مرتبه های مختلف که در جدول زیر ارائه شده است استخراج می نماییم.

## جدول (۸) - ضریب شاخص I.I.R

n	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
I.I.R	۰	۰	۰.۵۸	۰.۹	۱.۱۲	۱.۲۴	۱.۳۲	۱.۴۱	۱.۴۵

نرخ ناسازگاری ماتریس بر طبق فرمول زیر محاسبه می گردد:

$$C.I = \frac{I.I}{I.I.R}$$

$$C.I = \frac{0.11}{1.24} = 0.09$$

با توجه به اینکه نرخ ناسازگاری کمتر از ۰.۱ می باشد، ماتریس سازگار می باشد.  
با توجه به جداول بالا و پیوست نتیجه‌ای که از انجام اجرای AHP برای کلیه عوامل و زیر عوامل به دست می‌آید در جدول ذیل خلاصه شده است:

## جدول (۹) - خلاصه نتایج اجرای AHP

نرخ ناسازگاری	رتبه سوم		رتبه دوم		رتبه اول		دسته	ردیف
	امتیاز	شرح عامل	امتیاز	شرح عامل	امتیاز	شرح عامل		
۰.۰۹	٪۱۶.۹۸۰	اقتصادی	٪۱۶.۹۸۱	سیاسی	٪۱۷.۷۲۰	ساختاری و اداری	عوامل اصلی	۱
۰.۱	۱۶.۱۱۶	رضایت مندی مودیان	٪۱۷.۱۲۷	انتظار مودیان بین پرداخت و دریافت خدمات	٪۱۹.۲۲۸	اخلاق مالیاتی	زیر عوامل - اجتماعی و فرهنگی	۲
۰.۰۷۵	٪۰.۱۲۷	اجرای - ماده ۱۸۱ ق.م.ق	٪۱۷.۰۴۶	جرایم مالیاتی	٪۸۲.۸۲۷	کارایی نظام مالیاتی	زیر عوامل قانونی	۳
۰.۰۲۲	٪۲۳.۱۲۶	احتمال وقوع حسابرسی	٪۲۳.۳۸۳	درآمد ملی سرانه	٪۲۳.۴۹۱	وضعیت حقوق و سلامت نفس کارکنان	زیر عوامل اقتصادی	۴

با توجه به جدول بالا که نشان دهنده مهمترین عامل اصلی و زیر عوامل اصلی فرار مالیاتی است، بهتر است سازمان امور مالیاتی به منظور پیشگیری از فرار مالیاتی اقدامات خود را بر اساس دو زیر عامل کارایی نظام مالیاتی و وضعیت حقوق و سلامت نفس کارکنان متمرکز نماید.

## ۴- نتایج

برای کاهش حجم فرار مالیاتی به عنوان یک استراتژی برای دولت، ممکن است روش‌های زیادی وجود داشته باشد، اما قبل از اتخاذ هرگونه سیاستی در این زمینه لازم است بسترهای لازم جهت بهبود ساختارهای مالیاتی فراهم شود، همچنین مشخص گردد که کدام دلیل بیشترین تاثیر را در فرار مالیاتی باعث گردیده است. لذا در این پژوهش عوامل مختلف بررسی و نتایج به شرح ذیل می باشد:

مهمترین علت فرار مالیاتی مربوط به عامل ساختاری و اداری می باشد ولی با توجه به نتایج می توان چنین نتیجه گرفت که در خصوص عوامل اصلی فرار مالیاتی رتبه ها بسیار به هم نزدیک بوده و این مساله حاکی از پیچیدگی پدیده فرار مالیاتی و موثر بودن علل مختلف بر این پدیده است، لذا نمی توان یک نسخه تک بعدی برای آن ارائه نمود.

با توجه به اینکه این پژوهش به دنبال این است که چه عواملی بر فرار مالیاتی تاثیر داشته و رتبه هر عامل را مشخص نماید لذا در این پژوهش عوامل موثر بر فرار مالیاتی عامل ساختاری و اداری به عنوان مهمترین علت فرار مالیاتی ارائه شده است. به این ترتیب در نهایت رتبه هر یک از عوامل اصلی فرار مالیاتی به ترتیب شرح زیر می باشد:

۱- عامل ساختاری اداری (۱۷.۷۲) - ۲- سیاسی (۱۶.۹۸۱) - ۳- اقتصادی (۱۶.۹۸۰)

۴- اجتماعی و فرهنگی (۱۶.۷۸۶) - ۵- قانونی (۱۵.۹۰۴) - ۶- تکنولوژیکی (۱۵.۶۳)

با توجه به نتایج رتبه بندی به عمل آمده، مهمترین عامل ساختاری و اداری می باشد لذا لازم است قبل از اجرای هر کاری ساختار سازمان امور مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد و در رتبه دوم و سوم که اختلاف بسیار اندک می باشد، عامل سیاسی و اقتصادی به یک اندازه بر فرار مالیاتی موثر می باشند و شاید به توان چنین گفت که بر خلاف تصور عام وجود فناوری های نوین و دارا بودن قوانین بسیار دقیق و روشن برای جلوگیری از فرار مالیاتی در ایران چندان موثر نیست.

اما در رتبه بندی زیر عوامل فرار مالیاتی به ترتیب رتبه عوامل اصلی به شرح ذیل نتایج حاصل شده است:

- در رتبه بندی عوامل اصلی فرار مالیاتی، عامل ساختاری و اداری با کسب امتیاز ۱۷.۷۲٪ به عنوان مهمترین عامل فرار مالیاتی انتخاب شده است.

- زیر عامل سیاسی که دارای رتبه دوم می باشد تغییر پذیری قوانین و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات می باشد.

- عامل اقتصادی دارای سه زیر عامل وضعیت حقوق و سلامت نفس کارکنان (۳۳.۴۹۱)، درآمد ملی سرانه (۳۳.۳۸۳) و احتمال وقوع حسابرسی (۳۳.۱۲۶) می باشد، لذا با سه زیر عامل می توان نتیجه گرفت که در صورتی که وضعیت اقتصادی کارکنان سازمان مالیاتی مناسب باشد آنها بهتر و مناسب تر جهت شناسایی و جلوگیری از فرار مالیاتی تلاش می نمایند.

- عامل اجتماعی و فرهنگی که دارای شش زیر عامل به شرح ذیل می باشد: اخلاق مالیاتی (۱۹.۲۲۸)، انتظار مودیان بین پرداخت و دریافت خدمات (۱۷.۱۲۷)، رضایت مندی مودیان (۱۶.۱۱۶)، روحیه منفعت طلبی در جامعه (۱۵.۹۹۴)، روحیه مالیاتی (۱۵.۸۴۱) و فرهنگ مالیاتی (۱۵.۶۹۴) می باشد که می توان چنین نتیجه گرفت که دارا بودن اخلاق مالیاتی در بین مودیان و تلاش برای ارتقاء آن باعث جلوگیری از فرار مالیاتی می شود و در ضمن در صورتی که مودیان بتوانند ارتباط منطقی را بین پرداخت مالیات و دریافت خدمات برقرار نمایند کمتر از پرداخت مالیات فرار می نمایند.

- عامل قانونی که دارای سه زیر عامل به شرح کارایی نظام مالیاتی (۸۲.۸۲۷)، جرائم مالیاتی (۱۷.۰۴۶) و اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م.ا (۰.۱۲۷) می باشد. همانطور که ملاحظه می شود بالاترین امتیاز در کلیه زیر عوامل متعلق به کارایی نظام مالیاتی می باشد.

- عامل تکنولوژیکی که دارای یک زیر عامل می باشد و آنها بسترهای الکترونیکی یکپارچه می باشد که می توان چنین نتیجه گرفت که ایجاد تعامل بین منابع مختلف مالیاتی و دسترسی به سوابق مودیان در منابع مختلف مالیاتی و همچنین اطلاعات آنها در سایر موسسات می تواند با توجه به شفاف شدن سوابق فعالیت مودیان از فرار مالیاتی پیشگیری نماید.

#### ۴-۱- مقایسه نتایج با تحقیقات انجام شده

- در رتبه بندی انجام شده در این پژوهش، مهمترین عامل اصلی فرار مالیاتی عامل ساختاری و اداری بوده است حال اینکه در سایر تحقیقات ارائه شده در پیشینه تحقیق هیچ یک از محققان این عامل را در نظر نگرفته بودند.

- در این تحقیق کلیه عوامل فرار مالیاتی به طور همزمان مورد بررسی قرار گرفته اند، حال آن که در سایر تحقیقات در یک عامل خاص و یا مجموعه ای از زیر عوامل یک عامل اصلی تحقیقات انجام شده است و لذا این تحقیق گستردگی بیشتری نسبت به سایر تحقیقات دارد.

- در این تحقیق دسته بندی از علل اصلی فرار مالیاتی به همراه زیر عوامل آن ارائه شده است حال آنکه در تحقیقات گذشته چنین اقدامی صورت نگرفته است.

- براساس نتایج این تحقیق مهمترین زیر عامل در فرار مالیاتی مربوط به کارایی نظام مالیاتی می باشد که در سوابق تحقیق نیز آلم و ماتیوز در این خصوص تحقیقاتی انجام داده اند که نتایج آن نشان دهنده آن است که در رفتار تمکین، رابطه تنگاتنگی با نهادهای اجتماعی از جمله نگرش مردم نسبت به رفتار «دولت» و «کارایی دستگاه مالیاتی» وجود دارد.

- مهمترین زیر عامل اجتماعی و فرهنگی، اخلاق مالیاتی می باشد که در تحقیقات گذشته نیز بررسی شد و توسط برخی محققان از قبیل امین خاکی، آلم، جکسون- تورگلر نیز به عنوان یک عامل تاثیر گذار معرفی شده است.

- با توجه به اینکه اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م دارای کمترین امتیاز در بین تمامی زیر عامل ها می باشد این نتیجه با نتایج تحقیق امام قلی تبار از این حیث اختلاف دارد و آن هم به این دلیل است که ماده ۱۸۱ بسیار محدود و در مواردی که فرار مالیاتی برای سازمان مالیاتی محرز باشد اجرا می شود و به این دلیل دارای کمترین رتبه می باشد.

بر این اساس پیشنهادهای زیر ارائه می شود:

- بهبود کارایی نظام مالیاتی کشور با انجام اصلاحات ساختاری و اداری در خصوص توجه بیشتر به عدالت مالیاتی و جلوگیری از زمینه های گسترش فرار مالیاتی از طریق تجدید نظر در پایه های موجود مالیاتی، معرفی پایه های جدید و سایر سیاست های مرتبط با توسعه اقتصادی کشور از جمله توجه به ابعاد طرح تحول اقتصادی کشور، صورت گیرد. از اصلاحات مالیاتی می توان به مالیات بر مجموع درآمد، بازنگری در معافیت های مالیاتی، مالیات بر افزایش ارزش ثروت و یا دارایی و غیره، که در واقع مشروعیت آنها نیز از منظر مالیات های اسلامی، می تواند در ترغیب افراد، حداقل از بعد انصاف مالیاتی، انگیزه مشارکت آنها را در پرداخت مالیات افزایش دهد، اشاره نمود و همچنین اجرای طرح جامع مالیاتی به منظور تسهیل و ساده سازی فرایندهای مالیاتی به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و ایجاد امکان جهت بررسی تعداد پرونده های بیشتر در زمان کمتر می باشد.

- در خصوص سومین زیر عامل مهم فرار مالیاتی (درآمد ملی سرانه)، دولت می تواند با انجام اقداماتی از قبیل تسهیل تجارت، تولید و ارائه همکاری های لازم با بخش های مختلف مالیاتی مودیان را نسبت به انجام فعالیت های اقتصادی مفید و سالم برای کشور ترغیب نماید که با انجام این فعالیت ها انگیزه برای فرار مالیاتی کاهش یافته و همچنین شفافیت اقتصادی نیز به وجود می آید.

- با توجه به اینکه کلیه علل اصلی مالیاتی تقریباً به یک اندازه در فرار مالیاتی نقش دارند، این مساله حاکی از آن است که سازمان امور مالیاتی و دولت در زمان تعیین و وضع قوانین و مقررات و صدور بخشنامه جدید باید به کلیه عوامل فوق توجه نموده و به تعاملات فرایندهای موجود در این عوامل (اصلی) دقت لازم مبذول گردد و چگونگی تاثیر هر یک بر هم نیز بررسی شود.

- اصلاح و بهبود فرایندهای مالیاتی باید با انجام اقداماتی از قبیل برون سپاری فرایندهای مالیاتی و الکترونیکی نمودن رسیدگی به پرونده به منظور تسهیل در انجام امور به عنوان یکی از اقداماتی بهبودی سازمان امور مالیاتی در دستور کار این سازمان قرار گیرد و همچنین در این زمینه تلاش برای اتمام و پیاده سازی طرح جامع مالیاتی نیز به عنوان اساسی ترین گام در نظر گرفته شود.

- سازمان امور مالیاتی با انجام برنامه‌های تبلیغاتی، آموزش مودیان و تمرکز بر روی اقدامات تبلیغاتی در زمینه موارد مصرف مالیات می‌تواند در افزایش اخلاق مالیاتی مودیان تلاش نماید.

- در خصوص عامل ساختاری و اداری لازم است فعالیت‌های زائد فرایندها حذف شده و همچنین ساختار سازمان مسطح‌تر گشته تا بوروکراسی اداری کاهش یابد و در خصوص زیر عامل آموزشی نیز برنامه‌های آموزشی به‌نحوی تدوین شود که آموزش‌های روش‌های نوین تجارت (تجارت الکترونیک) به کارکنان سازمان داده شود تا آنها بتوانند از فرار مالیاتی در این حوزه جلوگیری نمایند و همچنین فرایندها و ساختار به‌نحوی اصلاح شود تا حداقل تماس بین مودی و کارشناسان مسئول رسیدگی پرونده بوجود آید.

- با توجه به اینکه مهمترین زیر عامل، عامل اقتصادی، حقوق و مزایای کارکنان است و کارشناسان مالیاتی به‌عنوان قاضی مالیاتی تلقی می‌گردند لازم است اصلاحاتی در حقوق و مزایای کارکنان ایجاد شود تا همانند شرکت نفت، درصدی از وصولی مالیات به عنوان بودجه سازمان امور مالیاتی در نظر گرفته شود، تا ارتباط بین وصول مالیات و حقوق، مزایا و امکانات رفاهی کارکنان مالیاتی محسوس گردد.

## فهرست منابع

- ۱- امامقلی تبار درزی، محمد (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات های مستقیم در جلوگیری از فرار مالیاتی در ایران، استاد راهنما ساسان مهرانی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- ۲- امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۰)، برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران، اساتید راهنما سعید کریمی پتانلار و محمدتقی گیلک حکیم آبادی، دانشگاه مازندران دانشکده علوم انسانی و اجتماعی.
- ۳- باقری، بهروز، عموری، مهدی (۱۳۸۷)، شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۴- حجتی پور، امیر (۱۳۸۵)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی واحدهای مشاغل شرق تهران، پایان نامه فوق لیسانس، استاد راهنما محمد جواد محمودی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز دانشکده مدیریت.
- ۵- سیلوانی، کارلوس (۱۹۹۸)، راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه ملایی پور، منصور، دانشکده امور اقتصادی، تهران.
- ۶- شعاع، ناهید (۱۳۹۰)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ماموران مالیاتی شمال تهران، احمد جعفری صمیمی، دانشگاه آزاد واحد فیروزکوه، دانشکده مدیریت.
- ۷- عامری، محمدعلی (۱۳۹۰)، میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، استاد راهنما جباری، حسین، دانشگاه آزاد اسلامی، دانشکده حسابداری.
- ۸- کوزه گر کالجی، عبدالمجید (۱۳۸۳)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی، پایان نامه فوق لیسانس، استاد راهنما ابوالقاسم اثنی عشری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم شهر دانشکده اقتصاد.
- ۹- موسوی جهرمی، یگانه و دیگران (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش فزوده: یک مدل نظری، فصلنامه پژوهش نامه مالیات، سال هفدهم، شماره ۵، تهران.
- ۱۰- نصرافهانی، مهدی (۱۳۹۱)، بررسی علل و راهکارهای کاهش فرار مالیاتی از منظر مدل PESTEL در شهر اصفهان بین سال های ۱۳۸۴-۱۳۸۸ از دیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی، استاد راهنما محمد رضا دلوی اصفهان، دانشگاه آزاد واحد دهقان واحد مدیریت.

11. Alm, J., B.R. Jackson and M. McKee (1992), "Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data", *National Tax Journal*, Vol. 45, pp.107-114.
12. Allingham, Michael and Agnar Sandmo (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1, pp.323-338.
13. Clotfelter, C.T. (1983), "Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns", *Review of Economics and Statistics*, 65 pp.363-373.
14. Cremer, H. and F. Gahvari (1993), "Tax evasion and optimal commodity taxation", *Journal of Public Economics*, 50, pp.261-275.
15. Crocker, K.J. and J. Slemrod (2003), "Corporate tax evasion with agency costs", unpublished paper, Department of Private Law, University of Oslo.
16. Cronshaw, M.B. and J. Alm (1995), "Tax compliance with two-sided uncertainty", *Public Finance Quarterly*, 23 (2), pp.139-166.
17. Dellano, R. (۲۰۰۹), Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness, *The Journal of Socio-Economics*, No. ۳۸, PP. ۹۸۸-۹۹۷.
18. Eide, E. (2004), "Tax evasion with rank dependent expected utility", unpublished paper.
19. Elffers, H., R.H. Weigel and D.J. Helsing (1987), "The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior", *Journal of Economic Psychology*, Vol.8, pp.311-337.
20. Graetz, M.J. and L.L. Wilde (1985), "The economics of tax compliance: Fact and fantasy", *National Tax Journal*, 38, pp.355-363.
21. Mc Gee, R. W., and S. Bose. (2008), *Attitudes towards Tax Evasion in the Middle East: A Comparative Study of Egypt, Iran and Jordan*, Working paper, Florida International University.



22. Sandmo, Agnar (2004), “The theory of tax evasion: A retrospective view”, the paper presented for the conference “Skatteforum” (The Research Forum on Taxation), Rosendal, Norway, (5-6 June).
23. Sandmo, Agnar (1981), “Income tax evasion, labour supply, and the efficiency-equity tradeoff”, *Journal of Public Economics*, 16, pp.265-288.
24. Silvani, Carlos & Brondolo, John (1993), “Analysis of VAT Compliance” , International of Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Mimeo.