

بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تاثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی

حسن الماسی^۱

آنژلا عاملی^۲

فرشته حاج محمدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۲/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۴/۱۱

چکیده

تمکین مالیاتی به ویژه نوع داوطلبانه آن یکی از رویکردهای حائز اهمیت جهت ارتقای کارایی سازمانهای مالیاتی است. اهداف این رویکرد زمانی محقق می‌شود که سازمان ذیربط بتواند عوامل اثرگذار بر آن را به درستی شناسایی نموده و تحت کنترل خود درآورد. معمولاً در مطالعات مرتبط با تمکین مالیاتی، عوامل اقتصادی بیشتر مورد توجه‌اند. این در حالی است که بر اساس تحقیقات، عوامل درونی و روانشناختی نیز به اندازه عوامل اقتصادی با اهمیت هستند. از جمله این عوامل درونی می‌توان به درک انصاف نظام مالیاتی از سوی مؤدیان اشاره نمود که در طی دهه‌های اخیر موضوع بسیاری از مطالعات بوده است. این طرز تلقی مؤدی مبنای شکل‌گیری اعتماد متقابل است که خود در تمکین مورد تاکید قرار می‌گیرد. پژوهش حاضر در چارچوب تحقیقی توصیفی-پیمایشی با توزیع پرسشنامه در میان مؤدیان مشاغل غرب تهران، اثر گذاری درک انصاف نظام مالیاتی بر رفتار تمکین و نیز تاثیر دانش مؤدی و پیچیدگی نظام مالیاتی بر درک انصاف نظام مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهد. این تحقیق با بهره‌گیری از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری نشان می‌دهد که درک انصاف رفتارهای تمکین را تحت تاثیر قرار می‌دهد. به علاوه، بر اساس یافته‌های تحقیق معلوم گردید که دانش مؤدی و پیچیدگی نظام مالیاتی نیز بر درک انصاف از سوی مؤدی مؤثرند.

واژه‌های کلیدی: انصاف نظام مالیاتی، انصاف تبادلی، انصاف عمومی، انصاف تنبیهی، تمکین مالیاتی

۱- عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی h.almasi85@gmail.com

۲- عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی angelaameli@yahoo.com

۳- کارشناس ارشد مدیریت دولتی و پژوهشگر گروه سیاست‌ها و قوانین و مقررات، سازمان امور مالیاتی کشور (نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

آسیب‌پذیری اقتصاد کشور به دلیل وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی به ویژه در بحرانهای سیاسی و نوسانات اقتصادی و نیز اهمیت مفاهیم رشد پایدار سبب شده است که دولت سیاست تأمین مخارج از طریق درآمدهای مالیاتی را بیش از پیش مورد توجه قرار دهد. از این رو، لازم است متولیان سازمان مالیاتی با اتخاذ سیاست‌ها، روشهای مناسب و اصلاحات احتمالی، کارایی سازمان را ارتقاء بخشیده و دولت را در جهت تأمین اهداف خود یاری نمایند. امروزه، سازمانهای مالیاتی برای افزایش بهره‌وری خود تدابیر مختلفی اندیشیده‌اند که در این میان تمکین داوطلبانه به عنوان رویکردی حائز اهمیت در نظام مالیات بر درآمد مورد توجه قرار گرفته است. بر اساس این رویکرد، مؤدی بدون اعمال اقدامات اجرایی از سوی سازمان، به تکالیف قانونی خود عمل می‌کند و بخشی از وظایفی را که سابقاً سازمان عهده‌دار انجام آن بوده تقبل می‌نماید. بدین ترتیب، نقش سازمان از ممیز به حسابرس تغییر می‌کند و این ضمن کاهش هزینه‌ها، به سازمان امکان می‌دهد منابع مادی و انسانی خود را در امور دیگری نظیر آموزش، حسابرسی و شناسایی پرونده‌های پر ریسک معطوف کند.

تمکین مالیاتی در بیشتر سازمانهای مالیاتی موضوعی چالش برانگیز است که حتی کشورهای توسعه یافته نیز به نوعی با آن دست به گریبان هستند. در سازمان امور مالیاتی ایران نیز شواهد حاکی از آن است که تمکین مالیاتی از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست (عرب مازار و زایر، ۱۳۸۸). تمکین مالیاتی به عوامل متعددی بستگی دارد که اقتصاددانان بیشتر به عوامل اقتصادی (مانند نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حسابرسی مالیاتی و به خصوص جرایم مالیاتی) توجه دارند، اما پژوهش‌های روان‌شناختی نشان می‌دهد که متغیرهای درونی (نظیر داشتن سطحی از دانش در زمینه قوانین مالیاتی، نگرش مؤدیان نسبت به دولت و وضع مالیات، ارزشهای فردی، ارزشهای اجتماعی، عدالت و تمایلات انگیزشی) نیز به اندازه عوامل اقتصادی با اهمیت هستند (هافمن و همکاران، ۲۰۰۸). در این رابطه کشورهای توسعه یافته عوامل اقتصادی (عوامل خارجی) و عوامل روانشناختی و رفتاری (عوامل درونی) را توأمان مورد توجه قرار می‌دهند و از این رو، موفقیت آنها در مقایسه با کشورهای در حال توسعه که عمدتاً به عوامل اقتصادی توجه دارند، بیشتر است.

در بین عوامل درونی، انصاف نظام مالیاتی به‌عنوان پیش شرطی برای تمکین داوطلبانه در طی دهه‌های اخیر در سطح بین‌الملل مورد بررسی قرار گرفته است. درک انصاف نظام مالیات بر درآمد مبنای شکل‌گیری اعتماد متقابل است که در امر تمکین مورد تأکید بسیار بوده است (OECD).

۲۰۱۰). سازمان امور مالیاتی کشور در تلاش برای بهبود تمکین داوطلبانه معمولاً بر موضوعاتی از قبیل افزایش خدمات و تسهیل تمکین، بخشودگی‌های مالیاتی و نظایر آن توجه دارد و به مطالعه موضوعات روانشناختی و رفتاری به شکل منسجم کمتر پرداخته است. تحقیق حاضر تلاش دارد تا ضمن ملاحظه نظریه‌های عدالت، در چارچوب الگوی بر گرفته از تحقیقات گرینگ (۱۹۸۸)، ریچاردسون (۲۰۰۵) و سعد (۲۰۱۱)، برخی از ابعاد رفتاری، روانشناختی و نگرشی ناظر بر تمکین مالیاتی را به صورت توامان مورد بررسی قرار دهد.

به‌طور مشخص سوالی که مطرح می‌شود این است که طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیات بر درآمد چگونه است؟ و این برداشت چه تأثیری بر رفتار تمکین مالیاتی داوطلبانه دارد؟ در همین راستا، تاثیر دانش مالیاتی مؤدیان و پیچیدگی نظام مالیاتی بر درک انصاف نظام مالیاتی نیز مورد مطالعه قرار گرفته است.

پیش فرض بنیادین این تحقیق آن است که شناخت برداشت واقعی مؤدیان از انصاف نظام مالیاتی فرصتی خواهد بود برای سیاست‌گذاران و متولیان سازمان امور مالیاتی کشور تا حوزه‌هایی را که نیاز به تاکید بیشتر دارند شناسایی و در اتخاذ سیاست‌ها و اقدامات اصلاحی خود به نظرات و دیدگاه‌های مؤدیان که از ارکان مهم این نظام به شمار می‌روند بیش از پیش توجه نماید.

۲- طرز تلقی مردم از انصاف نظام مالیاتی

مطالعات و نظریه‌های ارائه شده در طی سالهای گذشته نشان می‌دهد که طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی، مفهومی چند بعدی است. یکی از ابعاد این برداشت، انصاف عمودی^۱ است که به موجب آن افراد دارای موقعیت‌های اقتصادی مختلف با نرخهای متفاوتی مشمول مالیات می‌شوند (اریک و همکاران، ۲۰۰۶). به بیانی دیگر، اقشار پر درآمد باید نسبت به اقشار ضعیف و کم درآمد جامعه با نرخ بالاتری مشمول پرداخت مالیات شوند. بعد دیگر، انصاف افقی^۲ است که بر اساس آن نظام مالیاتی باید با افرادی که در شرایط مشابه اقتصادی قرار دارند رفتاری یکسان داشته باشد (مایکل، ۱۹۷۸). هر دو بعد یاد شده در حقیقت برگرفته از نظریه عدالت توزیعی^۳ است. این نظریه تأکید دارد برای آنکه نظام مالیاتی در اذهان مردم به عنوان مرجعی منصف قلمداد شود باید بدون

-
1. Vertical Fairness
 2. Horizontal Fairness
 3. Distributive Justice

نادیده گرفتن نیاز افراد، با آنان در شرایط مشابه به شیوه‌ای یکسان برخورد شود. به عبارت دیگر، که باید بین این دو بعد انصاف، مصالحه‌های نسبی برقرار شود تا در بین مردم درک درست و مثبتی نسبت به انصاف نظام مالیاتی ایجاد گردد (لونتال، ۱۹۸۰).

بوبک (۱۹۹۷) با مطالعه نظام مالیاتی آمریکا دو بعد دیگر موسوم به انصاف رویه‌ای^۱ و انصاف سیاستی را برای ارزیابی انصاف نظام مالیاتی معرفی نمود. انصاف رویه‌ای با رویه‌های اتخاذی دولت جهت وصول و باز توزیع مالیات و انصاف سیاستی با قوانین مالیاتی ارتباط دارد. بر اساس نظر لونتال (۱۹۸۰) رویه‌های اداری با تأمین معیارهای زیر منصفانه قلمداد می‌شوند: رویه‌ها باید منسجم، دقیق، عاری از خطا، قابل تعمیم، اخلاقی و قابل اصلاح باشند. تیلور و لیند (۱۹۹۲) معیارهای دیگری را نیز به مفهوم انصاف رویه‌ای اضافه نموده‌اند که از آن جمله می‌توان به برخورد محترمانه از سوی مقام مالیاتی، حق اظهار نظر و بی‌طرفی اشاره نمود. درک انصاف رویه‌ای بواسطه پیچیدگی قوانین مالیاتی و عدم شفافیت و همچنین بواسطه اثربخشی پیش‌خوانهای اطلاعاتی و حسابرسی‌های حرفه‌ای و قابل اعتماد تحت تاثیر قرار می‌گیرند (کارنز و کاسی، ۱۹۹۶). انصاف تبادلی^۲ نیز یکی دیگر از مؤلفه‌های مهم درک انصاف است (گلیگان و ریچاردسون، ۲۰۰۵، گرینگ، ۱۹۸۸) که در اصل مبادله صورت گرفته بین مؤدی و دولت را مورد توجه قرار می‌دهد. مؤدیان در ارزیابی انصاف نظام مالیاتی، مشارکت مالیاتی خود را با منافی که به ازای آن از دولت دریافت می‌کنند مورد مقایسه و سنجش قرار می‌دهند.

انصاف تنبیهی به منصفانه بودن مجازاتها در موارد نقض قانون و مقررات اشاره دارد (تیلور، ۱۹۹۰). غیرمنصفانه بودن تنبیهات در دو حالت اتفاق می‌افتد: یکی در موارد شدید بودن و دیگری در موارد خفیف بودن مجازاتها است. مطالعات ریچاردسون (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که مجازاتهای غیرمنصفانه و حسابرسی‌های مالیاتی تهاجمی می‌تواند منجر به ایجاد نگاهی منفی بر اداره مالیاتی و مالیات گردد. از طرفی دیگر، انصاف تنبیهی با مشروعیت سازمان مالیاتی در ارتباط است. هر چه مشروعیت سازمان در نزد مؤدیان بیشتر باشد، مجازاتهای اعمال شده از سوی آن قابل قبول تر خواهد بود.

-
1. Procedural Fairness
 2. Exchange Fairness

ابعاد دیگری از انصاف نیز مانند انصاف نرخهای ترجیحی (تورمان، ۱۹۹۵)، انصاف شخصی (گیلیگان و ریچاردسون، ۲۰۰۵)، انصاف عمومی (گرینگ، ۱۹۸۸) و انصاف رفتاری (کریستنسن، ۱۹۹۴) در مطالعات به عمل آمده معرفی شده‌اند.

انصاف عمومی مبین منصفانه بودن رفتار نظام مالیاتی در سطح عمومی یا به عبارتی در سطح جامعه است که در آن بحث رضایت مردم از سیاست‌های اتخاذی دولت در مصرف درآمدهای مالیاتی مطرح می‌شود. انصاف شخصی یا فردی یکی دیگر از ابعاد درک انصاف است که به برداشت افراد نسبت به مطلوبیت سازمان از جهت تأمین انتظارات شخصی آنها اشاره دارد. مفاد قوانین مالیاتی و رویه‌های مورد استفاده مراجع مالیاتی از جمله موضوعاتی است که در انصاف سازمانی به آنها پرداخته می‌شود.

بطور کلی، با مروری بر مطالعات گذشته می‌توان ۱۰ بعد مختلف انصاف را شناسایی نمود که تحقیق حاضر تنها ۷ مورد را که در ارزیابی انصاف نظام مالیاتی حائز اهمیت تشخیص داده است که عبارتند از: انصاف عمومی، انصاف تبدالی، انصاف افقی و عمودی، انصاف تنبیهی، انصاف شخصی و انصاف اداری.

۲-۱- درک انصاف نظام مالیاتی و تمکین داوطلبانه

تعاریف ارائه شده از تمکین مالیاتی گسترده و متنوع است. در این تحقیق، با استفاده از تعریف روت و همکاران (۱۹۸۹) تمکین داوطلبانه به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، تنظیم صحیح اظهارنامه، گزارش درآمد مشمول مالیات واقعی و پرداخت بموقع مالیات متعلقه بدون نیاز به اقدامات اجرایی از سوی سازمان مالیاتی اطلاق می‌شود.

بسیاری از آثار پژوهشی، انصاف مالیاتی و اعتماد به نظام مالیاتی را از محرک‌های مهم تمکین قلمداد می‌کنند (OECD، ۲۰۰۸). والری برایت ویت (۲۰۰۸) اعتماد و مشارکت متقابل بین سازمان مالیاتی و مؤدی را در رسیدن به تمکین داوطلبانه مهم برشمرده و مدعی است مردم بطور معمول در مقابل درک بی‌عدالتی بسیار حساسند و برخورد منصفانه و محترمانه با آنان در غالب موارد برایشان مهمتر از منافع اقتصادی صرف است. کرچلر (۲۰۰۶) نیز در مباحث خود قید نموده‌اند که رفتار منصفانه و حاکی از اعتماد مقام مالیاتی در ارتقاء تمکین مالیاتی مؤثر است.

مطالعات نشان می‌دهد که درک انصاف توزیعی نیز رفتارهای تمکین را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ونزل، ۲۰۰۳؛ کرچلر، ۲۰۰۶). افرادی که بار مالیاتی خود را در مقایسه با دیگران بیشتر می‌دانند،

تمایل بیشتری برای بروز رفتار عدم تمکین از خود نشان می‌دهند (کینزی، گراسمیک و اسمیت، ۱۹۹۱). به همین ترتیب، در جامعه‌ای که مردم معتقد باشند دولت پرداخت مالیاتی آنها را ارج می‌نهد و آن را در جایگاه درست و برای رفاه حال بیشتر خود مردم صرف می‌کند با رغبت بیشتری از قوانین مالیاتی تمکین می‌کنند.

۲-۲- دانش مالیاتی و درک انصاف نظام مالیاتی

سطح دانش مالیاتی مؤدیان از جهت درک فلسفه ضرورت وصول مالیات و نیز شیوه‌های برخورد مقامات مالیاتی حائز اهمیت است. درک نادرست افراد از مالیات و سیاست‌های مربوط به آن در شکل‌گیری ارزیابی‌های مرتبط با انصاف و نیز شیوه نگرش آنان نسبت به فرار مالیاتی خود و دیگران نقش مهمی ایفا می‌کند (رابرتز و دیگران، ۱۹۹۴). به عبارت دیگر، برداشتها و نگرش‌ها متأثر از دانسته‌های عامه مردم است. از این رو، می‌توان نتیجه گرفت که جهت‌گیری‌ها، اساساً حاصل اطلاعات یا دانش ناکافی است و می‌توان انتظار داشت که جایگزینی دانش غلط با اطلاعات و دانش صحیح، می‌تواند تغییر قابل توجهی در شیوه نگرش افراد نسبت به مالیات و انصاف نظام مالیاتی پدید آورد بدون آنکه لازم باشد تغییری در نظام ارزشی و یا قوانین مالیاتی ایجاد شود.

بطور کلی، دانش مالیاتی از سه بعد دانش عمومی، دانش فنی و دانش حقوقی (سعد، ۲۰۱۰) تشکیل شده است. دانش عمومی به طیفی از دانش و اطلاعات در زمینه نظام مالیاتی اشاره دارد که از آن جمله می‌توان به اهداف، ساختار نظام و محل مصرف درآمدهای مالیاتی اشاره نمود. دانش فنی به توانایی و دانش مؤدی برای تنظیم و تکمیل فرم‌های مالیاتی می‌پردازد. در مقابل دانش حقوقی به دانش و آگاهی فرد نسبت به مقررات جاری در نظام مالیاتی از جمله مقررات مربوط به تنظیم و تسلیم بموقع اظهارنامه، جریمه‌های عدم تمکین و نظایر آن مربوط است.

۲-۳- پیچیدگی مالیاتی و درک انصاف نظام مالیاتی

پیچیدگی مالیاتی بیشتر از پیچیدگی قوانین مالیاتی نشأت گرفته است (ریچاردسون، ۲۰۰۱). برخی از متخصصین در این موضوع اتفاق نظر دارند که برای اطمینان از انصاف نظام مالیاتی، وجود حد مشخصی از پیچیدگی در نظام مالیاتی الزامی است (به عنوان مثال، فارست و شفرین، ۲۰۰۲؛ ساویر، ۱۹۹۶؛ وایت، ۱۹۹۰). بنا به نظر وایت (۱۹۹۰)، این طرز تلقی بویژه در میان مقامات و نیز متخصصان مالیاتی بسیار رواج دارد و میزان موافقت آنها با پیچیدگی در نظام مالیاتی متفاوت است. مراجع مالیاتی و وکلای مالیاتی از آن جهت موافق وجود پیچیدگی در نظام مالیاتی هستند که هر یک

معتقدند این امر شانس موفقیت آنها را در پرونده‌های مورد اختلاف افزایش می‌دهد. حسابداران مالیاتی نیز وجود پیچیدگی را به جهت افزایش خدمات قابل ارائه خود به مشتریان مطلوب می‌شمارند. امروزه، ساده‌سازی از اهداف مهم برنامه‌های اصلاح مالیاتی در بسیاری از کشورهای مختلف دنیا است. طبیعت پیچیده قوانین و مقررات مالیاتی تمکین داوطلبانه را با مشکل مواجه می‌کند. پیچیدگی نظام مالیاتی علاوه بر افزایش هزینه‌های تمکین و فرار مالیاتی، مانعی بزرگ در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود. یکی از پیامدهای پیچیدگی نظام مالیاتی افزایش تصور عمومی نسبت به ناعادلانه بودن مالیات در جامعه و وجود تبعیض مالیاتی است (زایر، ۱۳۸۸).

۳- پیشینه تحقیق

تاکنون مطالعات و تحقیقات متعددی در خصوص انصاف نظام مالیاتی، پیچیدگی نظام مالیاتی، دانش مؤدیان و ارتباط آنها با رفتارهای تمکین و نیز دیگر مؤلفه‌های مورد بحث در این تحقیق انجام شده است که به اختصار اهم این تحقیقات در ذیل مورد اشاره قرار می‌گیرد.

اولین بار آدام اسمیت (۱۹۷۶) تعریفی از انصاف نظام مالیاتی ارائه نمود که بموجب آن، نظامی از دید مؤدی منصف است که در تعیین مالیات افراد به توانایی پرداخت آنان توجه نماید (انصاف عمودی).

اولین و مهمترین مطالعه انجام شده در رابطه با درک انصاف نظام مالیاتی مطالعه‌ای است که توسط گربینگ در سال ۱۹۸۸ بدنبال آخرین اصلاح قانون مالیاتها در آمریکا (۱۹۸۷) انجام گرفت. سایر مطالعاتی که بعدها در این حوزه انجام گرفته در راستای بسط تحقیقات گربینگ بوده است. گربینگ در مطالعه پیمایشی خود با استفاده از تحلیل عاملی چهار بعد زیربنایی انصاف را شناسایی نمود که عبارت بودند از: ۱) انصاف کلی و توزیع بار مالیاتی؛ ۲) تبادل میان دولت و مؤدیان؛ ۳) شیوه‌های نگرش به مالیات؛ ۴) ساختار ترجیحی نرخهای مالیاتی.

ریچاردسون (۲۰۰۵) با استفاده از نسخه اصلاح شده ابزار تحقیقی گربینگ، پیمایشی را در بین دانشجویان استرالیایی مقاطع تحصیلات تکمیلی رشته بازرگانی به عمل آورد تا ضمن ارزیابی طرز تلقی آنان نسبت به انصاف نظام مالیاتی، رابطه آن را با رفتارهای تمکین مورد سنجش قرار دهد. بر اساس این تحقیق، پنج بعد انصاف تحت عناوین انصاف عمومی، انصاف تبادلی، انصاف قوانین، ساختار نرخها و انصاف فردی معرفی گردید. در همان سال، تحقیق مشابهی توسط ریچاردسون و گلیگان در هنگ کنگ انجام گرفت که تطبیق این دو مطالعه وجود تفاوت‌های عمده‌ای را در درک

مؤدیان این دو کشور نسبت به انصاف نظام مالیاتی نشان می‌داد که علت اصلی آن، عمدتاً ناشی از تفاوت سیستم‌های مالیاتی دو کشور بوده است. هنگ کنگ از ساختار نرخ ثابت استفاده می‌نماید و فاقد مالیاتهای تکلیفی، نظام خوداظهاری و مالیات بر سود سهام تسهیمی و درآمد بهره است.

گزارش OECD در سال ۲۰۱۰ تحت عنوان *ساخت و اثر گذاری بر رفتارهای تمکین*، وجود اعتماد و احترام متقابل بین سازمان مالیاتی و مؤدیان را یکی از مهمترین عوامل ارتقای تمکین داوطلبانه معرفی نموده است که مبنای برقراری این ارتباط، درک انصاف نظام مالیاتی از سوی مؤدیان عنوان شده است و در بین ابعاد انصاف نیز سه بعد انصاف توزیعی، انصاف اداری و انصاف تنبیهی بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است.

بلکویی (۲۰۰۴) در مطالعه‌ای سطح تمکین مالیاتی را با استفاده از شاخصی که بین صفر و شش متغیر بود در بین سی کشور جهان اندازه‌گیری و رتبه‌بندی نمود. بر اساس یافته‌های مطالعه وی، سنگاپور، نیوزلند، استرالیا، انگلستان و هنگ‌کنگ به ترتیب رتبه‌های اول تا پنجم را به خود اختصاص دادند و کشور ایتالیا در جایگاه آخر قرار گرفت. او در مطالعه خود به این نکته اشاره دارد که سه رتبه اول به کشورهایی اختصاص دارد که بیشتر طرز تلقی مؤدیان خود را نسبت به انصاف نظام مالیاتی در طی چند سال متوالی مورد سنجش قرار داده و بر همان اساس سیاستهایی را اتخاذ نموده بودند.

مطالعه شیلر (۱۹۹۵) تأثیر دانش مالیاتی بر درک انصاف را تأیید نمود. او در مطالعه‌ای نمایندگان مالیاتی و مؤدیان را مورد مقایسه قرار داد و متوجه شد که سطح طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی در مقایسه با کارگزاران مالیاتی پایین است که احتمالاً یکی از دلایل آن فقدان دانش مالیاتی در بین مؤدیان بوده است. فالن (۱۹۹۹) بعدها ضمن تأیید یافته‌های شیلر (۱۹۹۵) بیان نمود که دانش مالیاتی نگرش افراد به انصاف نظام مالیاتی را بطور معنی‌داری تغییر می‌دهد.

پژوهش هریس (۱۹۸۹) برخلاف فالن (۱۹۹۹) که عمدتاً بر دانش فنی توجه دارد دانش مالیاتی را بر دو قسم آگاهی مالی و دانش فنی تقسیم نموده و تأثیر هر یک از انواع یاد شده را بر درک انصاف نظام مالیاتی مورد مطالعه قرار داده است. یافته‌های او مشخص می‌کند که این دو نوع دانش بر درک انصاف و نتیجتاً بر رفتار تمکین اثر گذار هستند. نتایج مطالعه هریس توسط وایت (۱۹۹۰) و همکارانش مورد تأیید قرار گرفت. وی اظهار داشت مؤدیانی که دانش مالیاتی خود را در حوزه قانون

و اهداف سیاست‌های مالیاتی ارتقاء می‌بخشند، نسبت به انصاف نظام مالیاتی نظر مثبت‌تری خواهند داشت.

فالن (۱۹۹۹) با انجام یک مطالعه تجربی اقدام به سنجش دانش مؤدیان از طریق شاخصی داخلی با دوازده پرسش نمود که تأثیر چشمگیر دانش مالیاتی بر شیوه نگرش مؤدیان به انصاف را تأیید می‌کرد. در راستای یافته‌های فالن، مطالعات بسیاری انجام گرفت که نشان می‌داد افزایش دانش مالیاتی باعث تقویت برداشت مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی می‌شود. از جمله این مطالعات می‌توان به مطالعات کریستنسن و همکاران (۲۰۰۰)؛ اریکسن و فالن (۱۹۹۶)؛ مارونی و همکاران (۲۰۰۰) اشاره نمود.

لو و همکاران (۲۰۰۸) در مطالعه خویش در کشور مالزی به نتایج متفاوت از نتایج معمول دست یافتند مبنی بر اینکه افزایش دانش مؤدی تأثیری منفی بر درک انصاف آنها از انصاف تبادل دارد. در این رابطه، اشخاص حقیقی برخوردار از دانش مالیاتی مناسب احساس می‌کردند که با توجه به میزان مشارکت خود، سهم متناسبی از منافع و خدمات را از دولت دریافت نمی‌کنند. اما از آنجایی که دولت مالزی در مورد جزئیات مصارف مالیاتی و یا ارائه تسهیلات عمومی به شکل آموزش رایگان و خدمات پزشکی یارانه‌ای اطلاع‌رسانی نکرده است چه بسا برداشت غیر منصفانه بودن نظام مالیاتی، ناشی از فقدان اطلاعات عمومی افراد بوده باشد.

پیچیدگی نظام مالیاتی در نگاه نخست ناشی از پیچیدگی قوانین مالیاتی است (ریچاردسون و ساویر، ۲۰۰۵). پیچیدگی مالیاتی دارای اشکال مختلفی است که از آن جمله می‌توان به پیچیدگی‌های محاسباتی، ابهام در قوانین، پیچیدگی در فرمها، پیچیدگی در نگهداری اسناد و مدارک، پیچیدگی در احکام و بخشنامه‌ها و پیچیدگی‌های رویه‌ای اشاره نمود (پائو و همکاران، ۲۰۰۷؛ ریچاردسون و ساویر، ۱۹۹۹؛ ساویر، ۲۰۰۷؛ تان و تاور، ۱۹۹۲).

کارنز و کاسیا (۱۹۹۶) و کرچلر (۲۰۰۶) معتقدند رابطه معکوسی بین پیچیدگی مالیاتی و طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی حاکم است. البته کارنز و کاسیا (۱۹۹۶) در مباحث دیگر اظهار می‌کنند که این قبیل روابط معکوس در مورد پیچیدگی‌های غیرضروری صحت دارد اما در مورد پیچیدگی‌های موجه و قابل قبول چنین نیست. آنها در مطالعه خود شواهدی ارائه می‌دهند مبنی بر اینکه پیچیدگی‌های موجه تأثیرات منفی بر درک انصاف را کاهش می‌دهند.

انصاف در نظام مالیاتی موضوع بسیار مهمی است که در مطالعات داخلی کمتر به آن پرداخته شده است. سایر موضوعات مورد بحث در این تحقیق نیز به شکلی غیر منسجم و بعضاً بسیار اجمالی مورد مطالعه قرار گرفته‌اند که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌گردد:

بحث انصاف در نظام مالیاتی در ایران تازگی دارد و تنها می‌توان از کتاب اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین که توسط میر محسن طاهری تالیف شده است، اشاره نمود که در شش بخش تهیه شده است. فصل چهارم این کتاب ضمن ذکر گونه‌های عدالت و بازخورد آن در حقوق مالیاتی و حقوق بشر، آنها را به تفصیل بررسی می‌کند. در فصل پایانی، مؤلف کتاب، عدالت مالیاتی عمودی و افقی از دیدگاه حقوق مالیاتی نوین و حقوق بشر را به بحث گذارده است.

زایر (۱۳۸۸) ساده‌سازی را یکی از اهداف کلیدی بسیاری از برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف عنوان نموده است. وی با ذکر شاخصهای متعدد برای ارزیابی پیچیدگی نظام مالیاتی، این پدیده را به عنوان مانعی بزرگ در برابر عدالت و کارایی نظام مالیاتی معرفی نموده است.

۴- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیق میدانی با طرح پیمایشی است و به لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی در نظر گرفته می‌شود و انتظار می‌رود سیاست‌گذاران و مجریان سازمان مالیاتی نتایج آن را در اتخاذ سیاست‌های جدید و اقدامات اصلاحی مد نظر قرار دهند.

جامعه آماری تحقیق حاضر، مشتمل بر مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل غرب تهران در اصناف داروخانه و لوازم خانگی (در سطح خرده فروشی) است. حجم نمونه تحقیق با استفاده از فرمول کوکران در دو صنف داروخانه و لوازم خانگی فروشی به ترتیب ۱۷۷ و ۲۱۱ نفر برآورد گردید. برای نمونه‌گیری ابتدا به روش خوشه‌گیری سه منطقه ۲، ۵ و ۱۰ در حوزه غرب تهران انتخاب و سپس در هر خوشه مؤدیان به روش تصادفی ساده مشخص گردیدند. با توجه به متغیر بودن تعداد اصناف یاد شده در سه منطقه فوق‌الذکر، پرسشنامه‌ها متناسب با تعداد نمونه در هر منطقه شهری توزیع گردید.

داده‌ها از طریق پرسشنامه طراحی شده توسط محقق گردآوری شده است و در تدوین آن از پرسشنامه‌های تحقیقات مشابه در کشورهای استرالیا، نیوزلند، مالزی و سنگاپور نیز الهام گرفته شده است. لازم به ذکر است که پرسشهای اقتباسی نیز با توجه به تفاوت‌های قانونی و فرهنگی بومی‌سازی شده‌اند. این پرسشنامه از چهار بخش تشکیل یافته که بخش اول مباحث جمعیت‌شناختی، بخش

دوم درک انصاف با هفت بعد مورد نظر در مدل، بخش سوم دانش و پیچیدگی مالیاتی و بخش چهارم تمایل افراد به تمکین و نیز نحوه نگرش آنها به تمکین را مورد سنجش قرار می‌دهد. پرسشنامه یاد شده بی‌نام و مشتمل بر سؤالات بسته بر اساس مقیاس لیکرت می‌باشد. روایی محتوایی پرسشنامه از طریق اساتید و خبرگان مالیاتی و پایایی پرسشنامه از طریق بازآزمایی مورد تأیید قرار گرفته است.

داده‌های تحقیق با استفاده از روشهای آماری توصیفی و استنباطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. برای توصیف داده‌های جمعیت‌شناختی و یافتن شاخصهای میانگین و پراکندگی داده‌ها^۱ از نرم افزار SPSS و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها به روش معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تأییدی از نرم افزار لیزرل استفاده شده است. مدل یابی معادلات ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط متغیرهای آشکار و مکنون است که غالباً با عنوان خلاصه شده SEM^۲ شناخته می‌شوند (هومن، ۱۳۹۱).

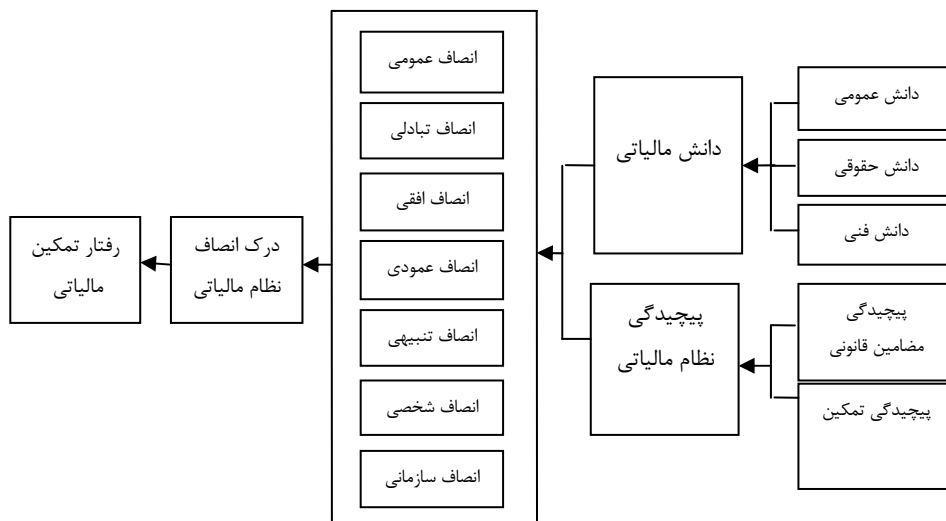
۴-۱- مدل تحقیق و فرضیه‌ها

با توجه به مدل زیر دانش عمومی، حقوقی و فنی شاخص‌های دانش مالیاتی و پیچیدگی مضامین قانونی و تمکین جزء شاخص‌های متغیر پیچیدگی نظام مالیاتی هستند. از طرفی انصاف عمومی، انصاف تبادلی، انصاف افقی، انصاف عمودی، انصاف تنبیهی، انصاف شخصی و انصاف سازمانی جزء شاخص‌های متغیر درک انصاف نظام مالیاتی محسوب می‌شوند. همچنین در این تحقیق دانش مالیاتی و پیچیدگی نظام مالیاتی متغیر مستقل و درک انصاف نظام مالیاتی متغیر وابسته آنها است (حسب فرضیه دوم و سوم) و درک انصاف نظام مالیاتی متغیر مستقل نسبت به رفتار تمکین مالیاتی که متغیر وابسته است در نظر گرفته می‌شود (حسب فرضیه اول).

۱- طیف لیکرت در روش تجزیه و تحلیل به روش معادلات ساختاری شبه فاصله‌ای در نظر گرفته می‌شود و با کمی تعدیل که در این روش در نظر گرفته شده است از روشهای پارامتریک برای این مقیاس استفاده می‌شود (هومن، ۱۳۹۱).

2. Structural Equation Modeling

شکل (۱) - مدل تحقیق



فرضیه‌های تحقیق عبارتند از:

- فرضیه اول: درک انصاف نظام مالیاتی بر رفتارهای تمکین مالیاتی اثر دارد.
- فرضیه دوم: پیچیدگی نظام مالیاتی درک انصاف را تحت تاثیر قرار می‌دهد.
- فرضیه سوم: دانش مالیاتی درک انصاف نظام مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

۵- روشهای تجزیه و تحلیل داده‌ها

۵-۱- آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی: میانگین سنی افراد شرکت کننده در پیمایش ۳۲ سال بوده است که ۸۷ درصد آنان تحصیلات دانشگاهی و مابقی تحصیلاتی در حد دیپلم و زیر دیپلم داشته‌اند. بر اساس داده‌ها، نمونه مورد بررسی ۸۰ درصد مرد و ۲۰ درصد زن بوده است که ۶۵ درصد آنان متأهل هستند. ۴۷ درصد مخاطبین کسبه منطقه ۲ و ۳۴ درصد مشاغلین منطقه ۵ و مابقی نیز از مؤدیان منطقه ۱۰ بوده‌اند. بطور متوسط مؤدیان دارای هشت سال سابقه کار بوده و در سال حداقل دو بار جهت طرح مسائل مالیاتی خود به واحد مالیاتی مراجعه داشته‌اند و به طور میانگین ۷ بار اظهار نامه مالیاتی خود را به واحد مالیاتی تسلیم نموده‌اند.

۵-۲- آمار استنباطی

۵-۲-۱- آزمون کولموگروف-اسمیرنف^۱

برای استفاده از آزمونهای پارامتری برای نمونه‌هایی با تعداد عضو محدود، لازم است که از نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد نظر اطمینان حاصل شود. در این مطالعه، جهت اطمینان از توزیع نرمال داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنف استفاده گردید که نتایج آن نرمال بودن توزیع همه مؤلفه‌ها را مورد تأیید قرار داد که بر همین اساس آزمونی پارامتریک جهت آزمون فرضیات بکار گرفته شد.

۵-۲-۲- تحلیل عاملی تأییدی

برای تأیید اثر متغیرهای آشکار بر متغیرهای مکنون درک انصاف و دانش مالیاتی از تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید. در همین راستا با بهره‌گیری از نتایج تحلیل عاملی، روایی همگرا (AVE) و پایایی کل سازه (CR) از طریق فرمول‌های زیر توسط نرم افزار لیزرل محاسبه شده است که نتایج آن به تفکیک در جداول شماره (۱)، (۲) و (۳) ارائه می‌شود. روایی همگرا از متوسط معیار میانگین واریانس استخراج شده مورد تحلیل قرار می‌گیرد. این شاخص نشان دهنده میزان واریانس است که یک سازه (متغیر پنهان) از نشانگرهایش (برآورد اثر) بدست می‌آورد. برای این معیار، فارنل و لاکر (۱۹۸۱) مقادیر بیش از ۰.۵ را پیشنهاد می‌کنند. این مقدار متضمن آن است که حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود.

$$AVE = \frac{(\sum_{i=1}^n \lambda_i)^2}{n}$$

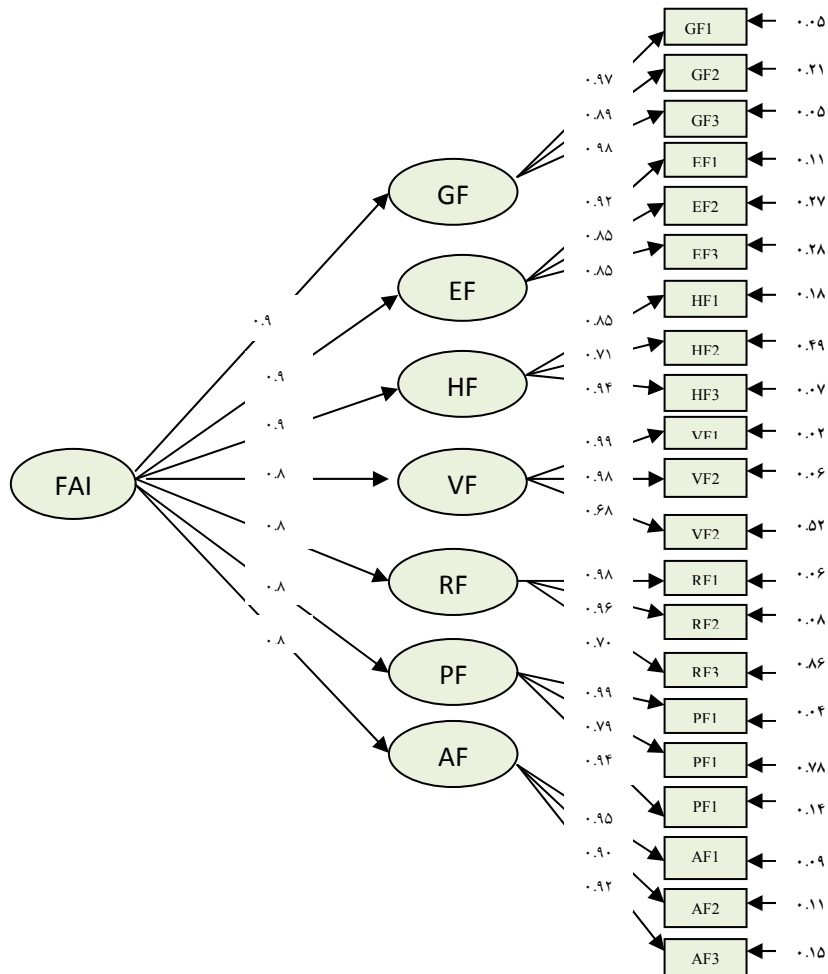
$$CR = \frac{(\sum_{i=1}^n \lambda_i)^2}{(\sum_{i=1}^n \lambda_i) + (\sum_{i=1}^n e)}$$

λ ضریب مسیر و e خطا (واریانس تبیین نشده) است.

1 . Kolmogrov- Smironov Test

- برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان انصاف

شکل (۲) - برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر انصاف



Chi-Square=105.56 df=38 P-value=0.00000 RMSEA=0.036

برای اطمینان از برازش مدل شاخص کای دو به درجه آزادی و RMSEA معرفی شده است. با توجه به اینکه حاصل نسبت کای دو به درجه آزادی کوچکتر از ۳ و RMSEA نیز کوچکتر از ۰.۰۵ می باشد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. برآورد اثر بالاتر از ۰.۵ نشان می دهد که متغیر مکنون بخوبی بواسطه مؤلفه های خود تبیین می شود.

جدول (۱) - برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان انصاف

پایایی سازه	روایی همگرا	نتیجه	آماره t	برآورد اثر	میانگین	مسیر
۰.۷۹	۰.۷۸	تأیید اثر	۲۳.۸۱	۰.۹۷	۳.۲۱	انصاف عمومی
۰.۷۲	۰.۷۱	تأیید اثر	۲۰.۱۲	۰.۹۴	۴.۸۳	انصاف تبادلی
۰.۶۵	۰.۶۴	تأیید اثر	۱۸.۲۹	۰.۸۳	۵.۵۰	انصاف افقی
۰.۵۲	۰.۵	تأیید اثر	۱۶.۶۷	۰.۸۱	۵.۰۸	انصاف عمودی
۰.۸۲	۰.۸۱	تأیید اثر	۲۶.۰۴	۱.۰۰	۴.۷۰	انصاف تنبیهی
۰.۸۷	۰.۸۶	تأیید اثر	۲۴.۷۹	۰.۹۷	۳.۳۹	انصاف شخصی
۰.۹۰	۰.۸۹	تأیید اثر	۲۳.۱۲	۰.۹۵	۴.۴۲	انصاف اداری

بر اساس شکل و جدول فوق سه بعد انصاف تنبیهی، انصاف عمومی و انصاف شخصی با برآورد اثر ۰.۹۷، ۰.۹۷ و ۰.۹۷ بیشترین و انصاف افقی و انصاف عمودی به ترتیب با برآورد اثر ۰.۸۳ و ۰.۸۱ کمترین اثر را بر درک انصاف نظام مالیاتی دارد.

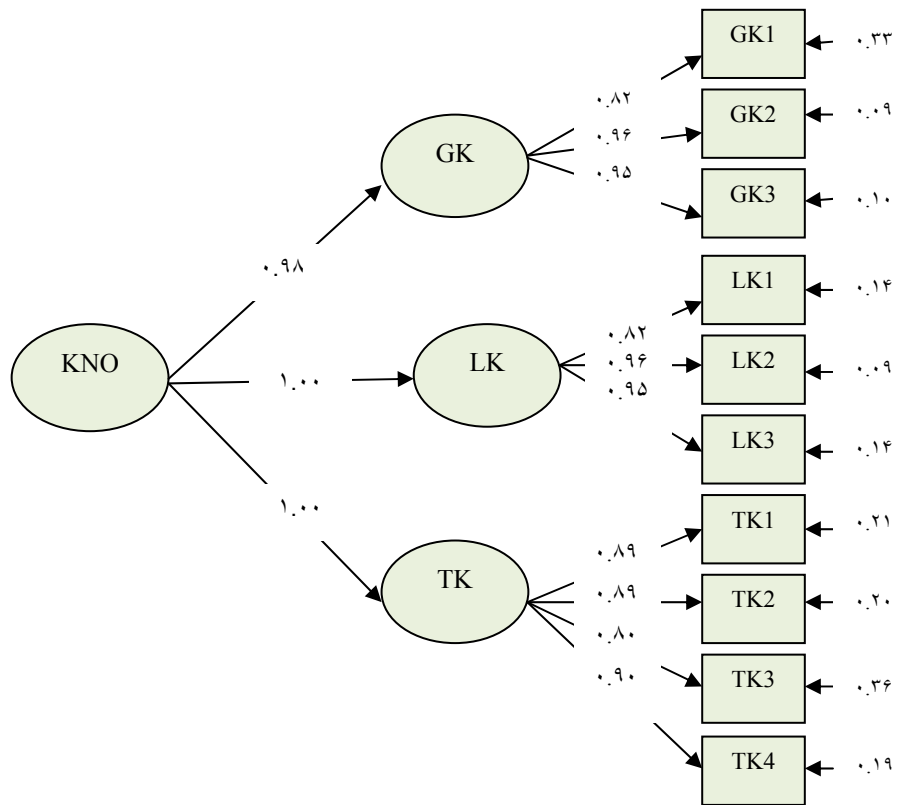
- برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان دانش مالیاتی

- همانطور که در شکل دیده می‌شود حاصل نسبت کای دو به درجه آزادی کوچکتر از ۳ و RMSEA نیز کوچکتر از ۰.۰۵ می‌باشد. بنابراین، مدل از برازش مناسبی برخوردار است. دانش حقوقی و دانش فنی بیشترین برآورد اثر را به خود اختصاص داده‌اند.

جدول (۲) - برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان دانش مالیاتی

پایایی سازه	روایی همگرا	نتیجه	آماره t	برآورد اثر	میانگین	مسیر
۰.۸۶	۰.۸۵	تأیید اثر	۲۶.۲۶	۰.۹۸	۳.۱۹	دانش عمومی
۰.۸۸	۰.۸۸	تأیید اثر	۲۷.۰۸	۱.۰۰	۴.۲۸	دانش حقوقی
۰.۸۳	۰.۸۲	تأیید اثر	۲۵.۱۱	۱.۰۰	۳.۶۰	دانش فنی

شکل (۳) - برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان دانش مالیاتی

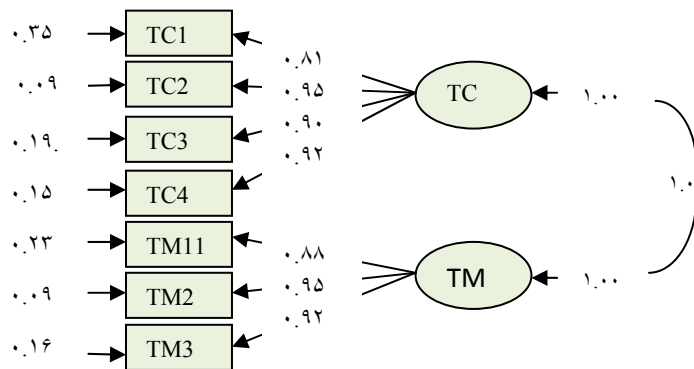


Chi-square=229.10 , df=82, P-value0.0000, RMSEA=0.021

شکل شماره ۳ و جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که دانش حقوقی و دانش فنی با برآورد اثر ۱ بیشترین و دانش عمومی با برآورد اثر ۰.۹۸ کمترین اثر را بر دانش مالیاتی مؤدی دارد.

- برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان پیچیدگی مالیاتی

شکل (۴)- برآورد اثر متغیرهای آشکار بر متغیر پنهان پیچیدگی مالیاتی



Chi-square=103, df=36, P-value0.0000, RMSEA=0.026

اندازه بارهای عاملی گویه‌ها برای مؤلفه‌های متغیر مکنون پیچیدگی نظام مالیاتی (پیچیدگی مضامین قوانین مالیاتی و پیچیدگی تمکین) را نشان می‌دهد. در نرم افزار لیزرل برای محاسبه اثر مؤلفه‌ها (متغیرهای آشکار) بر متغیر مکنون وجود حداقل سه مؤلفه الزامی است. از این رو برای تایید اثر کل متغیرهای آشکار پیچیدگی مالیاتی ابتدا بوسیله نرم افزار ضریب همبستگی هر یک از متغیرهای آشکار تعیین و سپس با جایگزینی مقادیر در معادله پیش بینی اثر کل محاسبه شده است. به این ترتیب مشخص گردید که اگر پیچیدگی مضامین مالیاتی و پیچیدگی تمکین هر کدام به اندازه یک واحد تغییر داشته باشد متغیر پیچیدگی نظام مالیاتی به میزان ۰.۹۹ واحد تغییر می‌نماید.

۵-۲-۳- آزمون فرضیات

فرضیات تحقیق که در بخش روش شناسی تحقیق به آن اشاره شد با استفاده از ضریب همبستگی و محاسبه آماره مورد آزمون قرار گرفت که نتایج آن در جدول ذیل آورده شده است. با توجه به اینکه آماره t محاسبه شده برای هریک از متغیرها از مقدار بحرانی ۱.۹۶ بیشتر است هر سه فرضیه مطرح در این تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

جدول (۵) - ضریب همبستگی r و مقدار آماره t

عنوان متغیرهای مستقل	عنوان متغیرهای وابسته	ضریب همبستگی	آماره t	نتیجه آزمون
درک انصاف	رفتار تمکین	۰.۶۰	۱۲.۴	تأیید
دانش مالیاتی	درک انصاف	۰.۴۲	۳.۷۵	تأیید
پیچیدگی نظام مالیاتی	درک انصاف	-۰.۵۳	۴.۷۶	تأیید

۶- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف این تحقیق ارزیابی طرز تلقی مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل از انصاف نظام مالیاتی و نیز نحوه تاثیرگذاری این برداشت بر رفتار تمکین داوطلبانه آنها بوده است. در راستای اهداف تحقیق، متغیر درک انصاف با در نظر گرفتن هفت بعد و تاثیر آن بر رفتار تمکین در مدلی گنجانده شد. در عین حال دو عامل دیگر یعنی دانش مالیاتی و پیچیدگی نظام مالیاتی که ممکن است انصاف نظام را تحت تاثیر قرار دهد مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج آن به شرح زیر است.

۶-۱- بحث و نتیجه‌گیری

در این بخش، نتایج بدست آمده در خصوص هر یک از فرضیه‌ها به تفکیک ارائه و به بحث گذارده می‌شود.

فرضیه اول: درک انصاف نظام مالیاتی اثر معناداری بر رفتار تمکین مؤدی دارد. این فرضیه مبین آن است مؤدیانی که نسبت به منصفانه بودن نظام مالیات بر درآمد باور دارند به تمکین از قوانین مالیاتی پایبندترند. به عبارت دیگر، هر چه نظام مالیاتی منصف تر باشد بروز رفتار تمکین بویژه نوع داوطلبانه آن بیشتر خواهد بود. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها این فرضیه را تایید می‌کند. نتایج این تحقیق با یافته‌های گرینگ (۱۹۸۸)، اتریونی (۱۹۸۶) و ریچاردسون (۲۰۰۵) هم راستا است.

با استفاده از یافته‌های تحقیق در خصوص انصاف که با هفت بعد مورد سنجش قرار گرفته است می‌توان نسبت به طرز تلقی مؤدیان در رابطه با انصاف نظام مالیات بر درآمد مشاغل اظهار نظر نمود. همانطور که انتظار می‌رفت، تمایل به رفتار تمکین که در این تحقیق معادل تمکین در نظر گرفته

شده است در وضعیت مطلوبی قرار ندارد و انصاف نظام مالیات بر درآمد مشاغل نیز با میانگین ۳.۷۹ (این میانگین با استفاده از نتایج پرسشهایی است که در مقام عمل انصاف نظام مالیاتی را مورد سنجش قرار می‌دهند) اندکی از نمره میانگین بیشتر است. در عین حال، قابلیت ارتقاء و بهبودی آن بالا است. با توجه به تأیید رابطه مستقیم درک انصاف و رفتار تمکین در فرضیه اول، در ادامه مقاله تلاش خواهد شد که انصاف نظام مالیات بر درآمد مشاغل به تفکیک هفت بعد یاد شده مورد بررسی قرار گیرد.

بعد انصاف عمومی: انصاف عمومی به منصفانه بودن سیاست‌های اتخاذی دولت در مورد مصارف و باز توزیع درآمدهای مالیاتی می‌پردازد. درآمدهای مالیاتی (به غیر از وجوه اندکی که بموجب ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم جهت تشویق و آموزش پرسنل مالیاتی در اختیار سازمان قرار می‌گیرد) مجموعاً و مستقیماً به حساب خزانه واریز می‌شود و تخصیص این وجوه و تعیین موارد مصرف آنها از طریق بودجه‌ریزی عمومی و با نظر ارگانهای ذیربط و پس از طی فرآیندهای تقنینی انجام می‌گیرد. با میانگین بدست آمده در این بعد از انصاف به نظر می‌رسد انتظارات مؤدیان از عملکرد دولت در این باب تامین نشده است. با توجه به اینکه در سالهای گذشته محل تامین مخارج دولت عمدتاً درآمدهای نفتی بوده است احتمال می‌رود که سیاست تامین مخارج دولت از محل درآمدهای مالیاتی هنوز در اذهان مردم نهادینه نشده است و به دلیل اطلاع‌رسانی ضعیف دولت، محل مصرف درآمدهای مالیاتی برای مردم محسوس نیست. از جمله دلایل احتمالی برای این برداشت ضعیف می‌توان به شرایط اقتصادی سالهای اخیر و برخی موارد فساد اقتصادی برملا شده اشاره نمود که نگاه مردم را نسبت به عملکرد دولت بدبین نموده است.

بعد انصاف تبادلی: در خصوص این بعد از انصاف سه سؤال مطرح گردید که دو سؤال به منصفانه بودن خدمات دریافتی مؤدیان در قبال مشارکت آنها در درآمدهای مالیاتی ارتباط دارد و در سؤال دیگری از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا نظر خود را در مورد دریافت خدمات بیشتر اقشار کم درآمد جامعه با وجود مشارکت کمتر اعلام کنند. نتایج بدست آمده حاکی از آن است که در مقام نظر مؤدیان از برخورداری بیشتر اقشار کم درآمد جامعه از منافع و خدمات دولتی رضایت دارند. اما با توجه به نتایج بدست آمده در خصوص دو سؤال اول مبنی بر رعایت انصاف تبادلی در ارتباط با مؤدیان، به نظر می‌رسد انتظارات آنها در حد متوسط تأمین شده است. به عبارت دیگر، مؤدیان سهم خود از خدمات دولتی را به ازای مشارکت‌شان در درآمدهای مالیاتی کم و بیش منصفانه می‌دانند.

یافته‌های این تحقیق موید یافته‌های تحقیق لو و همکاران وی در سال ۲۰۰۸ است. این محققان دلیل تأمین نشدن انتظارات مؤدیان مالزیایی را در رابطه با این بعد از انصاف، بی اطلاعی آنها از نحوه مصارف درآمدهای مالیاتی عنوان می‌کنند. با توجه به اینکه در ایران نیز خلاء برنامه‌های تبلیغاتی مالیات در رسانه‌های همگانی و نیز خلاء برنامه‌های آموزشی حتی در سطوح آموزش عالی کاملاً محسوس است، می‌توان انتظار داشت که این دیدگاه مؤدیان متأثر از عدم اطلاع آنان باشد.

بعد انصاف افقی: این بعد از انصاف به برخورد مساوی نظام مالیاتی با افراد دارای شرایط درآمدی مشابه اشاره دارد. انصاف افقی در این تحقیق به طور توأمان در مقام نظر و عمل مورد پیمایش قرار گرفت. در مقام نظر، انصاف افقی مورد پذیرش مؤدیان بوده است. در مقام عمل نیز نظام مالیاتی امتیاز نسبتاً خوبی را در رعایت این بعد از انصاف بدست آورده است.

بعد انصاف عمودی: انصاف عمودی نیز مانند انصاف افقی از لحاظ نظری و عملی مورد سنجش و ارزیابی قرار گرفته است. در این بعد از انصاف نیز مؤدیان در مقام نظر رعایت انصاف عمودی را مورد تأیید قرار داده‌اند. اما نظام مالیاتی کشور به لحاظ رعایت این بعد از انصاف در مقام عمل از منظر مؤدیان ضعیف عمل نموده است.

بعد انصاف تنبیهی: در این تحقیق، این بعد از انصاف تناسب مجازاتهای اعمال شده با جرم‌های ارتكابی را از نظر مؤدیان مورد سنجش قرار می‌دهد. نظام مالیاتی ایران در این بعد از انصاف نتیجه خوبی را کسب نموده است. در این تحقیق، مؤدیان به اهمیت این بعد از انصاف اذعان داشته و آن را مهمترین ابزار تقویت تمکین معرفی نموده‌اند.

بعد انصاف شخصی: سؤالاتی که در راستای سنجش این بعد از انصاف مطرح شده در صدد برآمده است تا نظر مؤدی را نسبت به منصفانه بودن سهم مالیاتی پرداختی وی مورد سنجش قرار دهد. نتایج مبین آن است که مؤدیان شرکت کننده در این پیمایش بار مالیاتی را که بر دوش خود احساس می‌کنند، منصفانه نمی‌دانند. ممکن است این برداشت از نحوه اجرای طرح خوداظهاری که با روشهای معمول در دنیا تفاوت دارد، ناشی شده باشد.

بعد انصاف اداری: همانگونه که در تعریف انصاف اداری گفته شد، این بعد از انصاف به انصاف مفاد و محتوای قانون مالیاتها، رویه‌های مورد استفاده مراجع مالیاتی و برخورد مناسب ماموران مالیاتی در امر مالیات ستانی توجه دارد (بوبک، ۱۹۹۷). نتایج پیمایش نشان می‌دهد مؤدیان پاسخگویی سازمان مالیاتی را ضعیف ارزیابی نموده‌اند.

فرضیه دوم: دانش مالیاتی مؤدی اثر معناداری بر درک انصاف نظام مالیاتی دارد. در این تحقیق دانش مالیاتی در سه بعد دانش عمومی، دانش حقوقی و دانش فنی مورد سنجش بوده و تأثیر آن بر درک انصاف مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه تحقیق نشان می‌دهد که دانش مالیاتی اثر معنادار و قابل قبولی بر درک انصاف دارد. این یافته مؤید نتایج تحقیقات فالن (۱۹۹۹)، وایت و همکاران (۱۹۹۰)، هریس (۱۹۸۹)، ریچاردسون (۲۰۰۵) و سعد (۲۰۱۱) است. البته در تحقیقات مورد بحث این تأثیر بسیار قوی ارزیابی شده است. روشهای تسلیم اظهارنامه و وصول درآمدهای مالیاتی در سالهای اخیر در حال گذر از شیوه‌های قدیمی و دستی به شیوه‌ای جدید و الکترونیکی بوده است. این تغییرات ممکن است به دلیل مواجهه افراد با دانش نوین تا حدودی از تأثیر این متغیر بر درک انصاف بکاهد.

فرضیه سوم: پیچیدگی مالیاتی بر درک انصاف نظام مالیاتی اثر دارد. پیچیدگی مالیاتی در این تحقیق به پیچیدگی و دشواری بیان و محتوای قانون مالیات‌ها و نیز فرآیندها و رویه‌های تمکین اشاره دارد. بر اساس این فرضیه، با پیچیده شدن نظام مالیاتی درک انصاف مالیاتی کاهش می‌یابد و از آنجایی که درک انصاف بر رفتار تمکین تأثیر قابل قبول دارد، می‌تواند رفتار تمکین را نیز تحت تأثیر قرار دهد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داده است که پیچیدگی مالیاتی بطور معکوس ارتباط قابل قبولی با درک انصاف دارد بدین مفهوم که با افزایش پیچیدگی مالیاتی درک انصاف مالیاتی از سوی مؤدی کاهش می‌یابد. خوشبختانه، یکی از محورهای اصلاحی نظام مالیاتی در سالهای اخیر ساده‌سازی مالیاتی بوده است و امید می‌رود در آینده نزدیک مخصوصاً بعد از اجرایی شدن طرح جامع مالیاتی شاهد رفع بسیاری از پیچیدگی‌های قانونی و اجرایی موجود باشیم.

۶-۲- پیشنهادات

نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد که درک انصاف نظام مالیاتی یکی از عوامل مؤثر بر رفتار تمکین است. بنابراین با شناسایی عوامل اثر گذار بر این برداشت، می‌توان در راستای ارتقاء رفتار تمکین به ویژه تمکین داوطلبانه در میان مؤدیان قدم برداشت.

درک انصاف نظام مالیاتی به عملکرد طیف وسیعی از مراجع از جمله قانون‌گذاران، دولت و بطور اخص سازمان امور مالیاتی کشور مربوط است. بنابراین بهبود و تقویت این طرز تلقی در میان مؤدیان نیازمند تعامل و تلاش همه‌جانبه دستگاههای دولتی است و نباید انتظار داشت که سازمان امور

مالیاتی کشور به عنوان مجری وصول مالیات به تنهایی مسئولیت اطلاع رسانی، فرهنگ سازی، توجیه مصارف درآمدهای مالیاتی و غیره را به دوش کشد.

در راستای تحقیق حاضر و نتایج بدست آمده، پیشنهادهاتی به منظور بهبود درک انصاف نظام مالیاتی می‌توان به شرح ذیل مطرح نمود:

(۱) برای بهبود درک انصاف عمومی لازم است دولت شفاف‌سازی محل مصرف درآمدهای مالیاتی را برای عموم جامعه مد نظر قرار دهد. با نصب تابلوهای تبلیغاتی بر سر در مراکز ارائه خدمات دولتی یا محل اجرای پروژه‌های عمرانی که با درآمدهای مالیاتی راه‌اندازی شده‌اند می‌توان نسبت به نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی اطلاع رسانی نمود.

(۲) همچنین پیاده‌سازی نظام مالیات محلی که ارتباط نزدیکی با درآمدهای مالیاتی و نحوه مصارف آن دارد می‌تواند در بهبود این بعد از انصاف مالیاتی مؤثر باشد. بکارگیری درآمدهای مالیاتی هر استان جهت آبادانی و رفاه مردم همان استان نحوه مصارف درآمدهای مالیاتی را برای مردم آن استان محسوس‌تر و شفاف‌تر می‌کند. می‌توان عناوین پروژه‌ها را همراه با اعداد و ارقام مربوطه در رسانه‌ها و جراید اطلاع‌رسانی نمود.

(۳) سیاست‌گذارهای دولت باید بگونه‌ای باشد که افراد در قبال پرداختهای مالیاتی خود به نسبتی متناسب از خدمات مطلوب دولتی نظیر بهداشت، درمان، آموزش و امنیت و غیره برخوردار باشند. کاستی‌ها در ارائه این گونه خدمات سبب می‌شود که مؤدیان خود را در مشارکت با دولت مغبون بدانند. یک گزینه ممکن آن است که درآمدهای مربوط به هر پایه مالیاتی بخصوص به بخشهای ترجیحاً مرتبط با آن تخصیص یابد. مثلاً مالیات بر مصرف بنزین به فعالیت‌های زیست محیطی و بهبود فضای سبز اختصاص یابد یا مثلاً بخشی از مالیات بر واردات برای توسعه صادرات استفاده شود.

(۴) در قانون مالیاتهای مستقیم نرخهای تصاعدی جهت رعایت انصاف افقی و عمودی پیش بینی شده است. به عبارت دیگر الزامات قانونی برای رعایت این ابعاد از انصاف وجود دارد. پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به وحدت رویه در اجرای قانون از سوی مأموران مالیاتی نظارت داشته و آموزشهای لازم را به مأموران مالیاتی ارائه دهد. علاوه بر این، سازمان امور مالیاتی لازم است ضمن تسریع در اجرای طرح جامع مالیاتی و راه‌اندازی نرم‌افزار نظام یکپارچه مالیاتی (ITS)،

زمینه دسترسی به اطلاعات کارکرد اقتصادی بنگاهها را فراهم نموده و شاخص‌های تحقق انصاف افقی و عمودی را در عمل بهبود بخشد.

۵) بکارگیری منسجم ضمانت‌های اجرایی قوی ضمن آنکه باعث افزایش درک انصاف تنبیهی می‌شود رفتارهای تمکین مالیاتی را در میان مؤدیان خوش حساب استمرار می‌بخشد. بهره‌گیری از سیاست عفو عمومی مالیاتی^۱ در کشورهای توسعه یافته عمدتاً در مرحله گذار از یک نظام مالیاتی قدیمی به نظام مالیاتی جدید اتفاق می‌افتد چون این سیاست هر چند باعث تسریع در وصول معوقات مالیاتی می‌شود اما آثار مخربی بر درک انصاف تنبیهی مؤدیان خوش حساب خواهد داشت. بنابراین بهتر است سازمان امور مالیاتی کشور از اتخاذ این سیاست که در سالهای اخیر مکرراً به کار گرفته است تا حد امکان پرهیز کند.

۶) سازمان مالیاتی می‌تواند از طریق کارگاههای آموزشی با محتوای حقوقی و اجرایی جهت آموزش و دادن آگاهی مناسب مؤدیان به آنان کمک کند تا نسبت به محاسبه دقیق مبلغ مالیات متعلقه اطمینان حاصل کنند. در عین حال سازمان با این اقدام می‌تواند از نظارت مؤدیان بر محاسبات مالیاتی نیز بهره گرفته و تا حدودی از قضاوت‌های ذهنی مأموران مالیاتی جلوگیری کند.

۷) ازدحام پرونده‌ها و افزایش حجم کاری مأموران مالیاتی نیز ممکن است باعث برخی تشخیص‌های نادرست گردیده و درک انصاف شخصی را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین بهتر است سازمان مالیاتی به برقراری نسبت مناسب کارکنان به تعداد پرونده‌ها توجه داشته باشد. به عنوان یک راه حل عملی می‌توان از راه‌اندازی سیستم تنظیم اظهارنامه‌های پیش چابی در این راستا استفاده کرد.

۸) انصاف سازمانی عمدتاً در رفتار مأموران مالیاتی تجلی می‌یابد. از این رو، پیشنهاد می‌شود با برگزاری کارگاههای آموزشی توسط محققان و صاحب‌نظران ضمن آموزش مأموران مالیاتی به مشکلات آنها و مسائل مطرح در واحدهای مالیاتی توجه خاص معطوف شود.

۹) مشکلات ناشی از کمبود نیروی کار در واحدهای مالیاتی نحوه و کیفیت پاسخگویی کارکنان مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که این امر می‌تواند طرز تلقی مؤدی نسبت به انصاف سازمانی را تضعیف کند. سازمان می‌تواند با اتخاذ سیاست‌های تشویقی مناسب مؤدیان مالیاتی را به تنظیم زودهنگام اظهارنامه‌های مالیاتی ترغیب کند. به عنوان مثال می‌توان با اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم ترتیبی اتخاذ نمود که جایزه خوش حسابی موضوع ماده ۱۸۹ ق.م.ا را به پیش پرداخت

1 . Tax Amnesty

علی‌الحساب مالیات قبل از موعد مقرر قانونی به همان ترتیبی که در نظامهای مالیاتی توسعه یافته معمول است، تسری بخشید.

۱۰) توصیه می‌شود سازمان امور مالیاتی در مورد اهمیت پرداخت مالیات و تأثیر آن بر نسل امروز و فردا با کمک دیگر دستگاههای پر مخاطب از جمله آموزش و پرورش، آموزش عالی و سازمان صدا و سیما در سطح وسیع اطلاع‌رسانی نموده و در راستای ارتقاء دانش عمومی مؤدیان فعالانه تلاش کند. سازمان آموزش و پرورش و سازمان آموزش عالی می‌بایستی با گنجانیدن موضوعات مالیاتی در سرفصل دروس آموزشی مقاطع مختلف، دانش‌آموزان و دانشجویان را که در حقیقت مؤدیان آتی این مرز و بوم هستند با اهمیت مالیات و نحوه مصارف آن آشنا سازند. ضمن آنکه به این ترتیب پایه‌های فرهنگ مالیاتی نیز به شکلی اصولی‌تر در کشور شکل می‌گیرد. سازمان صدا و سیما می‌تواند با ایجاد کلیپ‌ها و سکانس‌های تبلیغاتی در بین برنامه‌های پر مخاطب، موضوعات مالیاتی را به عموم معرفی کند. همچنین سازمان مالیاتی بعنوان متولی وصول مالیات باید با برگزاری کارگاههای آموزشی، همایش‌ها و سمینارهای مستمر و دعوت از نمایندگان اتحادیه‌ها و اصناف برای شرکت در این برنامه‌ها نسبت به بهبود دانش عمومی مؤدیان تلاش کند.

۱۱) برگزاری کلاس‌های آموزشی رایگان و در عین حال اجباری در خصوص موضوعاتی از قبیل قوانین مالیاتی، تکالیف و تعهدات مؤدی، حقوق مؤدیان و نیز روشهای تنظیم اظهارنامه در افزایش آگاهی مؤدیان و نیز کاهش پیچیدگی‌های نظام مالیاتی مؤثر خواهد بود. می‌توان ارائه برخی از خدمات مؤدیان را به گذراندن ساعتهای آموزشی در کلاس‌های یاد شده منوط نمود.

۱۲) با توجه به اینکه بازنگری قانون مالیاتهای مستقیم در دست اقدام است، بهتر است صراحت بیان قانونی بگونه‌ای که از تعبیر و تفسیر به رای آن جلوگیری کند مد نظر قرار گیرد.

فهرست منابع

- ۱- عرب مازار، عباس و آیت زایر (۱۳۸۸)، « برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، ۱۶(۲)، ۵-۲۵.
- ۲- زایر، آیت (۱۳۸۸)، « جایگاه ساده سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره شماره جدید، شماره ششم (مسلول ۵۴)، صفحات ۱۸۴-۱۵۷.
- ۳- هومن، حیدر علی (۱۳۹۰)، «مدل یابی معاملات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل»، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، تهران، ۱۳۹۰.
- ۴- طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۰)، « اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین»، موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش با همکاری سازمان مالیاتی، ۱۳۹۰.
5. Belkaoui, A. R. (2004). Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143.
6. Bobek, D. D. (1997). Tax fairness: How do individuals judge fairness and what effect does it have on their behavior? Unpublished manuscript, University of Florida, Michigan.
7. Christensen, A. L., Weihrich, S. G., & Gerbing, M. D. (1994). The impact of education on perceptions of tax fairness. *Advances in Taxation*, 6, 63-94.
8. Erich, K., A. Niemiowski and A. Wearing (2006), "Shared Subjective Views, Intent to Cooperate and Tax Compliance: Similarities between Australian Taxpayers and Tax Officers", *Journal of Economic Psychology*, 27(4): 502-517.
9. Eriksen, K., & Fallan, L. (1996). Tax knowledge and attitudes towards taxation: A report on a quasi-experiment. *Journal of Economic Psychology*, 17, 387-402.

10. Etzioni, A. (1986). Tax evasion and perceptions of tax fairness: A research note. *The Journal of Applied Behavioural Science*, 22(2), 177-185.
11. Fallan, L. (1999). Gender, exposure to tax knowledge and attitudes towards taxation: An experimental approach. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 173-184.
12. Forest, A., & Sheffrin, S. M. (2002). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, LV(1), 75-88.
13. Fry, W. R., & Cheney, G. (1981). Perceptions of procedural fairness as a function of distributive preference. Paper presented at the Meeting of the Midwestern Psychological Association.
14. Gerbing, M. D. (1988). An empirical study of taxpayer perceptions of fairness. Unpublished Doctoral thesis, University of Texas, Austin.
15. Gilligan, G., & Richardson, G. (2005). Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A preliminary study. *Journal of Financial Crime*, 14(4), 331-343.
16. Greenberg, J. (1987). A taxonomy of organizational justice theories. *The Academy of Management Review*, 12(1), 9-22.
17. Hanno, D. M., & Violette, G. R. (1996). An analysis of moral and social influences on taxpayer behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 57-75.
18. Harris, T. D. (1989). The effect of tax knowledge on individuals' perceptions of fairness and compliance with the federal income tax system: An empirical study. Unpublished manuscript, University of South Carolina, South Carolina.
19. Hofmann, e. ; hoelzl, e. and e. kirchler (2008). “ preconditions of voluntary tax compliance: knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate”, *zeitschrift fur psychology*, vol. 216, issue 4, pp. 209- 217.

20. Kinsey, K., Grasmick, H., & Smith, K. (1991). Framing Justice: Taxpayer Evaluations of Personal Tax Burdens. *Law and Society Review*, 25(4), 845-873.
21. Kirchler, e. (2006). *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, MA: Cambridge university press.
22. Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? In K. J. Gergen, M. S. Greenberg & R. H. Willis (Eds.), *Social Exchange: Advances in Theory and Research* (pp. 27-55). New York: Plenum.
23. Lind, E. A., & Tyler, T. R. (1988). *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York: Plenum Press.
24. Liska, A. E. (1984). A critical examination of the causal structure of the Fishbein-Ajzen attitude-behaviour model. *Social Psychology Quarterly*, 47, 61-74.
25. Loo, E. C., & McKerchar, M. (2010). A pilot study on the relationship between tax fairness, enforcement, risk personality and tax compliance: The case of selected individual taxpayers. Paper presented at the 22nd Australasian Tax Teachers Association Conference.
26. McKerchar, M. 2005. The impact of income tax complexity upon tax compliance: A study of Australian personal taxpayers. Australian Tax Research Foundation, 39.
27. Michael, L. G. (1978), "Tax Avoidance, Horizontal Equity and Tax Reform: A Proposed Synthesis", *Southern Economic Journal*, 44(4): 798-812.
28. OECD (2008), *Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour*.
29. OECD (2010), *Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour*.

30. Pau, C., Sawyer, A., & Maples, A. (2007). Complexity of New Zealand's tax laws: An empirical study. *Australian Tax Forum*, 22(1), 59-92.
31. Richardson, M., & Sawyer, A. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Australian Tax Forum*, 16(2), 137-320.
32. Richardson, M., & Sawyer, A. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Australian Tax Forum*, 16(2), 137-320.
33. Richardson, G. (2005b). An exploratory cross-cultural study of tax fairness perceptions and tax compliance behaviour in Australia and Hong Kong. *International Tax Journal*, 31(1), 11-67.
34. Roberts, M. L. (1994), "An Experimental Approach to Changing Taxpayers' Attitudes towards Fairness and Compliance via Television", *The Journal of the American Taxation Association*, 16(1): 67-86.
35. Roth, J. A., Scholtz, J. T., & Witte, A. D. (1989). *Taxpayer compliance: An agenda for research*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
36. Saad, natrah (2011), " fairness perception and compliance behaviour : the case of salaried taxpayers in Malaysia after implementation of self -assessment system", e- journal of tax research.
37. Sawyer, A. (1996a). Broadening the scope of consultation and strategic focus in tax policy formulation - Some recent developments. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 2(1), 17-39
38. Sawyer, A. (2007). New Zealand's tax rewrite programme - in pursuit of the (elusive) goal of simplicity. *British Tax Review*, 4, 405-427.

39. Tan, L. M., & Tower, G. (1992). The readability of tax laws: An empirical study in New Zealand. *Australian Tax Forum*, 9(3), 355-365.
40. Taylor, S., & Todd, P. (1995). Understanding household garbage reduction behavior: A test of an integrated model. *Journal of Public Policy & Marketing*, 14(2), 192-204.
41. Trivedi, V. U., Shehata, M., & Mestelman, S. (2005). Attitudes, incentives and tax compliance. *Canadian Tax Journal*, 53(1), 29-61.
42. Turman, G. T. (1995). Perceptions of vertical equity and noncompliant income tax behaviour: An experimental test of inequity theory. Virginia Commonwealth University, Virginia.
43. Tyler, T. R., R. J. Boeckmann, H. J. Smith, and Y. J. Huo (1997). *Social Justice in a diverse society*. Boulder: Westview Press.
44. Tyler, T., and Lind, E. (1992). A relational model of authority in groups. In Zanna, M.P.(ed), *Advances in Experimental Social Psychology*, XXV, 115-191. San Diego,CA: Academic Press.
45. Wenzel, M. (2003). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field in Braithwaite, V. (ed.), *axing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*. pp.41-69. Aldershot: Ashgate.
46. White, R. A., Curatola, A. P., & Samson, W. D. (1990). A behavioural study investigating the effect of knowledge of income tax laws and tax policy on individual perceptions of federal income tax fairness. In S. M. Jones (Ed.), *Advances in Taxation* (pp. 165-185). Greenwich: JAI Press.