جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران

محمدقاسم رضایی [۱]

علی‌اکبر خادمی جامخانه [۲]

مریم منتظرالظهور [۳]

تاریخ دریافت: ۸۹/۹/۱۷ تاریخ پذیرش: ۸/۱۱/۱۲

چکیده

تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی. به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیشتری روبرو باشد، بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر امکان‌پذیر می‌شود. با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه افزایش می‌یابد. اثربخشی دستگاه مالیاتی بر پایه سطح عدم تمکین مالیاتی یا شکاف مالیاتی قابل برآورد است که به عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته می‌شود. معمولاً هر اندازه شکاف مالیاتی عمیق‌تر باشد، تغییرات بنیادی تر مورد نیاز است. در این مقاله جنبه های مختلف تمکین مالیاتی، وضعیت سیستم مالیاتی ایران در این خصوص، تجارب کشورهای مختلف در زمینه تمکین مالیاتی و تاثیرات آن در ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و در نهایت توصیه های سیاستی لازم برای اصلاح نظام مالیاتی کشور در جهت افزایش تمکین مالیاتی، ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، اصلاحات مالیاتی، هزینه‌های تمکین، تحول نظام مالیات

۱- کارشناس ارشد توسعه اقتصادی و برنامه‌ریزی

۲ - کارشناس ارشد مدیریت دولتی

۳ - کارشناس ارشد مدیریت مالی دولتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- مقدمه

معمولاً هدف درآمدی سیستم مالیاتی به عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد ، مورد توجه مسئولین قرار می گیرد به نحوی که بیشینه کردن وصولی کل بصورت تنها وظیفه مدیران مالیاتی جلب توجه می‌کند. اما باید در نظر داشت که چنین درآمدی چگونه وصول شده است یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولتها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. بنابراین سطح وصولی مالیات ، معیار ساده ای برای اندازه گیری کارایی مدیریت مالیاتی است. معیار دقیقتر اندازه گیری کارایی مدیریت مالیاتی، درجه تمکین مؤدیان در بخشهای مختلف جامعه مودیان است (ریچارد ام برد، ۱۳۷۵).

به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیشتری روبرو باشد، بهبود در وضعیت شاخص های مالیاتی امکان پذیرتر می شود. با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش بینی شده بودجه افزایش می یابد و ضمن کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت خواهد رفت. تمکین مالیاتی، زمانی به لحاظ فرهنگ سازی مالیاتی اهمیت می یابد که به صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان صورت پذیرد. صورت ایده آل تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می یابد. اما دایره تمکین مالیاتی تا پذیرش اولیه مالیات های تشخیصی توسط سازمان هم گسترش می یابد (گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

۲- مبانی نظری

درجه بندی نظام مالیاتی کشورها بر اساس تمکین مالیاتی

اندازه شکاف مالیاتی هر کشور به عنوان معیار مهمی در اثر بخشی دستگاه مالیات شناخته شده است. معمولاً هر اندازه شکاف مالیاتی عمیق تر باشد، تغییرات بنیادی تری مورد نیاز است. اثر بخشی دستگاه مالیاتی بر پایه سطح عدم تمکین مالیاتی یا شکاف مالیاتی قابل برآورد است. به عنوان یک اصل، کشورهایی که شکاف مالیاتی عمیق تری دارند به اصلاحات عمیق تری نیازمندند. در ادبیات جدید مالیه عمومی اصطلاح تمکین مالیاتی جایگزین فرار مالیاتی شده است. لذا در ادبیات جدید درجه بندی نظام مالیاتی کشورها بر حسب تمکین مالیاتی صورت می گیرد. بر این اساس کشورها در چهار گروه «الف» تا «د» به ترتیب با ضریب تمکین مالیاتی عالی، متوسط، پایین و بحرانی تقسیم بندی می شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- کشورهای گروه «الف» با ضریب تمکین مالیاتی عالی.

کشورهای گروه الف به کشورهایی اطلاق می شوند که کارایی بسیار بالا و شکاف بسیار پایین دارند و ضریب تمکین مالیات این گروه بیش از نود درصد است. اهداف اصلی این نظام مالیاتی حفظ تمکین مؤدیان در سطح بالا، افزایش کارایی مالیات بوسیله کاهش هزینه تمکین مؤدیان است.

۲- کشور های گروه «ب» با ضریب تمکین مالیاتی متوسط:

در این کشورها کارایی دستگاه مالیاتی تقریباً بالا و شکاف مالیاتی در فاصله ۱۰ تا ۲۰ درصد قرار دارد. هدف این گروه از کشورها افزایش سطح تمکین مالیاتی با استفاده از بهبود خدمات مالیاتی، کاهش هزینه های وصول و اجرا و استفاده گسترده از تکنولوژی های نوین می باشد.

۳- کشورهای گروه «ج» با ضریب تمکین مالیاتی پایین.

کشورهای زیادی در این گروه قرار می گیرند که بعضاً توسعه یافته و در حال توسعه اند دستگاه مالیاتی این کشورها تقریباً ناکارا است و شکاف مالیاتی در فاصله ۲۰ تا ۴۰ درصد است به عبارت دیگر مالیات بالفعل در فاصله ۲۰ تا ۴۰ درصد مالیات بالقوه واقع شده است. دستگاه مالیاتی نیازمند اجرای دقیق اصلاحات در نظام مدیریتی، فرایندها و دستگاه عظیم مالیات می باشد همچنین لازم است برنامه ای در سطح گسترده برای مؤدیانی که عدم تمکین آنها بالاست طراحی شود.

۴- کشورهای گروه«د» با ضریب تمکین مالیاتی بحرانی

این گروه شامل کشورهایی است که دستگاه مالیاتی آنها کاملاً ناکاراست و شکاف مالیاتی بیش از چهل درصد است. دستگاه مالیاتی این کشورها نیازمند یک استراتژی کامل و جامع است و می بایست یک چارچوب کاملاً جدید اتخاذ گردد.تمکین داوطلبانه، ایجاد تعهد برای مودیان مالیاتی به وسیله برقراری نظام خود تشخیصی، تعریف جامع قوانین و ضمانت اجرایی کامل آنها از جمله مواردی است که در این کشور ها رعایت نمی گردد و برای انجام اقداماتی از قبیل تأسیس واحد خدمات مؤدیان، گسترش نظام خود تشخیصی، به کارگیری مشاوران مالیاتی غیر دولتی، تهیه نرم افزارهای مناسب، استقرار نظام اطلاعات مالیاتی و اجرای قوانین به صورت یکسان بر حسب اولویت و به صورت آزمایشی ضروری است (مولائی پور، ۱۳۸۵)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عوامل مؤثر درموفقیت برنامه اصلاحات مالیاتی

برنامه اصلاحات مالیاتی موفق، به سه عامل که عبارتند از : سادگی، استراتژی و تعهد نیازمند است. سادگی، یکی از عوامل مهم موفقیت در هر اصلاح مدیریت مالیاتی است. مدیریت مالیاتی باید قانونی ساده و در نتیجه با قابلیت اجرای بالا در اختیار داشته باشد. علاوه بر این ساده‌تر کردن روشها نیز به همان اندازه مهم است. زمانی که روشها ساده شدند آنگاه مدیریت مالیاتی می‌تواند به وظایف عمده و اصلی خویش که تسهیل در اجرای وظایف مؤدیان، نظارت بر نحوه اجرای وظایف و بالاخره رسیدگی به امور مؤدیانی است که از انجام وظایف خود امتناع نموده‌اند، بپردازد. قاعده دوم، لزوم وجود یک استراتژی برای اصلاح موفقیت‌آمیز مدیریت مالیاتی است. استراتژی در این مورد عبارت از برنامه جامعی است که در آن اولویتهای مشخصی بر اساس منابع موجود به کارهائی که باید صورت پذیرد، اختصاص یافته باشد. سومین عامل ضروری برای اصلاح موفقیت آمیزمدیریت مالیاتی وجود علاقه و تعهد قوی به اصلاح در مدیران و سیاستگزاران مالیاتی و همچنین برخورداری از حداقل توانایی فنی می باشد. وجود بهترین استراتژی اصلاح در ساده‌ترین سیستم مالیاتی هرگاه با اراده و پشتیبانی سیاسی دولتمردان برای اجرای آن همراه نباشد(تعهد) بدون تردید با شکست روبرو خواهد شد. (ریچارد.ام.برد، ۱۳۷۵)

اصلاحات مالیاتی و جنبه‌های مختلف آن

فلسفه اصلاحات مالیاتی متناسب با تغییر نگرش در مورد از نقش دولت در اقتصاد، دچار تغییرات اساسی شده است. در گذشته سیستمهای مالیاتی از طریق ابزار مالیات، اهداف متعددی نظیر تأمین مالی مخارج دولت، تحرک بخشیدن به پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، جهت‌دهی به سرمایه‌گذاری در فعالیتهای مولد و مورد نظر، توزیع عادلانه درآمد و ثروت و سرانجام اصلاح عوامل بیرونی[1] را دنبال می‌کردند. دیدگاههای جدید بر نقش محدودتر سیستم مالیاتی تأکید دارند و معتقدند که این نقش باید تنها به افزایش درآمد برای دولت محدود شود. بارگس و استرن(۱۹۹۲) معتقدند که هدف اصلی مالیات ستانی تأمین مالی مخارج دولت است. از نظر آنها مسئله طراحی نظام مالیاتی، یافتن راهی برای افزایش این منابع به گونه‌ای است که از نظر اداری و سیاسی امکان‌پذیر باشد و در عین حال عدالت و کارایی تا حد امکان خدشه‌دار نشود. بررسی مبانی نظری اصلاح نظام مالیاتی حاکی از وجود سه مدل متفاوت اصلاح

1-Externalities

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی است:

اولین مدل اصلاح نظام مالیاتی است که در ادبیات اقتصاد بخش عمومی به مدل مالیات بهینه معروف است و از مبانی نظری بسیار قوی برخوردار است اما با این حال در عمل قابلیت اجرا ندارد (احمد و استرن،۱۹۹۱). علاوه بر این، توازن میان کارایی و عدالت در سیاست مالیاتی در کنار هزینه‌های اداری و اطلاعاتی طراحی یک مدل بهینه مالیاتی از موانع عمده اجرای این مدل در عمل می‌باشد. به همین خاطر هیچگاه این مدل کاربرد عملی پیدا نکرده است. مدل دوم اصلاح مالیاتی که توسط هاربرگر(۱۹۹۰)[1] معرفی شده، همانند مدل بهینه از ساختار نظری مستحکمی برخوردار است. اگرچه قابلیت اجرایی این مدل از مدل اولی بیشتر است، اما با این حال این مدل نیز در عمل کاربرد محدودی دارد. بر اساس این مدل، کارایی و امکان‌پذیری اداری سیاست مالیاتی از اهمیت برابری برخوردار هستند. از نظر هاربرگر مسئله اصلی، طراحی سیستم مالیاتی بهینه نیست بلکه در مقابل طراحی سیستمی است که بتواند مشکلات ناشی از وضع مالیات را به حداقل رساند و در عین حال از نظر اداری قابل اجرا باشد.

مدل سوم اصلاح مالیاتی، تحت عنوان مدل مالیاتی طرف عرضه معروف است. طرفداران این مدل بر این اعتقادند که پایه‌های مالیاتی باید با کمترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی گسترش یابند و در این راه نرخ های نهایی مالیات نیز باید در سطحی پایین باشد. در این رویکرد همچنین تأکید بر به حداقل رساندن آثار تحریفی بر روی قیمتهای نسبی و به تبع آن کاهش تعدد نرخهای مالیاتی است. (گویندا رائو،۲۰۰۰)

الگوهای مورد استفاده در سالهای اخیر برای اصلاح مالیاتی، تلفیقی از عناصر هر سه مدل می‌باشند. در رویکرد جدید هر دو جنبه نظری و تجربی اصلاحات در کنار یکدیگر قرار داده شده و محدودیتهای اداری، سیاسی و اطلاعاتی نیز در طراحی و اجرای اصلاحات ملحوظ می‌شود. در ارتباط با مالیات غیرمستقیم، دستورکار برنامه اصلاحی باید شامل اعمال مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده با کمترین معافیت های ممکن در کنار مالیاتهای انتخابی آنهم به صورت محدود و در مورد کالاهای لوکس باشد.تمامی توصیه‌هایی که در خصوص اصلاح مالیاتی وجود دارد بر کاهش مشوق‌های مالیاتی، ساده سازی، تحدید نقش مالیات در اقتصاد به منظور تأمین درآمد برای دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی با نرخ های پایین و سرانجام حرکت از مالیاتهای مستقیم به سمت مالیاتهای غیر مستقیم به منظور کاهش

2- Harberger

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

هزینه های تمکین و افزایش کارایی سیستم مالیاتی است. (زایر، ۱۳۸۸)

تشکیلات دستگاه مالیاتی و تحول در نظام مالیاتی

بسیاری از مشکلات بزرگ تحول در سیستم مالیاتی به میزان قدرت تشکیلات آن برمی گردد. جیت. بی. اس. جیل (۱۳۸۴) معتقد است: «کیفیت تشکیلات مالیاتی بر فضای سرمایه گذاری و توسعه بخش خصوصی تاثیر می گذارد. بنگاههایی که در صدد سرمایه گذاری هستند، علاوه بر نظام رسمی مالیاتی به نحوه کارکرد آن نیز توجه می کنند». ضعف تشکیلات مالیاتی، بنگاههای اقتصادی را در وضع رقابتی نامطلوبی نسبت به رقبای آنها در بخش غیر رسمی قرارمی دهد. این وضع، میل به کسب و کار رسمی را کاهش می دهد. از این روی، تشکیلات مالیاتی چه در کشورهای در حال توسعه و چه حتی در کشورهای توسعه یافته جهت رویارویی با انواع پدیده های فرار مالیاتی، تسهیل خدمات به مودیان و یا تمکین مالیاتی باید از تشکیلات مالیاتی قدرتمند استفاده کنند. هدف اصلی مراجع مالیاتی، ضمن حفظ اعتماد و اطمینان جامعه نسبت به سازمان و سیستم مالیاتی، وصول مالیاتها و عوارض قابل پرداخت است. اقدامات مؤدیان (رفتارهای ناشی از سهل انگاری، بی‌دقتی، بی توجهی یا فرار های تعمدی) و نیز نقاط ضعف موجود در سیستم مالیاتی حاکی از اجتناب ناپذیر بودن قصور در تمکین از قوانین مالیاتی است. بنابراین سیستم مالیاتی باید در مواقع مقتضی ساختارها و استراتژی هایی را جهت حصول اطمینان از حداقل بودن موارد عدم تمکین از قوانین مالیاتی بکار گیرد.

تعریف تمکین

معمولاً آنچه در تعریف تمکین مالیاتی گفته می شود عبارت است از « رعایت قانون مالیاتی از سوی مودی»، و میزان عدم تمکین را با «شکاف مالیاتی» اندازه گیری می‌کنند. شکاف مالیاتی عبارت است از « مالیات عملاً وصول شده منهای مالیاتی که در صورت تمکین کامل قابل تحصیل بود«. این تعریف بیان سطحی و ساده ای از مساله را ارائه می دهد. اداره موفق امور مالیاتی مستلزم آن است که مودیان به رعایت عبارات خشک قوانین اکتفا نکنند. بلکه روح قانون را نیز مورد توجه قرار دهند. با این توضیحات تعریف بهتر تمکین مالیاتی« پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی» می باشد (عرب مازار، ۱۳۷۴). تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص شده در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تشکیلات مالیاتی (**ریچارد.ام.برد** ، ۱۳۸۳). تمرکز سیاست‌های مالیاتی در تشکیلات مدرن بر افزایش تمکین داوطلبانه مودیان استوار است و دولتها سعی می‌کنند به وسیله ایجاد شبکه قابل اتکاء رایانه ای، اجرا کننده عواملی چون برنامه های مناسب برای درک مودیان از تکالیف، رویه های ساده و تسریع در مراحل وصول برای رسیدن به این اهداف تلاش کنند. این در حالی است که کشورهای با اقتصاد در حال گذار از سیستم مالیاتی ناکارا رنج می برند. اصولاً کارائی نظام مالیاتی را بر اساس شاخص‌هایی همچون ضریب تمکین مؤدیان مالیاتی اندازه گیری می کنند.

شاخصهای تمکین مالیاتی

نقش اصلی مراجع مالیاتی (و طرفهای ذینفع) حصول اطمینان از آگاهی مؤدیان و سایر افراد از تعهدات خود به موجب قانون است. مؤدیان و سایرین به سهم خود نقش بسیار مهمی را در انجام تعهدات شان ایفا می کنند، چون در بسیاری از موارد صرفاً خود آنها در جایگاه تشخیص تعهدات خود به موجب قانون هستند. تعهدات و مسئولیتهای اصلی بر عهده مؤدی است و از عملکرد مالیاتی تا عملکرد دیگر و از یک حوزه به حوزه دیگر متفاوت است. صرف نظر از حوزه مالیاتی، برای همه مؤدیان چهار گروه گسترده از تعهدات پیش بینی می شود. «تمکین» اساساً به میزان موفقیت مؤدی در برآورد تعهداتش بستگی خواهد داشت.

چهار گروه گسترده از تعهدات مؤدی عبارت است از:

- ثبت نام در سیستم
- تنظیم به موقع اظهارنامه یا تسلیم اطلاعات مالیاتی درخواستی
- گزارش کامل و دقیق اطلاعات (نگهداری درست اسناد و مدارک)
- پرداخت به موقع تعهدات مالیاتی

همچنین در مورد یک مؤدی خاص کاهش زمان تأخیر در پرداخت مالیات متعلقه یکی از شاخصهای تمکین محسوب می گردد. در صورت عدم رعایت هر یک از وظایف و تعهدات فوق از سوی مؤدی، رفتار وی عدم تمکین تلقی می شود. البته کاملاً بدیهی است که درجات عدم تمکین متفاوت است. بنابراین مراجع مالیاتی چگونه می توانند نسبت به بخشودگی و یا غیر قابل اغماض بودن رفتارهای عدم تمکین تصمیم گیری نمایند؟ به عنوان مثال طبق تعریف فوق، عدم تمکین ممکن است ناشی از خطاهای سهوی و یا تقلب های تعمدی باشد و گاه ممکن است با پرداخت مالیات اضافی همراه باشد. بعلاوه مؤدی ممکن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

است به لحاظ حقوقی به تعهدات خود عمل کند، اما تمکین وی به دلیل تعابیر و تفاسیر مختلف از قانون، زیر سوال برود. در چنین شرایطی، شفافیت قوانین مالیاتی مبین گروهی از ریسکها است(حاج محمدی، ۱۳۸۷).

عوامل اقتصادی مؤثر بر رفتارهای تمکین

یکی از اصول نظام مالیاتی مطلوب که توسط آدام اسمیت اقتصاد دان معروف مکتب کلاسیک بیان گردیده است اصل صرفه‌جویی است. منظور از این اصل این است که در جمع آوری مالیات باید حداکثر صرفه جویی به عمل آید و هزینه جمع‌آوری آن به حداقل ممکن تقلیل یابد. از نظر اقتصادی این موضوع یکی از مهمترین مسائل یک نظام مالیاتی مطلوب است که بایستی مورد توجه قرار گیرد. در سال‌های اخیر، این موضوع که هزینه جمع آوری مالیات در مقایسه با درآمدهای وصولی در حد بالایی بوده‌است، به عنوان یکی از دلایل اصلاح نظام‌های مالیاتی در کشورهای مختلف مطرح گردیده است.

مشکلات فرهنگی تمکین مالیاتی

از جمله اساسی‌ترین ضرورتهای هر نظام مالیاتی مناسب در جامعه، اشاعه و رشد فرهنگ مالیاتی است. توجه به این موضوع یکی از اساسی‌ترین مشکلات تمکین است که وصول مالیات را در برمی‌گیرد این مشکل صرفاً از طریق فرهنگ عمومی جامعه و به تبع آن فرهنگ مالیاتی قابل حل خواهد بود. مردم به دلایل گوناگون از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و درآمدهای واقعی خود را کتمان می‌کنند و در مواعد قانونی نسبت به ابراز درآمد و اعلام آن به مأموران مالیاتی اقدام نمی‌کنند و بطور کلی اکثریت قریب به اتفاق مؤدیان مالیاتی مشارکت قابل قبولی در تأمین مهمترین منبع درآمدی دولت از خود نشان نمی‌دهند. البته برای این امر دلایل مختلف و بعضاً قابل قبولی نیز ارائه می‌شود که ارائه پاسخ‌های صحیح و روشن به این دلایل می‌تواند بسیاری از مشکلات نظام مالیاتی که ریشه در فرهنگ عمومی جامعه دارند را حل نماید. میزان همکاری افراد یک جامعه با دستگاه مالیاتی و تمایل آنان به پرداخت داوطلبانه مالیاتها از یک سو به درجه رشد اجتماعی و از سوی دیگر به میزان اعتماد و خوشبینی آنان نسبت به دولت و دستگاه مالیاتی بستگی دارد. عده‌ای بر این باورند که علت فرار از پرداخت مالیات را باید در عدم شناخت اهمیت و ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد جستجو کرد و عده‌ای دیگر می‌گویند چون هنوز مکانیسم‌های مناسبی در اقتصاد کشور تعبیه نشده و امکان ردیابی و شناسایی و ثبت درآمدها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به درستی معلوم نیست لذا تمایل به پرداخت مالیات در حد نازلی قرار دارد.

پیش نیازها و چگونگی زمینه سازی برای تمکین مالیاتی

به طور کلی شرایط لازم برای سیستم موثر تمکین مالیاتی را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

- *قوانین مالیاتی ساده.* پیچیده بودن قوانین مالیاتیمی تواند موجب افزایش شدید هزینه های تمکین می شود و این امر خود سبب کاهش تمکین مالیاتی می‌شود. در قانون مالیاتی ساده معافیت های اندک، نرخ مثبت واحد، نرخ صفر محدود به کالاهای صادراتی و آستانه بالا پیش بینی می‌شود.
- *خدمات به مشتریان.* تشکیلات مالیاتی باید به مؤدیان در انجام تعهدات خود کمک کند. مؤدیان باید اطلاعات روشنی دریافت کنند که تعهدات آنها، مالیات های متعلقه، تاریخ پرداخت مالیات‌ها و غیره را برای آنها شرح دهد. همچنین باید از تغییرات قوانین آگاهی یافته و به اطلاعات و فرم‌های مالیاتی دسترسی آسان داشته باشند.
- *رویه های ساده برای ثبت نام، تشکیل پرونده، پرداخت، و استرداد فرم‌های مالیاتی.* باید به آسانی و با سرعت کافی در اختیار مؤدیان قرار گیرد و رویه‌ها باید به آسانی قابل اجرا باشد.
- *وصول و اجرا.* شناسایی سریع مؤدیانی که اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمی‌کنند، برای ارتقا تمکین مالیاتی به ویژه در مورد مؤدیان بزرگ اهمیت بسیار دارد.
- *حسابرسی.* مؤدیان باید بدانند که در صورت عدم رعایت قوانین مالیاتی با خطر شناسایی روبرو می‌شوند. تشکیلات مالیاتی باید امکانات کافی را برای حسابرسی درصد قابل قبولی از مؤدیان در اختیار داشته باشد تا خطر شناسایی گریز از تمکین افزایش یابد.
- *مجازات.* متخلفان باید بدانند که در صورت شناسایی، موکداً مجازات خواهند شد. به علاوه، تقلب مالیاتی باید از طریق نظام حقوقی کیفری پیگیری شود.
- *امکان تجدید نظر مستقل در تصمیم ها.* باید رویه اعتراض و تجدید نظر برای حمایت از حقوق مؤدیان فراهم گردد. در صورت عدم موافقت مؤدیان با نتیجه تشخیص مالیات، آنان باید بتوانند از رسیدگی قضایی برای حل اختلاف خود با تشکیلات مالیاتی بهره مند شوند (حدادی، ۱۳۸۵).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳- تجربه کشورها

از نمونه‌های موفق اصلاح مالیاتی با تأکید بر تمکین مالیاتی می‌توان به برنامه اصلاح مالیاتی ژاپن اشاره کرد. سیستم خوداظهاری در کشور ژاپن بواسطه همکاری مودیان با سازمان مالیاتی این کشور از طریق نگهداری دفاتر دقیق و تسلیم اظهارنامه صحیح تقویت شده است. سیاست کلی این سازمان حصول اطمینان از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت درست با همکاری مؤدی است. به این منظور، نیاز است سازمان از اخذ مالیات عادلانه در همه زمانها وکشف دقیق مودیانی که اظهارنامه نادرست تسلیم می کنند، اطمینان یابد. به این ترتیب، بررسی یا حسابرسی مالیاتی بخش اصلی این سازمان بحساب می‌آید. بررسی اظهارنامه های مالیاتی تا حدود زیاد معطوف به مودیانی است که مشکوک به فرار از مبالغ زیادی از مالیات حقه شان هستند.

ابزار دیگر برای افزایش سطح همکاری مؤدی، اشاعه سیستم اظهارنامه رسمی جهت تثبیت و افزایش رویه‌های دفتر داری و غیره است. جهت نیل به این هدف، از هر فرصت احتمالی برای اشاعه اطلاعات مربوط به سیستم شامل رویه های دفترداری استفاده می شود. بعلاوه، آموزش رویه‌های دفترداری با همکاری سازمانهای خصوصی فراهم می شود. سطح تمکین مالیاتی در ژاپن بسیار بالاست و در سالهای اخیر تمکین مالیاتی شرکتها بیش از ۹۰٪ بوده است. علت اصلی این امر تلاشهایی است که توسط سازمان مالیاتی کشور ژاپن صورت گرفته است. سیستم خود اظهاری که در سال ۱۹۴۷ در این کشور معرفی شد نقش مهمی در این خصوص دارد. بطوری که محاسبه، گزارش و پرداخت تعهدات مالیاتی بر عهده خود مؤدی است.

کشور دیگری که می‌توان به آن اشاره نمود سیستم مالیاتی استرالیا است. سیستم مالیاتی این کشو در وهله اول یک سیستم خوداظهاری است. مأموران مالیاتی در این سیستم از امکانات لازم برای بررسی هر معامله یا رخدادی که ممکن است بار مالیاتی داشته باشد، برخوردار نیستند. این فرض که اکثریت مودیان مالیاتی تمایل دارند تعهداتشان را بموجب قانون انجام دهند یا به عبارت دیگر، تمکین داوطلبانه داشته باشند وجود دارد. مدیریت سیستم مالیاتی مبتنی بر این فرضیه است که مؤثرترین روش دستیابی و حفظ تمکین داوطلبانه، برقراری ارتباط بر پایه اعتماد میان اداره مالیاتی و جامعه مؤدیان است. به عبارتی، اگر با افرادی که تحت مدیریت این سازمان هستند بگونه مطمئنی رفتار شود، آنان این احترام را از طریق تمکین به موقع به تعهدات و برخورد صادقانه و همکاری با دستگاه مالیاتی پاسخ می دهند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

البته واقعیت آن است که منابع ادارهٔ مالیاتی برای بهینه سازی تمکین و رسیدگی و اجرای آن جهت تضمین یک سیستم عادلانه برای همه صرف می شود. در هدفِ کاریِ سازمان مالیاتی استرالیا عبارت «بهینه سازی تمکین داوطلبانه و انجام کارها بموجب قانون و به روشی که اعتماد عمومی را جلب کند» ذکر شده است. چالش فعلی برای مأموران مالیاتی، ایجاد و حفظ شرایط مناسبی است که از تمکین داوطلبانه پشتیبانی و آن را تشویق کند. بمنظور تحقق این هدف شغلی، الگوی کاری مشخصی تدوین یافته است که می توان به آن به دید رویکرد راهبردی سطح بالای سازمان نگریست. زیربنای این الگو، مفاهیم و رهنمودهایی است که در تلفیق با هم چارچوبی را برای ایجاد و ارتقاء تمکین داوطلبانه فراهم می کنند.

۴- وضعیت تمکین و تحول در اصلاحات نظام مالیاتی ایران

اولین قانون مدون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ تصویب شد و تا پایان جنگ تحمیلی و آغاز برنامه اول توسعه،تغییر عمده‌ای در قانون مالیاتهای مستقیم جز اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۶۶، صورت نگرفته است. در برنامه اول توسعه یکی از خط مشی‌های دولت، ارتقای سطح کوشش مالیاتی با تأکید بر مالیات بر درآمد از طریق بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی بوده است. در برنامه دوم توسعه، دولت اقداماتی را در راستای بهبود شیوه استفاده از کدهای اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی در جهت تسریع در امر رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی انجام داد. در برنامه سوم توسعه، در بند الف ماده ۵۹ به دولت اجازه داده شده است به منظور افزایش کارآیی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند و در بند ب وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف شده است طی سه سال اول برنامه توسعه، نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام کرده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج دهد.

در سالهای اول برنامه سوم توسعه، دولت اقدام به تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور نموده است و گامی مهم در راستای سازماندهی نظام مالیاتی برداشته شده است. طراحی و راه اندازی نظام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جامع اطلاعات مالیاتی کشور یکی از بنیادی ترین اصلاحات پیش بینی شده در قوانین کشور بوده است که متاسفانه تاکنون شکل اجرایی پیدا نکرده است و در صورت اجرا می توانست تاثیر به سزایی بر تمکین مودیان و توانایی سازمان در ردیابی موارد عدم تمکین داشته باشد.

توسعه و ترویج روش خوداظهاری در نظام مالیاتی کشور نیز یکی دیگر از اصلاحات پیش بینی شده در قوانین کشور بوده است که بر مبنای نظام جامع اطلاعات مالیاتی باید انجام می گرفت . علی رغم عدم پیاده سازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی، روش خود اظهاری به صورت محدود در برخی از منابع مالیاتی در طول این سالها اجرا شده است. علاوه بر مواد قانون برنامه سوم توسعه، قانون مالیات های مستقیم نیز در سال ۱۳۸۰ مورد بازنگری قرار گرفته است که اصلاحات مهم آن حذف منابع ناکارآمد به منظور کاهش هزینه های اجتماعی مؤدیان، اصلاح ساختار مالیات بر درآمد حقوق به منظور ایجاد سادگی و سهولت محاسبه و اصلاح ساختار مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.

۴-۱- خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان

افزایش بی سابقه جمعیت در سالهای اخیر از یک سو و واقع شدن در عصر اطلاعات و ارتباطات و همزمانی با تحولات شگفت انگیز و توسعه و تنوع فعالیتهای اقتصادی از سوی دیگر و لزوم پاسخ گویی مناسب به نیازها و خواسته های جدید، سازمانها و نهادهای اجتماعی و دولتی همانند بخش خصوصی نیازمند ایجاد تغییر و تحولات گسترده در همه ابعاد و شئون خویش می باشند. سازمان امور مالیاتی کشور نیزاز این قاعده مستثنی نیست. بدین جهت قانون گذاران بر آن هستند که راههایی از قبیل اجرای طرح خوداظهاری جهت تسهیل و وصول مالیات ابداع کنند تا علاوه بر کاستن از حجم کار با جلب همکاری مؤدیان نیل به ایده تمکین مالیاتی را نیز ممکن سازند. این هدف از طریق نشان دادن اعتماد سازمان مالیاتی به مؤدیان و قبول اظهارنامه های مالیاتی بدون رسیدگی و انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها به شیوه نمونه گیری جهت رسیدگی دقیق تر بدست می آید. بدین ترتیب مؤدیانی که اظهارنامه‌های آنان مورد قبول واقع نگردد (اظهارات خلاف واقع مؤدی) مشمول مجازاتهای سنگین و شدیدتر از حد معمول می - گردند(رسولی، ۱۳۸۶). در سالهای اخیر توجه ویژه‌ای به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است و سازمان امور مالیاتی درخصوص مؤدیان مشاغل و خصوصاً مودیان بند ج و ب طرح خود اظهاری را پیاده نموده است که علی رغم محدودیت ها و کاستی های موجود موجب مشارکت فعال مودیان این بخش شده است. تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی در این زمینه می‌تواند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

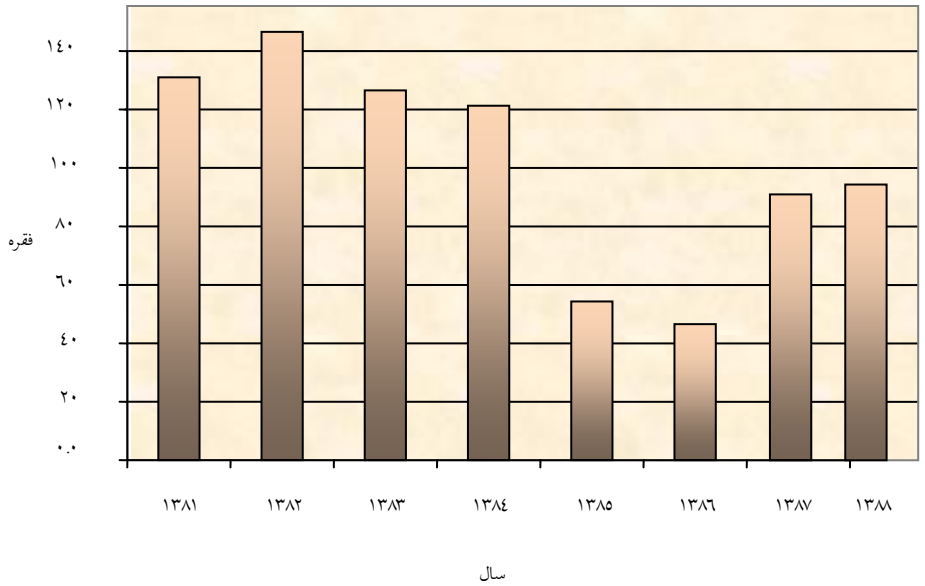
شاخص مناسبی برای ارزیابی مشارکت داوطلبانه مؤدیان در این زمینه باشد، (نمودار۱).

۴-۲- ساده سازی قوانین

مهمترین عامل مؤثر در تضعیف مدیریت مالیاتی، پیچیدگی بیش از حد قوانین مالیاتی و بار کاری است که این مساله بر قابلیت‌های اجرائی محدود بسیاری از کشورهای در حال توسعه تحمیل می‌کند. ساده‌سازی قوانین و روشهای مالیاتی می‌تواند سبب آسان نمودن تمکین مؤدیان و کارآترکردن مدیریت مالیاتی شود. از آنجایی که مالیاتها، پرداخت‌هائی غیرداوطلبانه برای خدمات دولتی هستند، مالیات‌دهندگان انگیزه‌های قوی برای به حداقل رسانیدن بدهیهای مالیاتی خود ا زطریق اجتناب (قانونی) یا از طریق فرار (غیرقانونی) دارند. مدیریت مالیاتی باید به وسیله کاربرد مجموعه ای از رویه‌های واحدیابی، ممیزی، وصول، تمکین به قوانین مالیاتی را تضمین کند. بهرحال یکی از عوامل مهم در ایجاد مدیریت ضعیف مالیاتی، پیچیدگی بیش از حد قوانین و رویه‌های مالیاتی است. قانون پیچیده مالیاتی از یک سو تمکین مالیات‌دهنده‌ای که می‌خواهد قانون را رعایت کند مشکل‌تر می‌نماید و از سوی دیگر فرار او را در صورتی که چنین قصدی داشته باشد ساده‌تر می‌کند. شاخصهای متعددی برای ارزیابی درجه پیچیدگی سیستم مالیاتی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به هزینه‌های تمکین، تعداد نرخهای مالیاتی، تعداد طبقات نرخهای مالیاتی، تعداد و انواع معافیت ها، کسورات و انواع تخفیف ها و ترجیحات، تعداد مواد قانونی و تبصره‌های آن و غیره اشاره کرد. با این حال یکی از شاخصهایی که می‌توان بر اساس آن پیچیدگی سیستم مالیاتی و قانون مالیاتی کشور را نشان داد تعداد بخشنامه‌های صادره است.(زایر، ۱۳۸۸). از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۸ بالغ بر 800 بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی صادر شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نمودار (۲)- روند صدور تعداد بخشنامه های مالیاتی طی سالهای ۱۳۸۸-۱۳۸۱



۴-۳- هزینه های تمکین

برای افراد و بنگاه‌های مشمول مالیات، دو نوع هزینه قابل تصور است، یکی هزینه‌های مربوط به آگاهی از حدود و ثغور قوانین مالیاتی و نحوه اجرا و اعمال آنها و دیگری هزینه‌های مربوط به تلاش بنگاه و فرد برای به حداقل رساندن مالیات تعلق گرفته به خود. در مورد نوع اول هزینه‌ها می توان به مواردی نظیر استخدام مشاوران مالیاتی، رمزگشایی از فرم‌های پیچیده مالیاتی و غیره اشاره کرد. هزینه‌های نوع دوم نیز هزینه‌هایی است که بنگاه و فرد جهت پنهان کردن اسناد مالی و کاهش دادن مالیات متعلقه به خود به هر نحو ممکن متحمل می شوند. نوع دوم هزینه‌ها در واقع همان فرار مالیاتی است. مطالعات نشان می دهد هزینه‌های پیروی از قانون مالیاتی بسیار قابل توجه و معنی دار است. به همین دلیل صاحب نظران مالیاتی تلاش کرده‌اند هزینه‌های پیروی از قانون مالیاتی را به تحلیل‌های رایج تئوریک از رفتار شخص مالیات دهنده اضافه کنند (مرادی، ۱۳۸۶). اگرچه سازمان امور مالیاتی کشور در سالهای اخیر اقدامات زیادی در خصوص کاهش هزینه های تمکین انجام داده است، اما متاسفانه در خصوص تاثیر این اقدامات بر هزینه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

های تمکین و برآورد هزینه های تمکین در ایران مطالعه جامعی صورت نگرفته است.

۵- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

بسیاری از کشورهای توسعه یافته، اصلاحات مربوط به سیاست های مالی را با اصلاح دستگاه مالیاتی شروع کرده اند.این کشور ها مدرنیزه کردن سیستم اقتصادی را با متحول کردن دستگاه مالیاتی آغاز کرده اند. شاخص اصلی و مهم در تشخیص نیاز به اصلاح نظام مالیاتی، سطح تمکین مالیاتی است که با شاخص شکاف مالیاتی نشان داده می شود. اندازه شکاف مالیاتی هر کشور به عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته شده است به عبارت دیگر اثربخشی دستگاه مالیاتی، بر پایه سطح عدم تمکین مالیاتی یا شکاف مالیاتی قابل برآورد است. بنابراین در تمامی برنامه اصلاح مالیاتی به تمکین مالیاتی توجه ویژه‌ای می شود.

اگرچه اقدامات متعددی در طی سالهای مختلف در نظام مالیاتی ایران صورت گرفته است اما جهت گیری اصلی برنامه ها و اقدامات صورت گرفته بهبود وضعیت تمکین نبوده است، از طرف دیگر در خصوص تأثیر این اقدامات بر بهبود وضعیت تمکین و هزینه های تمکین و برآورد این هزینه ها در ایران مطالعه جامعی صورت نگرفته است. لذا لازم است تمکین مالیاتی نقش پررنگتری در برنامه اصلاحات نظام مالیای داشته باشد. در سالهای اخیر توجه ویژه‌ای به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است و سازمان امور مالیاتی درخصوص مودیان مشاغل و خصوصاً مؤدیان بند ب و ج طرح خود اظهاری را پیاده نموده است که علی رغم محدودیت‌ها و کاستی‌های موجود موجب مشارکت فعال مودیان این بخش شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

۱. آقایی، الله محمد (۱۳۸۰)،« تمکین مودیان و خدمات رسانی نظام مالیات«، مجله اقتصادی شماره ۴و۵.

۲. عسگری فرد، حسن (۱۳۸۶)،» بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی» مجموعه مقالات اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

۳. حاج محمدی، فرشته و مهدی مرادی (۱۳۸۸)،گزارش تطبیقی حرفهٔ مشاورهٔ مالیاتی در کشورهای منتخب، تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

۴. رسولی شمیرانی، رضا (۱۳۸۶)، بررسی عوامل موثر بر تمکین و خوداظهاری مؤدیان مالیاتی و ارایه راهکارهای موثر جهت بهبود شرایط موجود، تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

۵. برد، ریچارد ام. (۱۳۸۳)،« ابعاد اجرایی اصلاحات مالیاتی»، ترجمه مریم حدادی. مجموعه مقالات دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

۶. جیل، جیت، بی‌اس (۱۳۸۴)، «چفت و بست های اصلاحات تشکیلات در آمدی»، ترجمه فرهاد مشتاق صفت. مجموعه مقالات دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

۷. کرمی، غلامرضا(۱۳۸۵)، مجموعه قوانین مالیاتی، نشر شاپور، چاپ ۱۳۸۵

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

۹. نماگرهای بانک مرکزی، سالهای مختلف

۱۰. زائر،آیت (۱۳۸۸)، مقاله چاپ شده در« مجموعه مقالات سومین همایش سیاستهای مالی و مالیاتی ایران»، سازمان امور مالیاتی کشور۱۳۸۸.

۱۱. مالیات بر ارزش افزوده نوین، ترجمهٔ مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵.

۱۲. بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، میلکاکاسانگراد و ریچارد.ام.برد، مترجم علی‌اکبر عرب مازار، ۱۳۷۵

۱۳. راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، کارلوس سیلوانی، مترجم منصور ملائی‌پور، چاپ اول،۱۳۷۲، دانشکده امور اقتصادی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۴. درسهائی از اصلاح سیستم مالیاتی، زماک شالیزی، مترجم علی‌اکبر عرب‌مازار، چاپ اول،۱۳۷۲، دانشکده امور اقتصادی .

۱۵. گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳.

۱۶.منصور مولائی‌پور، مهندسی مالیات ایران، جلد اول، ۱۳۸۵.

۱۷. مدیریت نوین مالیاتی، علی اکبر عرب مازار، فصلنامه مالیات، شماره نهم، تابستان ۱۳۷۴.

۱۸. برآورد منافع اقتصادی پروژه های اصلاح مدیریت نظام مالیاتی، مهدی مرادی نقده، ۱۳۸۶، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

19. Torgler, B. and k. , Murphy (2005), Tax Moral in Australia: What shapes it and has it changed over time? "Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University"

20. Yaniv, G. (2009), "The Tax Compliance Demand Curve: A Diagrammatical Approach to Income Tax Evasion" American Economic Association, pp: 213-223.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]