# بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی

**مهدی مرادی**[۱]
**امین رستمی**[۲]
**رضا تقی زاده**[۳]

**تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۴/۱۸**

**چکیده**

مالیات از اهم منابع درآمدی دولت است که پذیرش آن از طرف ملت و نحوه اجرای آن از طرف دولت، به ویژگی‌های فرهنگی هر کشور بستگی دارد. اگرچه ممکن است مالیات از نظر برخی، پرداخت یک جانبه ملت به دولت تلقی گردد و به همین منظور در پرداخت مالیات مقاومت‌هایی صورت گیرد، لیکن اگر فرهنگ پرداخت مالیات در جامعه نهادینه شود بسیاری از مشکلات برطرف خواهد شد. این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی (به نمایندگی الزامات قانونی، عدالت در سیستم مالیاتی، اعتماد به دولت، مذهب، اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان) می‌پردازد. در تحقیق از رگرسیون لجستیک برای تخمین رابطه فرار مالیاتی و متغیرهای مستقل استفاده شده است و پنج فرضیه مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم، و نبود عدالت در سیستم مالیاتی اثر مثبتی بر فرار از پرداخت مالیات دارند. همچنین اعتماد به دولت فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. با این حال، رابطه معناداری بین مذهب و عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان با فرار مالیاتی مشاهده نشد. سیاست‌گذاران دولت می‌توانند از نتایج این تحقیق برای اصلاح فرهنگ مالیاتی، و نیز اصلاح خطی مشی و سیاست‌های مالیاتی در جهت حداقل کردن فرار مالیاتی استفاده کنند.

**واژه‌های کلیدی:** فرار مالیاتی، فرهنگ، الزامات قانونی، عدالت در سیستم مالیاتی، اعتماد به دولت

---

۱- عضو هیأت علمی‌گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد mhi_moradi@yahoo.com
۲- کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه فردوسی مشهد(نویسنده مسئول) amin.rostami7@gmail.com
۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز reza.taghizadeh89@gmail.com

## ۱- مقدمه

مهم‌ترین وظیفه دولت حداکثر کردن رفاه اجتماعی است. کاهش نرخ بیکاری، افزایش درآمد، کاهش نرخ تورم، تأمین امنیت، ارائه کالاها و خدمات عمومی و غیره از جمله وظایفی است که دولت‌ها در چارچوب حداکثر کردن رفاه جوامع انجام می‌دهند. از طرفی، مالیات بخش عمده‌ای از درآمد دولت را تشکیل می‌دهد (کیابل و نوکا، ۲۰۰۹)، و معمول‌ترین و مهم‌ترین روش تأمین مخارج دولت برای تأمین رفاه اجتماعی، دریافت مالیات است. مالیات عبارت است از قسمتی از در آمد یا ثروت افراد که به منظور پرداخت بخشی از هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اجتماعی و اقتصادی و سیاسی کشور به موجب قانون به وسیله دولت وصول می‌شود. با وضع مالیات توانایی افراد در استفاده از منابع اقتصادی که برای مصارف خصوصی در اختیار دارند، کاهش می‌یابد، زیرا مالیات باعث انتقال منابع و قدرت خرید از مردم به دولت می‌شود. از این رو، از نگاه انسان اقتصادی و منافع فردی، پرداخت مالیات چندان خوشایند نیست و افراد همواره در تلاشند تا بر طبق منطق اقتصادی خود از پرداخت مالیات فرار کنند و یا معاف شوند. به بیان دیگر افراد جامعه سعی می‌کنند تا حد ممکن از کالاها و خدمات ارائه شده توسط دولت‌ها که هزینه آن عمدتاً از طریق پرداخت مالیات توسط افراد یک جامعه تأمین می‌شود به طور رایگان استفاده کنند و یا به عبارتی سواری مجانی[1] بگیرند (دهنوی، ۱۳۹۰).

بررسی ادبیات تجربی، نشان می‌دهد که فرار مالیاتی یکی از مهمترین موضوعات تحقیق در بسیاری از کشورهای در حال توسعه برای دوران طولانی بوده است (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ کینسی، ۱۹۸۶؛ لانگ و سوینگن، ۱۹۹۱؛ کاسیا، ۱۹۹۴؛ اندرونی و همکاران، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون و سایر، ۲۰۰۱). اما تحقیقات اندکی ارتباط بین فرهنگ و فرار مالیاتی را بررسی کرده‌اند (اندرونی و همکاران، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ تساکومی و همکاران، ۲۰۰۷؛ ریچاردسون، ۲۰۰۸؛ اودیال و همکاران، ۲۰۱۰).

فرار مالیاتی، رفتار غیر قانونی عمدی و یا نقض قانون مالیات‌های مستقیم برای پرداخت نکردن مالیات تعریف شده است. گزارش کمتر درآمد به صورت عمدی نمونه‌ای از فرار مالیاتی است (دایره بین المللی مستندات مالی[2]، ۲۰۰۱). مطالعات قبلی نشان می‌دهد که گزارش کمتر از واقع درآمد[3] معمول‌ترین

1.Free Rider
2.International Bureau of Fiscal Documentation(IBFD)
3.Under-reporting of Income

روش فرار مالیاتی توسط اشخاص است (ماسون و کلوین، ۱۹۷۸، ۱۹۸۴؛ فنشتین، ۱۹۹۱؛ وارما و دوب، ۱۹۹۸). در مقابل، اجتناب از پرداخت مالیات، اصطلاحی است که برای توصیف رفتار مالیات دهندگان با هدف تقلیل بدهی مالیاتی و بدون تخلف از قوانین مالیاتی استفاده می‌شود. اگرچه اجتناب از پرداخت مالیات ممکن است به اشکال رفتار قابل قبول اشاره کند اما به طور کلی غیر قانونی است. به عبارت دیگر فرار مالیاتی اغلب در متن[1] و نه در روح قانون است. تبدیل درآمد به سود غیر مشمول و یا مشمول مالیات کمتر و یا بسط درآمد به مالیات دهندگان دیگر با نرخ نهایی کمتر، نمونه‌هایی از اجتناب مالیاتی است ( دایره بین المللی مستندات مالی، ۲۰۰۱).

هاف‌ایستد (۱۹۸۰) فرهنگ را به صورت زیر تعریف می‌کند: «یک برنامه ریزی جمعی ذهنی که در آن اعضای یک گروه از دیگر گروه‌ها متمایز می‌شوند». راث و همکاران (۱۹۸۹) ادعا می‌کنند که زمینه‌های مختلف فرهنگی که تفسیر اشخاص از وقایع را شکل می‌دهد، ممکن است در نگرش آن‌ها نسبت به فرار از پرداخت مالیات اثر داشته باشد. کوئرک (۱۹۹۷) استدلال می‌کند که کشورهایی که در مراحل اولیه توسعه اقتصادی هستند، به طور خاص مستعد فرار مالیاتی می‌باشند. به عنوان مثال در کشورهای در حال توسعه، به طور معمول، ۵۰ درصد و یا بیشتر از درآمد بالقوه مالیاتی به دلیل فرار مالیاتی وصول نمی‌شود (ریچاپن، ۱۹۸۴؛ برد، ۱۹۹۲). در اقتصاد نوظهور ایران نیز فرار مالیاتی یکی از بزرگ‌ترین مشکلاتی است که سیستم مالیاتی با آن مواجه است. اگر فرهنگ مالیاتی را مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در برابر نظام مالیاتی بدانیم، پس عدم پاسخ مثبت مؤدیان مالیاتی به انجام تکالیف و وظایف قانونی خود را به عنوان نشانه‌ای از ضعف فرهنگ مالیاتی می‌دانیم (آسترکی، ۱۳۸۹)، که در این مقاله مورد بررسی قرار داده‌ایم.

هدف از این مقاله بررسی رابطه بین فرهنگ و فرار از پرداخت مالیات است. مقاله به طور خاص به دنبال یافتن پاسخ این سؤال است که: آیا الزامات قانونی (شامل ضعف و نارسایی قوانین، پیچیدگی قوانین، اجرای ضعیف قوانین و غیره)، بی‌عدالتی در سیستم مالیاتی، اعتماد به دولت، مذهب (دینداری) و نیز عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ گویی به حقوق مؤدیان رابطه‌ای با فرار مالیاتی دارد.

در ادامه، مقاله شامل بخش‌های زیر است: مروری بر وضعیت مالیات و نظام مالیاتی در ایران، مرور پیشینه و تدوین فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل، نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده.

1. Letter

## ۲- مروری بر وضعیت مالیات و نظام مالیاتی در ایران

از بدو ایجاد جوامع بشری و تشکیل حکومت‌ها و پیش آمدن هزینه‌های اداره جامعه و ایجاد نظم و برقراری امنیت در برابر هجوم بیگانگان، مسئله خراج و مالیات وجود داشته است. با وجود سابقه طولانی مالیات در ایران که به زمان هخامنشیان باز می‌گردد و با در نظر گرفتن این مطلب که در شریعت اسلام نیز مسئله مالیات تحت عناوین خمس، خراج، جزیه و غیره مورد توجه قرار گرفته است، نظام مالیاتی ایران همچنان با مشکلات ساختاری عدیده ای دست و پنجه نرم می‌کند. عدم فرهنگ سازی مناسب و عدم آگاهی مردم نسبت به خدمات عمومی ارائه شده توسط دولت، پایه مالیاتی کوچک، معافیت‌های مالیاتی گسترده، و سیستم اجرایی توسعه نیافته از جمله معضلاتی هستند که موجب کمرنگ شدن سهم مالیات در بودجه ایران شده است. در اقتصاد ایران که مبتنی بر درآمدهای منابع طبیعی (مانند نفت و گاز) بوده و یا به طور کلی تک محصولی است، مالیات نتوانسته نقش خود یعنی ایجاد توازن بین مخارج و درآمدهای دولت، و مقابله با نوسانات اقتصادی را به درستی ایفا نماید، و بعید است که در وضعیت کنونی، درآمدهای مالیاتی بتواند جانشین درآمدهای نفتی شود. در ایران، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (که تعیین کننده توان و کارایی نظام مالیاتی است) در سال ۱۳۴۹، در بالاترین سطح خود یعنی ۱۰٫۱ درصد قرار داشت، و از آن پس، با نوسان‌هایی با یک روند کاهشی، به پایین‌ترین سطح خود یعنی ۳٫۹ درصد در سال ۱۳۷۴ و ۷٫۳ درصد در سال ۱۳۸۸ رسید. از مقایسه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ایران (۷٫۳ درصد) با چند کشور در سال ۲۰۰۹ می‌توان دریافت که کمترین درصد متعلق به کشور ایران است؛ این در حالی است که این نسبت برای کشورهای پیشرفته‌ای همچون فرانسه، انگلستان و آلمان به ترتیب ۴۶، ۳۹ و ۴۰ درصد بوده و برای کشورهایی نظیر سوریه ۱۱ درصد، پاکستان ۱۰٫۶ درصد، هندوستان ۱۷٫۸ درصد، بولیوی ۲٫۲ درصد، کنیا ۱۸ درصد، و ونزوئلا ۲۵ درصد بوده است (دوانی، ۱۳۸۹).

### ۲-۱- عقب افتادگی فرهنگ مالیاتی و فرار مالیاتی در ایران

مالیات از ویژگی‌های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از سوی ملت و نحوه اجرای آن از سوی دولت به ویژگی‌های فرهنگی کشور بستگی دارد. به طور کلی، برخورداری از فرهنگ مالیاتی منجر به پذیرش شکل داوطلبانه آن توسط گروه‌های اجتماعی می‌شود. فرهنگ مالیاتی به مجموعه‌ای از عناصر مادی (قابل لمس و اندازه گیری) و عناصر معنوی قابل تقسیم‌بندی است. در این چارچوب ابزارهای

موجود در سیستم مالیاتی مانند روش‌های پرداخت مالیات، و به هنگام کردن قوانین مالیاتی، را به عنوان عناصر مادی فرهنگ مالیاتی، و از طرف دیگر هنجارهای حاکم بر ذهنیت گروه‌های اجتماعی نسبت به پرداخت مالیات و موارد مصرف آن، احساس عدم تبعیض میان مؤدیان مالیاتی، از جمله عناصر معنوی فرهنگ مالیاتی را تشکیل می‌دهند. تحولات سریع در نظام‌های اقتصادی باعث می‌شود ویژگی‌های مادی فرهنگ مالیاتی به دلیل پیشرفت تکنولوژی، رشد کند، ولی بخش معنوی آن به دلیل ارتباط با موارد کیفی و تحولات جامعه‌شناختی، به کندی رشد کند و در این حالت، با عقب افتادگی فرهنگ مالیاتی روبرو می‌شویم (آسترکی، ۱۳۸۹).

فرار مالیاتی اقدام نادرستی است که به موجب آن مالیات دهندگان تلاش می‌کنند تا با استفاده از ابزارهای غیرقانونی، بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. به گفته فارایولا (۱۹۸۷)، فرار مالیاتی تقلب، حیله‌گری، تحریف عمدی یا پنهان کردن اعداد و ارقام با هدف اجتناب از پرداخت و یا کاهش میزان مالیات پرداختی است. برخی از روش‌های فرار مالیاتی در ایران به شرح زیر است: مستندسازی معاملات جعلی (برای مثال نگهداری دو دفتر جهت ثبت معاملات، یکی برای خود مؤدی که معاملات را به درستی نشان می‌دهد و دیگری برای ارایه به مأموران مالیاتی)؛ حذف آیتم‌هایی از درآمد (برای مثال ثبت فروش‌ها به عنوان واریزی شرکا)؛ بیشتر گزارش کردن هزینه‌ها (استفاده از عناوین مناسب جهت هزینه‌های غیر قابل قبول)؛ دادن آدرس‌های صوری در هنگام تأسیس شرکت؛ انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به طور متوالی؛ عدم ثبت دارایی‌های اجاره‌ای در دفاتر و غیره؛ اما فرار مالیاتی به هر صورتی که باشد می‌تواند نشانهٔ عدم توانایی اداره مالیات در اخذ مالیات و یا بی تفاوتی مردم نسبت به سیستم مالیاتی باشد.

## ۲-۲- پیشرفت‌های اخیر

از جمله تحولات نظام مالیاتی در سال‌های اخیر، تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ می‌باشد، که مزایای متعددی مانند پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن نسبت به متغیرهای اقتصادی دارد و منبع قابل اعتمادی برای کسب درآمد برای دولت است. یکی از دلایل تأخیر در اجرای این نظام مالیاتی افزایش سطح عمومی قیمت‌ها و آثار تورمی آن بوده است. همچنین با توجه به این که مالیات بر ارزش افزوده در مراحل ابتدایی اجرا است، لذا باید توجه اصلی به فلسفه مالیات بر ارزش افزوده معطوف شود به طوری که این مالیات، نوعی مالیات بر مصرف باشد (نه مالیات بر تولید) و باید به صورت شفاف اجرا شود.

همچنین در سال ۱۳۹۰ طبق لایحه تحول نظام مالیاتی، سازمان امور مالیاتی درصدد اصلاح برخی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم برآمد. در مقدمهٔ توجیهی این لایحه آثار اجرایی آن در ابعاد کارکردهای سه‌گانه مالیات‌ها به شرح زیر آمده است:

در بعد آثار مالی انتظار می رود که با فراهم آمدن بسترهای مناسب جهت شفاف سازی مبادلات اقتصادی و توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی، علی‌رغم کاهش نرخ‌های مالیاتی و بعضاً افزایش معافیت‌های مالیاتی، از طریق گسترش پوشش مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی و بدون ایجاد فشار مضاعف بر پایه‌های موجود، درآمدهای مالیاتی مطابق با تکالیف برنامه پنجم توسعه با افزایش مواجه شود.

در بعد آثار اقتصادی نیز پیش بینی می‌شود سرمایه‌گذاری‌ها به دلیل تسریع در برگشت آن افزایش یابد و این موضوع به همراه ایجاد شفافیت در اعمال سیاست‌های تشویقی و تمرکز بر حمایت از نوسازی و بازسازی واحدهای تولیدی، به‌کارگیری مالیات‌ها به منظور مقابله با فعالیت‌های مخرب و سوداگرانه و به تبع آن بهبود فضای کسب و کار، موجبات افزایش توان تولید داخلی را فراهم آورد.

در ارتباط با بعد اجتماعی انتظار بر این است که ضمن افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور و تسهیل و ساده سازی امور، رضایت‌مندی آحاد جامعه از عملکرد سازمان مذکور افزایش یابد و به موازات آن با توسعه سیستم‌های اطلاعات مالیاتی، دامنه تبعیض کاهش یابد و تمامی این موارد موجبات افزایش مشارکت مؤدیان را به همراه داشته باشد. علاوه بر این در لایحه ضمانت‌های قانونی و حقوقیِ لازم جهت اجرا شدن قانون و احقاق حقوق دولت و در حقیقت احقاق حقوق جامعه و مؤدیان فراهم خواهد شد.

در تدوین لایحهٔ مذکور راهبرد کلی، اصلاح و بازنگری همه مواد قانون مالیات‌های مستقیم نبوده بلکه سعی شده است با کمترین حجم اصلاحات در خصوص موضوعات مهم و تأثیرگذار، بیشترین تغییر و حرکت مثبت در نظام مالیاتی ایجاد شود. برخی از اصلاحات انجام شده به شرح زیر است: مشمول مالیات کردن عایدات سرمایه‌ای اشخاص حقیقی (سود فروش املاک توسط اشخاص حقیقی)؛ احیای دوباره ماده ۱۲۹ ق.م.م (تسلیم اظهار نامه در خصوص مالیات بر جمع درآمد)؛ شمول عوارض آلایندگی به عنوان هزینه قابل قبول؛ احیای مجدد مالیات بر اراضی بایر؛ مساوی کردن نرخ مالیات حقوق بخش دولتی و خصوصی؛ و عملیاتی کردن مجدد ماده ۱۶۹ مکرر (استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی (پیش‌نویس لایحه تحول نظام مالیاتی کشور، ۱۳۹۰).

## ۳- مرور پیشینه و تدوین فرضیه‌ها

در پژوهش‌های قبلی، تنوع در الگوهای فرار مالیاتی در زمینه‌های مختلف فرهنگی مشاهده می‌شود. برای مثال، استرامپل (۱۹۶۹) واکنش فرهنگی به شیوه اداره امور مالیاتی در چندین کشور اروپایی را مقایسه کرد. او بر اهمیت فرهنگ ملی در درک فرار مالیاتی تأکید کرد.

تایتل (۱۹۸۰) دریافت که در ایالت متحده، پیشینه فرهنگی به میزان قابل توجهی به گرایش منحرف مالیات دهندگان مرتبط است. کلمن و فریمن (۱۹۹۷) مشاهده کردند که قبول داوطلبانه مالیات، تابعی از محیط فرهنگی در استرالیا است. چان و همکاران (۲۰۰۰) دریافتند که محیط‌های فرهنگی مختلف در هنگ کنگ و آمریکا تأثیر عمده‌ای بر فرار مالیاتی دارد. تساکومی و همکاران (۲۰۰۷) چارچوب فرهنگی هاف‌ایستد (۱۹۸۰) را برای شرح فرار مالیاتی در کشورها به‌کار بردند. به طور خاص، آن‌ها فرهنگ از لحاظ ابعاد فرهنگی هاف‌ایستد شامل فاصله قدرت، فرد گرایی، مرد گرایی و اجتناب از عدم اطمینان و رابطه آن‌ها با فرار مالیاتی در ۵۰ کشور را بررسی کردند. یافته‌های اصلی مطالعه این است که فرهنگ که به صورت ابعاد فرهنگی هاف‌ایستد (۱۹۸۰) بیان شده است منجر به درک بهتر فرار مالیاتی در سطح بین‌المللی می‌شود. با گذشت زمان، تحقیقات عوامل مختلف فرار مالیاتی را شناسایی کردند. ۵ مورد کلی از این عوامل که به نظر می‌رسد بر فرار مالیاتی در شرایط محیطی ایران بیشتر تأثیر دارد، در این مقاله استفاده شده و در زیر بحث می‌شود.

### ۳-۱- الزامات قانونی

این مؤلفه یکی از عوامل قابل توجه فرار مالیاتی در تحقیقات قبلی است. الزامات قانونی مبنی بر احتمال تشخیص و مجازات، به صورت بخش جدایی‌ناپذیری در ادبیات فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است (اندرونی و همکاران، ۱۹۹۸). با این حال، بررسی گسترده ادبیات تجربی فرار مالیاتی به وسیله جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) و ریچاردسون و سایر (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که این متغیرها نتایج متناقض و آمیخته‌ای را ارائه می‌دهند. یکی از شاخصه‌های گسترده الزام قانونی در جامعه، حاکمیت قانون است. الزامات قانونی بر اساس حاکمیت قانون، پایه و اساس مهمی برای جلوگیری از اشکال مختلف انحراف از قانون، به عنوان مثال فساد و فرار مالیاتی فراهم می‌کند (اشنایدر وانست، ۲۰۰۰، ۲۰۰۲؛ برانتی و ودر، ۲۰۰۳). حاکمیت قانون به مثابه حفاظی در برابر قانون‌گذاری خودسرانه دولت در موارد فردی در نظر گرفته شده است (ایجن، ۲۰۰۲؛ برانتی و ودر، ۲۰۰۳). این امر تضمین می‌کند که نهادهای بزرگ سیستم قانونی (به عنوان مثال دادگاه‌ها، دادستان‌ها و پلیس) قانون را به صورت منصفانه و مؤثر اجرا

کنند. تحقیقات در بین کشورها به وسیله اشنایدر وانست (۲۰۰۰، ۲۰۰۲) نشان داد که اجرای خودسرانه و ضعیف قوانین و مقررات مالیاتی، فساد و فرار مالیاتی را تشویق می‌کند. به طور خاص یافته‌های آن‌ها بر اهمیت حاکمیت قانون در کاهش سطوح فساد و فرار مالیاتی در کشورها تأکید می‌کنند. اودیال و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که نبود الزامات قانونی تأثیر مثبتی بر فرار از پرداخت مالیات بر درآمد در نیجریه دارد.

در شرایط محیطی ایران، متأثر از نظام غیر شفاف کسب و کار مانند واسطه‌گری‌های متعدد، خرید و فروش‌های بدون فاکتور رسمی، فقدان کدگذاری همه کالاها و اقتصاد زیر زمینی نظام مالیاتی نیز غیر شفاف می‌گردد. علاوه بر این عوامل قانونی بسیاری می‌تواند بر فرار مالیاتی تأثیرگذار باشد که به مهم‌ترین آن‌ها در ادامه اشاره می‌شود. با توجه به وابستگی اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی، عزم جدی برای قانون‌گذار در جهت ایجاد سامانه سالم و قدرتمند اخذ مالیات وجود ندارد.

در تصویب و اصلاح قوانین مالیاتی کار کارشناسانه جدی صورت نمی‌گیرد که منجر به صدور بخشنامه‌های متعدد مالیاتی نیز شده و لذا قانون مالیات‌ها دارای ضعف و نارسایی است؛ پیچیدگی قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی متعدد و پراکنده که موجب برداشت و تفسیرهای مختلف و نهایتاً بروز اختلاف بین ممیزان و مؤدیان گردیده است (پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین)؛ اجرای ضعیف و خودسرانه قوانین و بخشنامه‌ها، به طوری که پرونده‌های مالیاتی در نقاط مختلف به صورت متفاوت رسیدگی می‌شود؛ استانداردهای حسابداری (سیستم حسابداری) با قانون مالیات‌ها تناقض‌هایی دارد، که در نهایت منجر به پیچیدگی در حقوق مالیاتی می‌گردد؛ عدم تبادل اطلاعات مالی گسترده چهار نهاد مهم اقتصادی (گمرک، سیستم بانکی، نهادهای بازرسی و سازمان امور مالیاتی) با یکدیگر، بنابراین شواهد و قراینی جز آنچه مؤدی ارائه می‌کند، برای ممیز وجود ندارد؛ یک قانون اشتباه ممکن است بعد از چندین سال توسط دیوان عدالت اداری باطل شود. بعد از ابطال نیز حقوق کسانی که متضرر شده‌اند نادیده گرفته می‌شود (عطف به ماسبق نمی‌شود)؛ در قانون مالیات‌ها ضمانت اجرایی قوی (مجازات شدید) برای متخلفان فرار مالیاتی وجود ندارد (قانون مالیات‌ها قدرت بازدارندگی کافی ندارد)؛ و عدم انعطاف‌پذیری و پویایی قوانین مالیاتی (در مواقع ضروری نرخ‌های مالیاتی متناسب با متغیرها و شاخص‌های اقتصادی افزایش یا کاهش نمی‌یابد). با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

* رابطه معناداری بین فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم و فرار مالیاتی وجود دارد: $H_1$

### ۳-۲- عدالت در سیستم مالیاتی

از دیگر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در ایران نبود عدالت در سیستم مالیاتی بیان شده است. سیستم مذکور به گونه‌ای است که وجود معافیت مالیاتی برای برخی از بخش‌های اقتصادی و سازمان‌های دولتی، سبب ایجاد تفاوت در بهای تمام شده کالاهای تولیدی و به تبع آن فرصت نابرابر رقابت بین آن‌ها و بخش خصوصی گردیده است. همچنین نرخ‌های مالیاتی برای بنگاه‌های تولیدی بسیار بزرگ و کوچک برابر است، در حالی که دولت باید از بنگاه‌های کوچک بیشتر حمایت کند. از طرف دیگر اخذ مالیات از مؤدیان شناخته شده و در دسترس (برای مثال حقوق‌بگیران و تولیدکنندگان بزرگ)، و عدم پرداخت مالیات توسط بخش‌هایی که دسترسی به آن‌ها وجود ندارد (برای مثال بخش خدمات و اصناف)، سبب تحمیل فشار به مؤدیانِ در دسترس می‌گردد. بدیهی است که این روند باعث دلسردی مالیات دهندگان خواهد شد و احساس تبعیض و بی عدالتی را در اخذ مالیات در پی خواهد داشت. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

* رابطه معناداری بین نبود عدالت در سیستم مالیاتی و فرار مالیاتی وجود دارد: $H_2$

### ۳-۳- اعتماد به دولت (اعتماد به سازمان امور مالیاتی)

اعتماد به دولت به وسیله جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) به عنوان یکی دیگر از شاخصه‌های فرار مالیاتی معرفی شده است. مالیات دهنده انتظار دارد در مقابل مالیاتی که پرداخت می‌کند، در محیط اطراف خود خدمات خوبی (برای مثال امکانات رفاهی، تفریحی و آموزشی بیشتر) را مشاهده و دریافت کند. لوی (۱۹۹۸) ادعا می‌کند که اگر افراد بر این باور باشند که دولت در جهت منافع آن‌ها عمل می‌کند، رویه آن منصفانه است و چنانچه اعتماد آن‌ها به دولت متقابل باشد، محتمل است آن‌ها به صورت مشروط راضی شوند تا در پرداخت مالیات شرکت کنند. فلد و فری (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که رابطه بین افراد و دولت به عنوان یک قرارداد روانشناختی که شامل روابط عاطفی قوی و وفاداری می‌باشد، مشاهده شده است. چنین قرارداد روانشناختی می‌تواند با اعمال مثبت بر اساس اعتماد حفظ شود. اعتماد بیشتر به دولت انگیزه افراد را افزایش داده تا خود را به اطاعت و پیروی از قوانین مالیاتی متعهد بدانند (فلد و فری، ۲۰۰۲). تحقیقات قبلی توسط وگل (۱۹۷۴) در سوئد، و سانگ و یاربرو (۱۹۷۸) در آمریکا نشان داد هنگامی که اشخاص اعتماد بیشتری به دولت دارند، احتمال کمتری دارد که از پرداخت مالیات بر درآمد اجتناب کنند. همچنین تحقیقات ویرینگ و هدی (۱۹۹۷) در استرالیا، و اسلمرد (۲۰۰۳) در آلمان و آمریکا از رابطه منفی بین اعتماد به دولت و فرار مالیاتی حمایت کردند.

اودیال و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که اعتماد به دولت تأثیر مثبتی بر فرار از پرداخت مالیات بر درآمد در نیجریه دارد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

* رابطه معناداری بین اعتماد به دولت و فرار مالیاتی وجود دارد: $H_3$

## ۳-۴- مذهب (دینداری)

مذهب، پایه و اساس مهمی برای تکامل جامعه و اجتناب از اشکال منحرف رفتار مثل فرار از پرداخت مالیات ارائه می‌کند (تایتل، ۱۹۸۰). با این وجود، مطالعات پیشین فرار مالیاتی به طور کلی از مذهب به عنوان متغیری که ممکن است این نوع از رفتار را کاهش دهد، غفلت کرده‌اند (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴). ادیان، مردم را به راهی راهنمایی می‌کند تا از رفتار و عقاید منحرف اجتناب کنند. علاوه بر این، ادیان اغلب از انحراف جلوگیری کرده و نگرش‌های ضد انحرافی را از طریق تهدید به لعن ابدی، مدت زمان حضور در برزخ و غیره کاهش می‌دهد (تایتل و ولچ، ۱۹۸۳). تحقیقات تجربی توسط گراسمیک و همکاران (۱۹۹۱) نشان می‌دهد که حضور در کلیسا و سطح بالای دینداری فردی (به عنوان مثال، باورها و اعتقادات مذهبی شخصی) هردو، رابطه منفی معنی داری با فرار مالیاتی دارد. به طور کلی، آن‌ها دریافتند که اثر دینداری فردی بر گرایش به فرار مالیاتی بیشتر از حضور در کلیسا است (گراسمیک و همکاران، ۱۹۹۱). اودیال و همکاران (۲۰۱۰) رابطه معناداری را بین مذهب و فرار از پرداخت مالیات بر درآمد در نیجریه نیافتند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

* رابطه معناداری بین اعتقادات مذهبی (دینداری) و فرار مالیاتی وجود دارد: $H_4$

## ۳-۵- اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان

در ایران، مالیات نسبت به دیگر ارزش‌های اجتماعی، جایگاه کمتری در فضای رسانه‌ای و تبلیغاتی کشور دارد. به جز سازمان امور مالیاتی که به عنوان متولی رسمی امور مالیاتی کشور است، کمتر نهاد یا سازمان مردم- نهادی دیده‌ایم که خود را موظف به تشویق امر مالیات در کشور می‌داند. در کنار آن، می‌توان به بی‌اهمیت دانستن مالیات در برنامه احزاب نیز اشاره کرد، به طوری که تاکنون هیچ حزبی با شعار و برنامه مالیاتی وارد گود انتخاباتی نشده است (آسترکی، ۱۳۸۹). به‌علاوه، علی رغم صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های بی‌شمار توسط سازمان امور مالیاتی، از طریق وب‌سایت، روزنامه‌های کثیرالانتشار و غیره به صورت کامل منتشر نمی‌شود و در اختیار مؤدیان و بعضاً ممیزیان قرار نمی‌گیرد.

همچنین، با توجه به این که مؤدی (پرداخت کننده مالیات) پایه‌های نظام اقتصادی مملکت را تشکیل می‌دهد، لیکن در ایران منشور حقوقی برای تعریف حقوق مؤدی وجود ندارد؛ نظام پاسخ‌گویی

نیز ضعیف است به صورتی که گزارش تشخیص مالیات توسط ممیز در اختیار مؤدی قرار نمی‌گیرد تا مؤدی بتواند از خود دفاع کند، و بعضاً ممیز با مؤدی از موضع تحکم برخورد می‌کند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

* رابطه معناداری بین عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان و فرار مالیاتی وجود دارد:$H_5$

## ۴- روش پژوهش

از آنجایی که در تحقیقات قبلی، پرسش‌نامه استاندارد شده‌ای جهت پاسخ به فرضیه‌های تحقیق وجود نداشت؛ لذا پرسش‌نامه‌ای متناسب با اهداف تحقیق، جهت گردآوری اطلاعات مورد نیاز، مطابق با مبانی نظری تحقیق طراحی گردید. این پرسش‌نامه در دو بخش طراحی شده است. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌گو (شامل سن، جنسیت، مدت سابقه کار، سمت سازمانی، تحصیلات، رشته تحصیلی، محل خدمت، دین، و نرخ نهایی مالیات) بوده و بخش دوم پرسش‌نامه شامل ۲۰ عبارت است که برگرفته از ۵ عامل عنوان شده در مبانی نظری تحقیق است. در این بخش پاسخ‌گویان با دو قسمت برای پاسخ روبرو هستند. با زدن علامت در قسمت اول مشخص می‌شود که این عوامل چه تأثیری (افزایش، کاهش یا بی‌تأثیر) بر فرار مالیاتی دارد و در قسمت دوم میزان اهمیت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد یا خیلی زیاد) این عوامل بر فرار مالیاتی مشخص می‌شود. سپس به منظور ارزیابی علمی و اطمینان از نبود هرگونه ابهامی در سؤالات پرسش‌نامه مذکور، به تأیید اساتید و کارشناسان متخصص رسید. ابتدا ۳۰ پرسش‌نامه جهت پیش آزمون توزیع گردید که مقدار آلفای کرونباخ مربوط به سؤالات آن‌ها بیش از ۸۱ درصد گردید. بنابراین می‌توان پذیرفت که پرسش‌نامه از پایایی خوبی برخوردار است.

جامعه مورد انتظار از ممیزان مالیاتی (کارمندان سازمان مالیاتی)، حسابرسان مالیاتی، مدیران (مسئولان) امور مالی شرکت‌ها به عنوان بخشی از مؤدیان مالیاتی (پرداخت کنندگان مالیات) و سایر مؤدیان در ایران تشکیل شده است. از آنجایی که مطالعه تمامی جامعه مورد انتظار امکان‌پذیر نبود، نمونه‌ای از آن‌ها انتخاب شد. نمونه مورد مطالعه عبارت است از: ممیزان، مؤدیان (شامل مسئولان مالی شرکت‌ها) و حسابرسان مالیاتی در سه کلان شهر ایران یعنی شهرهای تهران، اصفهان و شیراز. نمونه‌گیری به روش تصادفی ساده و طی روزهای متوالی انجام گرفته است. حجم نمونه با توجه به حداکثر انحراف معیار (۰,۲۷۹)، امتیازات در مقیاس ۰ تا ۱۰۰، برای ۳۰ پرسشنامه اولیه، ۱۲۰ پرسشنامه به صورت زیر تعیین شده است:

$$n_0 = \frac{z_{\frac{\alpha}{2}}^2 s^2}{d^2} = \frac{1.96^2 \times 0.279^2}{0.05^2} = 120$$

نمونه ۶۵ تایی از ممیزان، ۵۰ تایی از مؤدیان (شامل مسئولان مالی شرکت‌ها) و ۴۰ تایی از حسابرسان مالیاتی مورد مطالعه قرار گرفت. در کل ۱۲۰ پاسخ قابل استفاده متشکل از ۴۹ ممیز، ۳۳ مؤدی (شامل مسئول مالی شرکت‌ها) و ۳۸ حسابرس مالیاتی معادل ۷۷ درصد پاسخ‌ها، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد.

## ۴-۱- آزمون فرضیات

به منظور پاسخ به سؤال‌های این پژوهش ۵ فرضیه تدوین شد. برای آزمون فرضیات، تجزیه و تحلیل بر روی میانگین آیتم‌هایی از پرسش‌نامه که ارتباط مستقیم با سؤال‌های پژوهش داشت انجام شد. با توجه به دو حالتی بودن متغیر پاسخ (وجود یا عدم وجود فرار مالیاتی)، داده‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک تجزیه و تحلیل شد.

مدل اقتصادسنجی استفاده شده در مطالعه به شرح زیر است:

$$TEVA = \alpha_0 + \beta_1 LEGAL_{it} + \beta_2 FAIR_{it} + \beta_3 TGOV_{it} + \beta_4 RELIG_{it} + \beta_5 INFO_{it} + e_{it}$$

متغیر وابسته در این تحقیق فرار مالیاتی (TEVA) می‌باشد. متغیرهای مستقل شامل فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم (LEGAL)، بی عدالتی در سیستم مالیاتی (FAIR)، اعتماد به دولت (TGOV)، مذهب (RELIG) و عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان (INFO) است.

## ۵- نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل

### ۵-۱- آمار توصیفی

جدول (۱)، آمار توصیفی متغیرهای استفاده شده در این پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین (میانه) متغیر جنسیت (GEND) ۱/۸۳ (۲) است و مؤید این است که اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، مردان هستند (۷۸ درصد). بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای سن (AGE) بیشتر از ۳۰ سال و سابقه کاری

(EXPER) کمتر از ۲۰ سال می‌باشند، و میانگین (میانه) این متغیرها به ترتیب ۲/۲ (۲) و ۱/۸۴ (۲) است. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات (EDUC)، لیسانس (۶۳ درصد) و رشته تحصیلی (FIELD) حسابداری، مدیریت و اقتصاد (۸۲ درصد) هستند و دین (RELIG) اکثریت آن‌ها اسلام (۹۳ درصد) است. میانگین و میانه نرخ نهایی مالیات (MTR) برای مؤدیان مالیاتی ۱/۸۳ (۲) است و نشانگر آن است که عمده آن‌ها دارای نرخ نهایی بالای ۲۰ درصد می‌باشند. میانگین (میانه) متغیرهای عدالت در سیستم مالیاتی (FAIR) و اعتماد به دولت (TGOV) به ترتیب ۴/۴۰ (۴/۵۰) و ۳/۸۸ (۴/۰۰) است و نشانگر این است که از نظر پاسخ دهندگان اهمیت این متغیرها بیشتر از متغیر مذهب (RELIG) است که دارای میانگین (میانه) ۷۰ (۰/) ۰/۵۰ می‌باشند.

**جدول (۱)- آمار توصیفی داده‌ها**

| متغیرها | مخفف | حداقل | میانه | میانگین | حداکثر | انحراف معیار |
|---|---|---|---|---|---|---|
| جنسیت | GEND | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۱،۸۳ | ۲،۰۰ | ۰،۳۸۲ |
| سن | AGE | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۲،۲۰ | ۳،۰۰ | ۰،۸۰۵ |
| سمت(شغل) | POST | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۱،۸۷ | ۳،۰۰ | ۰،۸۱۹ |
| سابقه کاری | EXPER | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۱،۸۴ | ۳،۰۰ | ۰،۷۲۲ |
| تحصیلات | EDUC | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۲،۱۹ | ۴،۰۰ | ۰،۷۳۷ |
| رشته تحصیلی | FIELD | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۱،۸۲ | ۳،۰۰ | ۰،۷۲۱ |
| محل خدمت | REGI | ۱،۰۰ | ۲،۰۰ | ۱،۸۶ | ۳،۰۰ | ۰،۸۷۳ |
| دین | RELIG | ۱،۰۰ | ۱،۰۰ | ۱،۰۸ | ۲،۰۰ | ۰،۲۶۴ |
| نرخ نهایی مالیات | MTR | ۱،۰۰ | ۳،۰۰ | ۲،۷۹ | ۴،۰۰ | ۱،۲۵۶ |
| الزامات قانونی | LEGAL | ۱،۹۰ | ۳،۶۸ | ۳،۶۱ | ۴،۹۰ | ۰،۶۷۵ |
| عدالت در سیستم مالیاتی | FAIR | ۲،۵۰ | ۴،۵۰ | ۴،۴۰ | ۵،۰۰ | ۰،۶۰۴ |
| اعتماد به دولت | TGOV | ۲،۰۰ | ۴،۰۰ | ۳،۸۸ | ۵،۰۰ | ۰،۸۵۹ |
| مذهب(دینداری) | RELIG | ۰،۰۰ | ۰،۵۰ | ۰،۷۹ | ۴،۰۰ | ۰،۵۳۵ |
| اطلاع‌رسانی و پاسخ گویی | INFO | ۰،۷۵ | ۳،۰۰ | ۲،۹۹ | ۵،۰۰ | ۰،۹۶۸ |

## ۵-۲- نتایج رگرسیون

جدول (۲) در زیر، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مدل پژوهش بر مبنای رگرسیون لجستیک را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج به دست آمده متغیر بی‌عدالتی در سیستم مالیاتی بر فرار مالیاتی در ایران اثر مثبت معنی‌داری دارد (p=۰,۰۰۲,B= ۲,۵۵)، بنابراین $H_2$ تأیید می‌شود. مقدار خطر نسبی (Exp(B)=۱۲,۲۱) حاکی از آن است که با ۹۹٪ اطمینان، با افزایش یک واحدی بی عدالتی در سیستم مالیاتی، احتمال فرار مالیاتی حدود ۱۲ برابر افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر احساس تبعیض و بی‌عدالتی در اخذ مالیات، باعث دلسردی مالیات دهندگان خواهد شد و بنابراین فرار مالیاتی افزایش خواهد یافت.

به طور خاص برای اعتماد به دولت، ارتباط آن با فرار مالیاتی منفی و معنادار است (B= -۱,۲۶, p=۰,۰۳۶)، در نتیجه $H_3$ تأیید می‌شود. مقدار خطر نسبی (Exp(B)=۰,۸۵ ) حاکی از آن است که با ۹۵٪ اطمینان، با افزایش یک واحدی اعتماد به دولت، احتمال فرار مالیاتی به اندازه حدود ۱۵ درصد کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر هرچه اعتماد به دولت بیشتر باشد و امکانات اساسی شامل امکانات آموزشی و پرورشی، رفاهی، تفریحی و غیره توسط دولت برای مالیات دهندگان فراهم شود، فرار مالیاتی می‌تواند کاهش یابد. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های وگل (۹۷۴)، سانگ و یاربرو (۱۹۷۸)، ویرینگ و هدی (۱۹۹۷)، لوی (۱۹۹۸)، فلد و فری (۲۰۰۲)، و اسلمرد (۲۰۰۳) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش اودیال و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت ندارد. همچنین، ارتباط فقدان الزامات قانونی و فرار مالیاتی نیز مثبت و معنادار است (B=۱,۳۳, p=۰,۰۶۴)، بنابراین $H_1$ تأیید می‌شود. مقدار خطر نسبی (Exp(B)=۳,۷۸) حاکی از آن است که با ۹۰٪ اطمینان، با افزایش یک واحدی فقدان الزامات قانونی، احتمال فرار مالیاتی حدود ۴ برابر افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم، شامل پیچیدگی قوانین، اجرای ضعیف قوانین، عدم وجود ضمانت اجرایی قوی و غیره، می‌تواند فرار مالیاتی را افزایش دهد. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های اشنایدر وانست (۲۰۰۰، ۲۰۰۲)، و اودیال و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد.

با این حال، ارتباط معناداری بین اعتقادات مذهبی و نیز عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان با فرار مالیاتی مشاهده نگردید، بنابراین $H_4$ و $H_5$ رد می‌شود. نتیجه بدست آمده در مورد

ارتباط اعتقادات مذهبی با فرار مالیاتی، با پژوهش اودیال و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش گراسمیک و همکاران (۱۹۹۱) مطابقت ندارد.

**جدول (۲)- نتایج رگرسیون لجستیک (متغیر وابسته: فرار مالیاتی)**

| نام متغیر | مخفف | B | خطای استاندارد | آماره Wald | سطح معنی‌داری | نسبت بخت (Exp(B)) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم | LEGAL | ۱,۳۳ | ۰,۷۱۸ | ۳,۴۲ | ۰,۰۶۴ | ۳,۷۸ |
| بی‌عدالتی در سیستم مالیاتی | FAIR | ۲,۵۵ | ۰,۸۳۳ | ۹,۴۳ | ۰,۰۰۲ | ۱۲,۲۱ |
| اعتماد به دولت | TGOV | -۱,۲۶ | ۰/۶۱۱ | ۴,۶۳ | ۰,۰۳۶ | ۰,۸۵ |
| دینداری (مذهب) | RELIG | -۰,۰۴ | ۰,۴۷۱ | ۰,۰۱ | ۰,۸۷۵ | ۰,۹۶۸ |
| عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ گویی به حقوق مؤدیان | INFO | ۰,۵۴۸ | ۰,۴۷۰ | ۱,۳۵۸ | ۰,۲۴۴ | ۱,۷۳ |
| مقدار ثابت | CONSTANT | -۱۱,۲۹۴ | ۲,۶۳۲ | ۹,۸۷ | ۰,۰۰۲ | ۰,۰۰ |

## ۶- نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پژوهش‌های آینده

این پژوهش به بررسی ارتباط بین فرهنگ و فرار مالیاتی در اقتصاد نوظهور ایران پرداخت. عوامل فرهنگی شامل الزامات قانونی، عدالت در سیستم مالیاتی، اعتماد به دولت، مذهب و اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان می‌باشد. به منظور برآورد رابطه بین فرار مالیاتی و متغیرهای مستقل، ۱۲۰ پاسخ‌نامه دریافتی با استفاده از روش آماری رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم، و نبود عدالت در سیستم مالیاتی اثر مثبتی بر فرار از پرداخت مالیات دارند. همچنین اعتماد به دولت فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. با این حال، رابطه معناداری بین مذهب، عدم اطلاع رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق

مؤدیان با فرار مالیاتی مشاهده نشد.

بر مبنای یافته‌های پژوهش، برای بهبود عملکرد سیستم مالیاتی کشور و ایفای نقش مؤثرتر مالیات در اقتصاد ملی، همچنین اصلاح فرهنگ مالیاتی، پیشنهادهای زیر قابل طرح می‌باشد:

انجام کار کارشناسانه جهت اصلاح قوانین مالیاتی؛ انتشار کامل و به موقع بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی؛ کاهش تشریفات وصول مالیات‌ها، مشخص کردن مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی و کوتاه کردن مدت رسیدگی؛ اجرایی کردن ضمانت‌های جرایم مالیاتی و مجازات‌های آن؛ بسط پایه مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیاتی که می‌تواند یک محیط اقتصادی با ثبات‌تر ایجاد کند؛ ایجاد یک سامانه اطلاعاتی یکپارچه در کشور؛ هزینه کرد عادلانه مالیات دریافتی توسط دولت؛ گسترش تبلیغات سراسری در این خصوص به ویژه از طرف رسانه ملی، روزنامه‌ها و آموزش در مدارس و دانشگاه‌ها؛ ایجاد مباحث روشنفکری در جهت تقویت پایه‌های فلسفی مالیات در ایران؛ الزام دولت به حرکت در چارچوب قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه و کاهش سهم درآمدهای نفتی در بودجه؛ گسترش طرح‌های نوین مالیاتی چون دولت الکترونیک در زمینه مالیات‌ها؛ تأکید بر روش‌های نوین حسابرسی مالیاتی توسط جامعه حسابداران رسمی و رشد نظام مالی شرکت‌ها؛ همسوسازی قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری؛ لغو معافیت‌های نهادی غیرضروری و الزام همه صاحبان درآمد به ارائه اطلاعات به دستگاه مالیاتی؛ برقراری شیوه‌های ساده و کارآمد برای استفاده از دفاتر و ثبت رویدادهای مالی به خصوص در بخش مشاغل؛ تأمین نیازهای مالی کارکنان دستگاه مالیاتی برای اجرای بهینه وظایف، و بسیاری از نکاتی که می‌تواند از لحاظ مالی دولت را در استخدام ملت درآورد که منجر به تقویت سیستم مالیاتی می‌شود.

## محدودیت‌های پژوهش

در ارزیابی نتایج حاصل از این پژوهش، برخی از محدودیت‌ها بایستی در نظر گرفته شود. اول، در انتخاب نمونه آماری به دلیل اینکه اصناف بعضاً جواب‌های غیر منطقی اظهار می‌دارند در این پژوهش لحاظ نشدند. دوم، با توجه به اینکه انسان موجودی ایده‌آل‌گراست، استفاده از پرسش‌نامه در تحقیقات رفتاری با محدودیت ذاتی عدم واقعی بودن پاسخ‌ها همراه است؛ به عبارتی ممکن است در شرایط واقعی، نحوه عمل هر فرد تغییر کند. سوم، سایر متغیرهای مؤثر بر فرار مالیاتی که در پژوهش ما استفاده نشده است، می‌تواند نتایج بدست آمده را تحت تأثیر قرار دهد. چهارم، روش تحقیق به لحاظ بعد زمانی از نوع مقطعی است لذا برای تبیین روابط علّی از استحکام تحقیقات تداومی برخوردار نیست.

## پژوهش‌های آینده:

به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج تحقیق و نیز کمک به روشن شدن عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در آینده می‌توان به موضوع‌های زیر توجه بیشتری نمود: اول، به دلیل اهمیت مبحث فرار مالیاتی در ایران، پیشنهاد می‌شود که تحقیقات دیگری با استفاده از سایر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از جمله عوامل اخلاقی، اقتصادی، سیاسی و غیره صورت پذیرد. دوم، اندازه نمونه افزایش یابد به جهت اینکه شهرهای بیشتری را پوشش دهد.

## فهرست منابع

۱. آسترکی، مرضیه (۱۳۸۹)، فرهنگ پرداخت مالیات. ماهنامه مهندسی فرهنگی، سال چهارم، شماره ۳۹ و ۴۰.

۲. پیش‌نویس لایحه تحول نظام مالیاتی کشور (۱۳۹۰)، تارنمای معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، *www.econo.ir* .

۳. منصور، جهانگیر (۱۳۹۰)، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶، قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب بهمن ۱۳۸۰ همراه با اصلاحیه‌های بعد، نشر دیدار.

۴. دهنوی، جلال (۱۳۹۰)، معافیت مالیاتی، خوب یا بد، ویژه‌نامه مالیات، روزنامه خراسان مورخ ۹۰/۰۵/۰۱.

۵. دوانی، غلامحسین (۱۳۸۹)، حسابداری مالیاتی، نشر کیومرث، چاپ دوازدهم.

6. Andreoni, J., B. Erard & J. Feinstein, (1998), Tax Compliance, Journal of Economic Literature, 36, pp. 818–860.

7. Bird, R., (1992), Tax policy and economic development, Baltimore: The Johns Hopkins University Press.

8. Brunetti, A. & B. Weder, (2003), A Free Press is Bad News for Corruption. Journal of Public Economics, 87, pp. 1801–1824.

9. Chan, C.W., C. S. Troutman & D. O'Bryan, (2000), An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 9, pp. 83–103.

10. Coleman, C. & L. Freeman, (1997), Cultural Foundations of Taxpayer Attitudes to Voluntary Compliance. Australian Tax Forum, 13, pp. 311–336.

11. Cuccia, A. D., (1994), The Economics of Tax Compliance: What do We Know and Where do We Go? Journal of Accounting Literature, 13, 81–116.

12. Eigen, P., (2002), Measuring and Combating Corruption. Journal of Policy Reform, 5, pp.187–201.

13. Farayola, G.O., (1987), Guide to Nigerian Taxes Lagos All Crowns Nig. Ltd.
14. Feinstein, J. S., (1991), An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. RAND Journal of Economics, 22, 14–35.
15. Feld, L. P. & B. S. Frey, (2002), Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated. Economics of Governance, 3, pp. 87–99.
16. Grasmick, H. G., R. J. Bursik & J. K. Cochran, (1991), Render unto Caesar what is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat. The Sociological Quarterly, 32, pp. 251–266.
17. Hofstede, G. H., (1980), Cultures Consequences: International Differences in Work-related Values. In: Beverly Hills. CA: Sage Publications.
18. International Bureau of Fiscal Documentation (2001), International Tax Glossary (4th ed.). Amsterdam, Netherlands: IBFD Publications.
19. Jackson, B. R., & V. C. Milliron, (1986), Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects. Journal of Accounting Literature, 5, 125–165.
20. Kiabel, B.D., & N. G. Nwokah, (2009), Curbing Tax Evasion and Avoidance in Personal Income Tax Administration: A Study of the South-South States of Nigeria. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences
21. Kinsey, K., (1986), Theories and Models of Tax Cheating. Criminal Justice Abstracts, 2, 403–425.
22. Levi, M., (1998). A State of Trust in V. Braithwaite & M. Levi (Eds.), Trust and Governance. New York, NY: Russell Sage Foundation. pp. 77–101.
23. Long, S., & J. Swingen, (1991), Taxpayer Compliance: Setting New Agendas for Research. Law and Society Review, 25, 637–683.
24. Mason, R., & L. D. Calvin, (1978). A study of Admitted Income Tax Evasion. Law & Society Review, 13, 73–89.

25. Mason, R., & L. D. Calvin, (1984), Public Confidence and Admitted Tax Evasion. National Tax Journal, 37, 489–496.
26. Quirk, P. J., (1997). Money laundering: Muddying the Macro Economy. Finance and Development, 34, 7–9.
27. Riahi-Belkaoiu, A., (2004), Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 13,pp. 135–143.
28. Richardson, G., (2006), Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15, pp.150–169.
29. Richardson, G., (2008), The Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Additional Evidence and Extensions. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17, pp. 67-78.
30. Richardson, M., & A. J. Sawyer, (2001), A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects. Australian Tax Forum, 16, 137–320.
31. Richupan, S., (1984), Income Tax Evasion: A Review of the Measurement of Techniques and some Estimates for the Developing Countries, Department Memorandum No. DM/84/46, the International Monetary Fund. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
32. Roth, J. A., J. T. Scholz, & A. Dryden-Witte, (1989), Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research. Philadelphia, PN: University of Pennsylvania Press.
33. Schneider, F. & D. Enste, (2000), Shadow Economies around the World: Size, Causes and Consequences. IMF Working Paper WP/00/26, pp. 1–56.
34. Schneider, F., (2002), Hiding in the Shadows: The growth of the Shadow Economy. Economic Issues, 30, pp. 1–12.

35. Slemrod, J., (2003), Trust in Public Finance in S. Cnossen & H.W. Sinn (Eds.) , Public finance in the New Century Cambridge, MA: MIT Press. pp. 49–88.

36. Song, Y. D. & T.E. Yarbrough, (1978), Tax Ethics and Tax Attitudes: A Survey. Public Administration Review, 38, pp. 442–452.

37. Strümpel, B., (1969), the Contribution of Survey Research to Public Finance. In A. T. Peacock (Ed.), Quantitative Analysis in Public Finance. NewYork, NY: Praeger. pp. 13–32.

38. Tittle, C., & M. Welch, (1983), Religiosity and Deviance: Towards a Contingency Theory of Constraining Effect, Social Forces, 61, pp. 653–682.

39. Tittle, C., (1980), Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence. New York, NY: Praeger.

40. Tsakumis, G. T., A. P. Curatola, & T. M. Porcano, (2007), The Relation between National Cultural Dimensions and Tax Evasion. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16, pp. 131–147.

41. Uadiale, M. O., T. O. Fagbemi, & J. O. Ogunleye, (2010), An Empirical Study of the Relationship between Culture and Personal Income Tax Evasion in Nigeria. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Issue 20.

42. Varma, K. N., & A. N. Doob, (1998), Deterring Economic Crimes: The Case of Tax Evasion. Canadian Journal of Criminology, 40, 165–184.

43. Vogel, J. (1974), Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. National Tax Journal, 27, 499–513.

44. Wearing, A. & B. Headey, (1997), The Would-be Tax Evader: A Profile. Australian Tax Forum, 13, pp. 3–17.