

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال سوم، شماره پنجم، بهار و تابستان ۱۳۹۷، صفحه ۱۸۷-۲۰۸

## پدیدار شناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی

شکراهه خواجوی\*<sup>۱</sup> بهنام کرماشاهی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۴/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۶/۰۳

### چکیده

هدف این پژوهش کیفی بررسی نقش رابطه نگرش فردی و اخلاق مالیاتی منجر به تمکین مالیاتی از دید مودیان مالیاتی از بعد متغیرهای درونی می باشد. مشارکت کنندگان در این تحقیق با استفاده از روش نمونه گیری با حداکثر تنوع انتخاب شده اند و شامل ۲۱ مصاحبه شونده از مودیان مالیاتی شهر کرمان در سال ۱۳۹۶ می باشند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که میزان اعتقادات افراد به دین و مذهب و میهن پرستی افراد تا حد زیادی مانع از فرار مالیاتی آنها می شود و در عین حال تعداد زیادی از مصاحبه شوندگان معتقدند که شفافیت دولت و پاسخگویی آن به عموم مردم مانع از فرار مالیاتی می شود. اما در عین حال برخی معتقدند که دولت ها شفاف نبوده و رانت خواری و فساد موجود در اقتصاد ایران سبب بی اعتمادی عمومی به عملکرد دولت شده است. از دیدگاه برخی از افراد وجود نظام مالیاتی عادلانه و منصفانه نیز به پرداخت مالیات توسط افراد و جلوگیری از فرار مالیاتی کمک شایانی می کند. اما به اعتقاد برخی آنان قوانین مالیاتی موجود کارآ و عادلانه نیستند و بسیاری از کسبه و مشاغل با درآمدهای زیاد می توانند با مخفی کاری و دور زدن قانون از پرداخت مالیات فرار کنند. بر اساس یافته های پژوهش حاضر، می توان نتیجه گیری کرد که اگر دولت به مردم اطمینان دهد که منابع مالیاتی گردآوری شده در راستای خدمت رسانی بیشتر به آنها و سایر بخش های مولد اقتصاد پرداخت می شود، می تواند نگرش مودیان مالیاتی را اصلاح کند و مودیان مالیاتی فرار از پرداخت مالیات را رفتاری بدون از ارزش های اخلاقی خواهند دانست.

**کلیدواژه ها:** نگرش فردی، اجتناب از پرداخت مالیات، نظام مالیاتی منصفانه، متدین بودن، وطن پرستی

<sup>۱</sup> استاد بخش حسابداری دانشگاه شیراز، آدرس: میدان ارم، کوی دانشگاه شیراز، دانشکده مدیریت، اقتصاد و علوم اجتماعی، (نویسنده مسئول) shkhajavi@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز و مربی گروه حسابداری مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان behnamkaramshahi@gmail.com

## ۱-مقدمه

مالیات در سیستم‌های قوی اقتصادی تنها منبع سالم برای تامین هزینه‌های حاکمیتی و پوشش دهنده شکاف طبقاتی است. معمولاً هدف درآمدی سیستم مالیاتی به عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد در نظام مالیاتی مورد توجه مسئولین قرار می‌گیرد، به گونه‌ای که حداکثر نمودن وصولی مالیات به صورت تنها وظیفه نظام مالیاتی جلب توجه می‌کند. اما باید در نظر داشت که این مالیات چگونه وصول شده است؛ یعنی نگرش افراد نسبت به پرداخت مالیات به صورت داوطلبانه و یا اجباری به همان اندازه مهم است. تعیین پرداخت داوطلبانه مالیات (تمکین مالیاتی) توسط مودیان برای نظام مالیاتی همانند تعیین سود بخش خصوصی است، زیرا هر دو شاخص‌هایی خلاصه شده از کارایی و اثر بخشی عملیات یک سازمان هستند (مولایی پور، ۱۳۹۳).

ضعف ارکان تشکیل دهنده نظام مالیاتی در ایران از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی در ایران می‌باشد. در ارتباط با رکن قوانین و مقررات می‌توان نقاط ضعفی از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های کلی، گسترده و در عین حال ناکارآمد را برشمرد. در خصوص سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات گیرنده به عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌توان به نقاط ضعفی همانند ضعف در زیر ساختارهای فناوری اطلاعات و به تبع آن عدم به‌کارگیری گسترده از فناوری اطلاعات در انجام امور، عدم وجود و بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مودیان، عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی را ذکر نمود. در ارتباط با مودیان مالیاتی، بررسی‌ها نشان از وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی به ویژه تمکین داوطلبانه آحاد مردم کشور نسبت به نظام مالیاتی دارد که ریشه آن علاوه بر نواقص دو رکن دیگر تا حدود زیادی در فرهنگ و اخلاق جامعه نهفته است (نظری و فدایی، ۱۳۹۲).

تمکین مالیاتی به عوامل متعددی بستگی دارد که اقتصاد دانان بیشتر به عوامل اقتصادی (مانند نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مودی، احتمال حسابرسی مالیاتی و جرائم مالیاتی) توجه دارند. اما پژوهش‌های روانشناختی نشان می‌دهند که متغیرهای درونی (نظیر نگرش مودیان 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 پژوهش، محقق به دنبال مطالعه ساختار نگرش و تجربه افراد است و از روش کیفی پدیدار شناسی استفاده می‌کند و به دلایل روش شناختی و استفاده از پدیدار شناسی صرفاً متغیرهای درونی یا به عبارت دیگر نقش نهاد غیر رسمی (نگرش فردی) مالیاتی را با در نظر گرفتن متغیرهای موثر بر آن؛ متغیرهای مذهبی بودن، بینش از عدالت اجتماعی، میهن پرستی، تصورات از شفاف یا شفاف نبودن گزارشات دولت و دیدگاه سیاسی، مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد. در واقع سوال اساسی پژوهش این است که با توجه به شرایط سیاسی-اجتماعی حاکم

بر جامع امروز، تجارب و نگرش زیسته مشارکت کنندگان از نامشروع بودن و ناهنجار بودن فرار مالیاتی چیست؟. بر اساس اطلاعات حاصل از کاوش‌های کتابخانه‌ای و رایانه‌ای پژوهشگر، با وجود مطالعات زیاد درباره مالیات، مطالعه‌ای که به صورت کیفی و ژرفنگر تاثیر نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی را مورد بررسی قرار دهد، انجام نشده است که به نوعی بیاگر نوآوری در ادبیات پژوهش-های مالیاتی انجام شده در ایران است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش:

مشخص نبودن دلایل پرداخت مالیات به صورت داوطلبانه و همچنین فرار مالیاتی، باعث شد که در چند دهه گذشته محققان به این فکر بیفتند که روی این موضوع کار کنند. در نتیجه در تحقیقات این چند دهه عوامل مؤثر بر پرداخت مالیات مانند: منفعت حاصل از فرار از پرداخت مالیات (الینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲)، هزینه‌های تمایل به پرداخت مالیات (هاسلدین، ۲۰۰۱)، ترس از دستگیر شدن و جریمه مالیاتی شدن (مک کرچارو اوانز، ۱۹۸۰)، حساسی، تساوی و عدالت سیستم مالیاتی (اسپایسر و بکر، ۱۹۸۰) و انگیزه پرداخت مالیاتی (تورگلر، ۲۰۰۲) بررسی شدند.

برعکس عوامل دیگر، انگیزه پرداخت مالیات به طور وسیعی بوسیله‌ی تحقیقات بررسی نشده است. انگیزه‌های اخلاقی و فرهنگی پرداخت مالیات نقش مؤثری در تمایل به پرداخت مالیات دهندگان دارند، اگرچه اثر این انگیزه‌ها به دلیل ریشه‌های مختلف فرهنگی و سوابق تاریخی جوامع از جامعه‌ای به جامعه متغیر می‌باشد (تورگلر و اشنیدر، ۲۰۰۷).

انگیزه پرداخت مالیات<sup>۱</sup> بعنوان یک اصطلاح ابتدا در دهه ۱۹۶۰ بوسیله، راسچو مولدر (۱۹۶۰) و استرامپل (۱۹۶۹) در کار "مدرسه روانشناسی مالیات کولوگ" بیان شده است، آن‌ها تأکید کردند که انگیزه مالیاتی یک عامل مهم برای توضیح تمایل به پرداخت مالیات است. در دهه ۱۹۹۰ انگیزه مالیاتی نقطه اوج چرخه‌های علمی شد.

توافق کلی تحقیقات بر سر تعریف انگیزه پرداخت مالیات این‌گونه است که انگیزه پرداخت را بعنوان انگیزش درونی پرداخت مالیات‌ها تعریف می‌کنند. بعلاوه، تحقیقات انگیزه مالیات را به بعضی از جنبه‌های دیگر مانند "هنجارهای اجتماعی" (آلم ۱۹۹۹)، دیدگاه‌های "قدرت" و "اعتماد" (کریچل، ۲۰۰۸) و طبیعت "مبادله مالیاتی" مرتبط می‌سازند.

هاسلدین (۲۰۰۱) برای انگیزه پرداخت مالیات دو مدل روانشناسی اجتماعی و مسائل اقتصادی را مطرح کرد و پس از او محققان به معرفی مدل روانشناسی مالیاتی (ایوانز، ۲۰۰۹) پرداختند که هر دو مدل مطرح شده فوق را در بر می‌گیرد. تعدادی از محققان نیز تلاش کرده‌اند که تاثیر

<sup>۱</sup> . Motivation to pay tax

علم اخلاق را در انگیزه پرداخت مالیات بررسی کنند (شامل، سانگ، ۱۹۷۸ و آندرسون، ۲۰۰۰). یافته‌های تمام این تحقیقات نشان می‌دهد که علم اخلاق یک عنصر مهم در توافق با قوانین مالیاتی است.

اخلاق از ضروری‌ترین نیازهای جامعه انسانی است و بسیاری از مشکلات فردی و اجتماعی ریشه اخلاقی دارد. بر این اساس به نوعی اخلاق حلقه گم شده بسیاری از نظریات و تئوری‌ها در نظر گرفته می‌شود که در صورت شناخت تاثیر گذاری آن بر مقولات اجتماعی، می‌تواند بیش از پیش مورد استفاده قرار گیرد (صانعی و کریمی، ۱۳۹۵). تصمیم‌گیری اخلاقی عبارت است از به کارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم (زند رضوی و نونهال نهر، ۱۳۹۵) شمار زیادی از افراد در اغلب موارد بدون توجه به انگیزه‌های مالی که از جانب نظام مالیاتی با آن‌ها مواجه می‌شوند، اقدام به پرداخت مالیات‌های مشمول می‌نمایند و پذیرش مالیاتی و یا به عبارتی پیروی و گردن نهادن به قوانین مالیاتی را نمی‌توان فقط به وسیله ملاحظات مالی تشریح نمود (رزمی و کاووسی، ۱۳۹۴)

نگرشی که مالیات دهندگان نسبت به فرار مالیاتی دارند، عامل موثر بر اخلاق مالیاتی آن‌هاست. به عبارتی، هر چه فرار مالیاتی در نظر مالیات دهندگان عمل زشت و ناپسند تلقی شود، باعث می‌شود که اخلاق مالیاتی آن‌ها بالاتر و به تبع فرار مالیاتی‌شان کمتر شود. وینتراب (۲۰۰۱)، به چهار جنبه بسیار مهم در توضیح فرار مالیاتی اشاره دارد:

۱. تا زمانی که افراد/بنگاه‌ها باور نداشته باشند که دولت پاسخگوی خواسته‌های آن‌هاست، حتی اگر دولت صادق باشد، تلاش خواهند کرد که از مالیات‌هایشان فرار کنند.

۲. تا زمانی که افراد/بنگاه‌ها به دولت اعتماد نداشته باشند، مایل به پرداخت مالیات‌هایشان نخواهند بود.

۳. تا زمانی که افراد/بنگاه‌ها باور کنند که مالیات پرداختی آن‌ها منصفانه بوده و به صورت عادلانه به کار می‌رود، تمایل بیشتری به پرداخت مالیات‌های خود خواهند داشت.

۴. تا زمانی که افراد/بنگاه‌ها تصور کنند که افراد/بنگاه‌های دیگر سعی در فرار مالیاتی دارند، آن‌ها هم در فرار از پرداخت مالیات‌شان تلاش خواهند کرد.

بعضی از محققان اشکال مختلف تمکین مالیاتی را توضیح می‌دهند. برای مثال مکبارنت (۲۰۰۱) تمکین را به سه شکل مختلف تقسیم می‌کند: ابتدا، او تمکین تسلیمی<sup>۱</sup> را بعنوان تمایل مالیات دهنده به پرداخت مالیات بدون اعتراض و شکایت تعریف می‌کند. دوم، او تمکین اجباری<sup>۲</sup> را اضافه می‌کند که به معنی از روی اکراه و بی‌میلی تسلیم شدن و پرداختن مالیات است. و سوم،

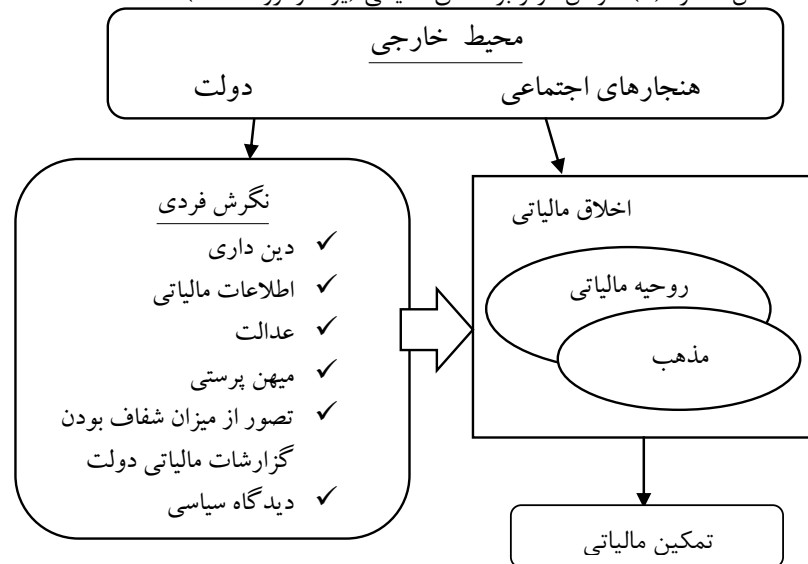
<sup>۱</sup> . Submitting Compliance

<sup>۲</sup> . Mandatory Compliance

تمکین خلاقانه<sup>۱</sup> می‌باشد که سود بردن از وقفه‌های موجود در قانون مالیات، احتمال پائین آوردن سطح درآمد یا تنظیم کردن یک سیاست جدید هزینه طبق الزامات مالیاتی در کنار تخلف نکردن از پایه‌های واجب و ضروری است.

عوامل مؤثر در اخلاق مالیاتی موضوع بسیاری از مطالعات بوده است. از میان این مطالعات تعدادی از آن‌ها برای توضیح اخلاق مالیاتی اقدام به ارائه مدل کرده‌اند. مدل پوپ و موه‌دالی (۲۰۱۱)، دو گروه از عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی را تقسیم‌بندی کرده است: محیط خارجی و رفتارهای فردی. بر اساس این مدل، محیط خارجی شامل دولت (مدیریت مالیاتی، قانونگذاری) و جامعه (فرهنگ، سنت) است که مؤثر بر رفتار فردی مودیان مالیاتی است. رفتارهای فردی شامل اعتقادات اخلاقی و مذهبی است. پوپ و مک کرچر (۲۰۱۱) مدل‌های دیگری از اخلاق مالیاتی را ارائه دادند که آن را به عنوان پدیده‌ای معرفی می‌کنند که می‌تواند تمکین بالای مودیان مالیاتی را توضیح دهد به گونه‌ای که مدل‌های بازدارنده اقتصادی از توضیح آن عاجزند. آن‌ها اخلاق مالیاتی را در شش متغیر مشخص می‌کنند: رفتارهای فردی، دوستان و خانواده، اعتقادات مذهبی، جامعه، مدیریت مالیاتی و سیاست‌های مالیاتی دولت، که اخلاق مالیاتی را عاملی چالش برانگیز به شمار می‌آورند. رسپ یوکدوگرو (۲۰۱۷) مدل ارائه شده در شکل (۱) را برای عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مطرح کردند.

شکل شماره (۱): عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی (یوکدوگرو، ۲۰۱۷)



<sup>۱</sup> . Innovative Compliance

در این مدل دو گروه از عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی وجود دارد: محیط خارجی و رفتارهای فردی. عوامل محیط خارجی، دولت و هنجارهای اجتماعی هستند. دولت، سیاست‌های مالیاتی، مدیریت درآمدها و قانون‌گذاری را تعیین می‌کند. مدیریت درآمد، عامل مهمی بر رفتار مودیان مالیاتی است که شامل همه پاسخ‌ها، بیانات و اطلاعات رفتاری مودیان مالیاتی است. مدیریت درآمد در بردارنده مالیات رسمی، کیفیت خدمات، روند بازرسی مالیاتی، وضعیت فیزیکی اداره مالیات و حفظ حقوق مودیان مالیاتی است. هنجارهای اجتماعی عامل مؤثر دیگری بر اخلاق مالیاتی می‌باشد که شامل خانواده، سنت‌ها و سطح اخلاق در جامعه است (کورنهارس، ۲۰۰۷).

دیدگاه سیاسی، مذهب، اطلاعات مالیاتی، تحصیلات، عدالت، میهن پرستی و دولت به عنوان عوامل فردی مؤثر بر اخلاق مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرد. منظور از دیدگاه سیاسی اندیشه و فلسفه‌ای است که یک شخص در زندگی خود بر می‌گزیند. به عبارت دیگر دیدگاه سیاسی نشان می‌دهد که چگونه فردی جایگاه خود را در زندگی‌اش مشخص می‌کند. برای مثال، سوسیالیست، محافظه کار، آزادی خواه و غیره. مذهب که عامل مهمی دیگر بر رفتارهای فردی است و توانایی ایجاد تغییرات براساس دستورات مذهبی را دارد. همچنین مذهب‌های مختلف ممکن است دیدگاه‌های متفاوت داشته باشند. مک گی و سیمون (۲۰۰۶)، با مروری بر تحقیقات انجام شده و ادبیات مربوط به اخلاق دینی و فرار مالیاتی نشان دادند که سه دیدگاه و باور اصلی در این باره وجود دارد. در باور اول، اجتناب از پرداخت مالیات همیشه یا در اکثر مواقع غیر اخلاقی است. در خصوص این باور سه منطق اساسی و زیربنایی وجود دارد. **منطق اول** این است که شخص وظیفه دارد هر آن چه را که دولت مطالبه می‌کند را پرداخت نماید. این باور به خصوص در جوامع دموکراتیک وجود دارد؛ جوامعی که باور قوی این است که شخص باید از قانون اکثریت تبعیت نماید. **منطق دوم** در خصوص وظیفه اخلاقی بودن پرداخت مالیات این است که اشخاص نسبت به اعضای دیگر جامعه مسئولیت دارند. زیربنای این باور این است که افراد نباید تنها مصرف کننده خدمات ارائه شده توسط دولت باشند و باید در ازای خدمات دریافتی وجه آن را پرداخت نمایند. **منطق سوم** این است که اشخاص برای پرداخت مالیات در برابر خداوند وظیفه دارند و خداوند دستور داده است که مالیات پرداخت شود و این باور در بسیاری مذاهب وجود دارد. باور دوم در ارتباط با پرداخت مالیات یک باور ضد پرداخت مالیات است. زیر بنای این باور این است که مردم هیچ وظیفه‌ای برای پرداخت مالیات ندارند زیرا دولت را حائز شرایط دریافت مالیات نمی‌داند و اظهار می‌دارد که دولت برای دریافت مالیات از اشخاص، هیچ‌گونه مشروعیت اخلاقی ندارد. در این وضعیت هیچ چیزی به عنوان قرارداد اجتماعی میان شخص و دولت وجود ندارد و همه مالیات‌ها با زور و بدون رضایت شخص اخذ شده‌اند. در باور سوم اجتناب از پرداخت مالیات

در برخی شرایط ممکن است اخلاقی و تحت شرایط دیگری غیر اخلاقی است. این دیدگاه هم در ادبیات موضوع و هم مطابق با نتایج برخی از پیمایش‌ها دیدگاه غالب است (مک‌گی و سیمون، ۲۰۰۶).

درک عدالت<sup>۱</sup> شامل درک عدالت نظام مالیاتی و دیدگاه مالیات دهندگان درباره این است که آیا آن‌ها مقدار منصفانه‌ای از مالیات را می‌پردازند یا خیر. میهن پرستی<sup>۲</sup> میزان علاقه مودیان مالیاتی به کشور خود است. به عبارتی دیگر میزان پرداخت مالیات و عشق به کشور بیانگر حس میهن پرستی در این مدل است.

روحیه مالیاتی<sup>۳</sup> تعیین کننده میزان دقیق مالیات بدون تقلب است (مک‌گی، ۱۹۹۷).

اخلاق مالیاتی<sup>۴</sup>، انگیزه پرداخت مالیات است (تورگلر، ۲۰۰۷). در نتیجه با وجود اینکه مودیان مالیاتی مالیات را بطور کامل می‌پردازد بر طبق این تعریف او دارای روحیه مالیاتی است و نه اخلاق مالیاتی. به بیانی دیگر اخلاق مالیاتی انگیزه مودیان مالیاتی در تمکین داوطلبانه است در حالیکه روحیه مالیاتی نوعی تمکین است اما لزوماً داوطلبانه نیست.

احمد خان (۲۰۱۴) در تحقیقی اظهار داشت که کیفیت سیستم مالیاتی، نرخ عادلانه مالیات و میزان فساد دولتمردان نقش اساسی در گرایش به فرار مالیاتی در کشور پاکستان ایفا می‌کند. نتایج پژوهش ابراهیم و همکاران (۲۰۱۵) با هدف بررسی محرک‌های روحیه مالیاتی در غنا نشان داد که ترس از خداوند، وضعیت تاهل، اشتغال در بخش خصوصی یا دولتی، سطح تحصیلات و میهن پرستی تأثیری بر روحیه مالیاتی مودیان ندارد.

برینک و پورکانو (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ و ساختار اقتصادی بر روحیه مالیاتی و فرار از پرداخت مالیات پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که چند فرهنگی و متغیرهای ساختار اقتصادی به طور مستقیم بر فرار مالیاتی تأثیر دارند. همچنین تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که روحیه مالیاتی و سطح نگرش فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه با کشورهای توسعه یافته به طور قابل توجهی متفاوت است و تأثیر متغیرهای اقتصادی و فرهنگی بر فرار مالیاتی و روحیه مالیاتی، بسته به توسعه اقتصادی یک کشور است.

ساویریتی و فایلدی (۲۰۱۶) با استفاده از ابزار پرسشنامه به بررسی رابطه بین آگاه سازی مالیات دهندگان، اجتماعی کردن مالیات، مجازات‌های مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول و پذیرش مالیاتی با کیفیت خدمات به عنوان یک متغیر میانجی گر پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق آنها

1. Justice perception

2. Patriotism

3. Tax hazard

4. Tax morality

حاکمی از آن است که کیفیت خدمات نقش واسطه‌ای کامل در رابطه با آگاه‌سازی مالیت دهندگان، مجازات‌های مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول و پذیرش مالیاتی دارد.

آدا فرر و دیگران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و سطح رضایتمندی فردی افراد در چهارده کشور اروپای مرکزی و شرقی پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان داد که بین اجتناب مالیاتی و سطح رضایت مندی افراد رابطه منفی وجود دارد. به عبارتی هر چه سطح رضایت مندی فردی افراد بالاتر باشد، اجتناب مالیاتی کمتر خواهد بود.

فستو توسویرا (۲۰۱۸) در تحقیقی به بررسی تمکین مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در اوگاندا پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اگر مودیان مالیاتی به دولت و حاکمیت مالیاتی خود اعتماد داشته باشند، حتی با وجود سیستم مالیاتی ناعادلانه، مایل هستند که مالیات شرکت خود را پرداخت کنند. همچنین حساس‌رسی احتمالی و تحریم‌ها نمی‌توانند شرکت‌های کوچک و متوسط را وادار به تمکین از قوانین و مقررات مالیاتی کند. علاوه بر این شواهد نشان می‌دهد که فساد و سیستم‌های بوروکراتیک تاثیر منفی بر عدالت مالیاتی دارد و این موضوع سبب فرار مالیاتی می‌شود.

آبدمی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی خصوصیات تجاری، مدیریت مالیاتی و تمکین مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در نیجریه پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سیستم مدیریت مالیاتی در نیجریه به دلیل ناکارایی‌ها و فساد تاثیر با اهمیتی بر روی تمکین مالیاتی ندارد و همچنین ساختار مالکیت تجاری، وضعیت ثبت در صنعت و تجربه و کیفیت مدیریت در شرکت‌های کوچک بر روی تمکین مالیاتی تاثیر دارند.

دیانتی دیلمی و پرورش (۱۳۹۴) در پژوهشی رابطه اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با تمایل مدیران مالی به مشارکت در طرح‌ها و برنامه‌های فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. براساس یافته‌های پژوهش آنها، بین میزان اعتقاد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. همچنین، بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان اعتقاد آنها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد.

لاری دشت بیاض و دیگران (۱۳۹۵) با هدف بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تاکید بر مولفه‌های فرهنگی نشان دادند که بین عوامل فرهنگی، اقتصادی و مولفه‌های سیاسی - قانونی با فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

صامتی و دیگران (۱۳۹۵) در تحقیقی تاثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان شهر اصفهان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان می‌دهد که متغیرهای

نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی در سطح اطمینان ۹۵٪ و متغیر سن در سطح اطمینان ۹۰٪ اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارند. همچنین، در سطح اطمینان ۹۵٪ متغیر اخلاق مالیاتی اثر مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد.

بهشتی و رویایی (۱۳۹۶) در تحقیقی با هدف بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی نشان دادند که فلسفه اخلاق فردی بر نگرش فرار مالیاتی حسابداران تاثیرگذار است. به طوری که بین نسبی گرای و نگرش فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما بین آرمان گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معنادار وجود ندارد.

### ۳- سوال پژوهش

سوال اساسی پژوهش حاضر این است که با توجه به شرایط سیاسی- اجتماعی حاکم بر جامع امروز، تجارب و نگرش زیسته مشارکت کنندگان از نامشروع بودن و ناهنجار بودن فرار مالیاتی چیست؟

### ۴- روش شناسی پژوهش :

در این پژوهش، محقق به دنبال مطالعه ساختار نگرش افراد و نقش آن در ایجاد اخلاق مالیاتی و به تبع آن تمکین مالیاتی است و به همین منظور از روش کیفی پدیدار شناسی استفاده می‌کند. یکی از اصلی‌ترین مزیت‌های استفاده از روش‌های کیفی در درک پدیده‌های اجتماعی، تسهیل روند معنا شناسی است (کراس، ۲۰۰۵). مراحل تحلیل داده‌ها در این تحقیق، گام‌های اجرایی رویکرد پدیدار شناسی موستاکاس (۱۹۹۴) می‌باشند که به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- کشف یک موضوع ریشه دار در معانی و ارزش‌های فردی و اجتماعی
- ۲- بررسی معناداری پدیده برای گروه‌های متفاوت مردم
- ۳- تشخیص و تعیین مفروضات فلسفی گسترده پیرامون پدیده
- ۴- گردآوری داده‌ها از افراد با تجربه در خصوص پدیده مورد نظر
- ۵- بررسی داده‌ها (رونوشت مصاحبه‌ها) توسط تحلیلگران و برجسته نمودن گزاره‌های مهم، جملات و عبارات فراهم کننده چگونگی تجربه و ادراک مشارکت کنندگان در خصوص پدیده
- ۶- استفاده از گزاره‌های با معنی و مهم و تم‌ها برای نگارش توصیفی از تجارب و نگرش مشارکت کنندگان
- ۷- نگارش توصیفی جامع از راه ادغام و یکپارچه سازی توصیفات محتوای و ساختاری (اعرابی و بودلایی، ۱۳۹۰)

در توضیح اندازه نمونه در تحقیق کیفی پاتون (۱۹۹۰) اظهار می کند که هیچ قانونی برای اندازه نمونه در تحقیق کیفی وجود ندارد. وی در ادامه بیان می کند که تعیین اندازه نمونه به این عوامل بستگی دارد: آن چه که می خواهید بدانید، هدف تحقیق، چه چیزی در مخاطره است و چه چیزی اعتبار دارد و چه چیزی با زمان و منابع موجود قابل انجام است. گست و همکاران (۲۰۰۶) بیان می کنند که برای جمع آوری اطلاعات در مصاحبه کمترین نمونه، دوازده شرکت کننده است و اگر نمونه بیش از حد شبیه به هم باشد، نمونه‌ای از شش مصاحبه برای بیان موضوعی مشخص کافی می باشد. مونهال معتقد است که در پژوهش کیفی نمونه برای معنی و نه برای تکرار است، یعنی در پژوهش کیفی به دنبال چه مقدار و چه تعداد نیستند بلکه به دنبال " چه " هستند (جلالی، ۱۳۹۱).

پاتون (۱۹۹۰) و کوین (۱۹۹۷) اظهار می کند که تمام نمونه برداری‌ها در پژوهش‌های کیفی نوعی نمونه برداری هدفمند به شمار می رود. علت این امر این است که پژوهش‌گران موارد دارای اطلاعات غنی را انتخاب می کنند که با پژوهش آن‌ها تناسب دارد. افراد نمونه در این پژوهش با روش نمونه گیری با حداکثر تنوع انتخاب شده اند و شامل ۲۱ مصاحبه شونده از مودیان مالیاتی شهر کرمان و از کسب و کارهای کوچک و متوسط با مالکیت انفرادی می باشند. هدف این مقاله ارائه‌ی تحلیل ۲۱ مصاحبه است. کل مدت مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته ۱۸ ساعت بوده است و تمامی آن‌ها ثبت شده است و همچنین متن مصاحبه‌ها با نرم افزار Maxqda بر اساس موضوعی تحلیل شده‌اند. در این پژوهش، در طول مصاحبه، چندین پرسش پرسیده شد، که کلیت موضوعی این پرسش‌ها در بر گیرنده رابطه مذهبی بودن، میهن پرستی، شفافیت عملکرد دولت، عدالت مالیاتی و دیدگاه سیاسی با تمکین مالیاتی است. جدول ۱، جدول زمانی مصاحبه‌های انجام شده را نشان می دهد.

جدول شماره (۱): جدول زمانی مصاحبه‌های انجام شده

شماره	مصاحبه شونده	میزان تحصیلات	سابقه کار	مدت زمان مصاحبه
۱	مالک (شرکت آسانسور)	لیسانس	۵	۰۰:۲۵:۰۰
۲	مالک (معدن دار)	فوق لیسانس	۱۰	۰۰:۴۲:۰۰
۳	مالک (فروشگاه)	دیپلم	۱۲	۰۰:۳۵:۰۰
۴	مالک (تولیدی پوشاک)	فوق لیسانس	۳	۰۱:۰۵:۰۰
۵	مالک (شرکت ساختمانی)	فوق لیسانس	۱۰	۰۰:۴۰:۰۰
۶	مالک (عمده فروشی)	دیپلم	۱۴	۰۰:۵۰:۰۰
۷	مالک (شرکت پخش)	لیسانس	۴	۰۰:۳۰:۰۰
۸	مدیر (شرکت صنعتی آبیاری)	فوق لیسانس	۱۵	۰۰:۵۵:۰۰
۹	مالک (شرکت ناماسازی)	لیسانس	۶	۰۰:۴۰:۰۰

۰۱:۱۵:۰۰	۴	دیپلم	مالک (تولید نان صنعتی)	۱۰
۰۱:۳۵:۰۰	۲۵	فوق لیسانس	مالک (وارد کننده لوازم پزشکی)	۱۱
۰۰:۴۰:۰۰	۶	فوق دیپلم	مدیر (تعمیرگاه چند منظوره)	۱۲
۰۰:۲۵:۰۰	۱۶	لیسانس	نمایندگی خودرو	۱۳
۰۱:۲۵:۰۰	۳	دکتری	مدیر (شرکت تولیدی)	۱۴
۰۰:۴۵:۰۰	۱۱	فوق لیسانس	شرکت تولید لوازم آرایشی	۱۵
۰۱:۱۵:۰۰	۱۲	دیپلم	مدیر (شرکت کانی فلزی)	۱۶
۰۱:۱۰:۰۰	۹	دیپلم	مالک (فروشگاه زنجیره ای پروتئینی)	۱۷
۰۰:۴۵:۰۰	۱۴	فوق لیسانس	مدیر (شرکت راه سازی)	۱۸
۰۰:۳۰:۰۰	۱۰	دکتری	مالک (لوازم و تجهیزات پزشکی)	۱۹
۰۱:۲۵:۰۰	۵	لیسانس	مالک (مجموعه تفریحی و گردشگری)	۲۰
۰۰:۲۵:۰۰	۴	لیسانس	مدیر (شرکت پخش)	۲۱

### پایانی و اعتبار

از آنجایی که مصاحبه های نیمه ساختار فاقد استاندارد سازی هستند، یافته ها ممکن است تابع مسئله پایانی شوند. جدا از استفاده از پروتکل مصاحبه برای کاهش مشکل پایانی، محققان همچنین از روش های دیگر پیشنهاد شده بوسیله برون و کلارک (۲۰۰۶) کرسول (۲۰۰۹) استفاده کردند. برای اینکه تضمین کنند که یافته های این تحقیق پایا هستند. محقق به طور مکرر رونوشت ها را چک می کرد که تضمین کند هیچ اشتباه واضحی در خصوص انحراف از موضوعات اصلی پژوهش وجود ندارد.

اعتبار در تحقیق کیفی اینگونه تعریف می شود که داده ها چگونه دقیق و معتبر واقعیت های شرکت کنندگان مصاحبه را در درک وقایع اجتماعی نشان می دهند. یک روش رایج برای تعیین اعتبار در تحقیق کیفی استفاده از "روش بررسی توسط اعضا" است. تکنیکی که لینکلن و گوبا آن را حیاتی ترین کنترل برای تثبیت اعتبار می دانند دریافت نظر شرکت کنندگان در پژوهش درباره اعتبار یافته ها و تفسیرهاست. برای این کار می توان یافته ها، تفسیرها و نتایج پژوهش را در گروهی کانونی متشکل از شرکت کنندگان در پژوهش مورد قضاوت قرار داد (کرسول، ۲۰۰۹). به دنبال پیشنهاد کرسول (۲۰۰۹) محقق از چهار شرکت کننده خواست که رونوشت های مربوط به مصاحبه خود را را چک کنند و موضوعات را مشخص کنند و واکنش شان را بعنوان روشی برای تعیین اعتبار یافته ها نشان دهند و تمام واکنش ها حاکی از تأیید موارد مکتوب با اظهارات شرکت کنندگان بودند و همچنین از روش پیوستگی منابع و شواهد با مستند سازی مناسب در طول فرآیند پژوهش برای افزایش اعتبار و روایی پژوهش استفاده شده است.

## ۵- یافته های پژوهش

### • رابطه دین داری و اخلاق مالیاتی

دین داری بعنوان عامل تاثیر گذار بر تمکین مالیاتی در نظر گرفته می شوند (آدام اسمیت) و اخیراً توجه دانشگاه ها نیز به این موضوع جلب شده است. تحقیق تورگلر (۲۰۰۷) نشان داد که مذهبی بودن ارتباط منفی با سطح فرار مالیاتی داشت، در نتیجه، چارچوب تحقیق درباره دین را به عنوان عامل تجزیه و تحلیل در نظر گرفت.

از شرکت کنندگان پرسیده شد که آیا جایگاه دین روی رضایت در پرداخت مالیات اثر گذار است؟ بحث با ارزیابی درک شرکت کنندگان درباره فرار مالیاتی، طبق عقاید مذهبی شان آغاز شد. با در نظر گرفتن این حقیقت که هجده شرکت کننده خودشان را مذهبی دانستند، این انتظار وجود داشت که ببینیم اکثریت مصاحبه شوندگان اعتراف کنند که فرار مالیاتی از نظر دین اسلام گناه محسوب می شود. بعلاوه، بعضی از آن ها اعلام کردند که آنها فرار مالیاتی را گناه می دانند. برای نمونه سه نفر از پرسش شوندگان اظهار داشتند که:

“به نظر من تمام انواع فرار مالیاتی گناه هستند هرچند که نمی توانم نامشروع بودن آن را به صراحت بگویم با این حال آن را خلاف شرع می دانم (مصاحبه شونده ۱)”

“افراد مذهبی تمایل بیشتری برای قبول سیستم مالیاتی دارند زیرا پرداخت مالیات برای اداره حکومت اسلامی لازم بلکه واجب است. (مصاحبه شونده ۳)”

“به گفته مقام معظم رهبری موضوع مالیات یک موضوع بسیار مهم و پرداخت مالیات یک فریضه دینی است، بنابراین فرار از مالیات گناه بزرگی محسوب می شود. (مصاحبه شونده ۱۴)”

به طور بحث برانگیزی، بعضی از شرکت کنندگان برای موضوع مالیات اهمیت زیادی قائل شدند که ممکن است روی تصمیم گیری شان در رضایت به پرداخت مالیات اثر بگذارد. آنها ادعا کردند که اطاعت از قوانین مذهبی ممکن است باعث جلوگیری از فرار مالیاتی شود.

پاسخ ها دیدگاه متفاوت درباره ارتباط دین و رضایت در پرداخت را نشان دادند. دو شرکت کننده اظهار داشتند که از پرداخت مالیات طفره می روند یا از آن اجتناب می کنند. برای نمونه یکی از پرسش شوندگان اظهار داشت که:

“از دیدگاه مذهبی همه ما اعتقاد به پرداخت مالیات داریم اما مالیاتی که بتواند باعث رفاه حال مردم یا بهبود اوضاع افراد نیازمند یا بهبود اوضاع عمومی شود. من در شرایط کنونی بهبودی در اوضاع معیشتی افراد نیازمند نمی بینم و اوضاع اقتصادی کشور نیز نا به سامان است، بنابراین به هر شیوه ممکن از پرداخت مالیات اجتناب می کنم. (مصاحبه شونده ۱۲)”

جدا از دو دیدگاه بالا، بعضی از شرکت کنندگان تاکید کردند که مسائل مربوط به مالیات نباید به مسائل مذهبی مرتبط شوند، زیرا آنها فکر می کنند انجام یک کار باید از مسائل دینی جدا شود.

" به نظر من پرداخت مالیات جنبه مذهبی ندارد و بیشتر یک وظیفه اجتماعی و شهروندی است. (پرسش شونده شماره ۱۳)

انگیزه بعضی از مصاحبه شوندگان مذهبی متفاوت از مصاحبه شوندگان غیر مذهبی است. بعضی از آنها خاطرنشان کردند که بی عدالتی نظام مالیاتی یک مانع اخلاقی برای پرداخت مالیات است. بعلاوه بعضی از آنها ادعا کردند که ارزش های اخلاقی و بار مالیاتی باید در تعادل باشند و گرنه بار مالیاتی باعث می شود افراد مذهبی مالیاتشان را نپردازند.

برای ارزیابی جایگاه دین در نمونه تحقیق، از شرکت کنندگان سؤال شد که آیا منظور آنها از فرار مالیاتی ضایع کردن حق مشروع شهروندان دیگر است، با اینکه این سؤال شبیه به سؤال درک فرار مالیات بعنوان یک جرم است ولی به یک موقعیت متفاوت اشاره دارد. حضرت علی(ع) در نهج ابلاغه خطبه شماره ۱۷۵ می فرماید: همه گناهان بوسیله خدا بخشوده می شوند ولی ضایع کردن حق الناس فقط بوسیله فردی که حقتش ضایع شده بخشیده می شود، بنابراین از بین بردن حق دیگران بعنوان بدترین کردار در نظر گرفته می شود. بعبارت دیگر، ترس از ضایع کردن حق الناس ترسناک تر از ارتکاب گناه است. برای درک اختلاف، از شرکت کنندگان سؤال شد که آیا از نظر آنها فرار از پرداخت مالیات همان ضایع کردن حق دیگران است. ۱۴ نفر از مصاحبه شوندگان موافق بودند که فرار از مالیات همان ضایع کردن حق دیگران است.

" به عقیده من، فرار مالیاتی ضایع کردن حقوق دیگران است و از نظر دین و مذهب ضایع کردن حقوق دیگران گناه محسوب می شود. (مصاحبه شونده ۵)"

" مساله مالیات تنها یک مساله اقتصادی نیست بلکه ابعاد اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی دارد. مالیات، نوعی بدهی است که باید ادا شود. مالیات، مشارکت در تامین هزینه های عمومی کشور است و با توجه به اینکه نظام اسلامی به صورت عام به ارائه خدمت به همه مردم می پردازد، افرادی که از پرداخت مالیات سرباز می زنند، در حقیقت در حق دیگر افراد جامعه که مالیات خود را به شکل قانونی و صحیح پرداخت می کنند، اجحاف می کنند و این کار گناه بزرگی است. (مصاحبه شونده ۱۵)"

#### • رابطه میهن پرستی و اخلاق مالیاتی

میهن پرستی عاملی دیگر در تمکین مالیاتی است. اولین بار تاثیر این عامل را هیل (۱۸۹۴) بیان کرد به این صورت که افزایش میهن پرستی در زمان جنگ با پرداخت داوطلبانه مالیات رابطه مستقیم دارد. اندرونی (۱۹۹۸) میهن پرستی را عاملی موثر در پرداخت مالیات دانست.

بنابراین متعاقباً نظر شرکت کننده ها در این مورد پرسیده شد و بسیاری از آن‌ها اظهاراتی را در ارتباط با تاثیر مثبت میهن پرستی بر پرداخت مالیات بیان داشتند.

" من به عنوان یک ایرانی اگر بدانم که پرداخت مالیات سبب عمران و آبادانی کشورم و رفع معضل بیکاری جوانان کشورم میشود، نه تنها خودم مالیات پرداخت میکنم بلکه به دیگران نیز توصیه میکنم تا مالیات پرداخت نمایند. (مصاحبه شونده ۵) "

" درست است که در برخی مواقع ناعدالتی هایی در اخذ مالیات دیده می شود اما به نظر من وظیفه تک تک اعضای جامعه این است که با پرداخت مالیات به دولت در جهت پیشرفت و آبادانی کشور عزیزمان کمک نمایند. (مصاحبه شونده ۶) "

" همه شهروندان به پرداخت مالیات باید به عنوان یک وظیفه نگاه کنند چرا که مالیات برای کارهای عمرانی کشور بسیار موثر است اگر همه شهروندان به عنوان یک تعهد و وظیفه شهروندی به پرداخت مالیات اهتمام ورزند اوضاع کشور را هر چه بهتر می کنند و بسیاری از مشکلاتی را که بر سر راه مردم وجود دارد از میان بر می دارد. همه شهروندان باید برای کارهای عمرانی کشور مثل ساخت جاده، پارک و ... با پرداخت مالیات کمک نمایند اگر مالیاتی که از مردم گرفته می شود به جا و صرف ساختن مملکت گردد بسیار مفید و موثر است. (پرسش شونده ۱۳) "

از طرفی تعداد محدودی از پرسش شوندهگان نیز بیان کردند که میهن پرستی تاثیری بر فرار مالیاتی افراد ندارد.

" با توجه به وضعیت مملکت رابطه بین میهن پرستی و پرداخت مالیات وجود ندارد. زیرا جایی که مشخص نیست مالیات و منابع ما در کجا هزینه می شود پرداخت مالیات هیچ رابطه ای با وطن پرستی ندارد. پرداخت مالیات با وطن پرستی جایی معنی پیدا می کند که مالیات در جای خود مصرف گردد. (پرسش شونده ۱۲) "

" دلیل فرار مالیاتی در ایران، عدم اعتماد مردم به مالیات گیرندگان در صرف درآمدهای مالیاتی در جهت توسعه کشور و رفاه مردم است. مردمی که می بینند سرمایه های ملی شان، یعنی درآمدهای سرشار نفتی ۷۰۰ میلیارد دلاری دردی از شون دوا نمیکند و در جیب های دوخته شده از فساد اداری و دولتی گم میشه، دیگه رغبتی به دست کردن در جیب خودشون و بردن از نان زن و بچه شون برای پرداخت مالیات به دولت نشون نمیدن. (مصاحبه شونده ۱۷) "

" مالیات از جمله مهم ترین منابع تأمین سرمایه ی لازم جهت عمران و آبادانی کشور به شمار می رود، اما چنانچه مبلغی که به عنوان مالیات بر اشخاص یا کسب و کارها تحمیل می گردد از درآمد و توان مالیات دهنده فراتر باشد، شکی نیست که مشمولان پرداخت مالیات به علت احساس خسارت، از تسویه ی بدهی های مالیاتی خود شانه خالی خواهند کرد. (مصاحبه شونده ۱۶) "

" میهن پرستی با پرداخت مالیات زمانی با هم رابطه پیدا می کنند که عموم مردم بصورت عادلانه مالیات پرداخت کنند اما چون این مالیات ها عادلانه نمی باشد بسیاری از مردم هیچ رابطه ای بین وطن پرستی و پرداخت مالیات قائل نیستند. (مصاحبه شونده ۲۱)".

#### • تصور از شفاف بودن گزارش های مالیاتی دولت و اخلاق مالیاتی

درک مصاحبه شوندگان از شفافیت دولت ممکن است روی میل به پرداخت مالیات تاثیر گذار باشد. در تحقیقات شفاف بودن گزارش های مالیاتی دولت بعنوان عامل پرداخت مالیات شناخته شده است. از شرکت کنندگان سوال شد که آیا دیدشان نسبت به عملکرد دولت روی میل شان به پرداخت مالیات تاثیرگذار است یا خیر؟ مصاحبه ها نشان دادند که درک شرکت کنندگان در مصاحبه از دولت موجود و کشورشان متفاوت است و درک شان از دولت به نظر می رسد تا حدی بد بینانه باشد.

"فرار مالیاتی یک پدیده در همه دولت هاست که باید از آن جلوگیری شود. دلایلی مثل دنبال منافع بیشتر بودن، آینده نگری نداشتن، فقر فرهنگی و زور دانستن پرداخت مالیات، سبب فرار مالیاتی می شود. البته دولت هم مقصر است چون از اعتماد مردم سوء استفاده می کند و رضایت مردم را جلب نکرده و شفاف سازی نمی کند. (مصاحبه شونده ۵)"

" به نظر من در هر جامعه ای افرادی هستند که دوست دارند به هر شیوه ای که می توانند با پرداخت نکردن مالیات به کسب ثروت بیشتر بپردازند اما در صورت شفاف سازی گزارش هزینه کرد مالیات، مردم بیشتر به پرداخت مالیات علاقه پیدا می کنند و این شفاف سازی در جهت پیشبرد اهداف کمک خواهد کرد. (مصاحبه شونده ۹)"

" وجود نهادها و افراد بی شماری که بودجه می گیرند اما به مردم پاسخ گو نیستند، رانت خواری و فساد از سوی وابستگان به این و آن، شفاف نبودن درآمد حرفه ها و کسبه از جمله علل فرار مالیاتی در ایران است. (مصاحبه شونده ۱۹)".

#### • عدالت و انصاف در اخذ مالیات و اخلاق مالیاتی

انصاف نظام مالیاتی به عنوان پیش شرطی برای تمکین داوطلبانه در طی دهه های اخیر در سطح بین المللی مورد بررسی قرار گرفته است. درک انصاف نظام مالیات بر درآمد مبنای شکل گیری اعتماد متقابل است که در امر تمکین مورد تاکید بسیار بوده است (OECD، ۲۰۱۰). مطالعات ارائه شده در سال های گذشته نشان می دهد که طرز تلقی مودبان نسبت به انصاف نظام مالیاتی مفهومی چند بعدی است. یکی از این ابعاد، انصاف عمودی است که به موجب آن افراد

<sup>1</sup> . Organization for Economic Co-operation and Development

دارای موقعیت‌های اقتصادی مختلف با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات می‌شوند (اریک و همکاران، ۲۰۰۶) به بیان دیگر اقشار پر درآمد باید نسبت به اقشار ضعیف و کم درآمد جامعه با نرخ بالاتری مشمول پرداخت مالیات شوند. بعد دیگر انصاف، انصاف افقی است که بر اساس آن نظام مالیاتی باید با افرادی که در شرایط مشابه اقتصادی قرار دارند رفتاری یکسان داشته باشند (مایکل، ۱۹۷۸). هر دو بعد یاد شده در حقیقت برگرفته از نظریه عدالت توزیعی است.

بسیاری از آثار پژوهشی، انصاف مالیاتی و اعتماد و مشارکت متقابل بین سازمان مالیاتی و مودی مالیاتی را از محرک‌های مهم تمکین قلمداد می‌کنند (OECD، ۲۰۰۸). والری برای ویت (۲۰۰۸) اعتماد متقابل بین سازمان مالیاتی و مودی را در رسیدن به تمکین مالیاتی مهم برشمرده و مدعی است مردم به طور معمول در مقابل درک بی عدالتی بسیار حساس هستند و برخورد منصفانه و محترمانه با آنان در غالب موارد برایشان مهم‌تر از منافع اقتصادی صرف است.

" با توجه به نبود یک بانک اطلاعاتی جامع در کشور بسیاری از افراد که حجم بسیار وسیعی از فعالیت‌های اقتصادی دارند مالیات پرداخت نمی‌کنند. در کشور فقط اصناف کوچک و کارکنان دولت تنها گروهی هستند که مالیات واقعی درآمد خود را پرداخت می‌کنند، بنابراین پرداخت مالیات عادلانه نیست. (مصاحبه شونده ۱)"

"مالیات در مشاغل مختلف اصلاً منصفانه نیست. به کارمندا ظلم میشود، به شرکت‌هایی که با دولت کار می‌کنند ظلم می‌شود و اصلاً فرار مالیاتی وجود ندارد. اما خیلی‌ها فرار مالیاتی دارند و این باعث نابرابری و بی عدالتی می‌شود. (مصاحبه شونده ۸)"

" فلسفه مالیات به نظر من این می‌باشد که از سرمایه زیاد و پول هنگفت سرمایه دارها گرفته شود و برای تامین نیازهای اقشار ضعیف جامعه استفاده شود و به این صورت اختلاف طبقاتی کمتر می‌شود، بنابراین اخذ مالیات منصفانه و عادلانه است. (مصاحبه شونده ۹)"

" اگر نرخ مالیات برای همه بر اساس درآمدشان می‌بود، آن را منصفانه و عادلانه می‌دانستم اما متأسفانه دولت مردان ایران، مالیات‌های کلان را از دست داده و فقط به مالیات اندک کارمندان و کارگران با حقوق‌های کم بسنده کرده‌اند. (مصاحبه شونده ۱۳)"

" مشاغل با درآمدهای هنگفت با ایجاد فاکتورهای جعلی نه تنها مالیات خود را پرداخت نمی‌کنند بلکه مالیات بر ارزش افزوده را نیز از مشتریان خود دریافت کرده و به دولت پرداخت نمی‌کنند، در واقع سیستم معیوب اخذ مالیات سبب سوء استفاده برخی افراد و ثروت اندوزی آن‌ها شده است و از طرف دیگر مالیات از حقوق کارکنان و کارگران تا ریال آخر کسر می‌گردد، بنابراین سیستم اخذ مالیات کنونی عادلانه و منصفانه نیست. (مصاحبه شونده ۱۴)"

" به نظر من عده‌ای پرداخت مالیات را ناعادلانه و بی حساب و کتاب می‌دانند؛ عده‌ای معتقد هستند که پرداخت مالیات صرفاً از قشر ضعیف مانند کارگران صورت می‌گیرد؛ عده‌ای پرداخت

یکسان مالیات از صنوف مختلف بدون در نظر گرفتن درآمد می‌دانند و این امر را ظلم در حق خود می‌پندارند. (مصاحبه شونده ۱۷)"

#### • دیدگاه سیاسی و اخلاق مالیاتی

دیدگاه سیاسی در قالب دو بعد اعتماد سیاسی و حمایت سیاسی (فرشتمن و لیباتو، ۲۰۰۹) به عنوان یکی از محرک‌های تمکین مالیاتی افراد مورد بررسی قرار گرفته است. به منظور کشف نقطه نظرات مشارکت کنندگان از آن‌ها خواسته شد تا به این سوال پاسخ دهند: آیا زمانی که جریان سیاسی مورد علاقه شما بر مسند قدرت است، میل شما به تمکین مالیاتی بیشتر می‌شود؟. قریب به اتفاق پاسخ دهندگان اظهار داشتند که طرفدار جریان سیاسی خاصی نیستند و حفظ یا تغییر جریان سیاسی تأثیری بر روی تمکین مالیاتی آن‌ها ندارد.

" من مالیات پرداخت می‌کنم تا کشورم را بسازم و این‌که چه جریان سیاسی روی کار باشد در مالیات دادن من تأثیری ندارد، اساساً معتقد هستم که گروه‌های سیاسی برای حفظ یا به دست آوردن قدرت به منافع یکدیگر و در برخی مواقع به منافع ملی آسیب می‌زنند و جناح بندی‌های سیاسی جز هزینه چیزی برای کشور ندارد. (مصاحبه شونده ۵) "

" من طرفدار جریان سیاسی خاصی نیستم. امروز این جریان و فردا جریان سیاسی دیگری بر مسند قدرت است. مهم این نیست که چه گروهی کشور را اداره می‌کند، آن چیز که اهمیت دارد آن است که گروه حاکم با مردم صادق باشند و تمام تلاش خود را برای آبادی کشور و رفاه بیشتر مردم به کار گیرند. (مصاحبه شونده ۱۵) "

#### ۶- نتیجه گیری و بحث:

در این پژوهش تلاش شده است تا تصویری روشن از برخی از عوامل تأثیرگذار فردی و اخلاقی بر اجتناب از پرداخت مالیات نشان داده شود. این پژوهش از نوع تحقیقات کیفی است، یکی از اصلی ترین مزیت‌های استفاده از روش‌های کیفی در درک پدیده‌های اجتماعی، تسهیل روند معنا شناسی است. معنی در پژوهش‌های کیفی از طریق کلمات مشخص می‌گردد. از نتیجه مصاحبه‌ها کاشف به عمل آمد که میزان اعتقادات دینی افراد و میهن پرستی افراد تا حد زیادی مانع از فرار مالیاتی آن‌ها می‌شود و در عین حال ۸ نفر از مصاحبه شوندگان معتقدند که شفافیت دولت و پاسخگویی آن به عموم مردم مانع از فرار مالیاتی می‌شود. اما در عین حال برخی معتقدند که دولت‌ها شفاف نبوده و رانت خواری و فساد موجود در اقتصاد ایران سبب بی‌اعتمادی شده است. از دیدگاه برخی از مصاحبه شوندگان در این تحقیق، وجود نظام مالیاتی عادلانه و منصفانه نیز به پرداخت مالیات توسط افراد و جلوگیری از فرار مالیاتی کمک شایانی می‌کند. اما به اعتقاد برخی مصاحبه شوندگان قوانین مالیاتی موجود کارآ و عادلانه نیستند و بسیاری از کسبه و مشاغل

با درآمدهای زیاد می‌توانند با مخفی کاری و دور زدن قانون از پرداخت مالیات فرار کنند. نتایج این پژوهش می‌تواند برای نمایندگان مجلس در جهت رفع ایرادات قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی و تصمیم سازان و قانون گذاران حوزه حسابداری قابل استفاده باشد. با توجه به یافته‌های پژوهش در خصوص کسب و کارهای کوچک و با مالکیت انفرادی به ایشان پیشنهاد می‌گردد برای افزایش اعتمادسازی به مردم در خصوص چگونگی مصرف درآمدهای مالیاتی در برنامه‌های مهم اقتصادی و اجتماعی و زیربنایی اطلاع رسانی صورت گیرد و با طراحی ساز و کارهای عملی از مشاغل پردرآمد که به نحوی از پرداخت مالیات امتناع می‌کنند، مالیات حقیقی دریافت شود و ناعدالتی‌های حوزه دریافت مالیات تا حد امکان کاهش یابد. جامعه هدف در نظام مالیاتی عموماً باید شامل افراد و صاحبان مشاغل با درآمدهای بسیار بالا باشد و به لحاظ منطق اقتصادی، در نظر گرفتن جرایم مالی نمی‌تواند بازدارندگی لازم را در عدم تمکین مالیاتی داشته باشد. بنابراین پیشنهاد می‌شود برای ایجاد عدالت مالیاتی در صورت کشف فرار مالیاتی برای متخلفان جرایم غیر مالی، مانند اعلام عمومی اسامی آن‌ها در نظر گرفته شود، زیرا اعمال جریمه‌های غیرنقدی برای این نوع افراد به دلیل اهمیت اعتبار بازاری و بالا بردن هزینه فرصت به هیچ عنوان مقرون به صرفه نیست و این جریمه به تدریج تا حد زیادی از عدم تمکین مالیاتی جلوگیری می‌کند. بنا به بیان خان‌جان (۱۳۸۳) استمرار تمکین مودیان درستکار زمانی تضمین می‌شود که عدالت مالیاتی و توزیع عادلانه بار مالیاتی در برون داد نظام به طور عینی مشاهده شود. از آنجا که در سیره پیامبران و احادیث نقل شده از امامان معصوم به وفور از مالیات و لزوم پرداخت آن برای حفظ اجتماع بشری صحبت به میان آمده است، پیشنهاد می‌شود یک واحد درسی در درس دانش‌آموزان و دانشجویان رشته‌های مختلف به عنوان یک درس عمومی جهت ارتقای فرهنگ و بینش مالیاتی گنجانده شود. پیشنهاد می‌گردد این پژوهش به صورت کمی در همه استان‌های کشور انجام شود تا بتوان نتایج آن را به کل جامعه تعمیم داد. محقق در انجام این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی مصاحبه روبه رو بوده است، برای مثال برخی از نمونه‌ها از انجام مصاحبه سر باز زدند و در عین حال هیچ یک از مشارکت کنندگان نمونه فارغ التحصیل رشته‌های مالی و حسابداری نبودند، لذا در چارچوب مدل ارائه شده توسط یوکدوگرو (۲۰۱۷) نقش دانش مالیاتی بر اخلاق مالیاتی، مورد کاوش و توصیف قرار نگرفت.

#### فهرست منابع:

- اعرابی، سید محمد و بودلایی، حسن (۱۳۹۰). استراتژی تحقیق پدیدارشناسی، فصلنامه روش شناسی علوم انسانی، سال ۱۷، شماره ۶۸، صص ۳۱-۵۸.
- بهشتی، یعقوب و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۴، صص ۲۴۷-۲۷۵.

جلالی، رستم (۱۳۹۱). نمونه گیری در پژوهش‌های کیفی. مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، سال ۱، شماره ۴، صص ۳۱-۲۰.

دیانتی دیلمی، زهرا و رضاپور پرورش، رویا (۱۳۹۳). رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۹، شماره ۴، صص ۳۳-۲۱.

رزمی، سید محمد جواد و کاووسی، شراره (۱۳۹۴). رابطه سرمایه اجتماعی و پذیرش مالیاتی: نقش میانجی اخلاق مالیاتی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۳۳-۲۱.

رضوی زاده، نفیسه و نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۹۵). تاثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۸۳-۷۴.

لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران؛ کهرمی، قاسم (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی استان خراسان جنوبی با تاکید بر مولفه‌های فرهنگی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۱، شماره ۱، صص ۱۳۹-۱۶۴.

صالحی امیری، سید رضا؛ کریمی خوزانی، علی (۱۳۹۵). نقش اخلاق اجتماعی بر امنیت اجتماعی و عمومی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۱۱-۱۸.

صامتی، مجید؛ امیری، هادی؛ حیدری، زهرا. (۱۳۹۴). تاثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۲۳، شماره ۷۵، صص ۲۳۱-۲۶۲.

مولایی پور، منصور (۱۳۹۳). تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی. سال ۲۲، شماره ۷۲، صص ۱۷۳-۱۹۶.

نظری، علیرضا و فدایی، ایمان (۱۳۹۲). آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال ۱، شماره ۴، صص ۹۵-۱۱۰.

Abdemi, C., Adegboy, I., Monday, I. 2018, SMEs Business Characteristics, Tax administration and Tax Compliance by SMEs in Nigeria, Journal of Business and Economics, Vol 3, 7-17.

Ahmad Khan, w. 2014. Causes of Tax Evasion in Pakistan: A case study on southern Punjab. International Journal of Accounting and Financial Reporting. ISSN 2162-3082. Vol. 4, No. 2.

Allingham, M. G., and A. Sandmo. 1972. Income tax evasion: a theoretical analysis. Journal of Public Economics, 1(3-4): 323-338.

- Alm, J., G. H, McClelland. and W. D, Schulze. 1999. Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting, *Kyklos*. 52(2): 141-171. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6430.1999.tb01440.x>
- Anderson, S. E., and A. D, Cuccia. 2000. A closer examination of the economic incentives created by tax preparer penalties. *The Journal of American Taxation Association*, 22(1), 56-77.
- Brink, W, D. & Porcano, T, M. (2016), The Impact of Culture and Economic Structure on Tax Morale and Tax Evasion: A Country-Level Analysis Using SEM, in John Hasseldine (ed.) *Advances in Taxation* (*Advances in Taxation*, Vol 23, pp.87 ± 123.
- Coyne, I. T. 1997. Sampling in qualitative research. Purposeful and theoretical sampling: merging or clear boundaries? *Journal of Advanced Nursing*, 26, 623-630.
- 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.
- Ferrer-i. Carbonell A, K. Gerxhani. 2016. Tax Evasion and Well-being: A Study of the Social and Institutional Context in Central and Eastern Europe. *European Journal of Political Economy*; Article in Press
- Fershtman, C., & Lipatov, V. 2009. Political support and tax compliance: a social interaction approach. London, Centre for Economic Policy Research.
- Guest, G., A. Bunce, and L, Johnson. 2006. How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field Methods journal*, 18(1), 59-82.
- Hasseldine, j., c. T. sandford, , J. pope and C, evans. 2001. Taxation compliance costs: a Festschrift for Cedric Sandford. St Leonards, N.S.W., Prospect Media.
- Hofmann, E., E. hoelzl, and E. kirchler. 2008. preconditions of voluntary tax compliance: knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate, *zeitschrift fur psychology*, 216(4): 209-217.
- Ibrahim, M., Musah, A & Abdul-Hanan, A. (2015) "Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?" , *Humanomics*, Vol. 31 Iss: 4, pp.399 ± 414.
- Kirchler, E., E, Hoelzl. and I ,Wahl. 2008. Enforced versus Voluntary Tax Compliance:The "Slippery Slope" Framework, *Journal of Economic Psychology*. 29(2): 210-225.

- Kornhauser, M. 2007. A Tax Morale Approach to Compliance: Recommendations for the IRS. *Florida Tax Review*, 8 (6): 599-640.
- Krauss, S. E. 2005. Research paradigms and meaning making: a primer. *The Qualitative Report*. 10(4), 758-770.
- McBarnet D. 2001. When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude. Australian National University, Center for Tax System Integrity; Canberra.
- McGee, R, SM.H, Simon. 2006. The ethics of tax evasion: A survey of Accounting, Business and Economic Students in Hongkong. Winter conference of Orlando, Florida 3-6.
- Michael, L. G. 1978. Tax Avoidance, Horizontal Equity and Tax Reform: A Proposed Synthesis, *Southern Economic Journal*, 44(4): 798-812.
- McKerchar, M., and Evans, C. 2009. "Sustaining growth in developing economies through improved taxpayer compliance: Challenges for policy makers and revenue authorities". *eJournal of Tax Research*, 7(2), 171201
- OECD. 2008. Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour
- OECD. 2010. Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour
- Patton, M. Q. 1990. *Qualitative Evaluation and Research Methods*. California: SAGE Publications Inc.
- Pope, J. 1994. Compliance Costs of Taxation: Policy Implications, *Australian Tax Forum*, 11, 85-121.
- Pope, J., and M. McKerchar. 2011. Understanding tax morale and its effect on individual taxpayer compliance. *British Tax Review*, 5
- Pope, J., and R. Mohdali. 2010. The Role of Religiosity in Tax Morale and Tax Compliance. *Australian Tax Forum*, 25(4): 565-596.
- Sarvitri, E, M. Fialdy. 2016. The Effect of Taxpayer Awareness, Tax socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*; 219: 682-687.
- Spicer, M. and L. Becker, 1980. Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, *National Tax Journal*. 171-175.
- Song, Y. and T. Yarbrough. 1978. Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey, *Public Administration Review*, (September/October), 442-452.
- Strümpel, B. 1969. The Contribution of Survey Research to Public Finance, in: A. T. Peacock (ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*. New York, NY: Praeger Publishers, 14-32.

- 
- Torgler, B. 2007. Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, Massachusetts.
- Torgler, B. and F. Schneider. 2007. What Shapes Attitudes toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries, *Social Science Quarterly*. 88(2): 443–470.
- Torgler B, 2002. Speaking To Theorists and Searching For Facts: Taxmorale and Tax Compliance In Experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16: 657-684.
- Tusubira, F, 2018. Tax Compliance by small and medium- sized corporation: A case of Uganda, Doctoral Theses, University of Exeter.
- Wintrobe, R. 2001. Tax Evasion and Trust, UWO Department of Economics, University of Western Ontario, Department of Economics.