



Research Paper

Reforming Iran's Tax System with the Approach of Increasing Public Acceptance and Reducing Tax Evasion

Alireza Jalali: PhD student in Public Administration, Islamic Azad University, Isfahan Branch (Khorasgan), Isfahan, Iran.

Saeed Daei Karimzadeh*: Associate Professor, Department of Economics, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

Mehraban Hadi Peykani: Assistant Professor, Department of Public Administration, Islamic Azad University, Isfahan Branch (Khorasgan), Isfahan, Iran.

Received: 2024/01/06 **PP** 33--52 **Accepted:** 2023/03/10

Abstract

Considering the importance of tax function in the country's economy, it is necessary to reform the tax system and eliminate its deficiencies. Public acceptance is actually the level of society's trust in the country's tax structure and the assurance that tax justice is observed on the one hand and that the collected tax is spent on the development of the country on the other hand. On the other hand, tax evasion has always been one of the major concerns of governments in order to get closer to tax justice while providing maximum tax revenue, so the purpose of this research is to provide a proposed model for reforming Iran's tax system with two approaches of increasing public acceptance and reducing tax evasion. . The current research was conducted with a combined approach (combining qualitative and quantitative methods). In the qualitative part, the conceptual model of the research was designed by asking the opinions of 32 tax experts and through an open questionnaire. In the quantitative stage, through a statistical sample consisting of 112 informed people, the model designed with the structural equation modeling (PLS) approach was tested. The results show that the tax system is the foundation for the promotion of transparency due to its supervision and requirements. Transparency also has a positive and significant effect on reducing tax evasion in this area. Also, reducing tax evasion will increase public trust in this system.

Keywords: Tax System, Structural Equation Modeling; Integrated Approach, Public Acceptance, Tax Evasion.

Citation: Jalali, A R., Daei Karimzadeh, S., Hadi Peykani, M. (2024). **Reforming Iran's Tax System with the Approach of Increasing Public Acceptance and Reducing Tax Evasion.** *Journal of Development Studies and Resource Management*, Vol 1, No 4, Shiraz, PP 33-52.

Extended Abstract

Introduction

Iran's tax system consists of three basic pillars. The first pillar of this system is the national production (muadiyan) and how it is distributed in society, and it is considered one of the most important factors in the formation of tax bases; In other words, national production is the basis of values that can be taxed. This pillar shows one of the aspects of the functioning of the tax system and states that if the two pillars of the tax laws and regulations as well as the tax collection organization have the ability to change and modify, then the country's economy will have the capacity to generate taxes at its maximum state. Will have. The second pillar of the tax system is the tax laws and regulations that are approved by the parliament and determine the bases, rates, exemptions, etc. Also, together with the laws that specify how to spend these revenues, they specify the directions and objectives of taxation. Based on this, this pillar of the tax system shows the legal capacity of tax collection within the framework of existing tax laws and assuming the maximum efficiency of the tax collection organization. The tax collection organization is the third pillar of the country's tax system. This pillar shows the maximum amount of tax that can be collected within the framework of the current laws and structure of the tax collection organization and administrative organizations (efficiency). Several factors such as human resources, financial resources, organizational budget, management, mechanization of processes, taxpayers' database, use of information technology, etc. have an effect on the efficiency of the tax collection organization.

According to the aforementioned pillars, achieving a desirable tax system that can help economic leaders and policymakers in achieving equality, justice and economic growth and stimulate the economy, depends on the performance of the three pillars of the tax system. The tax system should be appropriate to the economic, political and cultural conditions of the society so that its achievements are in line with the goals of the society. Therefore, due to the differences in the conditions of countries and societies with each other and the different goals of the value systems governing them, a favorable tax system cannot be generalized to all societies and countries, and it should be specified according to the specific conditions of each country.

Methodology

In order to achieve the goals and provide answers to the research questions, data collection has been done in two stages. First, in the first step, in order to compile thematic literature and explain the framework for developing the model, through an open questionnaire, the topic was asked from 46 research experts. Second, the conceptual model of the research including causal, contextual, intervening conditions, actions and interactions, central category and consequences was determined, which was finally validated by 112 informed people in the field of taxation. After coordination, the questionnaires were sent to 50 designated experts through face-to-face visits, registered mail, and e-mail, but in the further process of gathering information and research data, 46 of them cooperated and completed and submitted the questionnaire.

Results and discussion

In this study, in order to analyze the data, the combined method has been used. The combined method is a combination of qualitative and quantitative research methods. In the qualitative part, the content analysis method was used to analyze the data. In this method, the variables and themes of the research conceptual model were identified using the identification approach and through three stages of open, central and selective identification. In the open identification stage, the data collected from the open questionnaire were examined and concepts were extracted. After the open identification, in the central identification, first the central phenomenon of the research was determined based on the emphases of the respondents and the theoretical foundations of the research. Then the categories including causal conditions, contextual conditions, intervening conditions and consequences were identified and their interactions were designed in the form of a paradigm model. Selective identification is the third step of the identification method. This stage is actually the theory refinement process and the main stage of theorizing. In other words, based on the results of the previous two stages of identification, the theory was produced and the central category was systematically related to other categories, and the categories that needed further improvement and development were modified (Darvishi et al., 2013). In the

quantitative part of the research, structural equation modeling method (partial least squares) with PLS software was used.

Conclusion

Based on the results of this research, from the point of view of the research respondents, electronic government, tax culture, transparency of economic activities, accessibility of information and security of information are effective factors on the development and reform of the tax system. The influence of these factors has been statistically positive and significant. Also, with the reform of the tax system, its requirements and consequences, which are a necessary infrastructure for it, will inevitably be improved. Transparency can be mentioned among them. The results of the research show that the reform of the tax system has a positive (with a coefficient of 0.33) and significant effect on control measures, meaning that whatever we enter in this field, the areas of transparency of activities must be improved. On the other hand, based on the research results, control measures are effective in reducing tax evasion and reforming the tax system. The obtained coefficient shows that if the supervision is improved by one unit, tax evasion will decrease by 0.485 units. In justifying the obtained coefficient, it can be said that one of the most important factors that create the foundation for tax evasion is the lack of effective supervision and weakness in its creation. The lack of effective supervision makes it possible for people whose personal interests are in conflict with public interests or others to be abused, and due to the lack of a special mechanism that leads to crime detection or prosecution, they have no fear of committing illegal behaviors. Therefore, the lack of effective control can be considered as one of the important causes of tax evasion. Therefore, the more attention is paid to the monitoring and control approach of a favorable tax system, the less corruption and tax evasion will be reduced. Also, according to the research results, reducing tax evasion has an effect on public acceptance. It is obvious that the more tax evasion in the country and not only in the field of the tax system, but in all areas, decreases, the public acceptance in that area will increase.



اصلاح نظام مالیاتی ایران با رویکرد پذیرش عمومی و کاهش فرار مالیاتی

علیرضا جلالی: دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.
سعید دائی کریم زاده: دانشیار گروه علوم اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران
مهربان هادی پیکانی: استادیار گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۱۶ صص ۳۳-۵۲ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰

چکیده

با توجه به اهمیت کارکرد مالیات در اقتصاد کشور، اصلاح نظام مالیاتی و رفع نواقص آن ضروری است. پذیرش عمومی در واقع میزان اعتماد جامعه به ساختاری مالیاتی کشور می‌باشد و اطمینان از اینکه از طرفی عدالت مالیاتی رعایت می‌شود و از طرف دیگر مالیات اخذ شده صرف توسعه کشور می‌گردد. از طرفی فرار مالیاتی همواره یکی از دغدغه‌های بزرگ دولت‌ها بوده تا ضمن تأمین حداکثری درآمد مالیاتی به عدالت مالیاتی نزدیک تر شوند، لذا هدف از این تحقیق ارائه الگوی پیشنهادی جهت اصلاح نظام مالیاتی ایران با دو رویکرد افزایش پذیرش عمومی و کاهش فرار مالیاتی می‌باشد. تحقیق حاضر با رویکرد ترکیبی (تلفیق روش کیفی و کمی) انجام شده است. در بخش کیفی، با نظرخواهی از ۳۲ نفر از خبرگان حوزه مالیات و از طریق پرسشنامه باز، مدل مفهومی تحقیق طراحی شد. در مرحله کمی از طریق نمونه آماری متشکل از ۱۱۲ نفر از افراد مطلع، مدل طراحی شده با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری (PLS) مورد آزمون قرار گرفت. نتایج بیانگر آن است که نظام مالیاتی زمینه‌ساز ارتقای شفافیت ناشی از نظارت‌ها و الزامات آن می‌باشد. شفافیت نیز تأثیر مثبت و معناداری بر کاهش فرار مالیاتی در این فضا دارد. همچنین کاهش فرار مالیاتی منجر به افزایش اعتماد عمومی به این نظام خواهد شد.

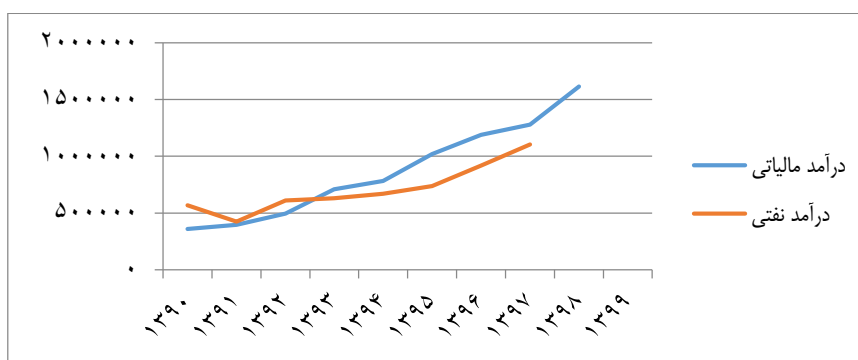
واژه‌های کلیدی: نظام مالیاتی، مدل‌سازی معادلات ساختاری، رویکرد تلفیقی، پذیرش عمومی، فرار مالیاتی

استناد: جلالی، علی‌رضا؛ دائی کریم زاده، سعید؛ هادی پیکانی، مهربان. (۱۴۰۲). اصلاح نظام مالیاتی ایران با رویکرد پذیرش عمومی و کاهش فرار مالیاتی. فصلنامه مطالعات توسعه و مدیریت منابع، سال ۱، شماره ۴، شیراز، صص ۳۳-۵۲

مقدمه

مالیات بودجه موردنیاز دولت‌ها برای سرمایه‌گذاری در توسعه، رهایی از فقر و ارائه خدمات عمومی را فراهم می‌کند. مالیات به کاهش وابستگی کشورهای درحال توسعه و ارتقای اعتماد مالی، ثبات و پایداری اقتصادی کمک می‌کند. بنابراین طراحی سیستم عادلانه مالیاتی، حکمرانی خوب را تشویق نموده و با دیدگاه‌های جامعه در مورد نابرابری درآمد و ثروت متناسب است و عدالت اجتماعی را ترویج می‌دهد. مالیات یک اصل اساسی برای عملکرد مؤثر دولت و قراردادی اجتماعی بین دولت‌ها و شهروندان است. اصلاحاتی که در نظام مدیریت مالیاتی آغاز می‌شوند به مرور به بخش‌های دیگر اقتصاد تسری می‌یابد. حرکت به سمت سیستم‌های مالیاتی ساده‌تر، عادلانه‌تر و شفاف‌تر و گسترش پایه‌های مالیاتی، سال‌ها است که در بسیاری از کشورهای درحال توسعه مورد توجه قرار گرفته و پیشرفت قابل توجهی حاصل شده است، اما ظرفیت ضعیف، فساد و فقدان ارتباط متقابل بین مالیات و هزینه‌های عمومی و اجتماعی به‌عنوان چالش پیش روی نظام مالیاتی اغلب این کشورها باقی می‌ماند (دورسیمپا؛ ۲۰۲۱).

یکی از اهداف اصلی نظام مالیاتی ایران، کاهش وابستگی به درآمدهای پرنوسان و غیرقابل اعتماد حاصل از فروش نفت خام و فراورده‌های آن و از طرفی تأمین مالی از طریق درآمدهای مالیاتی می‌باشد. به دلیل آن که اقتصاد کشور به شکلی قابل توجه متکی به درآمدهای نفتی است و نفت سهم زیادی از درآمدهای دولت را به خود اختصاص داده است، لذا تلاش دولت برای کاهش اتکا به درآمدهای نفتی و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است. کاهش اتکا به درآمدهای نفتی و اصلاح نظام درآمدی دولت با تغییر رویکرد به سمت اخذ مالیات موضوعی است که در بند (۱۷) سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی از سوی مقام رهبری مورد تأکید قرار گرفته است. درآمدهای دولت شامل درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای دولت می‌باشد. همان‌گونه که نمودار (۱) نشان می‌دهد درآمدهای مالیاتی از سال ۱۳۹۲ نسبت به درآمد حاصل از فروش نفت و فراورده‌های نفتی فزونی یافته است و پس‌از آن همواره درآمدهای مالیاتی بیشتر بوده است.



نمودار ۱- روند درآمد مالیاتی و درآمد نفتی (بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی کشور (۱۴۰۰))

اصلاح مالیاتی فرایندی است که از طریق آن سیاست‌های مالیاتی و روش‌های وصول یا مدیریت مالیات باهدف بهبود کارایی سازمان وصول کننده مالیات و دستیابی به اهداف کلان اقتصادی و همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی دولت‌ها، تغییر پیدا می‌کند. افزایش درآمدهای مالیاتی و جلوگیری از تکاثر ثروت، از اهداف اصلی برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در اغلب کشورهای جهان، به‌ویژه کشورهای درحال توسعه می‌باشد. اگرچه، اولویت‌های اصلاح نظام مالیاتی اغلب روشن و فرایند لازم برای اعمال تغییرات در قوانین مالیاتی از قبل معلوم می‌باشند، اما تدوین استراتژی توسعه سازمان وصول مالیات، مستلزم حل هم‌زمان تنگناهای مختلف اجرایی است و این مهم بدون وجود یک الگوی جامع از اولویت‌ها و محدودیت‌های موجود، میسر نمی‌باشد (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵). بهبود عملکرد و اصلاح نظام مالیاتی برای بسیاری از کشورها به‌ویژه کشورهای درحال توسعه در سال‌های اخیر به دلیل افزایش نیازهای مالی دولت در ارائه خدمات به یک اولویت تبدیل شده است (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۱). به فعلیت رساندن پتانسیل منابع داخلی در کشورهای درحال توسعه برای تأمین مالی اهداف توسعه پایدار اهمیت زیادی دارد (کورونزیزا و گاروکو، ۲۰۱۸). ایران یک کشور درحال توسعه و نیازمند منابع مالی برای طی فرایندهای توسعه‌ای خود می‌باشد؛ با توجه به شرایط اقتصادی حاکم بر کشور و تحریم‌های اعمال شده بر آن و در نتیجه محدودیت در دسترسی به گزینه‌های توسعه مالی مانند سرمایه گذاری مستقیم خارجی (FDI)، در نتیجه، بهبود درآمد مالیاتی داخلی قابل اطمینان‌ترین و مناسب‌ترین راه برای تأمین منابع مالی است. این در حالی است که فرار مالیاتی و اشکالات موجود در نظام مالیاتی کشور مانعی برای دریافت عادلانه مالیات شده است. حال این سؤال مطرح می‌شود

¹ Ndorcimpa

² Nkurunziza & Ngaruko

³ foreign direct investment

شود که آیا با برخی اصلاحات در نظام مالیاتی می‌توان بر عملکرد آن را بهبود بخشید؟ شاخص‌های بهبود نظام مالیاتی کشور کدام است؟ بر این اساس در این مطالعه سعی شده است با اخذ و تحلیل نظرات خبرگان حوزه مالیات کشور، مدلی برای اصلاح نظام مالیاتی ارائه و مورد اعتبارسنجی قرار گیرد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظام مالیاتی ایران از سه رکن اساسی تشکیل شده است. اولین رکن این نظام، تولید ملی (مؤدیان) و نحوه توزیع آن در جامعه است و یکی از عوامل بسیار مهم در شکل‌گیری پایه‌های مالیاتی محسوب می‌شود؛ به بیان دیگر، تولید ملی، مبنای ارزش‌هایی است که بتوان از آن‌ها مالیات اخذ نمود. این رکن نشان‌دهنده یکی از جنبه‌های عملکرد نظام مالیاتی است و بیان می‌کند اگر دو رکن قوانین و مقررات مالیاتی و نیز سازمان وصول مالیات، قابلیت تغییر و اصلاح را داشته باشند، در آن صورت، اقتصاد کشور در حالت حداکثری، ظرفیت ایجاد چه مقدار مالیات را خواهد داشت. دومین رکن نظام مالیاتی قوانین و مقررات مالیاتی است که توسط مجلس مصوب شده و پایه‌ها، نرخ‌ها، معافیت‌ها و غیره را تعیین می‌کنند. همچنین همراه قوانینی که نحوه هزینه کردن این درآمدها را مشخص می‌کنند، جهت‌گیری‌ها و اهداف مالیاتی را مشخص می‌کنند. بر این اساس، این رکن از نظام مالیاتی، ظرفیت قانونی وصول مالیات در چارچوب قوانین مالیاتی موجود و با فرض حداکثر کارایی سازمان وصول مالیات را نشان می‌دهد. سازمان وصول مالیات، سومین رکن نظام مالیاتی کشور است. این رکن حداکثر میزان مالیات قابل وصول در چارچوب قوانین و ساختار فعلی سازمان و تشکیلات اداری وصول مالیات (کارایی) را نشان می‌دهد. عوامل متعددی همچون منابع انسانی، منابع مالی، بودجه سازمانی، مدیریت، مکانیزاسیون فرآیندها، بانک اطلاعاتی مؤدیان، استفاده از فناوری اطلاعات و غیره بر کارایی سازمان وصول مالیات تأثیر دارند. با توجه به ارکان مذکور، دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب که بتواند به موازات تأمین مالی دولت، راهبران و سیاست‌گذاران اقتصادی را در دستیابی به برابری، عدالت و رشد اقتصادی یاری کند و محرک اقتصاد باشد، به عملکرد ارکان سه رکن نظام مالیاتی بستگی دارد. نظام مالیاتی می‌بایست متناسب با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی جامعه باشد تا دستاوردهای آن در راستای اهداف جامعه قرار گیرد. لذا با توجه به تفاوت در شرایط کشورها و جوامع با یکدیگر و اهداف متفاوت نظام‌های ارزشی حاکم بر آن‌ها، نمی‌توان یک نظام مالیاتی مطلوب را به تمامی جوامع و کشورها تعمیم داد و بایستی آن را با شرایط خاص هر کشور مشخص نمود. بر اساس استراتژی‌های اولویت‌دار سازمان امور مالیاتی، اصلاحات ساختاری برای بهره‌گیری مطلوب از منابع سازمان به واسطه ایجاد تناسب بین ساختار سازمانی با چشم‌انداز و استراتژی‌ها، تفویض اختیار مناسب به مدیران در جهت تسریع فرآیند انجام کار، شفاف‌سازی شرح وظایف افراد در راستای تحقق چهار هدف اصلی ایجاد درآمد، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، عدالت مالیاتی و تقویت مدیریت مالیاتی در دستور کار قرار دارد. در این راستا سازمان امور مالیاتی مؤسسه‌ای دولتی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۸). درآمدهای مالیاتی در نظام مالیاتی ایران مشتمل بر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌باشد. مالیات‌های مستقیم از دوپایه مالیات بر درآمد (درآمد اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی، حقوق، مستغلات) و مالیات بر ثروت تشکیل شده است که به نوبه خود به منابع مختلف مالیاتی تقسیم می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم نیز که پایه مالیات بر مصرف را تشکیل داده است، مشتمل بر مالیات بر واردات و مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. لازم به ذکر است مالیات بر واردات، خارج از حیطه مأموریت سازمان امور مالیاتی و زیر نظر گمرک ج.ا.ایران وصول می‌شود. جدول (۱) ساختار کلی نظام مالیاتی ایران و انواع مختلف مالیات‌ها را تحت این نظام نشان می‌دهد.

جدول ۱- ساختار نظام مالیاتی ایران

منبع مالیاتی	پایه	نوع مالیات
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	پایه درآمد	های مستقیم مالیات
مالیات بر درآمد مشاغل		
مالیات بر درآمد حقوق		
مالیات بر درآمد مستغلات		
مالیات بر درآمد اتفاقی	پایه ثروت	
مالیات بر ارث		
مالیات بر درآمد مستغلات		

منبع مالیاتی	پایه	نوع مالیات
حق تمبر		
افزوده مالیات بر ارزش	پایه مصرف	های غیرمستقیم مالیات
مالیات بر واردات		

منبع: سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۸)

مالیات‌های مستقیم به‌طور کلی مشتمل بر مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت می‌باشد. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شامل مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی، مالیات معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل، مالیات نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی، مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی می‌باشد. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به‌عنوان مهم‌ترین منبع درآمدی، سهم قابل توجهی از درآمدها مالیاتی کشور را به خود اختصاص داده است. همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شامل مالیات حقوق کارکنان بخش دولتی و خصوصی، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات، یکی دیگر از اجزا مهم مالیات‌های مستقیم می‌باشد. مالیات بر ثروت (دارایی) نیز به‌عنوان یکی دیگر از اجزای مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر ارث، مالیات اتفاقی، مالیات بر نقل و انتقال سرقفلی، مالیات بر نقل و انتقال سهام، مالیات بر نقل و انتقال املاک و حق تمبر و اوراق بهادار است. بر اساس آخرین آمار منتشرشده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور (۱۴۰۰)، مالیات مستقیم در سال ۹۷ نسبت به سال ۹۶ افزایش داشته است، همچنین درآمد مالیات‌های مستقیم در سال ۹۶ نسبت به دو سال گذشته افزایش نشان می‌دهد. مالیات‌های مستقیم در این سال نسبت به سال ۹۵ رشد دارد. از مقایسه ارقام وصولی مالیات‌های مستقیم می‌توان نتیجه گرفت که درآمد دولت از این منبع طی این سال‌ها روندی افزایشی داشته است.

مالیات‌های غیرمستقیم از جمله مالیات‌هایی هستند که در سال‌های اخیر از سوی دولت مورد توجه بیشتری قرار گرفته است و شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات می‌باشد. درآمد مالیات‌های غیرمستقیم در سال ۱۳۹۷ نسبت به سال ۱۳۹۶ افزایش و رشدی برابر با ۶/۴٪ داشته است. مالیات بر کالا و خدمات بیشترین سهم درآمدی را در مالیات‌های غیرمستقیم دارد. مالیات بر ارزش افزوده در طی این سال‌ها روندی فزاینده داشته و سهم آن در مالیات بر کالا و خدمات از مالیات‌های غیرمستقیم افزایش یافته است. به‌طوری‌که در این دوره سهم مالیات بر واردات از مالیات‌های غیرمستقیم از ۵۶/۷۷ درصد در سال ۱۳۹۰ به ۳۳/۶۶ درصد در پایان سال ۱۳۹۷ رسیده است. همچنین سهم مالیات بر کالا و خدمات از مالیات‌های غیرمستقیم از ۴۳/۲۲ درصد در سال ۱۳۹۰ به ۶۰/۲۵ درصد در سال ۱۳۹۷ افزایش یافته است. بر اساس نمودار (۲) درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم (با حساب مالیات بر واردات)، طی سال‌های اخیر روندی روزافزون داشته‌اند. روند رشد مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم نشان می‌دهد که دولت سیاست خود در حوزه اخذ مالیات را از تولید به سمت مصرف تغییر داده است. این امر همچنین از سال ۱۳۸۷ به تبع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و گسترش دامنه شمول این مالیات کاملاً آشکار است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۰).



نمودار ۲- روند مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم (سازمان امور مالیاتی (۱۴۰۰))

علل بروز آسیب در نظام مالیاتی ایران

یکی از راه‌های آسیب‌شناسی نظام مالیاتی، کشف علل وقوع آسیب است. در ادامه به دو مورد از مهم‌ترین علل بروز آسیب در نظام مالیاتی پرداخته شده است:

وجود آسیب در سیاست تقنینی و سیاست کیفری: ضعف، نارسایی و یا عدم تنقیح قوانین و مقررات قانونی با توجه به ملاحظات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، مانعی اساسی در دستیابی به اهداف نظام مالیاتی در تأمین درآمدهای دولت و توسعه رفاه اجتماعی محسوب می‌گردد. بر

این اساس، اصلاح روش‌های اخذ مالیات، بسط و شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی و اصلاح نظام پاسخ‌دهی و تعیین ضمانت اجرایی مناسب از مهم‌ترین رویکردهای اصلاح نظام مالیاتی در حوزه قوانین و مقررات محسوب می‌شود. اتکا بودجه دولت بر درآمد حاصل از صادرات منابع نفتی از دلایل مهم نادیده انگاشتن و یا کم‌توجهی به موضوع مالیات و جایگزینی آن با این‌گونه درآمدها بوده است؛ بطوریکه تأکید بر درآمدهای ناپایدار نفتی در مقایسه با درآمدهای باثبات ناشی از مالیات‌ها در بودجه سنواتی دولت موجب فقدان اولویت اصلاح و رفع نواقص قانونی موجود شده است.

عدم توجه به تدوین سیاست کیفری مؤثر و بازدارنده: در کنار تدابیر پیشگیرانه قانونی، وضع و تدوین پاسخ‌های کیفری در راستای بازدارندگی و پیشگیری از ارتکاب مجدد اعمال ناقص قانون، به‌خصوص تقلب و اجتناب از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. این پاسخ‌ها در کشورهایی با نرخ قابل قبول تمکین مالیاتی و رعایت مقررات به همراه تعیین مسئولیت کیفری اشخاص وجود داشته که این خود مؤید اثر این‌گونه از پاسخ‌ها در نظام مالیاتی می‌باشد. وضع و تدوین سیاست کیفری و تعیین پاسخ‌های مرتبط با آن از شروع تدوین قوانین مالیاتی (۱۳۴۵ هجری خورشیدی) مدنظر قانون‌گذار قرار گرفته است. لکن در هیچ‌یک از موارد تصویب و اجرای قوانین تاکنون، نظام مالیاتی کشور از سیاست کیفری جامع و بازدارنده‌ای برخوردار نبوده است. علت این موضوع را می‌توان در تأثیرپذیری قوانین مالیاتی از اقتصاد تک‌محصولی و رانتی متکی بر نفت و درآمدهای ناشی از آن دانست. در زمان تصویب قوانین مالیاتی، اصل وصول و نیز وصول حداکثری مالیات‌ها به‌عنوان درآمد پایدار، به شکلی قابل توجه تحت تأثیر رشد درآمدهای نفتی و اقتصاد متکی بدان قرار داشته است و از این‌رو، سیاست کیفری مالیاتی به دلیل وضعیت حاکم بر اقتصاد ایران، رشد کافی و بازدارندگی مناسب را به دست نیاورده است. اصلاحات اخیر در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۲ نیز با نوعی شتاب‌زدگی و غفلت در تدوین و تعیین مسئولیت کیفری و تدوین پاسخ‌های کیفری همراه بوده است. بی‌توجهی به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی، علیرغم رویکرد نوین قانون مجازات اسلامی در این‌باره (موضوع تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی)، ابهام در تعیین شرکا در جرم مالیاتی (موضوع ماده ۲۷۶ اصلاحی)، پراکندگی در مقررات کیفری و تعیین ضمانت اجرای عدم تعیین مدت‌زمان تعلیق از فعالیت‌های اقتصادی و برخی از موارد دیگر گویای این امر است (احمدی موسوی و همکاران، ۱۳۹۳).

مالیات و توسعه پایدار

یکی از مهم‌ترین اهداف اخذ مالیات، کاهش شکاف بین درآمدهای طبقات ثروتمند و فقیر است. توسعه به معنی ایجاد رفاه اجتماعی برای توده‌های مردم است. توده‌های مردم، هنگامی از رفاه اجتماعی و اقتصادی برخوردار می‌شوند که توزیع درآمدها به‌صورت عادلانه انجام شود و مردم عادی بتوانند نیازهای اقتصادی خود مانند مسکن، غذا، بهداشت و رفاه را تأمین کنند. در این حالت، کاهش نابرابری‌ها در توزیع درآمد و ثروت نیازمند ابزارهای جداگانه است. با مالیات‌های مستقیم تصاعدی دولت می‌تواند بخش بزرگی از درآمد و دارایی طبقات غنی و مرفه را دریافت نماید. معمولاً به‌منظور جلوگیری از تمرکز ثروت در دست تعداد معدودی ثروتمند و نیز جلوگیری از نابرابری‌های شدید اقتصادی، مالیات بر دارایی، ثروت، بورس، طلا و سایر سرمایه‌های غیرمولد تجویز می‌شود. در یک کشور درحال توسعه، مالیات‌ها مؤثرترین ابزار جهت انتقال منابع به بخش دولتی و هدایت آن‌ها به سمت طرح‌های مولد است. به‌منظور شکستن دوره‌های باطل فقر، افزایش درآمدهای نازل و پس اندازهای اندک و سرمایه‌گذاری‌های ناچیز در اقتصاد، لازم است که سرمایه‌گذاری‌های دولتی افزایش یابد.

دولت می‌تواند با اعمال مالیات‌های مستقیم بر املاک، درآمد، زمین، دارایی، طلا، سود، ثروت، ارث و... درآمدهای اضافی را جذب کند و در پروژه‌های مولد سرمایه‌گذاری به جریان بیندازد؛ بنابراین مالیات‌ها وسیله مؤثری برای انتقال منابع از کانال‌های غیرمولد به کانال‌های مولد، از طریق سرمایه‌گذاری‌های عمومی است که در نتیجه افزایش سرمایه‌گذاری، اشتغال و در پی آن رونق اقتصادی ایجاد شده و در بلندمدت به توسعه پایدار منتهی می‌گردد؛ بنابراین، مالیات مهم‌ترین عامل رشد و توسعه جامعه است که موجب توزیع عادلانه درآمدها، توجه بیشتر به بخش خصوصی و حساسیت بیشتر دولت در زمینه هزینه کرد اعتبارات و درآمدهای مالیاتی شده و همچنین صرف عمران و آبادانی و امور زیربنایی کشور، رونق اقتصادی و ارتقای شاخص‌های آن، رفع مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور مانند تورم و بیکاری و ایجاد عدالت اجتماعی می‌شود. (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۰).

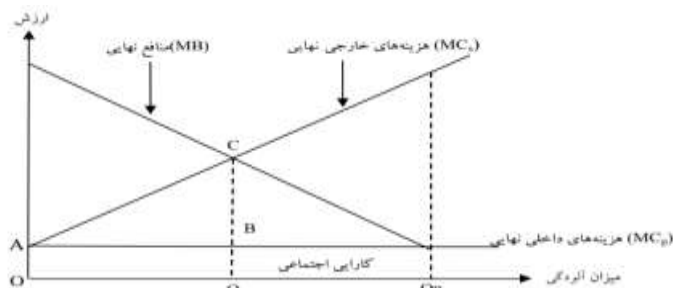
مالیات سبز و توسعه پایدار

مالیات‌ها علاوه بر اینکه ابزاری برای تأمین مالی دولت هستند از جنبه‌های دیگری نیز دارای اهمیت می‌باشند. مالیات‌ها همچنین از ابزارهای اقتصادی دولت جهت دخالت در بازار و وسیله‌ای برای تأمین مالی دولت جهت نیل به اهداف آن شامل ثبات اقتصادی، توزیع عادلانه درآمد و تخصیص بهینه منابع می‌باشند. مالیات‌ها از یکسو بر شرایط توزیعی جامعه تأثیرگذار هستند و از سوی دیگر، با جابجایی منابع از بازاری به بازار دیگر آثار تخصیصی دارند؛ بنابراین، اقتصاددانان همواره در پی شناسایی پایه‌های مالیاتی هستند که کمترین عدم کارایی و هزینه را به

جامعه تحمیل کند. بین انواع مالیات‌ها، یکی از پایه‌های مالیاتی که چنین ویژگی را دارد مالیات‌های محیط زیستی است که بر انواع آلودگی‌های محیط زیستی اعمال می‌شود و نه تنها کارایی را خدشه‌دار نمی‌کند بلکه به دلیل کاهش هزینه‌های ناشی از آلودگی فواید اجتماعی را نیز افزایش می‌دهد. بر این اساس به این نوع مالیات اصطلاحاً مالیات سبز می‌گویند. مالیات سبز بر مبنای هزینه اعمال می‌شود، از این رو گسترده بوده و درآمد مناسبی را برای دولت به همراه دارد و به همین جهت می‌تواند جانشین سایر پایه‌های مالیاتی شود. این نوع مالیات از یکسو اثر اختلال زایی مالیات‌های دیگر را کاهش داده و از سوی دیگر برای جامعه به دلیل کاهش آلودگی فواید زیادی دارد. در سال ۱۹۹۷ برخی نظریه‌پردازان اقتصاد و محیط‌زیست پیشنهاد دادند که برای مقابله با آسیب‌های زیست‌محیطی و نیز حمایت از توسعه پایدار نحوه محاسبه مالیات از مالیات بر درآمد به مالیات بر محیط‌زیست تغییر یابد و آن را به قیمت تمام‌شده محصولات، انرژی و خدمات، افزوده و در نتیجه این مالیات به‌طور کلی از مصرف‌کنندگان اخذ شود. این نوع از مالیات‌ها که بین برخی از کشورها مطرح شده بود هم‌اکنون با افزایش آلودگی فرامرزی و رقابت برای منابع مشترک بین‌المللی و نیز ظهور تحولات و تهدیدات جدی محیط‌زیست جهانی، به‌صورت استقرار یک نظام مالیاتی مورد بحث و تبادل نظر قرار دارد. مالیات‌های زیست‌محیطی به دنبال افزایش درآمد دولت‌ها نیستند بلکه درصدا ارائه اطلاعات دقیق در خصوص قیمت تمام‌شده محصولات زیست‌محیطی است. راهکارهای کنترل آلودگی که پیشنهاد و به‌مورد اجرا گذاشته شده است را در قالب سه گروه دسته‌بندی می‌شوند:

الف- مالیات مستقیم زیست‌محیطی (مالیات پیگو)

پیگو دانشمند انگلیسی در سال ۱۹۲۰ نظریه‌ای ارائه نمود که بر اساس آن منبع آلوده‌کننده باید بر اساس مقدار نهایی خسارتی که به محیط زیست وارد می‌کند مالیات بپردازد. مالیات، منافع شخصی آلوده‌کننده را تحت تأثیر قرار می‌دهد، بر این اساس بدیهی است که حفظ منافع شخصی، بنگاه آلوده‌کننده را وادار می‌سازد تا راهکارهایی برای کاهش پرداخت‌های مالیاتی خود بیابد. از این رو، به‌منظور کاهش میزان مالیات، مقدار تولید خود را کاهش می‌دهد و این امر منجر به کاهش هزینه‌های اجتماعی ناشی از آلودگی نیز می‌شود. در نظریه پیگو مالیات با هزینه نهایی آلودگی بر هر واحد تولید برابر است، در نتیجه بنگاه آلوده‌کننده با کاهش در سطح تولید، به سطح کارآمد تولید یا تخصیص بهینه منابع دست می‌یابد. اگر نرخ مالیات یکسان نباشد و آلوده‌کنندگان با نرخ‌های مالیاتی مختلف مواجه باشند، بنگاه هزینه‌ها را از طریق انتقال فعالیت‌های اقتصادی از یک بخش با نرخ مالیات بالاتر به بخش دیگر با نرخ مالیات پایین‌تر کاهش می‌دهند. از آنجایی که استفاده از ابزار کنترل آلودگی هزینه دارد، واحدهای اقتصادی می‌بایست هزینه ابزار کنترلی و مالیات پرداختی را با یکدیگر مقایسه کنند. با کنترل و کاهش میزان آلودگی، میزان مالیات پرداختی کاهش خواهد یافت. در نمودار زیر چگونگی اعمال مالیات محیط‌زیست (مالیات پیگویی) بر کالای Q به عنوان یک کالای آلوده‌کننده نشان داده شده است:



نمودار ۳- مالیات پیگو، منبع: سید نژاد فهیم و اقدامی، ۱۳۹۰

سطح OA سطح مالیات شرکت بدون در نظر گرفتن مالیات برای آلودگی است. از این رو، بدون مالیات بر آلودگی نتیجه اولیه بازار رقابتی، مقدار تعادلی تولید Qn برای تولیدکننده است. آلوده‌کننده سعی می‌کند که در سطح Qn جایی که منافع به حداکثر مقدار خود می‌رسد به فعالیت بپردازد. در این سطح، تولیدکننده برای آلودگی مالیاتی نمی‌پردازد. شرایط بهینه پارتو زمانی تحقق می‌یابد که مجموع هزینه‌های نهایی (داخلی و خارجی) با مجموع فایده نهایی برابر باشد (نقطه Q) حد بهینه اجتماعی است.

$$\text{هزینه‌های داخلی نهایی (MC}_p\text{)} + \text{هزینه‌های خارجی نهایی (MC}_s\text{)} = \text{منافع نهایی (MB)}$$

منحنی هزینه نهایی خارجی (MCs) هزینه نهایی اجتماعی حاصل از تخریب محیط‌زیست از طریق انتشار آلودگی را نشان می‌دهد. با این روش با وضع مالیات برابر با CB برای هر واحد آلودگی، سطح مطلوب انتشار آلودگی را OQ مشخص می‌کند. این مالیات با برابر نمودن هزینه

های اجتماعی با منافع اجتماعی موجب بالا رفتن کارایی می‌شود. این نوع مالیات به هر واحد انتشار آلاینده‌ها و یا تخریب زیست‌محیطی با نرخ معین تعلق می‌گیرد. مزایا و معایب مالیات بر انتشار آلاینده‌ها به این شرح می‌باشد:

- ۱- از آنجایی که این مالیات به صورت هزینه‌بر واحدهای اقتصادی تحمیل می‌شود واحدهای اقتصادی به منظور حفظ کارایی تولید سعی در کاهش هزینه‌ها و در نتیجه کاهش آلودگی محیط‌زیست خواهند داشت
- ۲- این مالیات می‌تواند به عنوان یک مشوق ابداع و نوآوری برای واحدهای اقتصادی عمل کند. این واحدها برای کاهش بار مالیاتی روش‌های جدید تولید، حمل‌ونقل و استفاده از انرژی و مصرف آن را بکار خواهند گرفت. این موضوع هم از لحاظ توسعه پایدار و هم از لحاظ رقابت‌پذیری بین‌المللی آثار مفیدی را ایجاد خواهد کرد
- ۳- مالیات محیط‌زیست از طریق داخلی کردن هزینه‌های خارجی، کارایی را مجدد به مکانیسم بازار برمی‌گرداند. از سوی دیگر، با جایگزینی این مالیات به جای مالیات‌های دیگر (از آثار درآمدی برای دولت) آثار تخریبی و اختلال زایی سیستم مالیاتی کاهش یافته و به عبارتی کارایی افزایش می‌یابد
- ۴- این مالیات می‌تواند گامی در جهت هماهنگ‌سازی سیاست‌های مالیاتی با فرایند توسعه پایدار به شمار آید.

معایب

- ۱- تأثیر نامطلوب بر واحدهای اقتصادی دارد که به مصرف انرژی وابسته‌اند. مالیات سبز از طریق افزایش هزینه، سطح کارایی واحدهای اقتصادی را کاهش می‌دهد.
- ۲- رقابت بین‌المللی واحدهای اقتصادی مشمول این مالیات به مخاطره می‌افتد. این واحدها به دلیل افزایش هزینه نهایی در موقعیت رقابتی ضعیف قرار می‌گیرند
- ۳- انتقال صنایع و واحدهای اقتصادی به کشورهایی که مالیات کمتری بر انرژی وضع می‌نمایند، به عبارت دیگر، در برخی موارد مالیات محیط‌زیست تأثیر نامطلوب فرار سرمایه را در پی خواهد داشت
- ۴- تأثیرات نامطلوب بر توزیع درآمد در جامعه ایجاد می‌کند. مالیات محیط‌زیست از طریق افزایش قیمت و کاهش مقدار تولید کالاها و خدمات، اقشار کم‌درآمد را تحت فشار قرار می‌دهد (سید نژاد فهیم و اقدامی، ۱۳۹۰).

ب- مالیات غیرمستقیم زیست‌محیطی

نوع دیگری از مالیات‌های زیست‌محیطی مالیات را بر نهادهای تولیدی و یا کالاهای مصرفی که استفاده از آنها به نوعی با آسیب زیست‌محیطی در ارتباط است وضع می‌کنند. مزیت این نوع مالیات، انتقال پایه مالیات بر مصرف و هزینه است. این نوع مالیات به دلیل توجه به مصرف از طریق کاهش تولید، شرایط نگهداری و بهبود تکنولوژی موجب کنترل بیشتر آلاینده‌ها با هزینه بیشتری نسبت به مالیات پیگویی می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم با وجود کارایی کمتر نسبت به انواع قبلی، بیشتر مورد استقبال قرار گرفته‌اند. آن‌ها نسبت به مالیات‌های پیگویی هزینه‌های بیشتری را بر اجتماع وارد می‌سازند و کارخانه‌های صنعتی را مجبور می‌کنند تا اصلاحاتی را در تمام ابعاد مختلف انجام دهند به گونه‌ای که میزان انتشار آلودگی با حداقل هزینه کاهش یابد. این نوع مالیات همانند مالیات پیگو بجای استفاده از سیاست‌های کنترلی و دستوری، متکی بر سیستم قیمتی است. از مقایسه آن با مالیات مستقیم دو نتیجه به دست می‌آید. یکی اینکه مالیات غیرمستقیم نسبت به مالیات پیگو هزینه بیشتری را تحمیل می‌کنند و دیگری اینکه در مواردی حتی ممکن است عدم جلوگیری از تخریب محیط‌زیست بهتر از به کارگیری مالیات غیرمستقیم برای کاهش آلودگی در سطح کارآمد اجتماعی باشد زیرا ممکن است هزینه بخش خصوصی برای کاهش آلودگی بیشتر از منافع اجتماعی حاصل باشد. این مالیات به طرق مختلف در کشورهای جهان مورد استفاده قرار می‌گیرد. مالیات بر انرژی، عوارض کودهای شیمیایی، مالیات بر کربن، مالیات سوخت‌های فسیلی از روش‌های مختلف وضع مالیات غیرمستقیم زیست‌محیطی می‌باشد. مالیات‌های غیرمستقیم زیست‌محیطی این مزیت را دارد که اغلب وضع مالیات بر کالاهای آلاینده محیط‌زیست نسبت به وضع مالیات بر خود آلاینده‌ها که به واسطه راه‌حل وضع مالیات پیگو ضروری می‌باشد آسان‌تر است.

ج- قوانین و مقررات زیست‌محیطی

نوع دیگر روش‌های مقابله با هزینه‌های خارجی آلودگی محیط‌زیستی، ایجاد مقررات دولتی است. این شکل از سیاست‌گذاری محیط‌زیست معیاری قابل قبول از آلاینده‌های محیط‌زیستی را مطرح می‌کند و متخلفان از این معیارها را محکوم به توقف فعالیت مربوط می‌کند. معمولاً با توجه به کاهش رفاهی که به‌هرحال به دلیل توقف تولید کالاها و خدمات اقتصادی رخ می‌دهد این روش جز در مورد آلاینده‌های بسیار پرهزینه اجتماعی کمتر مورد توجه اقتصاددانان است. این مقررات در سیستم مالیات بر درآمد شرکت‌ها به صورت مشوق‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در تجهیزات ذخیره انرژی و تجهیزات کاهش آلودگی، استفاده از روش استهلاک فزاینده، تخفیف مالیاتی برای استفاده از

فرآورده‌های بازیافتی و مشوق‌های مالیاتی برای جنگل‌کاری نمایان می‌گردد. این مقررات و قوانین می‌توانند همان آثاری را که مالیات‌های غیرمستقیم زیست‌محیطی دارند داشته باشند. به‌عنوان مثال، سیاست‌های تشویقی برای سرمایه‌گذاری در تجهیزات کاهش آلودگی مشابه مالیات‌های غیرمستقیم زیست‌محیطی هستند زیرا آن‌ها نیز ممکن است تنها یک بعد کاهش آلودگی را مورد توجه قرار دهند. در نتیجه ممکن است هدف کاهش آلودگی با کمترین هزینه به دست نیاید و زمینه ناکارایی اجتماعی و اقتصادی را فراهم آورند. مخارج مالیاتی ممکن است هر یک از کارخانه‌ها را به کاهش انتشار آلاینده‌ها تشویق کند، اما یارانه‌ای که به مخارج مالیاتی تعلق می‌گیرد انگیزه خروج کارخانه‌های آلاینده را تضعیف می‌کند و یا در مجموع می‌تواند باعث افزایش انتشار آلودگی گردد. پس مقررات و قوانین زیست‌محیطی که شکل مخارج مالیاتی را به خود می‌گیرند می‌توانند معرف منبع دیگری از ناکارایی باشند که در مالیات‌های غیرمستقیم زیست‌محیطی وجود ندارند (سید نژاد، فهیم و اقدامی، ۱۳۹۰).

ایزد خواستی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی اثرات اصلاح مالیات‌های زیست‌محیطی و ساختار مخارج دولت بر رشد اقتصادی و رفاه در چارچوب یک الگوی تعادل عمومی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از تحلیل‌های نظری و تجربی بیانگر این است که سیاست‌های اصلاحات مالیاتی به همراه تغییر در ساختار مخارج دولت در حوزه آموزش و ممانعت از انتشار آلاینده‌ها بر تخصیص منابع و رفاه در بلندمدت اثرگذار است اما دامنه اثرات آن بر رشد اقتصادی و رفاه تغییر می‌کند و بستگی به پارامترهای مدل دارد. امیری و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی وضعیت فعلی نظام مالیاتی در چارچوب شاخص‌های مالیاتی و تبیین هدف‌گذاری‌های برنامه ششم در خصوص هریک از این شاخص‌ها پرداختند. مؤلفه‌های اصلی شناسایی شده توسط ۱۰ خبره با رویکرد دلفی ارزیابی شده و در نهایت ۳۱ مؤلفه که در نظام مالیاتی احتمال وجود آن می‌رفت، شناسایی شدند و ناکارآمدی سیستم حقوقی به‌عنوان مهم‌ترین مؤلفه معرفی شد. ترکی هرچگانی و دهمرده (۱۳۹۷) در مطالعه خود به این نتیجه رسید که با افزایش نرخ‌های مالیات سبز، هزینه‌های سلامت ناشی از کاهش آلودگی هوا به‌طور قابل‌توجهی کاهش می‌یابد. همچنین ارزیابی مالی این تأثیرات بر شاخص‌های سلامت از جمله مرگ‌ومیر، بیماری و اثرات غیر سلامت ناشی از آلودگی هوا نشان داد که می‌توان با اعمال مالیات سبز تا حد زیادی هزینه‌های سلامت ناشی از آلودگی هوا را کاهش داد. سالم و نادمی (۱۳۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که مالیات‌ها تا یک حد آستانه، تأثیر معناداری بر بهبود توزیع درآمد نداشته‌اند، اما پس از گذشت از این حد آستانه، افزایش نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، باعث بدتر شدن توزیع درآمد شده است دلیل آن نیز ضعف نظام مالیاتی بوده که عمده فشار مالیاتی بر بخش تولید و نیز بر بخش حقوق‌بگیران است و مشاغل دلالی و غیر مولد را در برنمی‌گیرد. همچنین خداداد کاشی و اکابری (۱۳۹۴) در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که درونی کردن هزینه‌های آلودگی محیط‌زیست با وضع مالیات بر کربن آثار رفاهی و زیست‌محیطی مثبت داشته و این آثار با وضع مالیات غیر متوازن بهبود می‌یابد.

ناتالی ماتیو (۲۰۱۷) به این نتیجه رسیدند که به‌مرور زمان مزایای مالیاتی رو به کاهش داشته که باعث آسیب به بخش‌های مختلف اقتصادی گردیده لذا نوسازی نظام مالیاتی به‌عنوان بخش فعال اقتصاد اجتماعی پیشنهاد می‌گردد. به این نتیجه رسیدند که نسل‌های آینده و افراد بالای ۶۵ سال بهره قابل‌توجهی از مالیات بر کالاهای مخرب زیست‌محیطی نمی‌برند. همچنین در مورد مالیات بر انتشار آلاینده‌ها افراد بالای ۲۵ سال و نسل‌های آینده سود چندانی نخواهند برد. دوم اینکه برخلاف مالیات‌های متکی بر کالاهای مخرب، مالیات‌های مبتنی بر انتشار آلاینده‌ها دارای اثرات منفی بزرگ‌تر غیر رفاهی و غیر زیست‌محیطی هستند و از طرفی دارای اثرات مثبت رفاهی و زیست‌محیطی بیشتری برای نسل‌های آینده هستند؛ بنابراین تحلیل‌های این مطالعه نشان داد که این اصلاحات به‌تنهایی نمی‌توانند به دستیابی توسعه پایدار کمک کنند، زیرا آن‌ها باعث توزیع نابرابر رفاه میان نسل‌ها می‌گردند. آدام و همکاران^۱ (۲۰۱۵) در مطالعه خود مطرح می‌کنند که نابرابری درآمد تأثیر معناداری بر ساختار مالیات در کشورهای در حال توسعه و حتی توسعه‌یافته دارد؛ بطوریکه هرچه قدر نابرابری درآمدی در این کشورها بیشتر باشد مالیات بر سرمایه بخش بیشتری از درآمد مالیاتی را به خود اختصاص داده و از این منظر موجب کاهش رشد اقتصادی خواهد شد. کانوایر و همکاران^۲ (۲۰۱۳) در مطالعه خود به بررسی تأثیر ساختارهای مالیاتی بر رشد اقتصادی کشورهای امریکای لاتین پرداختند و به این نتیجه رسیدند که درآمد بر اشخاص حقیقی تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی دارد ولیکن درآمد بر شرکت‌ها اثر منفی بر رشد اقتصادی دارد.

مواد و روش تحقیق

به‌منظور دستیابی به اهداف و ارائه پاسخ به سؤالات تحقیق، گردآوری داده‌ها در دو مرحله انجام شده است. اول، در گام نخست به‌منظور تدوین ادبیات موضوعی و تبیین چارچوبی برای تدوین الگو، طی یک پرسشنامه باز، موضوع از ۴۶ نفر از خبرگان تحقیق مورد نظرخواهی قرار گرفت.

¹ Nathalie Mathieu

² Adam et.al

³ Canavier et.al

دوم، مدل مفهومی تحقیق مشتمل بر شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، کنش‌ها و تعاملات، مقوله محوری و پیامدها تعیین شد که در نهایت از ۱۱۲ نفر مطلع در حوزه مالیات مورد اعتبارسنجی قرار گرفت. پرسشنامه‌ها پس از انجام هماهنگی، از طریق مراجعه حضوری، پست سفارشی و پست الکترونیک برای ۵۰ نفر از خبرگان تعیین شده ارسال شد، لیکن در ادامه مراحل گردآوری اطلاعات و داده‌های تحقیق، تعداد ۴۶ نفر از آنان همکاری نموده و پرسشنامه را تکمیل و ارائه نمودند. اطلاعات جمعیت شناختی گروه خبرگان نهایی شامل سطح تحصیلات و گروه‌ها و سوابق شغلی و ترکیب سنی در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- سطح تحصیلات اعضای گروه خبرگان تحقیق

مدرک تحصیلی	لیسانس	لیسانس فوق	دکتری	فوق دکتری	جمع کل
تعداد	۱۱	۲۹	۵	۱	۴۶
درصد	۲۴	۶۳	۱۱	۲	۱۰۰
مدرک تحصیلی	حسابداری	اقتصاد	مدیریت	سایر	جمع کل
درصد	۲۸	۲۶	۳۴	۱۱	۱۰۰

همان گونه که در جدول (۱) قابل مشاهده است، ۱۱ درصد از پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه در مقطع دکتری، ۶۳ درصد مقطع فوق لیسانس، ۲۴ درصد لیسانس و ۲ درصد فوق دکتری می‌باشد. با توجه به نحوه توزیع تحصیلات پرسش‌شوندگان، این نکته می‌تواند مورد توجه قرار گیرد که نتایج تحقیق بر اساس نظر افراد صاحب‌نظر که بخش قابل توجهی از گروه خبرگان را تشکیل می‌دهند، به دست آمده و این امر می‌تواند به عنوان تأییدی بر قابلیت اعتماد نتایج تحقیق مدنظر قرار گیرد. ویژگی‌های اعضای گروه خبرگان نشان می‌دهد سعی شده تا حد امکان از مناسب‌ترین گروه از منظر آگاهی عمیق، وسعت نظر و تجربه کافی برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر استفاده شود. در ادامه ضمن بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌های تحقیق، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخ‌های ارائه شده توسط اعضای گروه خبرگان تحقیق و در نهایت تبیین مدل و بررسی اعتبار آن در کشور ارائه می‌گردد.

در این تحقیق، روایی و اعتبار ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه) با توجه به مرور ادبیات موضوعی پژوهش و استخراج متغیرها از آن که در حقیقت همان نظر متخصصان و خبرگان است، مورد ارزیابی قرار گرفت و پرسشنامه طراحی شده، پیش از انجام تحقیق، به تأیید اساتید محترم رسیده است. لازم به ذکر است، برای اطمینان از روایی پرسشنامه نیز، ۱۵ نسخه آن در مطالعه مقدماتی بر روی افرادی که به طور تصادفی انتخاب شدند، توزیع شد و پاسخ‌ها مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت. برای بررسی پایایی پرسشنامه نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. اگر ضریب آلفای به دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه تحقیق حاضر، مقدار ۰/۸۸ به دست آمده که بزرگ‌تر از مقدار استاندارد ۰/۷ است. لذا می‌توان به این نتیجه رسید که پرسشنامه‌های تحقیق حاضر از پایایی مناسبی برخوردار است.

در این مطالعه، به منظور تحلیل داده‌ها، از روش ترکیبی بهره گرفته شده است. روش ترکیبی، تلفیقی از دو روش تحقیق کیفی و کمی است. در بخش کیفی، از روش تحلیل محتوا برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. در این روش متغیرها و مضامین الگوی مفهومی تحقیق با استفاده از رویکرد شناسه گذاری و طی سه مرحله شناسه گذاری باز، محوری و انتخابی مورد شناسایی قرار گرفتند. در مرحله شناسه گذاری باز، داده های گردآوری شده از پرسش‌نامه باز مورد بررسی قرار گرفته و مفاهیمی استخراج شد. پس از شناسه گذاری باز، در شناسه گذاری محوری، ابتدا پدیده محوری پژوهش بر اساس تأکیدات پرسش‌شوندگان و مبانی نظری تحقیق تعیین شد. سپس مقوله‌ها شامل شرایط علی، شرایط زمینه ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها مورد شناسایی قرار گرفته و نحوه تعاملات آن‌ها به شکل یک مدل پارادایمی طراحی شد. شناسه گذاری انتخابی، سومین مرحله از روش شناسه گذاری است. این مرحله در واقع فرایند پالایش نظریه و مرحله اصلی نظریه پردازی است. به عبارت دیگر، بر اساس نتایج دو مرحله پیشین شناسه گذاری، به تولید نظریه پرداخته و به این ترتیب مقوله محوری را به شکلی نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده و مقوله‌هایی که نیازمند بهبود و توسعه بیشتری بودند، اصلاح شد (درویشی و همکاران، ۱۳۹۳). در بخش کمی پژوهش نیز از روش مدل سازی معادلات ساختاری (حداقل مربعات جزئی) با نرم افزار PLS استفاده شده است.

بحث و ارائه یافته‌ها

تحلیل داده‌ها در رویکرد تحلیل محتوا بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی صورت می‌گیرد. در ادامه مراحل کدگذاری باز و محوری، به عنوان مراحل اولیه نظریه پردازی و نیز کدگذاری انتخابی به عنوان مرحله نظریه پردازی توضیح داده می‌شود. در مرحله کدگذاری باز داده‌های گردآوری شده از پرسشنامه باز بررسی شده و سعی شده است مفاهیمی از عمق موارد مطرح شده، استخراج

گردد. علت نام‌گذاری این مرحله به کدگذاری باز، این است که بدون محدودیت به نام‌گذاری مقوله‌ها پرداخته شده است. به عبارتی در کدگذاری باز، با تفکری باز به نام‌گذاری مقوله‌ها پرداخته شده و محدودیتی در تعداد کدها و مقوله‌ها وجود ندارد. نتایج حاصل از کدگذاری باز به شرح جدول (۲) می‌باشد.

جدول ۲- کدگذاری باز

مقوله‌ها	مفاهیم	کدهای مشترک	
عوامل تکنولوژیکی	کیفیت درک شده	کاهش هزینه‌های وصول مالیات از طریق استفاده از سیستم پرداخت الکترونیک	
		مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی	
		مشارکت، همکاری و توافق جمعی	
		برقراری عدالت اجتماعی	
	شفاف بودن فعالیت‌های اقتصادی	اختیارات قانونی و فناوری	
		اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی	
	قابلیت استخراج آمار فعالیت‌های اقتصادی	دریافت اطلاعات متقابل مؤدیان و سازمان امور مالیاتی	
	امنیت اطلاعات	دسترسی ذینفعان به اطلاعات کافی، بهنگام و منظم	
		حفظ امنیت اطلاعات اشخاص	
	دولت الکترونیک	تکمیل و راه‌اندازی سامانه‌های الکترونیکی	
عوامل فرهنگی	مقبولیت عمومی	تأمین حداکثری مخارج دولت و ارتقای سطح اعتماد جامعه به نظام مالیاتی	
		درک صحیح عموم از نتایج مثبت مالیات بر اقتصاد کشور	
	آموزش و اطلاع رسانی	رعایت ارزش‌های اخلاقی	
		انجام برنامه‌های مطالعاتی به‌منظور آشنایی با تجربیات و الگوهای موردنظر در کشورهای منتخب	
	فرهنگ مالیاتی	فرهنگ‌سازمانی	
		حسن شهرت سازمان	
		فرهنگ پرداخت به‌موقع مالیات	
	عوامل محیطی	عوامل قانونی	قوانین و مقررات مالیاتی
			وجود ضمانت اجرایی لازم
حمایت دولت		برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل	
		اعتراض به تشخیص و رسیدگی مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و ارائه خدمات به مؤدیان	
عوامل اقتصادی		افزایش سطح بهره‌وری	
		افزایش کارایی و اثربخشی منابع مالی دولت	

مقوله‌ها	مفاهیم	کدهای مشترک
	عوامل اجتماعی	برقراری عدالت اجتماعی از طریق مالیات
	عوامل زیست‌محیطی	تعیین پایه‌های مالیاتی با در نظر داشتن الزامات زیست‌محیطی
اعتماد	برآوردن انتظارات	ارتباطات مؤثر سازمان امور مالیاتی با مؤدیان مالیاتی و بحث‌های انتقادی ضمن تعامل سازنده
		پیاده‌سازی و نظارت مؤثر بر نظام مالیاتی مطلوب
		ایجاد سیستم حسابداری و گزارشگری قوی و اطمینان از فرایند مناسب افشای اطلاعات
		مسئولیت راهبری، عملکرد و اثربخشی اقدامات
		برخورد یکسان و با عدالت با همه مؤدیان اعم از خرد و عمده
		امکان دفاع برای مؤدیان در صورت تجاوز به حقوق آن‌ها
شفافیت	الزامات شفافیت	شفافیت اطلاعات
		نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و سلامت صورت‌های مالی و کنترل داخلی
	نظارت	واحدها و مکانیسم‌های نظارتی برون‌سازمانی و تأثیرگذار در استقرار و کنترل عملکرد نظام مالیاتی
		گسترش و ارتقای فرهنگ مالیات از طریق اجرای برنامه‌های تشویقی برای مؤدیان خوش‌حساب و تنبیهی برای متخلفان
فساد اقتصادی	بسترهای اجرایی کاهش فساد اقتصادی و فرار مالیاتی	عدالت
		کاهش میزان معوقات مالیاتی
	بسترهای نظارتی کاهش فرار مالیاتی	انجام درست و کامل وظایف و مسئولیت‌ها توسط هر یک از ارکان حاکمیتی و اجرایی
		تعیین مرجع قانونی نظارتی واحد بر کلیه اقدامات اجرایی مالیات ستانی
		اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

پس از کدگذاری باز، در کدگذاری محوری ابتدا پدیده محوری پژوهش که در این تحقیق اصلاح نظام مالیاتی می‌باشد، بر اساس تأییدات پرسش‌شوندگان و مبانی نظری تحقیق تعیین شده است. سپس مقوله‌ها شامل شرایط علی (عواملی که منجر به وجود آمدن پدیده محوری می‌شوند)، شرایط زمینه‌ای (شرایط خاص و تأثیرگذار)، شرایط مداخله‌گر (شرایط عام مؤثر) و پیامدها شناسایی شده‌اند. سومین مرحله از روش کدگذاری، کدگذاری انتخابی است. در طول فرایند کدگذاری انتخابی، متن پاسخ‌ها دوباره بررسی شد و جملات و ایده‌هایی که بیانگر ارتباط بین مقوله‌ها بودند مجدداً مورد توجه قرار گرفتند؛ در این مرحله، مقوله یا پدیده محوری را که سایر مقولات بر محور آن می‌گردند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، شرحی انتزاعی برای فرایندی که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، ارائه شده است. نتایج کدگذاری باز و محوری، منتج به کدگذاری انتخابی، بیان می‌دارد که اصلاح نظام مالیاتی تابعی از شرایط علی (وجود قوانین مالیاتی، دولت الکترونیک، مقبولیت عمومی، آموزش و اطلاع رسانی، شرایط محیطی و فرهنگ)، شرایط زمینه‌ای (شفاف بودن فعالیت اقتصادی، قابل استخراج بودن اطلاعات، کیفیت درک شده) و شرایط مداخله‌گر (امنیت اطلاعات اقتصادی) است. این عوامل، شرایط را برای اعمال کنش‌ها و تعاملات (الزامات و نظارت) مهیا می‌کند که پیامدهای (اصلاح نظام مالیاتی، پذیرش عمومی، کاهش فرار مالیاتی) را به دنبال دارد. شکل (۱) حاصل

تجزیه و تحلیل مجدد داده‌های پژوهش بر اساس مدل پارادایمی است و نتایج کدگذاری انتخابی در این پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱- مدل پارادایمی اولیه حاصل از مرحله کیفی تحقیق

بنابراین بر اساس بیان روایتی مؤلفه‌های به‌دست‌آمده طی پارادایم کدگذاری محوری و انتخابی، روابط بین آن‌ها را می‌توان در قالب قضایای زیر بیان نمود. لازم به توضیح است تمامی متغیرهای مندرج در مدل بر اساس نظر خبرگان تحقیق به‌دست‌آمده است و مدل به‌صورت بی‌طرفانه تدوین شده است.

۱- از جمله عوامل علی تأثیرگذار بر نظام مالیاتی می‌توان به وجود قوانین مالیاتی^۱ و دولت الکترونیک و عوامل محیطی، پذیرش عمومی، آموزش و اطلاع رسانی و فرهنگ اشاره نمود.

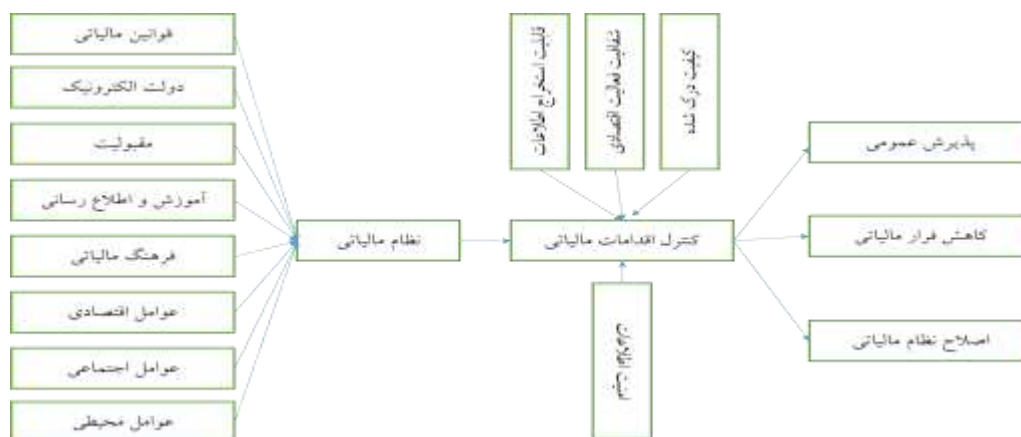
۲- همچنین شفافیت فعالیت‌های اقتصادی، قابلیت استخراج اطلاعات اقتصادی شهروندان و کیفیت درک شده زمینه خاصی را جهت اجرای کنش‌ها و تعاملات که همان کنترل نتایج اقدامات مالیاتی است، تبیین می‌کنند. کنترل نتایج اقدامات مالیاتی شامل ایجاد بسترهای لازم و قوانین الزام‌آور و بحث نظارت شامل الزام به ارائه اطلاعات اظهاری لازم و امکان احتساب حجم فعالیت‌ها و ساماندهی آن‌ها، کنش‌ها و تعاملات هستند.

۳- از امنیت اطلاعات نیز می‌توان به‌عنوان بستری عام جهت اجرای کنش‌ها و تعاملات یادکرد.

۴- در نهایت نیز نظام مالیاتی تحت تأثیر شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و کنش‌ها و تعاملات، پیامدهایی همچون پذیرش عمومی، اصلاح نظام مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی را به همراه دارند.

قضایای فوق رابطه بین متغیرهای تأثیرگذار بر تبیین عوامل مؤثر بر نظام مالیاتی و پیامدهای آن را منعکس می‌کند. بر مبنای یافته‌های مدل پارادایمی پژوهش و فرضیه‌های مذکور، مدل مفهومی ارائه‌شده در شکل (۲) روابط بین مقوله‌های اصلی حاصل از فرایند تحلیل کیفی را نشان می‌دهد.

^۱ منظور قوانینی است که به مالیات و اصلاح نظام مالیاتی و اقدامات آن چارچوب می‌بخشد. قوانینی که بر ضوابط، مالیات ستانی، برخورد با فرار مالیاتی و غیره تأکید دارد.



شکل ۲- مدل مفهومی اصلاح نظام مالیاتی

برآزش مدل مفهومی تحقیق

در ادامه به منظور برآزش مدل دو نوع آزمون مطرح می‌شود:

(۱) آزمون الگوی اندازه‌گیری که مربوط به بررسی روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری است.

(۲) آزمون الگوی ساختاری که به آزمون فرضیات تحقیق و اثر متغیرهای پنهان بر یکدیگر مربوط است.

در مرحله اول، پایایی و روایی مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد. پایایی آزمون، به دقت اندازه‌گیری و ثبات آن مربوط است. پایایی دو معنای متفاوت دارد. یک معنای پایایی، ثبات و پایایی نمرات در طول زمان است و بدین معناست که اگر یک آزمون چند بار در مورد یک پاسخگو اجرا شود، نمره آن در همه موارد یکسان است. معنای دوم پایایی؛ به همسانی گویه‌ها اشاره دارد و به این مفهوم است که سؤال‌های آزمون تا چه اندازه‌ای با یکدیگر همبستگی دارند. برای بررسی پایایی و همسانی درونی مدل به روش PLS ملاک‌های مختلفی وجود دارد:

بررسی پایایی (همسانی درونی) هر یک از گویه‌ها

پایایی هر یک از گویه‌ها به مقدار بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌شده اشاره دارد و برای مشخص کردن اینکه شاخص‌های اندازه‌گیری (متغیرهای مشاهده‌شده) تا چه اندازه برای سنجش متغیرهای پنهان قابل قبول‌اند، مورد استفاده قرار گرفته و حداقل مقدار قابل قبول آن ۰/۳ و بارهای عاملی ۰/۴ سطح معنی‌داری متوسط را نشان می‌دهند. در تحلیل‌های عاملی تأییدی مقادیر بارهای عاملی بالاتر از ۰/۵ نشانگر سطح معنی‌داری قوی و همبستگی زیاد بین متغیرهای مشاهده‌شده بوده و نیز بیانگر آن است که سازه خوب تعریف شده است. مدل اندازه‌گیری با حذف گویه‌های مذکور مجدداً بررسی شده و مقدار بارهای عاملی سؤالات در جدول (۳) نشان داده شده است:

جدول ۳- بارهای عاملی و معنی‌داری آن

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره t
اصلاح قوانین مالیاتی	Q32	۰/۸۹	۱۴/۳۱
	Q28	۰/۸۲	۷/۴۸
دولت الکترونیک	Q29	۰/۶	۴/۰۶
	Q4	۰/۸۹	۱۴/۲
مقبولیت	Q3	۰/۹۴	۱۹/۹۲
	Q9	۰/۷۳	۵/۵۹
آموزش و اطلاع رسانی	Q10	۰/۷۴	۵/۶۳
	Q30	۱/۱۴	۱۷/۹۲
فرهنگ مالیاتی	Q20	۰/۷۴	۶/۵
	Q21	۰/۸۰	۲/۳۱
شفافیت فعالیت اقتصادی	Q16	۰/۷۱	۲/۰۹
	Q17	۰/۶۸	۱/۶۳
قابلیت استخراج کامل اطلاعات	Q18	۰/۵۰	۱/۷۶
	Q31	۰/۷۶	۹/۸/۵
کیفیت درک شده			
نظام مالیاتی			

۱۴/۹۹	۰/۹۴	Q33	امنیت اطلاعات
۱۱/۱۲	۰/۶۸	Q43	
۲/۶	۰/۶۳	Q12	
۲/۹	۰/۸۵	Q14	کنترل نتایج اقدامات
۷/۳۴	۰/۷۳	Q22	
۷/۲۹	۰/۶۱	Q23	
۷/۶۶	۰/۶۷	Q24	
۶/۴۱	۰/۵۷	Q25	
۶/۰۹	۰/۵۹	Q26	
۷/۱۹	۰/۵۷	Q27	پذیرش عمومی
۱۸/۲۴	۱/۰۷	Q7	
۶/۷	۰/۷۹	Q35	کاهش فرار مالیاتی
۴/۹	۰/۶۳	Q37	
۷/۸	۰/۶۶	Q38	
۴/۷	۰/۶۶	Q39	
۶/۲	۰/۷۴	Q40	
۹/۲	۰/۸۴	Q41	اصلاح نظام مالیاتی
۹/۰	۰/۸۷	Q42	

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

** تعدادی از گویه‌ها دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ بودند؛ لذا مدل اندازه‌گیری با حذف گویه‌های مذکور مجدداً بررسی شده است. همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، بار عاملی تمامی گویه‌ها بالاتر از ۰/۴ می‌باشد همچنین مقادیر به‌دست‌آمده برای معناداری مدل (بارهای عاملی مقادیر t مربوط به آزمون Bootstrapp) نیز نشان‌دهنده معناداری بارهای عاملی می‌باشد. لذا از تمامی گویه‌های مندرج در جدول (۳) در تحلیل‌های بعدی مورد استفاده قرار خواهند گرفت.

پایایی ترکیبی متغیرهای تحقیق (ضریب دیلون - گلدشتاین (p)) دومین ملاک پایایی، پایایی ترکیبی است و نسبت به آلفای کرونباخ معیار مدرن‌تری جهت تعیین پایایی محسوب می‌شود؛ زیرا شاخص آلفای کرونباخ فرض بر این دارد که متغیرهای مشاهده‌پذیر هر مدل اندازه‌گیری دارای وزن‌های یکسانی هستند و در واقع اهمیت نسبی آن‌ها را باهم برابر در نظر می‌گیرد؛ اما در شاخص پایایی ترکیبی این فرض وجود ندارد. در پایایی مرکب هنگام محاسبه از بارهای عاملی گویه‌ها استفاده می‌شود که مقادیر پایایی مرکب را به نسبت آلفای کرونباخ بیش‌تر و بهتر نشان می‌دهد. با وجود اینکه مقدار ضریب پایایی ترکیبی باید بالاتر از ۰/۷ باشد، اما در صورت پایین بودن تعداد سؤالات و یا افراد نمونه آماری، مقدار ۰/۶ نیز قابل قبول می‌باشد (طالبی و دهقان، ۱۳۹۲).

جدول ۴- نتایج بررسی پایایی ترکیبی متغیرهای تحقیق

پایایی مرکب	عنوان متغیرها
۰/۸۵	اصلاح نظام مالیاتی
۱/۲۹	شفافیت فعالیت اقتصادی
۰/۹۰	آموزش و اطلاع رسانی
۰/۸۰	مقبولیت
۰/۸۲	کاهش فرار مالیاتی
۰/۷۱	فرهنگ مالیاتی
۰/۷۵	قابلیت استخراج اطلاعات

۱/۰۱	نظام مالیاتی
۰/۶۸	دولت الکترونیک
۰/۷۲	امنیت اطلاعات
۰/۷۹	قوانین مالیاتی
۰/۶۷	کیفیت درک شده
۰/۷۹	کنترل نتایج
۱/۱۵	پذیرش عمومی

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

همان‌طور که در جدول (۵) ملاحظه می‌شود، ضریب پایایی مرکب برای کلیه متغیرهای تحقیق در سطح قابل قبولی و بالای ۰/۶ قرار دارد.

بررسی روایی متغیرها

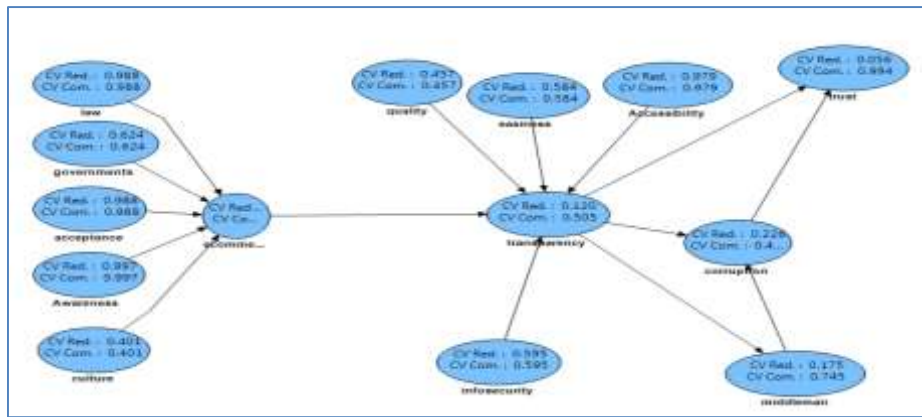
در بحث روایی مدل اندازه‌گیری، روایی همگرا از طریق معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بررسی می‌شود. این شاخص نشان‌دهنده میزان واریانس است که یک سازه از نشانگرهایش به دست می‌آورد که در صورت بیش‌تر شدن این معیار از ۰/۴، روایی همگرای ابزار اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

جدول ۵- بررسی روایی همگرای متغیرهای تحقیق

AVE	عنوان متغیرها
۰/۷۴	بهبود نظام مالیاتی
۱/۲۹	دسترس‌پذیری به اطلاعات
۰/۹۰	آموزش و آگاهی
۰/۸۰	پذیرش و مقبولیت
۰/۴۹	بسترهای نظارتی و اجرایی کاهش فساد اقتصادی و فرار مالیاتی
۰/۵۵	فرهنگ
۰/۶۰	سهولت استفاده از اطلاعات
۱/۰۱	نظام مالیاتی
۰/۵۲	دولت الکترونیک
۰/۵۶	امنیت اطلاعات و حریم خصوصی
۰/۷۹	قوانین الزام‌آور
۰/۴۱	کیفیت درک شده
۰/۴۰	الزامات و نظارت‌ها
۱/۱۵	اعتماد عمومی

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

همچنین کیفیت مدل طراحی شده نیز در این تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است. همان‌گونه که در شکل (۱) نشان داده شده است، عدد مقابل CV-red شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی (CV-Redundancy) است که کیفیت مدل ساختاری را نشان می‌دهد و اعدادی که در مقابل CV-Com نوشته شده‌اند، شاخص بررسی اعتبار اشتراک یا روایی متقاطع (CV-Communality) را نشان می‌دهند. اعداد مثبت نشانگر کیفیت مناسب مدل است. این شاخص‌ها همچنین به‌طور خلاصه در شکل زیر نشان داده شده است:



شکل ۳- نتایج آزمون کیفیت مدل

همچنین به منظور بررسی کفایت و کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری، مجموع مجذورات خطای پیش‌بینی (SSE) برای هر بلوک متغیر مکنون و $1 - \frac{SSE}{SSO}$ شاخص واریسی اعتبار مشترک را نشان می‌دهد.

جدول ۷- شاخص واریسی اعتبار اشتراک متغیرهای پنهان

مجموع	SSO	SSE	1-SSE/SSO
اصلاح نظام مالیاتی	۵۹۶.۰۰۰۰۰	۱۵۲.۰۷۳۰۰۴	۰.۷۴۴۸۴۴
شفافیت فعالیت‌های اقتصادی	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۶.۳۰۳۱۵۹	۰.۹۷۸۸۴۸
آموزش و اطلاع رسانی	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۰.۸۶۱۰۹۳	۰.۹۹۷۱۱۰
مقبولیت	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۳.۴۳۹۷۱۹	۰.۹۸۸۴۵۷
کاهش فرار مالیاتی	۱۴۹.۰۰۰۰۰	۸۲۲.۳۹۱۷۰۸	۰.۴۴۸۰۵۹
فرهنگ مالیاتی	۵۹۶.۰۰۰۰۰	۳۵۶.۹۰۸۵۰۱	۰.۴۰۱۱۶۰
قابلیت استخراج اطلاعات	۵۹۶.۰۰۰۰۰	۲۴۸.۰۸۱۱۵۹	۰.۵۸۳۷۵۶
نظام مالیاتی	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۰.۱۴۸۱۹۳	۰.۹۹۹۵۰۳
دولت الکترونیک	۵۹۶.۰۰۰۰۰	۲۲۳.۸۷۹۹۳۰	۰.۶۲۴۳۶۳
امنیت اطلاعات	۵۹۶.۰۰۰۰۰	۲۴۱.۳۷۶۴۴۳	۰.۵۹۵۰۰۶
قوانین مالیاتی	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۳.۶۳۸۹۳۳	۰.۹۸۷۷۸۹
کیفیت درک شده	۸۹۴.۰۰۰۰۰	۴۸۵.۸۸۰۸۶۹	۰.۴۵۶۵۰۹
کنترل‌ها	۱۷۸۸.۰۰۰۰۰	۸۸۴.۶۳۲۶۷۹	۰.۵۰۵۲۳۹
پذیرش عمومی	۲۹۸.۰۰۰۰۰	۱.۶۶۸۷۳۷	۰.۹۹۴۴۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

با توجه به اینکه شاخص واریسی اعتبار مشترک تمامی متغیرهای پنهان مثبت می‌باشد، بنابراین مدل اندازه‌گیری از کیفیت مناسب برخوردار است. با توجه به اهداف و سؤالات مطروحه در این تحقیق، سؤالات از طریق پرسشنامه و اطلاعات جمع‌آوری شده مورد آزمون قرار گرفتند و نتایج حاصل از آن‌ها به شرح ذیل مطرح گردیده‌اند:

جدول ۸- ضرایب اثرگذاری متغیرهای تحقیق

متغیر تأثیرگذار	متغیر تأثیرپذیر	ضریب	آماره t
قوانین مالیاتی دولت الکترونیک مقبولیت اطلاع رسانی فرهنگ مالیاتی	نظام مالیاتی	-۰/۰۰۱	۰/۰۲۳
		-۰/۳۱۴	۴/۰۰۱
		-۰/۰۵۹	۱/۲۴
		-۰/۰۲۵	۰/۸۱۱
		-۰/۱۶۶	۲/۱۸
شفاف بودن فعالیت اقتصادی قابلیت استخراج اطلاعات	کنترل‌ها	-۰/۰۳۹	۱/۱۴
		-۰/۲۸۲	۴/۹۲

۰/۷۳۷	۰/۰۲۷		کیفیت درک شده
۱/۹۶	۰/۱۰۸		امنیت اطلاعات
۱۰/۴	۰/۴۸۴	اطلاح نظام مالیاتی	کنترل‌ها
۱۰/۳۴	۰/۴۸۵	کاهش فرار مالیاتی	
۰/۹۰۱	۰/۰۴	پذیرش عمومی	نظام مالیاتی
۶/۳۷	۰/۳۳۲	کنترل‌ها	
۱/۰۵	۰/۲۰۹	پذیرش عمومی	کاهش فرار مالیاتی
۶/۵۲	۰/۳۴۶	کاهش فرار مالیاتی	اصلاح نظام مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۴۰۲

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، از میان عوامل علی در نظر گرفته‌شده برای نظام مالیاتی، دولت الکترونیک و فرهنگ مالیاتی دارای تأثیر مثبت و معنادار هستند. همچنین امنیت اطلاعات افراد و شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و قابلیت استخراج اطلاعات در این فضا تأثیرگذار (مثبت) به دست‌آمده است. بر اساس نتایج، اقدامات کنترلی بر اصلاح نظام مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی تأثیرگذار است. نظام مالیاتی بر اقدامات کنترلی تأثیر مثبت و معنادار دارد. با کاهش بیشتر فرار مالیاتی، پذیرش عمومی ارتقا می‌یابد و همچنین اصلاح نظام مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی تأثیرگذار است.

نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

بر اساس نتایج حاصل از تحقیق حاضر، از منظر پرسش‌شوندگان تحقیق، دولت الکترونیک، فرهنگ‌سازی مالیاتی، شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و قابلیت دسترسی به اطلاعات و امنیت اطلاعات از عوامل مؤثر بر بسط و اصلاح نظام مالیاتی می‌باشند. تأثیرگذاری این عوامل به لحاظ آماری مثبت و معنادار بوده است. همچنین با اصلاح نظام مالیاتی، به شکلی اجتناب‌ناپذیر الزامات و پیامدهای آن که به‌نوعی زیرساخت ضروری برای آن هستند، نیز ارتقا خواهند یافت. از جمله آن‌ها می‌توان به شفافیت اشاره نمود. نتایج تحقیق نشان می‌دهد اصلاح نظام مالیاتی بر اقدامات کنترلی تأثیر مثبت (با ضریب ۰/۳۳) و معنی‌دار دارد به این معنا که هر چه در این عرصه وارد شویم، لاجرم بایستی زمینه‌های شفافیت فعالیت‌ها در آن ارتقا یابد. از طرفی بر اساس نتایج تحقیق، اقدامات کنترلی بر کاهش فرار مالیاتی و اصلاح نظام مالیاتی تأثیرگذار است. ضریب به‌دست‌آمده نشان می‌دهد در صورتی که نظارت‌ها یک واحد ارتقا پیدا کند فرار مالیاتی ۰/۴۸۵ واحد کاهش پیدا می‌کند. در توجیه ضریب به‌دست‌آمده می‌توان گفت، از مهم‌ترین عوامل بسترساز فرار مالیاتی، عدم نظارت مؤثر و ضعف در ایجاد آن است. فقدان نظارت مؤثر موجب می‌شود امکان سوءاستفاده افرادی که منافع شخصی‌شان با منافع عمومی یا دیگران در تضاد قرار گرفته، فراهم شود و به دلیل نبود سازوکار ویژه‌ای که منتهی به کشف جرم یا تعقیب می‌شود، واهمه‌ای از ارتکاب رفتارهای متخلفانه نداشته باشند. لذا می‌توان فقدان کنترل مؤثر را یکی از علل مهم ایجادکننده فرار مالیاتی دانست. لذا هر چه بر رویکرد نظارت و کنترل یک نظام مالیاتی مطلوب توجه بیشتری شود به همان میزان نیز فساد و فرار مالیاتی تقلیل می‌یابد. همچنین بر اساس نتایج تحقیق، کاهش فرار مالیاتی بر پذیرش عمومی تأثیرگذار است. بدیهی است که هر چه فرار مالیاتی در کشور و نه فقط در حوزه نظام مالیاتی بلکه در تمامی حوزه‌ها، کاهش یابد پذیرش عمومی در آن حوزه افزایش خواهد یافت. همان‌گونه که در این تحقیق مطرح شد، نظام مالیاتی به‌عنوان یک سیستم شامل ورودی، فرایند و خروجی است؛ بنابراین برای هر مرحله می‌توان پیشنهادهایی به شرح ذیل مطرح نمود:

۱- تدوین یک استراتژی جامع و شفاف برای اصلاح نظام مالیاتی با در نظر داشتن اهداف مندرج در اسناد بالادستی به‌منظور جلوگیری از موازی کاری‌ها و سیاست‌های توسعه‌ای.

۲- تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی شامل حذف قوانین زائد و دست و پاگیر، تدوین قوانین جدید و موردنیاز و اصلاح قوانین موجود

۳- طراحی یک فرایند وصول مالیات به‌منظور شناسایی و بسط پایه‌های مالیاتی جدید و کارآمد و کاهش فرار مالیاتی

۴- الکترونیکی کردن امور و تکمیل و اجرای کامل طرح جامع مالیاتی

۵- آموزش و آگاهی‌مأمورین مالیاتی و ارتباط مؤثر و اطلاع‌رسانی به‌موقع برای مؤدیان مالیاتی

References

1. Ahmadi, S. M., & Saleh Walidi, M. N. T. A. (2013). Pathology of Iran's tax system and the explanation of the effective factors in the occurrence of damages. *Judiciary Legal Journal*, 80(96), 37-58.
2. Amiri, K., Anwari Rostami, A. A., Ghanbari, M., & Jamshidi Navid, B. (2018). Identification and evaluation of the components of the tax system compatible with the economic development

- of the country using the Turkish Delphi method and multi-criteria decision-making. *Economic Growth and Development*, 10(37), 65-90.
3. Canavire-Bacarreza, G., Martinez-Vazquez, J., & Vulovic, V. (2013). Taxation and Economic Growth in Latin America. Inter-American Development Bank (IDB).
 4. Dervish, M., Afjeh, A. A., Muhammadian, M., & Amiri, M. (2013). Presenting a model for consumer segmentation in multi-channel and multimedia retail environments based on psychological and social variables (Doctoral dissertation, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University).
 5. IMF. (2011). Revenue Mobilization in Developing Countries. Public Finance Department, International Monetary Fund, Washington, D.C.
 6. Izadkhasadi, H., Arab Mazar, A., & Khajeh, A. (2018). Analysis of the effects of reforming environmental taxes and government expenditure structure on economic growth and well-being: a general equilibrium model approach. *Economic Research*, 54(4), 821-846.
 7. Khodadad Kashi, F., Ekabri Tafti, M., Mousavi Jahormi, Y., & Khosrovinejad, A. A. (2014). Comparison of welfare and environmental effects of different types of carbon tax to the separation of different regions in Iran using the regional dynamic general equilibrium model. *Tax Research Journal*, (28), 15-23.
 8. Mathieu, B. N. (2017). Can tax reforms help achieve sustainable development? Economics Department, University of Vermont.
 9. Ndoricimpa, A. (2021). Tax reforms, civil conflicts and tax revenue performance in Burundi. *Scientific African*, 13, e00927.
 10. Ndulu, B. J., O'Connell, S. A., Bates, R. H., Collier, P., & Soludo, C. C. (Eds.). (2008). *The Political Economy of Economic Growth in Africa 1960–2000*. Cambridge University Press.
 11. Nkurunziza, J. D., & Ngaruko, F. (2008). Why has Burundi grown so slowly: the political economy of redistribution. In *Country case studies* (pp. 51-85). Cambridge University Press.
 12. Salem, A. A., & Nadami, Y. (2015). Taxes and income distribution in Iran: Threshold regression approach. *Research Journal of Taxation*, (34), 18-29.
 13. Seyyed Nejad Fahim, S., & Esmaili. (2010). Green tax in the path of sustainable development. *Economic Issues and Policies Review Monthly*, 3-4, 91-100.
 14. Turki Harchgani, M. A., & Dehmardeh, N. (2017). Modeling the effects of green tax on health costs using a computable general equilibrium model. *Economic Modeling Quarterly*, 12(43), 97-79.