تمکین مالیاتی؛ عوامل موثر، موانع و سطح آن در ایران

**سعید پاکان دانشجوی دکتری مدیریت آموزشی دانشگاه آزاد واحد خرم آباد، حسابرس ارشد مالیاتی شهرستان خرم آباد**

sb141364@gmail.com

چکیده

تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به عنوان مهمترین هدف یک سیستم مالیاتی کارا به شمار می رود. تنوع فعالیت های اقتصادی از یک سو و نقش رو به افزایش دولت ها در جهت افزایش گسترش خدمات عمومی، تامین اجماعی، تعهدات دولت در عرصه های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه ی درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسئله ای مهم و تاثیرگذار تبدیل نموده است. مالیات از آن دست ویژگی های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از طرف مودیان و نحوه ی اجرای آن از طرف دولت و حساسیت نخبگان و سازمان های مردم نهاد نسبت به آن، بسیار به ویژگی های فرهنگی کشور بستگی دارد. امروزه مهمترین رویکرد برای وصول مالیات، رویکرد خوداظهاری و تمکین داوطلبانه است. لذا تعریفی روشن و دقیق از تمکین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی کشور از سوی کارشناسان، لازم و ضروری است. این مطالعه بر آن است تا ضمن بررسی مفاهیم مختلف از تمکین مالیاتی، تعریفی دقیق و روشن از آن ارائه نماید، عوامل موثر بر آن را برشمارد و در نهایت ضمن بر شمردن موانع آن در نظام مالیاتی کشور، سطح تمکین را نشان دهد.

**کلیدواژه ها:** مالیات، تمکین مالیاتی، تسهیل تمکین، موانع تمکین مالیات.

1- مقدمه

 موضوع تمکین مالیاتی و بهبود و ارتقای آن همواره مورد توجه سازمان های مالیاتی دنیا بوده است. بررسی های متعدد انجام شده توسط پژوهشگران و کارشناسان مختلف حوزه ی مالیات نشان می دهد که میان ظرفیت بالقوه ی مالیاتی و وصولی های مالیاتی کشور، شکاف درخور توجهی وجود دارد. این امر اصلاح نظام مالیاتی کشور و توجه به اتخاذ تدابیر لازم جهت این موضوع را ضروری می نماید.

 یکی از مهم ترین و اصولی ترین راه های افزایش درآمدهای مالیاتی، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است. مالیات در تمام سیستم های اجتماعی و اقتصادی، به جهت اجرای هزینه های دولتی اجباری است، ولی داوطلبانه بودن پرداخت مالیات به ارزشی در نظام اجتماعی تبدیل شده و یکی از عناصر مشارکت اجماعی به حساب می آید.

 لذا تعریف روشن و عملیاتی از مفهوم تمکین مالیاتی با توجه به ویژگی ها و شرایط اقتصادی ایران، ضروری است، مفاهیم مختلف ارائه شده برای این موضوع در این مقاله ارائه می شود، عوامل موثر بر تمکین مودیان مالیاتی برشمرده خواهد شد و نهایتا موانع تمکین، موجود در نظام مالیاتی ایران ارائه خواهد شد و میزان تمکین مودیان در ایران گفته می شود.

2- مفهوم تمکین مالیاتی

 با توجه به قوانین و مقررات کشور، تمکین مالیاتی به مفهوم «پایبندی مودیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی آن ها» تعریف شده است. این تعریف بسیار مبهم، تفسیرپذیر و غیرعملیاتی است( کمالی و شفیعی؛ 1390: 145).

 تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می توان گفت که درجه ی تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است(طالب نیا؛1386: 84). تمکین داوطلبانه بنا به تعریف، یعنی اینکه مودی آزادانه و به دور از هرگونه اجبار به تعهدات قانونی خود از قبیل تنظیم و گزارش به موقع اطلاعات مالیاتی، اظهار صحیح مبلغ مالیات و پرداخت آن در موعد مقرر عمل کند(اداره درآمدهای مالیاتی آمریکا 1987)(محمدی و آقایی؛ 1390: 39).

 بر طبق نظر براون و مازور (2003) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه1 است که می تواند در سه بخش تمکین در پرداخت2، تمکین در پرونده3 و تمکین در گزارش دهی4 بررسی شود(مارتی؛2010: 113). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه5 در تعریف مفهوم تمکین، آن را به دو بخش تمکین اجرایی6 و تمکین تکنیکی و فنی7 تقسیم می کند.

 تمکین اجرایی به قوانین اجرایی کشور مورد نظر و تمکین و تمکین فنی به تمکین در گزارش دهی، تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون و تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می گردد (او.ای.سی.دی، 2001: 3).

 امروز پیشرفت در فناوری ها و سیستم های رایانه ای، مخابراتی و اطلاعاتی امکانات مناسبی را برای پشتیبانی مودی و سازمان فراهم آورده است که بهره گیری از آن ها علاوه بر وصول کارآمد و موثر مالیات، سازمان های مالیاتی را در ارائه ی مدیریت موثر دولتی که همانا حداقل فساد، شفافیت بالا، ارائه ی بهتر خدمات، بهبود مبادلات اطلاعاتی، سرعت، دقت، رشد درآمد و کاهش هزینه ها از مشخصه های آن است، یاری می کند (تیلور، 2003).

 آنچه امروزه با نام خوداظهاری یا همان تمکین مودیان مالیاتی در نظام مالیاتی ایران مرسوم شده است، در عمل بر تعریف تمکین داوطلبانه منطبق نیست و بیشتر به مفهوم توافق سازمان مالیات با نمایندگان اتحادیه های صنفی است.

1. Multi-faceted

2. Payment Compliance

3. Filing Compliance

4. reporting Compliance

5. Organization for Economic Cooperation and Developmet(OECD)

6. Adminstrative Compliance

7. Technical Compliance

3- عوامل موثر بر تمکین مالیاتی

 در طی زمان پژوهشگران در مطالعات میدانی، تحقیقات تصادفی و پژوهش های مبتنی بر پایگاه های آماری خصوصیات مودیان با عدم تمکین و عوامل موثر بر عدم تمکین را شناسایی نموده اند.

 هدف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه است و بنابراین کاهش شکاف مالیاتی مهمترین هدف سیستم مالیاتی است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهشگران مختلفی از زوایای متفاوت اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی موارد تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی را مورد تحلیل و بررسی قرار داده اند که در ادامه به بررسی اجمالی برخی از مهم ترین موارد پرداخته خواهد شد.

3-1- عوامل فرهنگی

 هنگامی که سخن از فرهنگ به میان می آید، مراد روش یا چگونگی انجام و عینیت یافتن موضوعی مشخص است. چگونگی کنش یا رفتار در قلمرو مشخص ریشه در باورها، اعتقادات، دانش، معلومات و در مجموع پذیرفته شده های مشترک اعضای یک جامعه یا گروه دارد.

شکل زیر بازیگران فرهنگ ملی و زیر مجموعه فرهنگ مالیاتی آن را نشان می دهد (طاهرپور، 1387).

 تحصیل کرده ها سیاستمداران

کارشناسان مسئولین مالیاتی

 مالیات دهندگان

شکل 1. فرهنگ مالیاتی

 به زبان ساده فرهنگ مالیاتی را می توان مجموعه ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در برابر سیستم مالیاتی دانست، این طرز تلقی به طور قطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مامورین مالیاتی، در به کارگیری قانون و مواجهه با مودیان، نقش اساسی دارد(محبوبی و شهبازی؛ 1390: 60).

3-2- عوامل اقتصادی

 تئوری های اقتصادی تمکین مالیاتی اغلب مرتبط با تئوری بازردارندگی1 است. در این بخش و بر طبق نظر تریرودی و شهاتا2 (2005) به تئوری های اقتصادی اشاره دارند که مودیان مالیاتی با توجه به سطح حسابرسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی از خود نشان می دهند. مودیان به عنوان حداکثر کنندگان سود، غیر اخلاقی عمل می کنند و تحت چنین شرایطی، افزایش حسابرسی و افزایش جرایم می تواند به عنوان راه حل های عدم تمکین مطرح شوند (تریودی و شهاتا، 2005: 5).

3-3- عوامل سیاسی

 گروهی از پژوهشگران از دیدگاه اقتصاد سیاسی به موضوع تمکین مالیاتی پرداخته اند. از میان آنها می توان به جانسون و همکارانش3(1999) و تریزمن2 (2000) اشاره نمود. جانسون و همکارانش تاثیر تحولات سیاسی ناشی از فروپاشی نظام کمونیسم را بر اقتصاد رسمی به بحث گذاشته اند و فساد مالی و ریشه های پدیده ی فرار مالیاتی را در آن شرایط مورد کندوکاو قرار داده اند. تریزمن نیز در آثار خود ساختار سیاسی موجود در جمهوری روسیه را به مساله ی عدم تمکین مالیاتی مربوط دانسته است (خان جان، 1383: 60). تحقیقات محققان در این بخش نشان می دهد که سطح بالای اعتماد عمومی مردم به دولت، مشروعیت حکومت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می تواند به عنوان عوامل مثبت تاثیرگذار در تمکین مالیاتی مودیان عمل نماید.

3-4- عوامل مدیریتی

 عاملی که در حوزه ی اجرایی و مدیریتی سازمان مالیاتی قابل بحث است، تغییر رفتار و نگرش مدیریت این سازمان با مودیان است. هرگاه مجموعه ی مدیریتی و کارشناسان سازمان مالیاتی در برخورد با مودیان به جای شیوه های سنتی از شیوه های نوین استفاده کنند، فرار و اجتناب مالیاتی کاهش و سطح تمکین مالیاتی افزایش می یابد (موسوی جهرمی، 1386: 90).

1. Deterence Theory

2. Trivedi and Shehata

3. Johnson, S. , MxMillan J., Woodruff, C.

4. Treisman

 شرایط لازم برای سیستم موثر تمکین مالیاتی را می توان به صورت زیر بیان کرد:

* قوانین مالیاتی ساده: پیچیده ترین قوانین مالیاتی شاید موجب ارتقای شدید هزینه های تمکین گردد و این امر وجب کاهش تمکین مالیاتی شود.
* خدمات به مودیان تشکیلات مالیاتی باید به مودیان خود در انجام تعهدات خود کمک کند.
* رویه های ساده برای ثبت نام، تشکیل پرونده، پرداخت و استرداد و فرم های مالیاتی.
* وصول و اجرا: شناسایی سریع مودیان که اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمی کنند.
* حسابرسی: مودیان باید بدانند که در صورت عدم رعایت قوانین مالیاتی با خطر شناسایی روبرو می شوند.
* مجازات: متخلفان باید بدانند که در صورت شناسایی، موکدا مجازات خواهند شد.
* امکان تجدیدنظر مستقل در تصمیم ها: باید رویه اعتراض و تجدیدنظر برای حمایت از حقوق مودیان فراهم گردد. (حسنی و میرزایی؛ 1385: 112).

3-5- عوامل اجتماعی

 فرض تئوری های اجتماعی در خصوص پدیده ی عدم تمکین آن است که عوامل روان شناسانه شامل نگرانی های اخلاقی و معنوی، عوامل بسیار مهمی در تمکین مودیان هستند و بسیاری از آنها ممکن است با توجه به ملاحظات اخلاقی، تحت شرایطی که ریسک حسابرسی پایین است، نیز تمکین نمایند. تئوری های روان شناسی اهمیتی به حسابرسی و جرایم نمی دهند و در عوض بر تغییر نگرش ها در سیستم مالیاتی تاکید دارند (مارتی؛ 2010: 113).

3-6- عوامل قانونی

 مودیان مالیاتی در برابر قوانین و مقررات مالیاتی دارای حقوق و وظایفی هستند. باید توجه داشت ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی موثر است که مدیریت، پیش بینی های لازم جهت کشف و تبیین موارد عدم تمکین را انجام داده باشد. بسیار ضروری است که سیستم مالیاتی اطلاعاتی از قبیل آیین نامه ها و بخش نامه ها، تصمیمات و سایر تذکرات را در اختیار مودیان قرار دهد تا از مشکلات اجرایی احتمالی کاسته شده و سطوح بالای تمکین حاصل گردد (آقایی؛ 1379: 113و114).

4- موانع تمکین مالیاتی

 در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت مودیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب می شود. مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه های آن را شناسایی نموده و اصل را بر پیشگیری قرار می دهد. برخی پژوهشگران معتقدند که جنبه های رفتاری موثر بر تصمیم گیری مودی در خصوص تمکین، در تدوین خط مشی های کاهش فرار مالیاتی و ارتقای سطح تمکین داوطلبانه بسیار حیاتی است. پیش فرض اولیه ی این پژوهشگران این است که چون دیدگاه های فردی نسبت به رفتار تمکین متاثر از هنجارهای اجتماعی جامعه است، سیاست اصلاحی دستگاه مالیاتی را باید معطوف به ایجاد نهادهایی کرد که قادر به تقویت جنبه های ارزش هنجار تمکین باشند (خان جان؛ 1383: 37).

 مهمترین موانع تمکین داوطلبانه عبارت است از: احساس وجود نظام نابرابر مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، منصفانه نبودن نظام جریمه، برنامه های ضعیف آموزشی برای مودیان، عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات بی طرفی خود در فرآیند تشخیص مالیات، ممیزی ضعیف، احساس وجود نداشتن عدالت مالیاتی و دیدگاه منفی مودیان نسبت به مالیات.

 کم هزینه بودن تمکین مالیاتی برای مودیان، منصفانه بودن، سهولت قوانین و آیین نامه های اجرایی مالیاتی و خدمات ارائه شده به مودیان توسط نظام مالیاتی، عوامل مهمی در تسریع و ترغیب تمکین داوطلبانه ی مودیان محسوب می شوند (آقایی؛ 1379، 106).

5- سطح تمکین در نظام مالیاتی ایران

 تمکین مالیاتی موضوع بحث مودیان اشخاص حقوقی، مشاغل، املاک و ارث می باشد. اما از آنجا که معمولا اطلاعات و آمار دقیق و روزآمدی به تفکیک این بخش ها وجود ندارد، تنها می توان به برآورد نرخ تمکین کل پرداخت.

 کمالی و شفیعی (1390)، با استفاده از شاخص «مجموع تعداد اوراق قطعی صادر شده بر اساس توافق تمکین(موضوع ماده 239 قانون مالیات های مستقیم) به کل اوراق تشخیص صادره» ، به بررسی و تحلیل روند تمکین مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته اند.

 دلایل استفاده از این شاخص این است که شاخص مذکور جامع ترین تعریف در زمینه ی تمکین مالیاتی است. بر این اساس درصد تمکین محاسبه شده در نظام مالیاتی توسط این محققان بیانگر آن است که این رقم از 18.8 درصد در سال 1381 به 49 درصد در سال 1388 رسیده است.

 مطمئنا این رشد چشمگیر و حائض اهمیت بسیار است، که تلاش سازمان امور مالیاتی و کارکنان این سازمان، اصلاح ساختار و قوانین مالیاتی، برقراری ارتباط متعامل و متقابل با اتحادیه ها و ارائه ی آموزش های لازم به مودیان در این امر دخیل بوده اند، اما هنوز تا میزان بهینه فاصله ی بسیاری وجود دارد که این مسئله می تواند تحقق اهداف مالیاتی را با مشکل مواجه سازد.

6- نتیجه گیری و پیشنهادات

 با ارائه تعاریف مختلف از مفهوم تمکین مالیاتی، زوایای مختلف این مفهوم آشکار گردید، عوامل مختلف فرهنگی، اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی موثر بر مفهوم تمکین مالیاتی برشمرده شد، از سوی دیگر موانع تمکین مالیاتی ذکر شد و نهایتا با استفاده از شاخص «تعداد اوراق قطعی صادر شده بر اساس توافق و تمکین به کل اوراق تشخیص صادر شده» ، سطح تمکین مالیاتی در ایران نشان داده شد، و به این موضوع اشاره گردید که هرچند این شاخص رشد مناسبی داشته است لیکن هنوز تا درصد مناسب فاصله دارد. در ادامه با توجه به موارد بررسی شده در مقاله و نتایج حاصل از نظریات کارشناسان مالیاتی به ارائه ی چند پیشنهاد به منظور افزایش نرخ تمکین در سیستم مالیاتی کشور پرداخته می شود:

* مهم ترین نکته ی قابل طرح، شاید پیشنهاد ارائه ی تعریف روشن و عملیاتی از مفهوم تمکین مالیاتی باشد، چراکه با توجه به میزان اهمیت این بحث، ارائه ی تعاریف مبهم و تفسیرپذیر می تواند نظام مالیاتی را از دستیابی به اهداف مورد نظر محروم نماید.
* انجام اقدامات موثر سازمان امور مالیاتی در جهت افزایش تمکین مالیاتی مودیان، که در مقاله به آنها اشاره شد.
* حرکت از مالیات های مستقیم به سمت مالیات های غیرمستقیم (از جمله مالیات بر ارزش افزوده) می تواند با کاهش هزینه های تمکین باعث افزایش تمکین مالیاتی شود.
* مکانیزه کردن سیستم های مالیاتی، اجرای کامل و سریع طرح جامع مالیاتی و ساده سازی فرآیندهای مالیاتی.
* استفاده از نیروهای متخصص رشته های مختلف از جمله حسابداری و حسابرسی در سازمان امور مالیاتی.
* تلاش در جهت افزایش اعتماد مودیان مالیاتی نسبت به صحت فرآیند وصول مالیات.

7- منابع

1. آقایی، اله محمد (1379)، «بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی»، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، پیش شماره، 105-128.

2. حاج محمدی، فرشته؛ آقایی، اله محمد (1390)، «ارتقای تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه های تمکین: رویکرد خدمات مودی»، پژوهشنامه مالیات، شماره 58، 37-50.

3. حسنی کاخکی، احمد؛ میرزایی اهرجانی، حسن (1385)، «بررسی رابطه میان رفتار شهروندی سازمانی و وفاداری مشتری در گروه شرکت های همکاران سیستم»، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، گروه مدیریت دولتی.

 4. خان جان، علی رضا (1383)؛ «پتانسیل های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، مجله اقتصادی، سال چهارم، شماره 38 و 37، 36-42.

5. طاهرپورکلانتری، حبیب اله (1387)، «شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مودیان مشاغل شهر تهران»، پژوهشنامه مالیات، شماره 21، 22-30.

6. کمالی، سعید؛ شفیعی، سعیده (1390)، «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه ی آن در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، 10 (58)، 143-168.

7. قلی پور، حسین؛ روحی خلیلی، مهدی (1392)، «بررسی رابطه بین رفتار شهروندی سازمان کارکنان مالیاتی و تمکین مالیاتی مودیان»، پؤوهشنامه مالیات، شماره 19، 57-76.

8. محبوبی، قربانعلی؛ شهبازی، نجف علی (1390)، «فرهگ مالیاتی در ایران»، مجله مهندسی فرهنگی، شماره 55 و 56، 55-67.

9. موسوی جهرمی یگانه و فرهاد طهماسبی بلداجی (1386)، «راه های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن»، طرح پژوهشی، تهران، سازمان امورمالیاتی کشور.

10. Edgard H. Schein. “Corporate Culture (Survival Guide)”, Josey. 1999 Bass Publishers.

11. Kern idle, T A. (2007), Antecedents and Consequences of Organizational Citizenship Behavior: A Hierarchical Hinear Modeling Study, Ph.D. Dissertation Tours University.

12. Johnson, S. , MxMillan J., Woodruff, C. (1999), “Why Do Firms Hide?Bribes and Unofficial Activity After Communism”, Discussion Paper No. 2015, Center for Economic Policy Research, London.

13. Lumumba Omweri Mrti and Others (2010), “Taxpayers; Attitudes and Tax Compliance Behavior in Kenya”, Africa Journal of Business & Management (AJBUMA), Vol. 1, 112-122.

14. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (2001), Compliance Measurments Practice, Center for Tax Policy and Aminstration, Tax Guidence Series, Avilable: <http://www.oecd.org/DAF/FSM/minimumattri> butestaciat. Html.

15. Taylor, S.A.(2003), “American Tax Sysem as example of successful e-Government”. Paper Presented at the 18th Bileta Conference: Controlling Information in Online Environment, London.

16. Treisman, D. (2000a), “Decentralization, Tax Evasion and Regional “Fiscal Protection” In Federa States: A Model With Evidence From Russia”, University of California, Department of Political Science, 1-54.

17. Trivedi & Shehata (2005), Attitudes, Incentives and Tax Copliance: Possible Causes of Tax Evasion”, Journal of Economic Psycology, vol.5, 371-384.