

## از وارونگی تا واسازی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل به سوی یک نظریهٔ زمینه‌ای

شناسه دیجیتال: DOI:10.22034/JEDS.2021.45615.1516 <https://sociology.tabrizu.ac.ir>

تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۱۸

علیرضا زارع<sup>۱</sup>  
سیدعلیرضا افشانی<sup>۲\*</sup>  
حسین اسلامی<sup>۳</sup>  
جلیل توتونچی<sup>۴</sup>  
علی روحانی<sup>۵</sup>

### چکیده

امروزه دولت ایران بواسطهٔ تحریم‌های اقتصادی و کاهش فروش منابع زیرزمینی، به درآمدهای مالیاتی نیاز بیشتری یافته است. اما مالیات‌گریزی و اجتناب از پرداخت آن، یکی از موانعی است که اکثر کشورها، از جمله ایران را در وصول مالیات واقعی با چالش‌هایی مواجه ساخته است. بنابراین، پژوهش حاضر با هدف شناسایی وضعیت مالیات‌ستانی و مالیات‌دهی و عواملی که در بروز آن نقش دارند، با رویکرد کیفی و روش نظریهٔ زمینه‌ای انجام شده است. در این مسیر، با ۱۳ نفر از مدیران مالی شرکت‌های تولیدی بزرگ و ۷ نفر از کارشناسان اداره کل مالیاتی استان یزد مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته انجام و همزمان با گردآوری داده‌ها، تحلیل آن‌ها نیز طی سه فرایند کدگذاری باز، محوری و گزینشی پیگیری شده است. یافته‌ها حاکی از ۳۲ مقولهٔ اصلی و یک مقولهٔ هسته تحت‌عنوان «وارونگی/واسازی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل» بوده است، به این معنا که در بستر مورد مطالعه مالیات‌دهی داوطلبانه و صادقانه ارزش خود را از دست داده است، حتی باور نسبت به وجود مالیات‌ستانی عادلانه و مصارف شفاف مالیات تقلیل یافته است و از این‌رو استراتژی‌های متنوعی برای گریز از پرداخت مالیات دنبال می‌شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان در سطح نظری و عملی از مالیات‌ستانی ایده‌آل و مالیات‌دهی داوطلبانه بیگانه شده‌اند. در نتیجهٔ اقدامات آن‌ها و سایر شرایط، اعتبار سازمان و ارزش و معنای مالیات‌دهی زیر سوال رفته و وارونگی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل بازنمایی می‌شود. اما بواسطه استراتژی‌هایی نظیر فرهنگ‌سازی در سطوح عینی و ذهنی می‌توان شاهد واسازی اعتبار سازمان، اعتماد و انگیزه مؤدیان برای مالیات‌دهی داوطلبانه و متعهدانه بود.

**واژگان کلیدی:** کادر مالیات‌ستانی؛ مؤدیان؛ بیگانگی نظری-عملی؛ مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل؛ وارونگی / واسازی.

alireza.za2310@gmail.com  
afshanalireza@yazd.ac.ir  
h.eslami@iau.ac.ir  
ja.totonchi@yahoo.com  
aliruhani@yazd.ac.ir

۱. دانشجوی دکتری، مدیریت دولتی، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران  
۲. استاد، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه یزد، یزد، ایران  
۳. استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران  
۴. استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران  
۵. دانشیار، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه یزد، یزد، ایران

## مقدمه

مالیات به‌عنوان عمومی‌ترین منابع درآمدی دولت بر قوانینی فرازمانی مبتنی است، که از طریق تصحیح و تثبیت فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف، می‌تواند به رشد و توسعه اقتصادی کمک کند. در سراسر تاریخ، کشورها به میزان مختلفی از درآمدهای مالیاتی برخوردار می‌شدند و سطح توسعه و ساختار اقتصادی جوامع یکی از متغیرهایی است که می‌تواند در سهم متفاوت کشورها از مالیات نقش قابل توجهی داشته است. کمالینکه کشورها برای سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، اغلب قادرند از دو راهکار فروش منابع زیرزمینی و درآمدهای مالیاتی برای تامین منابع مورد نیاز خود بهره‌جویند. کشور ایران اغلب برای تامین منابع درآمدی بر فروش منابع زیرزمینی مبتنی بوده است، اما اخیراً بواسطه تحریم‌های اقتصادی، بیشتر به درآمدهای مالیاتی روی آورده است. یکی از موانع پیش روی دستگاه مالیاتی کشور همچون بسیاری از کشورها برای تامین منابع درآمدی مطابق با آنچه برآورد شده، گریز مالیاتی بوده است. در واقع، گریز مالیاتی سبب شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه برآورد شده است، کمتر باشد و لذا دغدغه تمامی کشورها اصلاح نظام مالیاتی و کاهش گریز مالیاتی بوده است (توکلی، ۱۳۹۴: ۲-۴).

امروزه در اکثر کشورها شیوه وصول مالیات از روش اجباری به روش اختیاری و خوداظهاری پرداخت مالیات تغییر کرده است. این تغییر در وصول مالیات باعث افزایش تمرکز سازمان‌های مالیاتی بر توسعه فرهنگ و تمکین مالیاتی جهت نیل به هدف وصول مالیات شده است. با افزایش نرخ تمکین داوطلبانه، نسبت درآمدهای واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده، افزایش می‌یابد و با کاهش این شکاف، دستگاه مالیاتی به سمت تحقق عدالت پیشروی خواهد کرد (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹: ۸۴).

در سال‌های اخیر با توجه به اجرای طرح جامع مالیاتی و تغییرات محسوس نظام مالیاتی کشور، حرکت به سمت مؤدی‌محوری و ایجاد فرهنگ مالیاتی آغاز شده است. اما با نظر به آنچه گذشت و شرایط نابسامان اقتصادی و متعاقباً نیاز بیشتر دولت به وجوه مالیاتی و افزایش میزان مالیات و حتی گسترش آن به بخش‌های مالی مختلف، مردم فشار بیشتری را برای پرداخت مالیات بر خود احساس می‌کنند. کمالینکه در تشدید این احساسات و تشدید تمایل به گریز مالیاتی، شرایط اجتماعی یا فرهنگی مختلفی نیز نقش دارند که توجه به آن‌ها برای یافتن راهکارهایی برای اصلاح وضعیت می‌تواند سیاستمداران را یاری رساند. به نظر می‌رسد بررسی راهکارهای اجتماعی و فرهنگی موثر در پرداخت مالیات میثاقی است که می‌تواند به‌عنوان یک سازوکار موثر در رابطه با ایجاد یک فرهنگ مالیاتی مطلوب در ایران مطرح شود. لذا پژوهش حاضر با هدف شناسایی بسترهای اجتماعی و فرهنگی پرداخت داوطلبانه و صادقانه مالیات و حتی گریز از مالیات‌دهی انجام شده است و از رهگذر آن درصدد پاسخگویی به این سوال است که راه‌های افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات کدامند؟

### چارچوب مفهومی

مالیات به‌مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را پرداخت نمایند تا از این طریق امکانات و منابع مورد نیاز جامعه فراهم شود. مالیات از نیازهای ضروری و اولیه دولت است، که قدمتی طولانی دارد و به بیانی می‌توان گفت مالیات، از مهم‌ترین منابع مالی دولت است، که برحسب نیاز بر درآمدها وضع می‌گردد (نصراصفهانی، ۱۳۹۱: ۳۱).

فرهنگ به معنای همه عادات و اعمالی است که فرد از راه تجربه و سنت آموخته است و شامل تمام چیزهایی است که فرد به عنوان عضو، از جامعه کسب می‌کند، به انضمام تمام اشیاء مادی که توسط گروه تولید می‌شود و آنچه در آثار هنری یا مطالعات علمی متجلی می‌شود. برای پیشروی به سمت فرهنگ مالیاتی، لازم است تمام موارد درخصوص مالیات به افراد آموزش داده شود، افراد آموزش‌ها را فراگیرند، آن‌ها در هنگام کنش مالیاتی، تفسیر روشنی از موقعیت خود در قبال مالیات داشته باشند و نظام باورهای آن‌ها به‌گونه‌ای مطلوب درجهت پرداخت مالیات و انجام تکالیف شکل گرفته باشد. مهم‌ترین هدفی که از رهگذر فرهنگ مالیاتی در جستجوی آن هستیم، شکل‌گیری تمکین مالیاتی در مؤدیان است که براساس آن هر فرد با تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی و اعلام درآمد واقعی، نسبت به پرداخت مالیات واقعی اقدام نماید (محسنی تبری و همکاران، ۱۳۸۹: ۲۰۲-۲۰۷).

برای درک رفتار مالیات‌دهندگان و ارتباط آن با هنجارهای اجتماعی و حتی اثر آن بر رفتار سایر افراد در تمکین یا عدم تمکین مالیاتی می‌توان از نظریه‌های رفتار اجتماعی اعم از نظریه انصاف، انطباق و تقابل سود جست. براساس نظریه انصاف که در سطوح عینی و حتی ذهنی قابل کاربرد است، رضایت و رفتار مالیات‌دهنده به هم پیوسته بوده و یک فرد رفتار خود را با رفتار افراد دیگر مقایسه می‌کند. بدین صورت که نرخ مالیات بالاتر احساس خشم را در مؤدیان تحریک کرده و افراد را به کاهش بار مالیاتی وامی‌دارد و در نقطهٔ مقابل نرخ مالیات پایین‌تر، منجر به شکل‌گیری احساس گناه و تمایل به پرداخت مالیات خواهد شد. لازم به ذکر است که آگاهی از این نابرابری می‌تواند اقدامات متفاوت مالیات‌دهندگان را بازنمایی کند، به‌گونه‌ای که مؤدیان اغلب برای جبران این نابرابری به اجتناب مالیاتی متمایل می‌شوند. براساس نظریه انطباق پرداخت مالیات بواسطه هنجارهای قانونی، دیکته شده و مؤدیان متأثر از تحقق نیازهای اجتماعی و پیروی از قوانین هستند، به‌گونه‌ای که تمکین گروهی از مؤدیان بر گروهی دیگر از مؤدیان بویژه مؤدیان بی‌تفاوت، اثرگذار بوده است و آن‌ها را به همکاری مطلوب‌تری سوق می‌دهند (حسینی کندلجی، ۱۳۹۵: ۱۲-۱۳).

براساس نظریه تقابل می‌توان گفت افراد الگوی تمکین مالیاتی حاکم بر جامعه خود را دنبال می‌کنند؛ بنابراین همکاری آن‌ها مشروط به همکاری اکثریت افراد جامعه است و مالیات‌گریزی آنها نیز به‌گونه‌ای تقلیدگرایانه دنبال می‌شود. به عبارت بهتر هنگامی که اکثریت جامعه نسبت به پرداخت مالیات متعهد باشند، هر فرد پرداخت مالیات را تکلیف خود می‌داند، اما وقتی اکثریت جامعه در مقابل مالیات‌ها مقاومت کنند، متعاقباً هر فرد با تقلید از قانون‌فریبی و گریز مالیاتی، در مقابل بار مالیاتی، از پرداخت مالیات، اجتناب خواهد نمود (فالك و فیشباخر، ۲۰۰۶).

براساس آنچه گذشت می‌توان دریافت مالیات‌گریزی و یا مالیات‌دهی رفتاری است که از رفتار مالیاتی سایر افراد جامعه تاثیر می‌پذیرد، به این معنا که افراد رفتار بهنجار یا نابهنجار در زمینه پرداخت مالیات را یاد می‌گیرند و تقلید می‌کنند. کمااینکه وقتی جو حاکم بر جامعه حاکی از مالیات‌گریزی و مالیات‌ستانی ناعادلانه باشد رضایت اجتماعی و اعتماد نهادی، کاهش یافته و بر تشدید مالیات‌گریزی دامن می‌زند.

### پیشینه تحقیق

قرن‌جیک و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی نشان دادند از میان ۵۳ عامل موثر در پرداخت مالیات، عواملی اعم از نظام مالیاتی بهره‌ور دولتی، به‌سامانی امور مالیاتی، توسعه فرهنگ ملی-مذهبی، نهادینه‌سازی عمومی امور مالیاتی، ویژگی‌های بوم‌شناختی مؤدیان مالیاتی، وضعیت خرد و کلان اقتصادی و یادگیری از الگوهای اثربخش بین‌المللی از مهم‌ترین عوامل موثر در افزایش مشارکت عمومی در پرداخت مالیات محسوب می‌شوند.

سنجرانی (۱۴۰۰) در پژوهشی دریافت که متغیر پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی با پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی ارتباط معکوس و متغیرهای توجه به منابع انسانی کارآمد، گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، آگاهی و به روز بودن اطلاعات مدیران، وجود پاداش و تنبیه متناسب با عملکرد مؤدیان و رعایت اصول تعیین مالیات، با پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی ارتباط مستقیمی دارند. بنابراین عوامل مؤثر در دریافت مالیات از مؤدیان به ترتیب اولویت و اهمیت عبارتند از ۱. گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، ۲. پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی، ۳. رعایت اصول تعیین مالیات، ۴. توجه به منابع انسانی کارآمد، ۵. آگاهی و به روز بودن اطلاعات مدیران، ۶. وجود پاداش و تنبیه متناسب با عملکرد مؤدیان.

حسینی‌نوریان و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی نشان دادند بین میزان سرمایه اجتماعی و ابعاد سه‌گانه آن (ساختاری، شناختی و ارتباطی) و فرهنگ مالیاتی در ابعاد فردی و سازمانی رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد که برای ارتقای فرهنگ مالیاتی توجه به سرمایه اجتماعی بویژه بعد شناختی آن، ضروری است.

حیدری و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی نشان دادند فرهنگ مالیاتی در جامعه آماری هدف پایین‌تر از حد متوسط بوده است که متغیرهایی چون نظام‌مندی مالیات، اعتماد متقابل کنشگران، عدالت مالیاتی و کارآمدی مصارف مالیاتی به طور مستقیم و متغیرهای شفاف بودن قوانین مالیاتی و اقتدارگرایی مالیاتی به‌طور غیرمستقیم و متغیرهای انصاف مالیاتی و سلامت اقتصادی مسئولان به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر گذارند.

ایزدبخش و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به روش پیمایشی، دریافتند که ترویج فرهنگ مالیاتی و مقررات مالیاتی، به‌عنوان مؤثرترین عامل و عقاید و باورهای عمومی و انتظارات مؤدیان مالیاتی از نتایج حاصل از پرداخت مالیات، از دیگر عوامل مؤثر در جلب اعتماد و مشارکت عمومی جهت پرداخت مالیات بوده است.

سرفرازی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند یکی از علت‌های مهم عدم تحقق اهداف کلان مالیاتی دولت و عدم وصول درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده، ضعف در فرهنگ مالیاتی است. مؤدیان مالیاتی به روش‌های مختلف می‌توانند مالیات پرداخت نکنند و یا حداقل مبلغ مالیات را پرداخت نمایند. کم‌اینکه افزایش میانگین متغیرهایی نظیر رشد و توسعه فرهنگ مالیاتی افراد جامعه، اصلاح قانون مالیات‌ها و ممانعت از فرار مالیاتی می‌تواند دولت و مجلس شورای اسلامی را در رسیدن به اهداف مالیاتی کمک کند و زمینه را برای استقرار فرهنگ مالیاتی جامعه فراهم آورد.

صالح‌ولیدی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی دریافتند که نابسامانی قانونی اعم از ابهام، عدم ثبات و تورم منابع فروقانونی (بخشنامه‌های مالیاتی) در کنار سیاست کیفی نامتناسب و غیرمنطقی از جمله آسیب‌های قانونی در نظام مالیاتی ایران به شمار می‌آیند. از سوی دیگر، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی یا تمکین ناقص آن‌ها از دیگر چالش‌های موجود در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. در ایجاد این‌گونه آسیب‌ها عوامل متعددی از جمله عدم توجه سیاست‌گذاران قانونی به ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، سیاست کیفی ناکارآمد، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و وجود چالش‌های اقتصادی دخالت دارند.

آپاه و اُمسی<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی دریافتند مالیات نقش اساسی در توزیع درآمد ایفا کرده است ولی نرخ آن نباید بیش از حد بالا، تعیین و تنظیم شود، چراکه مؤدیان را در سرمایه‌گذاری و پس‌انداز دلسرد خواهد کرد. به‌طور کلی مالیات ابزار سیاست قدرتمندی برای دولت محسوب می‌شود که می‌تواند بسیاری از مشکلات اقتصادی و اجتماعی را درمان کند و لذا دولت باید از رعایت پرداخت مالیات اطمینان حاصل کند.

1. APPAH and Omesi

آلستادز<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی نشان دادند که بین فرار غیرقانونی مالیات و اجتناب مالیات قانونی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن بود که هرچه دولت بتواند تخفیف‌های مختلفی را برای مالیات‌دهندگان قائل شود، افراد و کارفرمایان تمایل کمتری به فرار از پرداخت مالیات نشان می‌دهند.

ژیا<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی دریافتند که اعتماد اجتماعی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌گردد. همچنین در شرکت‌های دارای حاکمیت شرکتی ضعیف، رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی قوی‌تر است.

با توجه به پژوهش‌های مرور شده می‌توان به چند نکته در رابطه با مالیات و مشارکت در پرداخت مالیات دست یافت که عبارتند از: ضرورت و اهمیت پرداخت مالیات در توزیع درآمد و کاهش نابرابری و همچنین تاثیر نرخ مالیات بر فعالیت‌های اقتصادی، نقش فرهنگ مالیاتی و اعتماد اجتماعی در پرداخت یا گریز مالیاتی، نقش مشوق‌ها و انگیزه‌سازهایی نظیر تخفیف‌های مالیاتی در کاهش گریز مالیاتی و در نهایت نقش جنبه‌های هنجاری و قانونی اعم از آسیب‌های قانونی، فقدان زیرساخت‌های مناسب جهت پیشگیری از قانون‌گریزی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و چالش‌های اقتصادی و نظایر این‌ها در تمکین یا عدم تمکین مالیاتی.

از نکاتی که در این پژوهش‌ها باید بدان توجه داشت، این است که در هر یک از این پژوهش‌ها برخی ابعاد برجسته شده و از ابعادی دیگر غفلت شده است، به این معنا که برخی بر عوامل ساختاری و برخی که نسبت کمتری دارند، بر عاملیت و عوامل فردی متمرکز بوده است. کما اینکه داده‌ها نیز به تنهایی از مؤدیان یا از کارشناسان مالیاتی به تنهایی گردآوری شده است. اما در این پژوهش سعی شده است تا داده‌ها با مصاحبه از مدیران مالی شرکت‌های تولیدی بزرگ (مؤدیان) و کارشناسان مالیاتی به صورت عمیق و مکمل گردآوری شود تا به گونه‌ای همه‌جانبه عوامل و شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر در افزایش یا کاهش اعتماد و مشارکت مالیاتی کشف و استخراج شود و به مدد تجربه حاصل از روایات مشارکت‌کنندگان در میدان، بتوان پیشنهاداتی برای اصلاح وضعیت مطرح کرد.

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به منظور شناسایی وضعیت مالیات‌ستانی و مالیات‌دهی و راه‌های افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات، براساس پارادایم تفسیری و رویکرد کیفی، انجام شده است. در میان روش‌های کیفی، از روش نظریه‌زمینه‌ای یا داده‌بنیاد برای ورود به واقعیت استفاده شده است، که ترجمه شده عنوان انگلیسی «گراند تئوری» مطرح شده توسط گلیسر و اشترواس

1. Alestades  
2. Xia

است. نظریهٔ زمینه‌ای یا داده‌بنیاد شکلی از روش‌شناسی کارآمد در تحقیقات کیفی به روش استقرایی است؛ که بر اصول پارادایم تفسیرگرایی اجتماعی استوار است (لک، ۱۳۹۳: ۴۵). در واقع، برای ورود مسئله‌محور به حوزه‌های رفتاری/مالی و دستیابی به فهمی جامعه‌شناسانه، این روش کارآمد به نظر رسید. در این روش، پژوهشگر کار را با نظریه‌ای که از قبل در ذهن دارد شروع نمی‌کند (مگر آنکه منظور او بسط یک نظریه موجود باشد)؛ بلکه کار را در عرصه واقعیت آغاز کرده و می‌گذارد تا نظریه از درون داده‌های گردآوری شده پدیدار شود.

جامعه هدف، مدیران مالی شرکت‌های تولیدی استان یزد و کارشناسان اداره کل امور مالیاتی استان یزد هستند که حامل انواع تجربه‌های زیسته در موقعیت بوده و امکان دستیابی پژوهشگر به اطلاعات غنی و مورد نیاز را فراهم می‌نمایند و از این‌رو نمونه‌گیری پژوهش هدفمند محسوب می‌شود. کمالینکه با نظر به این که نمونه از کفایت لازم برای اینکه محقق را به سطح انتزاع نظری برساند؛ برخوردار است؛ نمونه‌گیری نظری بوده است. بنابراین بر طبق نمونه‌گیری هدفمند و نظری تعداد ۱۳ نفر مدیران شرکت‌های تولیدی شهر یزد و ۷ نفر از کارشناسان اداره کل امور مالیاتی استان یزد انتخاب و مورد مصاحبه قرار گرفتند.

تحلیل داده‌ها همزمان با گردآوری و ثبت داده‌ها، انجام و تا رسیدن به اشباع داده‌ها ادامه داشته است. تحلیل داده‌ها در طی سه فرایند کدگذاری باز<sup>۱</sup>، محوری<sup>۲</sup> و گزینشی<sup>۳</sup> با استخراج مفاهیم از درون گزاره‌ها شروع شده و با استخراج مدل پارادایمی یا نظریه‌ای زمینه‌ای پایان یافته است. بدین‌صورت که چندین بار متن مصاحبه‌ها به دقت مورد خوانش پژوهشگران قرار گرفت؛ تا نمایی کلی از متن کامل و منطبق حاکم بر مصاحبه حاصل شود. سپس براساس کدگذاری باز، متن به صورت سطر به سطر و گاهی کلمه به کلمه مورد تحلیل قرار گرفت و شرح‌واره و توضیحات تکمیلی تحت‌عنوان کامنت در فایل ورد<sup>۴</sup> در حاشیهٔ متن مصاحبه و مفاهیم الصاق شده به آن یادداشت شد. در مرحلهٔ بعد، مفاهیم و مقولات فرعی بدست آمده به مقولات اصلی تقلیل یافت و بعد از این، مقولهٔ هسته در ارتباط با مقولات فرعی و اصلی دو مرحلهٔ قبل خود و براساس تکنیک مقایسه‌ای ثابت بر ساخت شد. در نهایت به منظور نشان‌دادن ساختار و فرایند کشف و بر ساخت مقوله هسته، مدل پارادایمی که از پنج بخش شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، پدیده مرکزی، استراتژی‌ها و پیامدها تشکیل شده است، ترسیم گردیده است.

فرایند ارزیابی اعتبار یا اعتباربخشی به داده‌ها و نتایج تحقیق کیفی، رویه‌ای متفاوت نسبت به تحقیقات کمی دارد. بنابر نظر کرسول محقق کیفی باید حداقل دو مورد از رویه‌های اعتباربخشی

---

1. Open Coding  
2. Axial Coding  
3. Selective Coding  
4. Word

را رعایت کند. مجموعه این رویه‌ها عبارتند از: ۱. مشارکت طولانی و مشاهده مداوم در میدان تحقیق<sup>۱</sup>، ۲. مثلث‌بندی<sup>۲</sup>، ۳. بررسی همکاران<sup>۳</sup>، ۴. تحلیل موردی متناقض<sup>۴</sup>، ۵. تشریح کلیشه‌های ذهنی و پیش‌داوری‌های محقق<sup>۶</sup>، ۶. تایید مشارکت‌کنندگان<sup>۵</sup>، ۷. توصیف غنی<sup>۸</sup>، ۸. ممیزی خارجی<sup>۶</sup>. در تحقیق حاضر تلاش شده است که از هشت مورد اخیر، چهار مورد از استراتژی‌های اعتباربخشی، رعایت شود. بنابراین قابلیت اعتماد تحقیق حاضر به وسیله روش‌های ۱. مشارکت طولانی‌مدت و مشاهده مداوم در میدان تحقیق<sup>۲</sup>، بررسی همکاران<sup>۳</sup>، تایید مشارکت‌کنندگان<sup>۴</sup> و توصیف غنی تایید شده است. کما اینکه برای اطمینان و اتکاپذیری داده‌ها سعی شده است مصاحبه‌های تحقیق در محیطی آرام صورت گیرد و تمامی مصاحبه‌ها به‌طور کامل ثبت و ضبط گردد. به عبارتی تایید اتکاپذیری تحقیق با رعایت اصول و نکات مصاحبه، ثبت رخدادهای کامل و پیاده‌سازی دقیق، انجام شده است.

به‌منظور رعایت ملاحظات اخلاقی، در تمام این فرایندها، اطلاعات به‌گونه‌ای محرمانه ثبت و از اسامی مستعار برای مشارکت‌کنندگان استفاده شده است. علاوه بر این، تنها با کسانی که رضایت کامل برای مصاحبه داشته‌اند، مصاحبه انجام شد. در نهایت می‌توان ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان پژوهش را در جدول زیر خلاصه کرد.

جدول شماره ۱: فهرست مشارکت‌کنندگان تحقیق

ردیف	نام	شغل	سابقه کار	ردیف	نام	شغل	سابقه کار
۱	مهدی	مدیر	۱۱ سال	۱۱	امید	مدیر	۱۲ سال
۲	معین	مدیر	۶ سال	۱۲	حسین	مدیر	۱۶ سال
۳	سجاد	مدیر	۷ سال	۱۳	امین	مدیر	۱۰ سال
۴	محسن	مدیر	۲۰ سال به بالا	۱۴	علیرضا	کارشناس	۶ سال
۵	مینا	مدیر	۵-۱۰ سال	۱۵	صالح	کارشناس	۵ سال
۶	عباس	مدیر	۲۰ سال به بالا	۱۶	رضا	کارشناس	۱۵ سال
۷	علی	مدیر	۲۰ سال به بالا	۱۷	میلاذ	کارشناس	۲۵ سال
۸	ناصر	مدیر	۱۶ سال	۱۸	مرضیه	کارشناس	۳ سال
۹	حسن	مدیر	۲۰ سال	۱۹	احمد	کارشناس	۱۶ سال
۱۰	محمد	مدیر	۱۲ سال	۲۰	صادق	کارشناس	۷ سال

1. Prolonged Egagement
2. Triangulation
3. Peer Review
4. Negative Case Analysis
5. Member Checking
6. External Audit



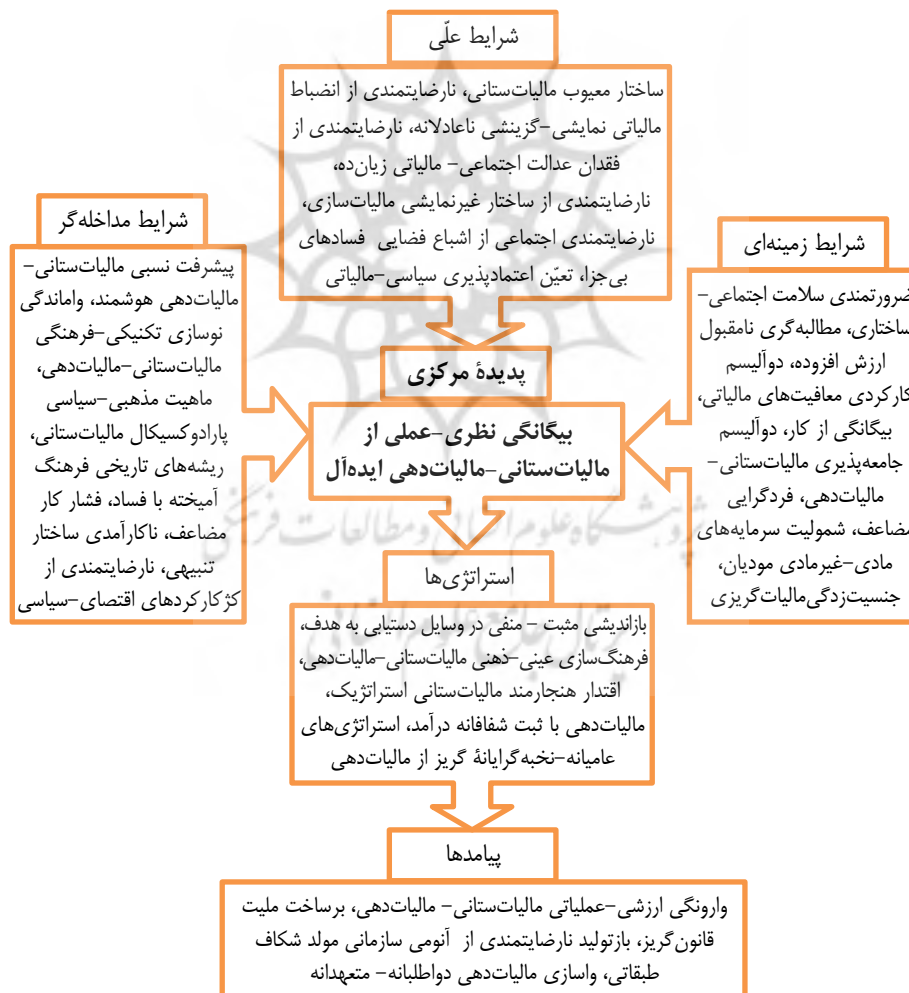
### یافته‌های پژوهش

با تحلیل موشکافانهٔ در گزاره‌های حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با مدیران مالی شرکت‌های تولیدی و کارشناسان اداره کل امور مالیاتی استان یزد در سه مرحلهٔ کدگذاری باز، محوری و گزینشی، یک مقولهٔ هسته نهایی بر ساخت شده است. مقوله‌های اصلی و مقولهٔ هسته به‌گونه‌ای دقیق‌تر در جدولی که پیوست می‌گردد؛ قابل مشاهده است.

#### جدول شماره ۲: مقولات اصلی و هستهٔ پژوهش

مقولهٔ هسته	مقولات اصلی
	ساختار معیوب مالیات‌ستانی
	نارضایت‌مندی از انضباط مالیاتی‌نمایشی-گزینشی ناعادلانه
	نارضایت‌مندی از فقدان عدالت اجتماعی-مالیاتی زیان‌ده
	نارضایت‌مندی از ساختار پنهان مالیات‌سازی
	نارضایت‌مندی اجتماعی از اشیاع فضایی فسادهای بی‌جزا
	تعیین اعتمادپذیری سیاسی-مالیاتی
	ضرورت‌مندی سلامت اجتماعی-ساختاری
	مطالبه‌گری نامقبول ارزش افزوده
	دوآلیسم کارکردی معافیت‌های مالیاتی
	بیگانگی از کار
	دوآلیسم جامعه‌پذیری مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی
	فردگرایی مضاعف
	شمولیت سرمایه‌های مادی-غیرمادی مودیان
	جنسیت‌زدگی مالیات‌گریزی
	پیشرفت نسبی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی هوشمند
وارونگی/واسازی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل	واماندگی نوسازی تکنیکی-فرهنگی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی
	ماهیت مذهبی-سیاسی پارادوکسیکال مالیات‌ستانی
	ریشه‌های تاریخی فرهنگ آمیخته با فساد
	فشار کار مضاعف
	ناکارآمدی ساختار تنبیهی
	نارضایت‌مندی از کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی
	بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل
	بازاندیشی مثبت-منفی در وسایل دستیابی به هدف
	فرهنگ‌سازی عینی-ذهنی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی
	اقتدار هنجارمند مالیات‌ستانی استراتژیک
	مالیات‌دهی با ثبت شفافانه درآمد
	استراتژی‌های عامیانه-نخبه‌گرایانه گریز از مالیات‌دهی
	وارونگی ارزشی-عملیاتی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی
	برساخت ملیت قانون‌گریز
	بازتولید نارضایت‌مندی از انومی سازمانی مولد شکاف طبقاتی
	واسازی مالیات‌دهی داوطلبانه-متعهدانه

در این قسمت سعی می‌شود بر اساس منطق مدل پارادایمی یافته‌ها ارائه شود. در بستر این مطالعه، جریان فرایندها و فعالیت‌ها نشان می‌دهد که پدیده مرکزی نهایی، «بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل» بوده است؛ که کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی به‌گونه‌ای عینی و ذهنی درگیر آن می‌شوند. بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل از یک‌سو ناظر بر بیگانگی است که در سطح باورها، نگرش‌ها و اعتقادات ایجاد شده و اعتبار سازمان و ارزش و معنای مالیات‌دهی را زیر سوال برده است. اما از سوی دیگر بیگانگی عملی ناظر بر بیگانگی در سطح عینی و عملی است که عملکرد نامطلوب کادر مالیات‌ستانی و اقداماتی، در جهت گریز از مالیات‌دهی ایده‌آل را بازنمایی می‌کند. در ادامه، بعد از مستندسازی مدل پارادایمی، اجرای آن به همراه شواهدی از روایت مشارکت‌کنندگان، به گونه‌ای مبسوط تشریح شده است.



مدل پارادایمی: بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل

**شرایط علی** ساختار معیوب مالیات‌ستانی به‌همراه انضباط مالیاتی نمایشی-گزینشی ناعادلانه، فقدان عدالت اجتماعی-مالیاتی زیان‌ده و ساختار غیرنمایشی مالیات‌سازی از شرایطی است که قابل تجمیع و ترکیب هستند. بدین‌معنا که هر کدام محصول ساختار معیوب مالیات‌ستانی و مالیات‌سازی بوده است که نوعی احساس نارضایتی را در میان افراد جامعه و مؤدیان مالیاتی ایجاد نموده است. در این مسیر مصارف مالیاتی غیرشفاف، بی‌اعتمادی نسبت به ایران‌سازی مالیات و نارضایت‌مندی از مصارف غیرشفاف مالیاتی، در قالب نارضایت‌مندی از ساختار غیرنمایشی مالیات‌سازی تجمیع شده است. همچنین فراگیری فسادهای اقتصادی بدون مجازات و نارضایت‌مندی اجتماعی از فساد ساختاری به‌همراه رواج بی‌هنجاری بواسطهٔ اشباع فضایی فساد ساختاری در قالب مقولهٔ انتزاعی‌تر نارضایت‌مندی اجتماعی از اشباع فضایی فسادهای بی‌جزا، برساخت شده است. شرایطی که ذکر آن رفت نه‌تنها منجر به ایجاد نارضایت‌مندی اجتماعی شده است بلکه اعتماد اجتماعی نسبت به سازمان مالیات‌ستانی و ساختارهای سیاسی و غیره را نیز مورد تهدید قرار داده است. این وضعیت درحالی است که اعتمادپذیر بودن ساختارهای سیاسی و بویژه سازمان مالیات‌ستانی در رفتار مالیات‌دهی مؤدیان نقش تعیین‌کننده‌ای داشته است.

### ساختار معیوب مالیات‌ستانی

ساختار معیوب مالیات‌ستانی در بخش‌های مختلفی از سیاست‌گذاری‌ها و هنجارهای مالیات‌ستانی تا تشکیلات اجرایی و انسانی سازمان قابل ردیابی است. سیاست‌گذاری‌های نامناسب و ناهمسو با استانداردهای بین‌المللی، فقدان معیارهای مدوّن جهت حسابرسی مالیاتی، هنجارها و قوانین مبهم و بخش‌نامه‌های متعدد مالیاتی و نظایر این‌ها از مواردی است که در عملکرد پرسنل و مؤدیان مالیاتی نقش قابل توجهی دارد. ساختار معیوب مالیات‌ستانی این‌چنین روایت شده است:

«نظام مالیاتی ایران در چندین سال گذشته، دارای ویژگی‌هایی نظیر هم‌راستابودن ساختار مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، فقدان سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی و ظرفیت‌های ناکافی در سازمان مالیاتی بوده است».

### نارضایت‌مندی از انضباط مالیاتی نمایشی-گزینشی ناعادلانه

قوانین و هنجارهای مالیاتی بواسطه فقدان شفافیت، تفسیر به‌رأی بودن، شمولیت قشربندی شده، اجرای معوق و ساخت انعطاف‌ناپذیر غیرواقع‌بینانه، نه‌تنها کارآمدی خود را از دست داده است، بلکه موجب نارضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی شده است. با توجه به این‌که سازمان مالیات متعهد به اجرای قوانین و برخورد یکسان با مؤدیان مالیاتی است، ولی به نظر می‌رسد در چنین امری چندان موفق عمل نکرده است. علاوه‌بر ویژگی‌های ناکارآمد مختص قوانین، اجرای قوانین نیز غیرشفاف، گزینشی و ناعادلانه می‌نماید، چراکه چنین تصور می‌شود که قوانین به‌طور یکسان

اجرا نمی‌شود، برخی از اجرای این قوانین مستثنی هستند و یا حتی قوانین صرفاً برای مردم واجب‌الاجرا و برای قانون‌نویسان و مقامات لازم‌الاجرا تفسیر می‌شود. همین برداشت‌ها یا سوء‌برداشت‌های مؤدیان از وضعیت هنجاری سازمان و جامعه به‌همراه اجرای معوق قوانین و پیگیری‌های متاخر سازمان مالیات در مالیات‌ستانی، منجر به اعتبارزدایی از قوانین و مجریان آن و بیگانگی بیشتر شده است. عملکرد سلیقه‌ای ممیزان مالیاتی این‌چنین بازتعریف شده است: «هم‌چنین سلیقه‌ای عمل نمودن ممیزین مالیاتی خود بخود باعث ایجاد انگیزه‌های منفی در هر شخص عاقلی می‌باشد».

### نارضایت‌مندی از فقدان عدالت اجتماعی-مالیاتی زیان‌ده

برخورد نابرابر با مؤدیان با شرایط یکسان و متضرر شدن عده‌ای خاص از صداقت و تعهد مالیاتی از مواردی است که ریشه در ضعف سازمان در برخورد برابر و عادلانه با مؤدیان داشته است. چنین وضعیتی نارضایت‌مندی مؤدیان از سازمان مالیات به‌عنوان دستگاهی برای تحقق توزیع عادلانه ثروت را برمی‌انگیزاند. فقدان رفتار عادلانه با مؤدیان این‌گونه بازتعریف شده است: «عدالت در برخورد با مؤدیان با شرایط یکسان اصلاً رعایت نمی‌شود و خیلی از پولدارها از پرداخت مالیات فرار می‌کنند».

### نارضایت‌مندی از ساختار پنهان مالیات‌سازی

چگونگی هزینه‌کرد و مصارف درآمدهای حاصل از مالیات اغلب از دید مالیات‌دهندگان پنهان مانده است. انگیزه مالیات‌دهندگان برای پرداخت مالیات، تحت‌تأثیر ابهام در مصارف مالیات، تضعیف شده و آن‌ها را نسبت به پرداخت مالیات بی‌میل نموده است. فقدان شفافیت مصارف مالیات به‌عنوان یکی از مولفه‌های ساختار پنهان مالیات‌سازی این‌چنین بازتعریف شده است: «عدم شفافیت در نحوه هزینه‌کرد مالیات عامل فرار مالیاتی است».

### نارضایت‌مندی اجتماعی از اشیاع فضایی فسادهای بی‌جزا

وجود انواع فسادهای مالی و اقتصادی در بدنه کشور از مواردی است که امروزه فراگیر شده و در رسانه‌های مختلف افشا شده است. پرونده‌های فساد اقتصادی یا سیاسی نظیر اختلاس‌ها به دلیل زمانبر بودن، با تاخیر زمانی نسبتاً بیشتری به مرحله اجرای حکم خواهند رسید، که همین امر نه‌تنها هنجارشکنان را نسبت به فسادهای اقتصادی ترغیب می‌کند، بلکه سایر افراد جامعه را نیز نسبت به برقراری عدالت ناامید می‌سازد. فسادهای مالی در درون سازمان‌ها نیز نفوذ کرده و کارمندان هنجارهای سازمانی را مطابق با اهداف خود اجرا می‌کنند. چنین فضای آلوده و آمیخته با فساد یکی از شرایطی است که نه‌تنها مؤدیان را با سازمان مالیات‌ستانی که متولی توزیع

عادلانه ثروت است، بیگانه نموده، بلکه همسو با آن، سازمان مالیات‌ستانی نیز با اختلال کارکردی مواجه شده است. نارضایت‌مندی از فساد سازمانی این‌چنین بازتعریف شده است: «نارضایتی بیشتر از فساد اداری هست».

### تعین اعتماد‌پذیری سیاسی- مالیاتی

همسو با فراگیری فسادهای مالی و اقتصادی در جامعه و سازمان‌ها به طور عام و سازمان مالیات‌ستانی به طور خاص، اعتماد اجتماعی و سیاسی نیز رو به افول گذاشته است. بدین‌صورت که بی‌اعتمادی اجتماعی یا سیاسی به بی‌اعتمادی سازمانی تعمیم داده شده و رفتار مالیاتی مؤدیان را در جهت منفی و معکوس هدایت می‌کند. تعین اعتماد‌پذیری سیاسی- مالیاتی این‌چنین روایت شده است:

«اعتماد مردمی به دولت و سیستم مالیاتی به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده در میزان ارتکاب به فرار مالیاتی تاثیرگذار خواهد بود»

### شرایط زمینه‌ای

قانونمندی کادر مالیات‌ستانی، مالیات‌ستانی عادلانه و به‌دور از برخوردهای سلیقه‌ای، اعتمادسازی و نظایر این‌ها از مولفه‌های ضروری برای بازنمایی سلامت اجتماعی- ساختاری محسوب می‌شود. فقدان مسئولیت‌پذیری و وجدان‌کاری و به‌طور کلی بیگانگی از سازمان از مولفه‌هایی است که در تضعیف سلامت ساختاری و تشدید بیگانگی از مالیات‌ستانی ایده‌آل نقش دارد. همچنین جامعه‌پذیری در بستر و خانواده‌ای قانونمند و متعهد و برخورداری از وجدان اخلاقی و حتی مذهبی می‌تواند کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی را در ایفای نقش به‌هنجار و ایده‌آل یاری رساند. خاص‌گرایی مؤدیان مالیاتی، احاطهٔ خودپرستی نابه‌هنجار، وجودداشت رابطه‌گرایی منفعت‌طلبانه- پیشکش‌مآبانه و بی‌تفاوتی اجتماعی تورم‌یافته یکی از شرایطی است که تحت‌عنوان فردگرایی مضاعف بر ساخت شده است که خود حاکی از فرسایش اعتماد و مشارکت اجتماعی است.

### ضرورت‌مندی سلامت اجتماعی- ساختاری

سلامت اجتماعی- ساختاری یکی از ضروریات جامعه‌ای به‌هنجار و با کارکرد است. به‌گونه‌ای که شفاف‌سازی مصارف یا هزینه‌کرد مالیات، عدالت‌محوری در مالیات‌ستانی، قانونمندی مسئولین مالیاتی، اعتمادسازی در مالیات‌ستانی و به‌طور کلی سلامت اجتماعی- ساختاری از لوازم و مقدمات ضروری برای تقویت فرهنگ مالیات‌دهی و متعاقباً مالیات‌دهی ایده‌آل محسوب می‌شود. ضرورت‌مندی شفاف‌سازی مصارف مالیات این‌چنین روایت شده است: «برای پرداخت مالیات به

سلامت اداری نیاز هست و گزارش‌دهی و شفافیت در هزینه‌کرد مالیات خود راهکاری برای پرداخت مالیات است.»

### مطالبه‌گری نامقبول ارزش افزوده

برخی از اقدامات مالیات‌ستانی چون مطالبه‌گری ارزش افزوده یا معافیت‌های مالیاتی، از جانب برخی مؤدیان مورد سوءنظر قرار گرفته و نامقبول بوده است. بدین معنا که مطالبه‌گری ارزش افزوده از سوی برخی مؤدیان ناعادلانه تلقی شده و اغلب نسبت به پرداخت آن اجتناب می‌کنند. مطالبه‌گری نامقبول ارزش افزوده این چنین بازنمایی شده است:

«فروشنده‌گانی وجود دارند که بدون ارزش افزوده به آنها می‌فروشند پس فروشنده توان دریافت این ۹ درصد را ندارد ولی اداره مالیات در هر صورت این ۹ درصد را مطالبه می‌نماید.»

### دوآلیسم کارکردی معافیت‌های مالیاتی

با تسهیل وصول مالیات‌های معوق، مؤدیانی که عامدانه یا غیرعامدانه در مالیات‌دهی جرائمی مرتکب شده‌اند، فرصتی برای بازپرداخت بدست آورده و از این‌رو احساس رضایت را تجربه خواهند کرد و سازمان نیز می‌تواند درآمدهای معوق را کسب کند. از سوی دیگر معافیت‌ها و بویژه معافیت‌هایی که برای اقشار و مقامات خاصی اعمال می‌شود، از سوی برخی از مؤدیان بویژه مؤدیان متعهد به سازمان چندان خوشایند تلقی نمی‌شود و ممکن است آن‌ها را در جهت بازاندیشی منفی در مالیات‌دهی متعهدانه هدایت کند. دوآلیسم کارکردی معافیت‌های مالیاتی این چنین روایت شده است:

«بخشودگی ۱۰۰ درصدی چند سال اخیر شاید باعث وصول قسمتی از مالیات‌های معوق شده باشد ولی نارضایتی مؤدیان خوش حساب را نیز در پی داشته است.»

### بیگانگی از کار

مؤلفه‌هایی نظیر ویژگی‌های شخصیتی، اخلاقی، خانوادگی و اجتماعی نیز در تضمین سلامت اجتماعی-ساختاری به طور عام و عملکرد نیروی انسانی سازمان مالیات‌ستانی و متعاقباً رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی نقش داشته است. بدین صورت که بیگانگی از مسئولیت‌پذیری، وجدان کاری، ضعف مهارت‌های هنجاری-اجرایی ماموران مالیاتی و بیگانگی و فقدان احساس تعلق و تعهد به سازمان، بیگانگی از کار را بازنمایی می‌کند که نه تنها سلامت ساختاری را مورد تهدید قرار می‌دهد، بلکه بیگانگی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل را نیز تسهیل می‌کند. بیگانگی از سازمان به عنوان یکی از مولف‌های بیگانگی از کار این چنین روایت شده است: «زیرا هر وقت فرد حس تعلق به سازمان نداشته باشد چنین رفتارهایی نابه‌هنجارانه‌ای دارد.»

### دوآلیسم جامعه‌پذیری مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی

نحوهٔ جامعه‌پذیری کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی نیز در عملکرد مالیات‌ستانی و مالیات‌دهی ایده‌آل نقش قابل توجهی داشته است. چنانچه افرادی که در خانواده‌هایی قانونمند و متعهد به ارزش‌های اخلاقی- سنتی که متناسب با آن مالیات‌دهی نیز سنتی با ارزش برای آن‌ها بوده است، رشد و پرورش یافته‌اند، اغلب از هنجارشکنی مالیاتی خودداری می‌کنند. اما برخی دیگر که وجدان اخلاقی- مذهبی ضعیفی داشته و یا عامدانه وجدان خود را در پرتز قرار می‌دهند، نه تنها از هنجارشکنی مالیاتی اجتناب نمی‌کنند، بلکه از مالیات‌گریزی یا هنجارشکنی مالیاتی نیز استقبال کرده و بدون سرزنش خود و با رضایت، نسبت به آن اقدام می‌کنند. جامعه‌پذیری متعهدانهٔ ماموران مالیاتی این چنین روایت شده است:

«ماموری که متعهد باشد و در یک خانواده اصیل تربیت یافته باشد هر چند که فشار اقتصادی زیادی بر او محتمل باشد ولی تعهد و اصالت خانوادگی او مانع از هرگونه فساد می‌گردد».

### فردگرایی مضاعف

امروزه همسو با گذار از جوامع سنتی به جوامع مدرن، شاهد ظهور فردگرایی و عقلانیت روزافزون در میان افراد جامعه هستیم. اینکه برخی بیشتر به منافع ملی فکر می‌کنند و یا بالعکس منافع فردی را در اولویت قرار می‌دهند بر روی طیفی از شدید تا ضعیف قرار داشته و در کمیت آن شرایط مختلفی نقش دارد. فردگرایی مضاعف این چنین روایت شده است:

«آنچه باعث فرار مالیاتی می‌شود حس زرنگی و خودخواهی که در برخی از مؤدیان و بخشی از جامعه نهادینه گردیده است».

### شمولیت سرمایه‌های مادی- غیرمادی مؤدیان

امروزه با فرسایش سرمایه اجتماعی و افزایش بی‌تفاوتی اجتماعی مواجه هستیم که براساس آن روابط اجتماعی اغلب براساس محاسبهٔ سود و زیان پیش می‌رود. بنابراین برخورداری از شبکه‌های اجتماعی بانفوذ در سازمان‌های مختلف و منفعت‌طلبی و بی‌تفاوتی اجتماعی آن‌ها می‌تواند یکی از زمینه‌های بروز هنجارشکنی همراه با اخذ رشوه و تشدید فساد سازمانی باشد. علاوه بر سرمایه اجتماعی، سرمایه‌های اقتصادی و فرهنگی افراد جامعه در تعیین میزان مالیاتی که مؤدیان موظف به پرداخت آن هستند و رفتار مالیاتی به‌هنجار یا نابه‌هنجار آن‌ها نقش دارد. بدین صورت که مؤدیان برخوردار از سرمایه‌های اقتصادی فراوان، مکلف به پرداخت مالیات بیشتری نسبت به سایرین خواهند بود و در غیر این صورت عدالت مالیاتی زیر سوال می‌رود. اما

سرمایه‌های فرهنگی چون میزان تحصیلات، یا سرمایه مالیاتی نشان مثل آگاهی از قوانین مالیاتی و سواد مالی از مولفه‌هایی است که می‌تواند در رفتار مالیاتی مؤدیان نقش داشته باشد. کما اینکه گاهی فقدان آگاهی از قوانین مالیاتی و فقدان سواد مالی به همراه سرمایه اقتصادی نامطلوب می‌تواند آسیب‌هایی برای افراد و حتی سازمان به همراه داشته باشد. سرمایه اجتماعی - فرهنگی مؤدیان این چنین روایت شده است: «داشتن انگیزه برای مشارکت اجتماعی، در افزایش فرهنگ مالیاتی نیز نقش بسزایی دارد».

### جنسیت‌زدگی مالیات‌گریزی

اغلب کمیت مالیات‌گریزی به تناسب جنسیت متفاوت بر ساخت می‌شود که می‌تواند شرایط مختلفی چون ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی و یا میزان فعالیت‌های تولیدی و اقتصادی مردان و بانوان در آن نقش داشته باشد. در واقع بر اساس ریسک‌پذیری کمتر بانوان نسبت به آقایان و همچنین فعالیت‌های اقتصادی کمتر بانوان نسبت به آقایان، امکان مالیات‌گریزی بانوان نسبت به آقایان کمتر خواهد بود. مالیات‌گریزی مرتبط با جنسیت این چنین بازتعریف شده است: «تحقیقات نشان داده میل به فرار مالیاتی به جنسیت نیز بستگی دارد».

### شرایط مداخله‌گر

گذار به سمت مالیات‌ستانی هوشمند اظهارنامه‌ای، رضایتمندی از مالیات‌ستانی هوشمند غیرسلیقه‌ای و پیشرفت نسبی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی، تحت‌عنوان پیشرفت نسبی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی هوشمند تجمیع و بر ساخت شده است. اما به‌رغم چنین پیشرفتی در گذار از مالیات‌ستانی سنتی به مالیات‌ستانی هوشمند، واماندگی نوسازی تکنیکی-فرهنگی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی نیز بر نواقص تکنیکی و فرهنگی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی اشاره دارد، با این تفاوت که فرایند مالیات‌ستانی را در گذر تاریخ و با توجه به شرایط اقتصادی جامعه مورد توجه قرار داده است. بدین‌صورت که در گذشته که شرایط اقتصادی جامعه در وضعیت مطلوب‌تری قرار داشت، مالیات‌ستانی به‌گونه‌ای سنتی انجام می‌شد، درحالی‌که هوشمندسازی آن می‌توانست کارآمدی بیشتری داشته باشد. اما امروزه که شرایط اقتصادی چندان مطلوب ارزیابی نمی‌شود، مالیات‌ستانی به‌گونه‌ای هوشمند انجام می‌گیرد. علاوه بر این به لحاظ فرهنگی و اجتماعی نیز مالیات‌دهی به‌سان دیوی بر ساخت می‌شود که قرار است تمام دارایی مؤدیان را تصاحب کند و نوعی هراس اجتماعی نسبت به اظهار درآمد و مالیات‌دهی وجود دارد که واماندگی نوسازی فرهنگی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی را خاطر نشان می‌سازد. نارضایت‌مندی از کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی و سیاست‌زدگی اقتصاد ناکارآمد نیز تحت‌عنوان نارضایت‌مندی از کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی تجمیع شده است. کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی یکی از مهم‌ترین شرایطی محسوب می‌شود که اغلب به طور غیرمستقیم بیگانگی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل را تشدید می‌کند.



### پیشرفت نسبی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی هوشمند

گذار به سمت مالیات‌ستانی هوشمند و مکانیزه شده و رضایتمندی مؤدیان از حذف و تقلیل برخورد‌های سلیقه‌ای بواسطهٔ آن، پیشرفت نسبی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی هوشمند را بازنمایی می‌کند، که مؤدیان اختیار عمل بیشتری برای اظهار درآمدهای خود به سازمان مالیات داشته و مداخله نیروی انسانی در آن به حداقل رسیده است. بهبود نسبی مالیات‌دهی این‌چنین روایت شده است: «وضعیت با توجه به سازوکارهای که انجام شده مثل نرخ مالیات کمتر و میزان معافیت‌های بیشتر، بهتر از دوره‌های قبل شده».

### واماندگی نوسازی تکنیکی- فرهنگی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی

در گذشتهٔ تاریخی که شرایط اقتصادی جامعه به گونه‌ای مطلوب‌تر از حال بود، مالیات‌ستانی به‌گونه‌ای سنتی انجام می‌گرفت و اکنون به‌رغم مالیات‌ستانی هوشمند، شرایط اقتصادی به‌گونه‌ای جریان دارد که کارکرد مالیات‌ستانی هوشمند را با اختلال مواجه ساخته است و چنین وضعیتی، واماندگی نوسازی تکنیکی مالیات‌ستانی را خاطر نشان می‌سازد. درواقع با وجود پیشرفت‌هایی که در عرصهٔ مالیات‌ستانی هوشمند حاصل شده است ولی همچنان فقدان بانک اطلاعاتی جامع و یا اطلاع‌رسانی ضعیف سازمان به همراه ضعف فرهنگ مالیات‌دهی و ترس از تصاحب تمام دارایی توسط سازمان، ضمن واماندگی نوسازی تکنیکی مالیات‌ستانی، واماندگی نوسازی فرهنگی مالیات‌دهی را نیز بازنمایی می‌کند. هراس اجتماعی از پرداخت مالیات به‌عنوان یکی از مولف‌های واماندگی نوسازی این‌چنین بازتعریف شده است: «هنوز کلمه مالیات برای خیلی از مردم و مؤدیان یک کلمه‌ی ترسناک می‌باشد».

### ماهیت مذهبی- سیاسی پارادوکسیکال مالیات‌ستانی

در همین راستا در بستر سنتی- مذهبی جامعه، برداشت‌ها یا سوءبرداشت‌هایی نظیر فقدان نیاز به مالیات با وجود خمس و زکات و استفادهٔ ابزاری و منفعت‌طلبانهٔ مسئولان حکومتی از مالیات، ماهیت مذهبی- سیاسی پارادوکسیکال مالیات‌ستانی را بازنمایی می‌کنند. درواقع تصور عامهٔ مردم بر این است که صاحب‌نظران مذهبی، خمس و زکات را به‌سان مالیات تعریف نمودند و از این‌رو براساس آموزه‌های دینی مالیات معنایی ندارد، در حالی که مسئولین حکومتی برخلاف آموزه‌های دینی، افراد جامعه را موظف به پرداخت مالیات نموده و ضمانت‌های اجرایی برای آن تعریف نموده‌اند. چنین تصویری که ذکر آن رفت، نه‌تنها نهادینه شدن فرهنگ مالیات‌دهی را تهدید کرده است، بلکه رفتار مالیات‌دهی مؤدیان را نیز در جهت نابه‌نجار هدایت می‌کند. پارادوکس ماهیت مذهبی- سیاسی مالیات این‌چنین روایت شده است:

«مشکل از همین جاست روزی همین شیوخ مذهبی به مردم القا کردند که در اسلام خمس و زکات داریم مالیات ندهید حالا که حکومت در دست خودشان است تغییر سیاست دادند».

### ریشه‌های تاریخی فرهنگ آمیخته با فساد

علاوه بر این، برای فرهنگ‌سازی و تقویت رفتار مالیات‌دهی ایده‌آل توجه به ریشه‌های تاریخی فرهنگ و فساد و مالیات‌گریزی نیز ضرورت دارد. چراکه به نظر می‌رسد مالیات‌گریزی و فساد در گذشته‌های دور تاریخی نیز وجود داشته است که می‌توان آن را ردیابی نموده و فرهنگ مالیاتی امروز را به‌گونه‌ای ریشه‌ای آسیب‌شناسی کرد. ریشه‌های تاریخی فرهنگ آمیخته با فساد این‌چنین روایت شده است:

«عوامل فرهنگی در جامعه ما بیش‌تر ریشه در تاریخ دارد که به همراه بسیاری از مشکلات دیگر اجتماعی همواره باعث شده که مالیات واقعی اظهار و وصول نشود».

### فشار کار مضاعف

حجم انبوه اظهارنامه‌های مالیاتی و فشار کاری مضاعف اغلب در عملکرد کادر مالیات‌ستانی اختلال وارد کرده و بررسی دقت‌مندانۀ پرونده‌های مالیاتی را در معرض تهدید قرار می‌دهد که متعاقباً بیگانگی از مالیات‌ستانی و مالیات‌دهی ایده‌آل را تشدید خواهد نمود. فشار کار مضاعف این‌چنین روایت شده است: «فرایند مالیات‌ستانی در ایران دچار چالش‌ها و مشکلاتی نظیر حجم انبوه اظهارنامه‌ها مالیاتی، است».

### ناکارآمدی ساختار تنبیهی

ناکارآمدی ساختار تنبیهی و ضمانت‌های اجرایی نیز یکی از مولفه‌هایی است که در تشدید یا تخفیف هنجارشکنی و مالیات‌گریزی مداخله می‌کند. از یک طرف ساختار مالیات‌ستانی بیشتر از استراتژی‌های تنبیهی سود جسته است تا استراتژی‌های تشویقی و از طرف دیگر اقدامات تنبیهی و سرکوب‌گرانه سازمان برای ممانعت از مالیات‌گریزی از کفایت لازم برخوردار نبوده است. به گونه‌ای که مؤدیان هنجارشکن ابتدا کشف هنجارشکنی از سوی سازمان را دور از انتظار دانسته و در صورت کشف تخلف نیز هزینه‌چندانی برای خود متصور نمی‌شوند. ناکارآمدی ساختار تنبیهی این‌چنین روایت شده است:

«ساختار تنبیهی هم در حدی نیست که افراد را از فرار مالیاتی باز دارد و همین خود مشوقی برای فرار مالیاتی است چون در مجموع سود فرار مالیاتی ولو در صورت کشف فرار مالیاتی همچنان به‌صرفه است».

### نارضایت‌مندی از کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی

برخی شرایط ساختاری به‌گونه‌ای غیرمستقیم در رفتار مالیاتی مؤدیان نقش داشته است که عملکرد ساختارهای اقتصادی و سیاسی یکی از مهم‌ترین نموده‌های آن محسوب می‌شود. مداخلهٔ سیاست در اقتصاد، وابستگی به اقتصاد رانتی، تحمیل تحریم‌های اقتصادی سیاست‌زده و نظایر این‌ها با تغییر وضعیت معیشتی و قدرت خرید جامعه و تقلیل منابع درآمدی دولت، تمرکز بر مالیات‌ستانی را تشدید نموده و همین تمرکز، فشار مضاعفی را بر جامعه و بویژه مؤدیان وارد نموده است. بنابراین کژکارکردهای اقتصادی-سیاسی ضمن تحمیل فشارهای اقتصادی بر گروه قابل توجهی از افراد جامعه، منجر به شکل‌گیری نارضایت‌مندی اجتماعی شده و اغلب بیگانگی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل را تشدید می‌نماید. نارضایت‌مندی از نابه‌سامانی‌های اقتصادی این‌چنین روایت شده است:

«به نظر اینجانب عملکرد سیاسی به‌طور مستقیم تاثیر ندارد و چنانچه عملکرد سیاسی باعث ایجاد نابسامانی اقتصادی گردد نارضایتی ایجاد می‌گردد».

### بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل

با نظر به آنچه گذشت نوعی بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل شکل گرفته است که در سطح باورداشت‌ها و عملکرد کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی به‌گونه‌ای دیالکتیکی قابل ردیابی است. بررسی غیردقت‌مندانانهٔ پرونده‌های مالیاتی به‌صورت عامدانه یا غیرعامدانه یا فقدان برخورد قاطع و شایسته با ارباب رجوع و حتی اخذ رشوه در سطح عملیاتی، نه‌تنها اعتماد مؤدیان به سازمان و کادر مالیات‌ستانی را تضعیف کرده است، بلکه آن‌ها را نسبت به پرداخت دواطلبانه و متعهدانهٔ مالیات نامتایل ساخته است. اعتماد به‌عنوان مهم‌ترین مولفه در بیگانگی کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان از یک‌سو حاصل عملکرد کادر مالیات‌ستانی است و از یک‌سو حاصل شرایط اقتصادی و سیاسی است که به‌طور غیرمستقیم اعتماد به سازمان را نیز تحت تاثیر قرار داده است. بنابراین با بیگانگی کادر مالیات‌ستانی، باورداشت‌هایی نظیر مالیات‌ستانی نابرابر شکل می‌گیرد که بر ساخت مالیات‌ستانی ناعادلانه از نموده‌های آن محسوب می‌شود. هم‌سو با بر ساخت مالیات‌ستانی ناعادلانه، بی‌اعتمادی متقابل میان کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی شکل می‌گیرد که در سطح عملیاتی منجر به فقدان تمکین مالیاتی و مالیات‌گریزی نیت‌مند-بسترمند می‌شود. اما بواسطه برخی شرایط چون هوشمندسازی مالیات‌ستانی و کاهش مداخلهٔ نیروی انسانی و نظایر این‌ها، برخی نسبت به پرداخت مالیات متعهد بوده و یا صرفاً به‌واسطهٔ فشار هنجاری حاکم و فقدان ابزارها و فرصت‌های تسهیل‌کنندهٔ گریز، از مالیات‌گریزی خودداری می‌کنند. اگرچه افرادی که نسبت به پرداخت مالیات متعهد هستند و تحت هر شرایطی از مالیات‌گریزی اجتناب می‌کنند، در جامعه حضور دارند، ولی امکان سقوط مؤدیانی که به‌گونه‌ای

جبری مالیات را پرداخت می‌کنند، در ورطه بیگانگان و مالیات‌گریزان دور از انتظار نیست. باورداشت‌های مبتنی بر مالیات‌ستانی نابرابر به عنوان یکی از مولفه‌های بیگانگی این‌چنین روایت شده است:

«بزرگترین مشکلی که در سطح فرهنگی در جامعه وجود دارد این است که دید عمومی جامعه بر این است فعالان اقتصادی که درآمدهای کلان اقتصادی دارند بیشترین استفاده را از امکانات موجود در جامعه می‌کنند و با هزاران ترفند و حقه از پرداخت مالیات خود اجتناب می‌کنند».

### استراتژی‌ها

استراتژی‌هایی که سازمان، کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی تحت شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر و در برخورد یا اداره پدیده مرکزی یعنی «بیگانگی نظری-عملی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل» به کار می‌گیرند؛ مشتمل بر پنج راهبرد بوده است. بازاندیشی مثبت در گزینش نیروی انسانی به‌همراه بازاندیشی منفی در وسایل دستیابی به هدف در مقوله واحدی تحت‌عنوان بازاندیشی مثبت-منفی در وسایل دستیابی به هدف تجمیع شده است. بدین معنا که اگر هدف کسب ثروت در کوچک‌ترین زمان باشد، در صورت فراهم نبودن شرایط، گاهی از روش‌های نامشروع و نابه‌هنجار برای دستیابی به اهداف استفاده می‌شود، مثل هنجارشکنی و اخذ رشوه توسط کادر مالیات‌ستانی و یا ثبت غیرشفاف و پراکنده درآمد توسط مؤدیان مالیاتی. اما بازاندیشی مثبت که ضرورت آن احساس می‌شود، بازاندیشی در گزینش کادر سازمانی است، بدین صورت که تدابیری اندیشیده شود تا افرادی که نسبت به سازمان تعهد ندارند و یا از مهارت‌ها و تخصص‌های لازم برای ایفای نقش برخوردار نیستند، گزینش نشوند و به جای آن افرادی متعهد، متخصص، خلاق و... گزینش شوند. اما برای تشخیص چنین افرادی سوالات صوری در مورد دین و غیره چندان قابل اعتماد نیست و از این‌رو لازم است در این مسیر بازاندیشی شود.

یکی از مهم‌ترین اقداماتی که ضرورت آن احساس می‌شود، فرهنگ‌سازی در دو سطح عینی-ذهنی است. بدین صورت که ابتدا لازم است با اقداماتی عینی باور افراد را واسازی کرد و سپس با واسازی باور مؤدیان، انگیزه آن‌ها برای مالیات‌دهی داوطلبانه و متعهدانه افزایش خواهد یافت. درواقع سطح عینی و ذهنی بر یکدیگر برهمکنش دارند و با انجام اقدامات عینی، باور افراد در جهت مطلوب واسازی شده و با واسازی باورها در سطح ذهنی، مالیات‌دهی داوطلبانه در سطح عملیاتی تقویت می‌شود. از دیگر استراتژی‌هایی که توسط سازمان برای تضمین پرداخت مالیات انجام می‌گیرد، ضمانت‌های اجرایی است که در صورت مالیات‌گریزی، قانون‌گریزان مجازات و یا جریمه می‌شوند و بنابراین سازمان با بهره‌گیری از ابزار اقتدار، مالیات را وصول نموده و یا از مالیات‌گریزی جلوگیری می‌کند. اما فارغ از مالیات‌دهی با ثبت شفافانه درآمد که اغلب توسط

مالیات‌دهندگان متعهد انجام می‌گیرد، استراتژی‌های برای گریز مالیاتی انجام می‌گیرد که برخی عامیانه و برخی نخبه‌گرایانه بر ساخت شده است.

### بازاندیشی مثبت-منفی در وسایل دستیابی به هدف

با شکل‌گیری بیگانگی از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل، برخی در وسایل دستیابی به هدف بازاندیشی می‌کنند. به گونه‌ای که بواسطهٔ بیگانگی و به دلیل فراهم نبودن ابزار و فرصت‌های مشروع برای کسب ثروت یا سایر اهداف تعریف شده، از راه‌های غیرمشروع استفاده می‌کنند. این بازاندیشی که مسیر ناپه‌نجر را پیش‌روی کادر مالیات‌ستانی یا مؤدیان مالیاتی قرار می‌دهد، اغلب منفی بر ساخت می‌شود و اغلب پیامدهایی منفی برای جامعه به دنبال دارد. اما بازاندیشی دیگری نیز ضرورت می‌یابد که اغلب مثبت ارزیابی می‌شود، بدین‌صورت که در فرایندهای استخدام و کارگزینی لازم است تدابیری اندیشه شود تا کادر مالیات‌ستانی متعهد، متخصص، قانونمند و خلاق گزینش شده و به ایفای نقش بپردازند. بازاندیشی منفی در وسایل دستیابی به هدف این‌چنین روایت شده است:

«متأسفانه افراد (هم مودی هم ...) با گذشت زمان به این نتیجه می‌رسند که از راه‌های ناسالم به نتایج بهتری می‌رسند و کارمندان هم به این نتیجه می‌رسند که این سلامت و تخصص کاری آنان نیست که برایشان ارتقا می‌آورد بلکه بایستی دنبال مشخصه‌های دیگر باشند»

### فرهنگ‌سازی عینی-ذهنی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی

همانطور که بیگانگی در دو سطح نظری و عملی شکل گرفته است، لازم است فرهنگ‌سازی نیز برای واسازی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل در دو سطح عینی و ذهنی پیگیری شود. بدین‌صورت که در سطح عینی و عملی لازم است مصارف و هزینه‌کرد مالیات برای افراد جامعه شفاف‌سازی و آشکار شود، مالیات‌ستانی به گونه‌ای عادلانه انجام گیرد، کادر مالیات‌ستانی با مؤدیان به گونه‌ای شایسته برخورد کنند، از مؤدیان خوش‌حساب به گونه‌ای سزاوار تقدیر شود و با انجام چنین اقداماتی خود به خود باور نسبت به عدالت و ثمرات مالیات پرداختی برای افراد جامعه واسازی و نهادینه می‌شود. در کنار اقداماتی که در مسیر باورسازی و انگیزه‌سازی مثبت جای می‌گیرند، نمی‌توان از تبلیغات رسانه‌ای نیز غافل بود و در صورت پیگیری فرهنگ‌سازی در این سطوح می‌توان نسبت به واسازی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل امیدوار بود. ضرورت‌مندی باور به مالیات‌ستانی آینده‌ساز به عنوان یکی از مولفه‌های فرهنگ‌سازی عینی-ذهنی این‌چنین روایت شده است:

«ایجاد فرهنگ مالیاتی مطلوب، باید در باور مردم و اعتقاد عمومی نسبت به مالیات ایجاد شود و مردم نسبت به آینده کشور و تامین هزینه‌های آن نگاهی مثبت داشته باشند».

### اقتدار هنجارمند مالیات‌ستانی استراتژیک

جرمانگاری معاملات غیررسمی، مالیات‌گریزی و تعریف ضمانت‌های اجرایی اعم از برخورد کیفری با جرائم، از اقدامات هنجارمند و مقتدرانه سازمان برای برخورد با مالیات‌گريزان و يا پيشگيري از بروز آن محسوب می‌شود. از سوی دیگر سازمان در تعیین نرخ‌های مالیات و جرائم نیز به‌گونه‌ای استراتژیک و زیرکانه عمل کرده است. اقتدار هنجارمند مالیات‌ستانی این‌چنین بازتعریف شده است:

«مودی بد حساب وجود ندارد چون زور مؤدیان به سازمان مالیات نمی‌رسد و در نهایت سازمان، مالیات خود را با جرایم و دیرکرد دریافت می‌کند».

### مالیات‌دهی با ثبت شفافانه درآمد

همان‌طور که پیش از این گذشت ما می‌توانیم کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی را در سه سطح گروه بیگانه از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل، متعهد به مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل و در حال سقوط در ورطه بیگانگی قرار دهیم. بنابراین گروهی از مؤدیان متعهد، با ثبت شفافانه درآمد، ثبت متمرکز اسناد مالی، اظهار درآمد به صورت واقعی و داوطلبانه و متعاقباً پرداخت مالیات تعیین شده، به مالیات‌دهی می‌پردازند. متعهدان مالیاتی مقدم در اظهار و پرداخت مالیات این‌چنین توصیف شده‌اند: «مؤدیان خوش حساب مودیان هستند که به اظهار درآمد و پرداخت به موقع مالیات اقدام می‌کنند».

### استراتژی‌های عامیانه-نخبه‌گرایانه گریز از مالیات‌دهی

اما دو گروه دیگر و بویژه گروه بیگانه شده از مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی ایده‌آل از استراتژی‌های عامیانه و نخبه‌گرایانه برای گریز از مالیات سود می‌جویند. استراتژی‌های عامیانه اغلب بر اقداماتی تمرکز دارد که عامه مردم قادر به انجام آن هستند و کمتر به مشاوره و همکاری افراد حرفه‌ای نیاز دارند. ولی برخی اقدامات، بدون راهنمایی و یا همیاری شبکه اجتماعی بانفوذ درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی دشوار به نظر می‌رسند و از این‌رو تحت‌عنوان استراتژی‌های نخبه‌گرایانه گریز بر ساخت شده است. همیاری سازمانی عامدانه-غیرعامدانه در مالیات‌گریزی به‌عنوان یکی از مولفه‌های استراتژی‌های نخبه‌گرایانه گریز این‌چنین بازتعریف شده است: «مسئولین مالیاتی یا عامدانه یا سهواً از روی عدم کفایت تخصص یا بررسی کافی در فرار مالیاتی نقش دارند».

### پیامدها

پیامدهایی که از استراتژی‌های کاربردی در مواجهه با پدیدهٔ مرکزی، منتج می‌شود، شامل پنج مؤلفه بوده است. بدین‌صورت که بواسطهٔ اقداماتی که در مواجهه با پدیدهٔ مرکزی انجام گرفته، مالیات‌ستانی و مالیات‌دهی به لحاظ ارزشی تهی شده و درواقع از آن خلع اعتبار، ارزش و معنا شده است و همسو با وارونگی ارزشی آن، مالیات‌دهی داوطلبانه و متعهدانه فرسایش یافته است. اما با وجود احاطهٔ فسادهای ساختاری، قانون‌گریزی و مالیات‌گریزی، نه‌تنها ایرانیان به تدریج خود را به‌عنوان جامعه‌ای متبحر در قانون‌فریبی خواهند شناخت، بلکه در عرصهٔ فراملی نیز چنین هویتی از ایرانیان در حال اشاعه است که مطلوب نخواهد بود. کم‌اینکه با افزایش شکاف طبقاتی و احساس محرومیت از جانب مؤدیان، نارضایت‌مندی از آنومی سازمانی بازتولید شده و چرخه معیوب بیگانگی و وارونگی ارزشی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی تکرار خواهد شد. از دیگر پیامدهای منفی که اغلب حاصل استراتژی‌های گریز از مالیات‌دهی است، تضرر اجتماعی است که ضمن کاهش منابع درآمدی دولت، کاهش امکانات و خدمات عمومی از سوی دولت را نیز به همراه دارد که با کاهش این خدمات، محرومیت‌های بیشتری گریبان‌گیر جامعه خواهد شد.

اما یکی از مهم‌ترین پیامدهای مثبتی که بواسطهٔ تحقق بازاندیشی مثبت و فرهنگ‌سازی عینی - ذهنی مالیات‌ستانی مالیات‌دهی و سایر فعالیت‌ها چون رفع نواقص مالیات‌ستانی هوشمند، می‌توان انتظار داشت واسازی اعتماد و تعهد کادر مالیات‌ستانی و بویژه مؤدیان به سازمان است که در صورت واسازی یا دوباره‌سازی اعتماد و تعهد، مالیات‌دهی ایده‌آل در سطح عملیاتی نیز واسازی شده و شاهد افزایش مشارکت متعهدانهٔ و داوطلبانهٔ مؤدیان مالیاتی خواهیم بود.

### وارونگی ارزشی- عملیاتی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی

مالیات‌گریزی که به دنبال بیگانگی نظری و عملی از مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل انجام می‌گیرد، باعث اعتبارزدگی بیشتر از سازمان و خلع ارزش و معنا از مالیات‌دهی در نظر مؤدیان می‌شود که در سطح عملی منجر به تمکین ضعیف مالیاتی و مالیات‌گریزی بیشتر خواهد شد. وارونگی ارزشی مالیات‌دهی این‌چنین روایت شده است:

«فرهنگ‌سازی بسیار موثر است، در فضای فرهنگی کشور، پرداخت مالیات یک ارزش تلقی نمی‌شود و برعکس فرار مالیاتی مورد تشویق و تمجید قرار می‌گیرد».

### بازتولید نارضایت‌مندی از آنومی سازمانی مولد شکاف طبقاتی

نارضایت‌مندی از محرومیت اقتصادی- اجتماعی مضاعف حاکی از نارضایت‌مندی از بی‌عدالتی مالیاتی است، که قشر ضعیف جامعه را هدف قرار داده و از قشر مرفه و قدرتمند جامعه عمداً یا

سهوا چشم‌پوشی نموده است. در واقع مالیات‌گریزانی که می‌بایست مالیات زیادی را پراخت کرده ولی با روش‌های نام‌برده از آن فرار می‌کنند، در صحنه رقابت اقتصادی موفق‌تر از مالیات‌دهندگان خرد که راه‌گریزی از مالیات‌دهی نداشته و یا تمایلی به آن ندارند؛ عمل می‌کنند و بر مالیات‌دهندگان خرد مسلط می‌شوند. از آن طرف مالیات‌دهندگان صادق در فرایند خوداظهاری، به تدریج قدرت رقابت را از دست داده و در اغلب موارد از صحنه رقابت حذف خواهند شد. چنین روندی خواه یا ناخواه منجر به ایجاد احساس محرومیت نسبی و شکاف طبقاتی و بازتولید آن می‌شود. بازتولید آنومیک شکاف طبقاتی این‌چنین روایت شده است:

«هر چه قدر شرایط اقتصادی و آمار فرار مالیاتی و شکاف طبقاتی بیشتر شود قاعدتا مؤدیان کمتر به نظام اقتصادی و عدالت اجتماعی و اقتصادی اعتماد داشته و قاعدتا فرار مالیاتی افزایش می‌یابد».

### برساخت ملیت قانون‌گریز

کما اینکه با وجود مالیات‌گریزی، ارزش و اعتبار ملی و جهانی ملت ایران مورد سوءن قرار خواهد گرفت، به‌گونه‌ای که همگان در قلمرو ملی و فراملی، مردم ایران را ملتی قانون‌گریز خواهند شناخت. بنابراین وقتی قانون‌گریزی، فریب و نظایر این‌ها به بخشی از هویت ایرانیان تبدیل شود و ایرانیان چنین هویتی را برای خود بپذیرند، پیامدهای جبران‌ناپذیری در عرصه‌های مختلف به همراه دارد، که مالیات‌گریزی بیشتر یکی از نمودهای آن محسوب می‌شود. برساخت ملیت قانون‌گریز این‌چنین بازتعریف شده است: «مردم ایران در دور زدن قانون تبحر خاصی دارند».

### واسازی مالیات‌دهی داوطلبانه-متعهدانه

اما به‌واسطه اقداماتی نظیر فرهنگ‌سازی عینی-ذهنی مالیات‌ستانی-مالیات‌دهی می‌توان به ساخت دوباره اعتماد و تعهد مؤدیان و حتی کادر مالیات‌ستانی امیدوار شد. در واقع با واسازی دوباره اعتماد و تعهد به مالیات‌ستانی ایده‌آل، نه تنها مالیات‌دهی به‌مثابه یک تکلیف پنداشته می‌شود که دارای ثمرات مطلوبی است، بلکه مؤدیان نیز به‌گونه‌ای متعهدانه و با رغبت، نسبت به اظهار و پرداخت مالیات اقدام می‌کنند، نه از روی احساس اجبار و یا ترس از مجازات. رضایتمندی از پرداخت مالیات به‌عنوان یکی از مولفه‌های واسازی مالیات‌دهی این‌چنین روایت شده است:

«وقتی دولت‌ها در قبال پرداخت مالیات ملت احساس مسئولیت نشان دهند و مردم خدمات ناشی از پرداخت مالیات را عیناً مشاهده کنند شکی نیست که خوشحال و راضی از پرداخت مالیات هستند».



## بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش حاکی از فرایندی بوده است که کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی از مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی ایده‌آل در سطح ذهنی و عینی بیگانه شده و همسو با این بیگانگی اغلب استراتژی‌های نابه‌هنجارانه‌ای به کار می‌گیرند که وارونگی ارزشی و عملیاتی مالیات‌دهی را به دنبال دارد و در فرایندی برگشتی مجدداً بیگانگی نظری و عملی تولید و بازتولید می‌شود. اما از سوی دیگر با گذار به سمت مالیات‌ستانی هوشمند و تحقق پیشرفت‌هایی در این زمینه، همراه با کاهش برخوردهای سلیقه‌ای و در صورت تحقق اقداماتی نظیر فرهنگ‌سازی عینی-ذهنی، اعتماد به سازمان و کادر مالیات‌ستانی مجدداً ساخته می‌شود و با ساخت دوباره اعتماد به مالیات‌ستانی عادلانه و شفاف، تعهد به مالیات‌دهی، واسازی می‌شود. بنابراین با واسازی اعتماد و تعهد به مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی، امید است تا مالیات‌دهی ارزش و معنای تازه‌ای بدست آورده و به‌سان حق و وظیفه‌ای انگاشته شود که مضمولان با رضایت و به‌گونه‌ای داوطلبانه نسبت به اظهار درآمدهای واقعی و پرداخت مالیات تشخیصی اقدام کنند.

در این پژوهش عوامل ساختاری و سازمانی به طور مستقیم و غیرمستقیم بر بیگانگی کادر مالیات‌ستانی و مؤدیان مالیاتی نقش تعیین‌کننده داشت که از سوی کادر مالیات‌ستانی بیشتر بر ساختار معیوب مالیات‌ستانی و از سوی مؤدیان بر نارضایت‌مندی از فقدان عدالت اجتماعی - مالیاتی، اشباع فضایی فسادهای بدون جزا، انضباط مالیاتی نمایشی-گزینشی و نظایر این‌ها تأکید شده است. پس می‌توان دریافت که نه‌تنها ساختار معیوب مالیات‌ستانی به‌صورت مستقیم بر رفتار مالیات‌دهی داوطلبانه تأثیر منفی داشته است، بلکه نارضایت‌مندی‌های اجتماعی از این ساختار معیوب و سایر ساختارهای سیاسی و هنجاری نیز نقش تعیین‌کننده‌ای در تمایل به مالیات‌گریزی داشته است. درواقع مولفه‌های ساختاری اهمیت قابل ملاحظه‌ای در بروز بیگانگی از مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی ایده‌آل داشته است و به نظر می‌رسد که مالیات‌گریزی نوعی مبارزه منفی در مقابل این مولفه‌های ساختاری نامطلوب تلقی می‌شود، به عنوان نمونه وقتی احساس بی‌عدالتی، بی‌هنجاری و یا بی‌اعتمادی افزایش پیدا می‌کند، نارضایت‌مندی اجتماعی هم افزایش پیدا کرده و تمایل به گریز از مالیات تشدید می‌شود.

در این پژوهش فرایندی قابل ردیابی است که اخلاق، وجدان، ارزش‌ها و هنجارها در حال فرسایش است و همسو با اعتقاد دور‌کیم می‌توان دریافت که یکی از مشکلات اساسی در جامعه ماهیتی اخلاقی دارد، به‌این معنا که فردگرایی، منفعت‌طلبی و بی‌تفاوتی اجتماعی در حال تبدیل به نوعی نظام اخلاقی است که در میان غالب افراد جامعه جریان دارد. منفعت‌طلبی و دور زدن قوانین و مالیات‌گریزی نوعی زرنگی، و مالیات‌دهی متعهدانه نوعی بی‌عرضه‌گی محسوب می‌شود که نشانگر وارونگی ارزشی مالیات‌دهی است.

البته لازم به ذکر است که رویه دولت در مالیات‌ستانی بیشتر به صورت قهریه و با اعمال اقتدار بوده است که نتیجه آن مالیات‌گریزی و یا تمکین اجباری مؤدیان در مالیات‌دهی است. در واقع عدالت توزیعی که به بحث نحوه مصرف مالیات توسط دولت برمی‌گردد، در وضعیت نامطلوبی قرار دارد که متعاقباً مؤدیان انگیزه خود را برای تمکین مالیاتی از دست خواهند داد. عدالت آیینی به معنای برخورد مناسب مأموران مالیاتی با مؤدیان است که تقریباً در سطح مطلوبی است و مؤدیان از رفتار مأموران مالیاتی راضی بوده‌اند، اما در سلسله مراتب بالاتر از نگاه آمرانه و از بالا به پایین مقامات مالیاتی ناخرسند بوده‌اند. در نهایت عدالت کیفری که ناظر بر سازوکارهای تنبیهی سازمان مالیاتی در مقابل عدم پرداخت مالیات است، چندان کارآمد نبوده است؛ چراکه مالیات‌گريزان همچنان بر مالیات‌گریزی خود اصرار دارند و مالیات‌دهندگان هم به دلیل احساس ترس، رفتار صادقانه نخواهند داشت و صرفاً افرادی که امکان گریز مالیاتی ندارند و تمام منابع مالی آنها به‌گونه‌ای شفاف قابل پیگیری است، مشمول مالیات‌دهی واقعی می‌شوند و همین وضعیت ناتوانی سازمان مالیات را در برقراری عدالت و انصاف مالیاتی خاطرنشان می‌سازد. همسو با نتایج بررسی حاج محمدی در سال (۱۳۹۳) هرگاه مؤدیان احساس کنند مالیاتی که برای آنها تعیین می‌شود با میزان درآمد آنها هم‌خوانی ندارد و یا احساس کنند بین آنها و سایر مؤدیان تمایزی صورت گرفته است، انگیزه لازم برای تمکین داوطلبانه را از دست خواهند داد.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌هایی که در قسمت ادبیات تحقیق مرور شده است همسو و حتی جامع‌تر بوده است. به‌عنوان مثال واماندگی نوسازی تکنیکی - فرهنگی مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی در پژوهش حاضر به‌عنوان یکی از شرایط تشدیدکننده مالیات‌گریزی، در پژوهش‌های ایزدبخش و همکاران (۱۳۹۶)، سرفرازی و همکاران (۱۳۹۶) و حتی صالح‌ولیدی و همکاران (۱۳۹۵)، به گونه‌ای مستقیم و یا غیرمستقیم تایید شده است. به عبارت بهتر ایزدبخش و همکاران ترویج فرهنگ مالیاتی را به‌عنوان یکی از موثرترین عوامل در جلب اعتماد و مشارکت و یا سرفرازی، فقدان فرهنگ مالیاتی را یکی از علت‌های مهم عدم تحقق اهداف کلان مالیاتی دولت معرفی کرده است. پس می‌توان گفت واماندگی نوسازی تکنیکی - فرهنگی مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی نیز بر نتایج پژوهش‌های پیشین صحنه گذاشته است و حتی چگونگی مداخله عوامل فرهنگی و تکنیکی بر رفتار مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی در جهت نابه‌هنجار را نشان داده است. عوامل قانونی و هنجاری کشف شده نظیر تفسیر به‌رای بودن، گزینشی بودن، غیرواقع بینانه بودن و غیره نیز در پژوهش‌های صالح‌ولیدی و همکاران نیز تحت‌عنوان آسیب‌های قانونی نظام مالیاتی ایران، بازنمایی شده است. تعیین اعتمادپذیری سیاسی - مالیاتی به‌عنوان شرایط علی و حتی سرمایه‌های مادی و غیرمادی به‌عنوان شرایط تسهیل‌کننده یا مسدودکننده بیگانگی نظری و عملی از مالیات‌ستانی - مالیات‌دهی ایده‌آل با پژوهش ژیا و همکاران که بر تاثیر اعتماد اجتماعی بر اجتناب مالیاتی تاکید داشتند، هم‌مسیر بوده است. البته لازم به ذکر است که پیگیری معوق

مالیات‌ستانی و اجرای معوق قوانین، تقلید و هم‌رنگ جماعت شدن در امر قانون‌گریزی و مالیات‌گریزی، احساس رضایت و افتخار از مالیات‌گریزی، دوآلیسم جامعه‌پذیری مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی از مواردی است که در پژوهش‌های پیشین کمتر به آن پرداخته شده است.

حال با توجه به آنچه در این پژوهش گذشت و رابطه دیالکتیکی مالیات‌گریزی یا مالیات‌دهی با عوامل ساختاری و شرایط و بسترهای اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و غیره می‌توان به پاره‌ای از پیشنهادات در جهت اصلاح وضعیت و افزایش مشارکت مؤدیان در مالیات‌دهی اشاره داشت.

فرهنگ‌سازی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی در دو سطح عینی-ذهنی یکی از مهم‌ترین اقداماتی است که می‌تواند اعتماد و تعهد به مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی را واسازی نموده و با واسازی آن، مالیات‌دهی دواطلبانه و متعهدانه را به دنبال داشته باشد. بنابراین فرهنگ‌سازی ابتدا لازم است در سطح عینی و از رهگذر شفاف‌سازی مصارف و ثمرات مالیات، برقراری عدالت مالیاتی و اثبات آن، برخورد شایسته با مؤدیان و حتی تقدیر و تشکر از مؤدیان خوش‌حساب انجام گیرد که متعاقباً با چنین اقداماتی، خودبه‌خود باور و انگیزهٔ مؤدیان برای پرداخت دواطلبانه و متعهدانهٔ مالیات واسازی و تقویت می‌شود.

می‌توان با واگذاری طرح‌های عمرانی یا عام‌المنفہ به مؤدیان مالیاتی متخصص در آن زمینه و شفاف‌سازی مصارف مالیاتی، در مسیر فرهنگ‌سازی مالیات‌ستانی- مالیات‌دهی در سطح عینی حرکت کرد که متعاقباً ثمرات آن در سطح ذهنی و افزایش مشارکت در پرداخت مالیات بازنمایی خواهد شد.

با توجه به اینکه ساختار معیوب مالیات‌ستانی و نارضایت‌مندی اجتماعی از آن، یکی از شرایطی علی در مالیات‌گریزی و کاهش مشارکت در پرداخت مالیات بوده است، عمده پیشنهادات در زمینه قوانین و هنجارهای مالیاتی خلاصه می‌شود. بازنگری در قوانین، شفاف‌سازی قوانین، کاهش تصویب بخش‌نامه‌های متعدد، ساده‌سازی قوانین، تصویب قوانین منعطف واقع‌بینانه، آگاه‌سازی مؤدیان از قوانین مالیاتی و تشریح صبورانه قوانین برای آنها، ایجاد یک واحد مشاوره در سازمان مالیات، عارضه‌یابی تخلفات مالیاتی، حذف برخوردهای سلیقه‌ای و قشربندی شده و اجرای یکسان قوانین مالیاتی از زیرمولفه‌های اقدامات هنجاری پیشنهادی است.

## منابع

- ایزدبخش، مهدی؛ غیائی، پروین؛ سهرابی، مایده و اسلامی، محدثه (۱۳۹۶). «بررسی عوامل مؤثر در اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات». *هفتمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری*.
- توکلی، محمدرضا (۱۳۹۴). «فرار مالیاتی و راهکارهای مقابله با آن»، *کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت اقتصاد و حسابداری، سازمان‌ها و مراکز غیر دولتی*، دوره ۲: ۱-۴۶.
- حسینی‌کندلجی، میرهادی؛ صامتی، مجید؛ امیری، هادی و حیدری، زهرا (۱۳۹۵). «سنجش اخلاق مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن در بین دانشجویان علوم اداری و اقتصاد دانشگاه تهران»، *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، سال ۲۴، شماره ۷۸: ۷-۳۰.
- حسینی‌نوریان، ابراهیم؛ رحمانی فیروزجاه، علی؛ و سیف‌اله، فرزانه (۱۳۹۸). «رابطه سرمایه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی (مطالعه موردی مؤدیان شهرهای غرب استان مازندران)»، *جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه*، سال ۸، شماره ۲: ۱۰۵-۱۳۴.
- حیدری، محمد؛ قاسمی، وحید؛ رنایی، محسن؛ و ایمان، محمدتقی (۱۳۹۷). «تبیین جامعه‌شناختی فرهنگ مالیاتی برمبنای واکاوی نظام معنایی مؤدیان مالیاتی در شهر اصفهان: رویکردی ترکیبی»، *جامعه‌شناسی کاربردی*، سال ۳۰، شماره پیاپی ۷۴: ۱-۲۸.
- رضایی، محمدقاسم؛ خادمی‌جامخانه، علی‌اکبر و منتظرالظهور، مریم (۱۳۸۹). «جایگاه تحول و تمکین در اطلاعات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، دوره جدید-۱۸، شماره ۹ (مسئل ۵۷): ۸۳-۹۹.
- سرفرازی، مهرزاد؛ جمشیدی، حاتم و فارسی‌نیا، حسین (۱۳۹۶). «راهکارهای افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات»، *سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در علوم و مهندسی*.
- سنجرانی، طوبی (۱۴۰۰). «بررسی عوامل مؤثر بر تسهیل در پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی و شناسایی عوامل موجود»، *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، بهار ۱۴۰۰، شماره ۵۴: ۱۰۴-۱۲۵.
- صالح‌ولیدی، محمدصالح؛ نجفی‌توانا، علی و احمدی‌موسوی، سیدمهدی (۱۳۹۵). «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها»، *مجله حقوقی دادگستری*، سال ۸۰، شماره ۹۶: ۵۹-۳۷.
- قرنجیک، اسماعیل؛ ضیالدینی، محمد؛ و هادوی نژاد، مصطفی (۱۴۰۰). «نگاشت‌شناختی عوامل مؤثر بر افزایش مشارکت در پرداخت مالیات»، *فصلنامه چشم‌انداز مدیریت دولتی*، سال ۱۲، شماره ۳: ۷۶-۵۷.
- لک، آزاده (۱۳۹۳). «کاربرد نظریه زمینه‌ای در پژوهش‌های طراحی شهری»، *فصلنامه علمی-پژوهشی هنر و معماری*، دوره ۲۴، شماره ۶۴: ۶۰-۴۳.

محسنی‌تبریزی، علیرضا؛ کمیجانی، اکبر و عباس‌زاده، مرتضی (۱۳۸۹)، «بررسی عوامل موثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم التحریر) استان البرز»، *پژوهشنامه مالیات*، دورهٔ جدید-۱۸، شمارهٔ ۹ (مسلسل ۵۷): ۱۹۹-۲۲۸.

نصراصفهانی، مهدی؛ نصراصفهانی، مهرناز و دلوی‌اصفهان، محمدرضا (۱۳۹۱)، «بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی براساس مدل پستل، از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی»، *دو فصلنامه پژوهش‌های مالیات اسلامی*، سال ۱، شمارهٔ ۱: ۲۹-۴۰.

Alestades, P. H., Moore, J. A., & Neubaum, D. O. (2018). Tax Avoidance, Financial Experts on the Audit Committee, and Business Strategy, *Journal of finance & Accounting*, 45(9), 1293-1321.

APPAH, D. E., & Omesi, I. (2021). Taxes and Income Inequality in Nigeria: Cointegration and Error Correction Mechanisms Evidence from 1980-2018. *The Journal of Accounting and Management*, 11(2): 14-30.

Falk, A., & Fischbacher, U. (2006). *A theory of reciprocity*. *Games and economic behavior*, 54(2), 293-315.

Xia, C., Cao, C., & Chan, K. C. (2017). Social trust environment and firm tax avoidance: Evidence from China, *The North American Journal of Economics and Finance*, 42, 374-392.

