

امروزه بسیاری از کشورهای در حال توسعه به منظور رسیدن به توسعه پایدار بر ظرفیت و منابع درونی تکیه کرده‌اند که مهم‌ترین این منابع درآمدهای مالیاتی است. چگونگی مشارکت مردم در تأمین درآمدهای مالیاتی، تا حد زیادی حاصل فرهنگ مالیاتی یک جامعه است که عوامل مهمی در شکل‌گیری آن دخیل‌اند. این تحقیق در پی پاسخگویی به این سؤالات است که چه عواملی بر فرهنگ مالیاتی مردم مؤثرند و راهکارها و استراتژی‌های ارتقای این فرهنگ کدام‌اند. به منظور پاسخگویی به سؤال اول، از روش اسنادی بهره گرفته شده و از میان ۱۴۰ عنوان پژوهش مرتبط با موضوع، ۴۸ عنوان مورد بررسی دقیق قرار گرفته و عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی در ۴ دسته عوامل فردی، اجتماعی، سازمانی و قانونی استخراج شدند. بررسی‌ها نشان می‌دهد نقشی که قوانین و سازمان‌های مالیاتی در ایجاد فرهنگ مالیات بازی می‌کند بسیار پررنگ‌تر از نقش مردم به عنوان عاملان فردی است. برای پاسخگویی به سؤال دوم نیز با ۱۳ نفر از متخصصان حوزه ارتباطات و کارشناسان اقتصادی و مالیاتی با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته گفتگو صورت گرفته و استراتژی‌ها و راهبردها در قالب سه دسته راهبردهای اجتماعی، سازمانی و قانونی ارائه شده است. تأمین مالی کارمندان، استفاده از نیروهای متخصص، شفاف‌سازی و ارائه اطلاعات درباره هزینه‌کرد مالیات و ایجاد نظام جامع مالیاتی از جمله راهکارهای سازمانی است. در بخش اجتماعی، می‌توان به تقویت ارزش‌های دینی و اخلاقی و توجه به جامعه‌پذیری نسل جدید به عنوان راهکار فرهنگی و استفاده از رسانه‌ها به عنوان راهکار تبلیغاتی اشاره نمود. وضع قوانین شفاف، ایجاد مکانیزم نظارتی دقیق و تعیین مجازات‌های مؤثر نیز از اهم راهکارهای بخش قانونی است.

■ واژگان کلیدی:

مالیات، فرهنگ مالیاتی، ارتقای فرهنگ مالیاتی

# بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی و راهکارهای ارتقای آن

## مجید فولادیان

دانشیار دانشگاه فردوسی مشهد  
fouladiyan@um.ac.ir

## حسن رضایی بحرآباد

دکتری جامعه‌شناسی توسعه اقتصادی دانشگاه فردوسی مشهد  
rezaebahrabad@gmail.com

## منصوره گلی

دانشجوی دکتری جامعه‌شناسی دانشگاه شهید بهشتی  
Goli.mansureh@gmail.com

## ۱. مقدمه و بیان مسئله

در اکثر کشورهای پیشرفته جهان، مالیات عمده‌ترین منبع تأمین‌کننده مخارج دولت است و دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی در توسعه اقتصادی نقش ایفا می‌کند «به‌گونه‌ای که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود». (زهی و محمدخانلی، ۱۳۸۹)

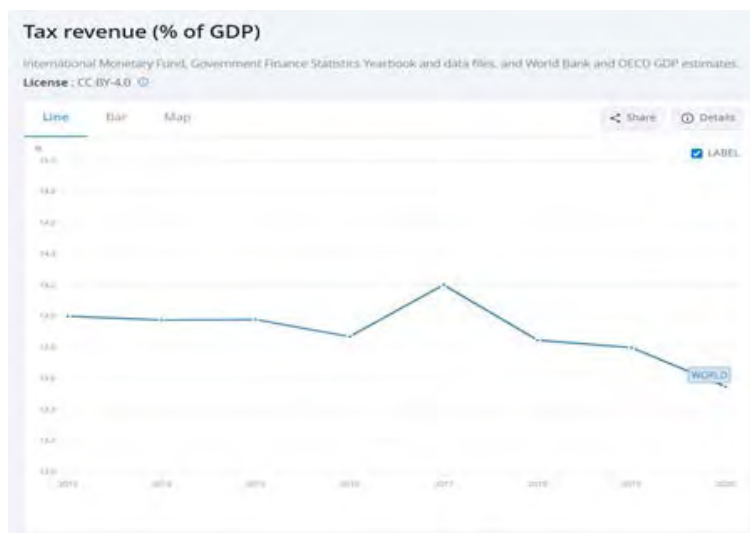
ایران نیز به‌عنوان کشوری در حال توسعه که سال‌های متمادی با تکیه بر منابع نفتی هزینه‌های خود را تأمین می‌نموده، سال‌های اخیر ضرورت توجه به درآمدهای مالیاتی در قالب برنامه‌های اقتصاد مقاومتی را مد نظر قرار داده است. بررسی آمارها نشان می‌دهند نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ایران در سال ۹۲ حدود ۴/۵ درصد بوده است. از این سال به بعد روندی صعودی در این شاخص ایجاد شد تا جایی که در سال ۹۴ این شاخص به ۶/۵ درصد هم رسید. این روند صعودی ادامه یافت تا بالاترین نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در دهه گذشته به سال ۹۵ تعلق گیرد، در این سال نسبت ۶/۸ درصد به ثبت رسید. در سال ۹۶ نیز این شاخص در حدود همین اعداد باقی ماند. از سال ۹۷ با شروع دور جدید تحریم‌ها و خروج آمریکا از برجام، حجم اقتصاد ایران وارد روند نزولی شد و رشد اقتصادی اعدادی منفی را به ثبت رساند. همراه با این موضوع نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نیز کاهش یافت و در سال ۹۷ به ۴/۹ درصد رسید. رشد منفی در سال ۹۸ نیز تکرار شد. در سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ نیز با وجود اینکه حجم اقتصاد ایران بزرگ‌تر شده، نسبت درآمد مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی کاهش یافته است. (اکوایران، ۱۴۰۱)

۱۴۴



نمودار ۱: نسبت نرخ کسب مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) در ایران (منبع: اکوایران)

با این حال بررسی نسبت نرخ کسب مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) در طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۲۰ حاکی از این است که در مقایسه با میانگین جهانی (معادل ۱۴ درصد و دو برابر ایران) و اروپا و آسیا (معادل ۱۹ درصد و ۲/۷ برابر ایران) موفقیت چشمگیری در این زمینه حاصل نشده است.



نمودار ۲: نسبت نرخ کسب مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) در دنیا (منبع: بانک جهانی)

در میان ۱۴۰ کشور منتخب دنیا (که اطلاعات آنها در سایت بانک جهانی قابل دسترس است) ایران دارای رتبه ۱۳۵ از نظر تلاش مالیاتی است و از این منظر ایران جایگاه مناسبی نداشته و همچنان از طریق فروش نفت و ایجاد بدهی، هزینه‌های دولتی از قبیل بهداشت، آموزش، راه و حقوق کارکنان دولتی و... تأمین می‌شود. موضوع حائز اهمیت این است که مالیات به‌عنوان یک درآمد ملی، حاصل مشارکت مردم در تأمین آن بوده و مستقیماً تحت تأثیر فرهنگ مالیاتی (و در یک معنای کلی‌تر، فرهنگ اقتصادی) جامعه می‌باشد. فرهنگ مالیاتی از عناصر مختلفی از جمله طرز نگرش‌ها، بینش‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات تشکیل شده است. لذا آنچه رفتار مالیاتی افراد یک جامعه را تشکیل می‌دهد مستقیماً با نگرش آنان نسبت به مسئله مالیات و تمامی موضوعات حوالی آن پیوند

خورده است. پایین بودن تلاش‌های مالیاتی در ایران نیز متأثر از نگرش مردم به این موضوع است. نتایج حاصل از پیمایش سرمایه اجتماعی (۱۳۸۴ و ۱۳۹۳) نشان‌دهنده وضعیت نگرش مردم در مورد سازمان‌های مالیاتی است. در این دو پیمایش ملی از مردم سؤال شده است که اعتمادشان به سازمان‌های مختلف کشور چگونه است. نتایج نشان می‌دهند که در سال ۱۳۸۴، میزان اعتماد مردم به اداره دارایی و امور مالیاتی<sup>۱</sup> ۱۷/۴۵- و در سال ۹۳، ۱۸/۵- بوده و این حاکی از نگرشی منفی به این سازمان در میان مردم است.

آنچه در وضعیت فعلی ضروری به نظر می‌رسد تغییر فرهنگ مالیاتی و در نتیجه تغییر نگرش مردم نسبت به مسئله مالیات و سازمان‌های مالیاتی است. اما آنچه مهم است برای نزدیک شدن به نقطه مطلوب در بحث فرهنگ مالیاتی و تغییر نگرش‌ها باید گام‌هایی آگاهانه و مبتنی بر مطالعه برداشته شود که از جمله مهم‌ترین آنها شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد چنین تصویری و سپس استفاده از استراتژی‌ها و راهبردهای عملی برای رسیدن به وضعیت مطلوب و مورد نظر است. لذا این پژوهش سعی دارد در یک مطالعه روشمند، پاسخگوی سؤالات زیر باشد:

مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی چیست؟  
راهکارهای ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران کدام‌اند؟

## ۲. مرور ادبیات تحقیق

### ۲.۱. بررسی نظری مفهوم فرهنگ مالیاتی

اگر چه به نظر می‌رسد که مفهوم فرهنگ مالیاتی به ندرت در ادبیات علوم اجتماعی ظاهر شده است اما نقش مهمی در سیستم مالیاتی بازی می‌کند. این مفهوم همچنان بحث‌برانگیز است و به لحاظ مفهومی به خوبی سازمان‌دهی نشده است. (هیون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵) نر<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) در مقاله خود با عنوان «مفهوم فرهنگ مالیاتی» نظریات مربوط به این موضوع را در سه دسته تقسیم‌بندی نموده است. از یک‌سو نظریات گروه کوچکی از اقتصاددانان که از آنها با عنوان کلاسیک نام برده است و از سوی دیگر اقتصاددانان گذار

۱. در سؤال پرسیده شده از مردم، از سازمان مربوط با عنوان اداره دارایی و امور مالیاتی یاد شده، به همین دلیل در اینجا با همین عنوان آورده شده است.

2. Hyun

3. Nerré

(انتقالی) و گروه سوم نیز کسانی که در هیچ کدام از این دو گروه قابل طبقه‌بندی نیستند. در میان اقتصاددانان کلاسیک، شومپیتر<sup>۱</sup> پیشنهاد می‌کند فرهنگ مالیاتی را با استفاده از معنی «هنر: خلق کالاهای فرهنگی» درک کنیم و آن را از مالیات به‌عنوان صنعت صرف، متمایز کنیم. در نتیجه درک شومپیتر از فرهنگ مالیاتی بر سازندگان آن، اقتصاددانان مالیاتی و سیاستگذاران مالیاتی متمرکز است که چیزی مصنوعی (هنری) را خلق می‌کنند، یک نظام ملی مالیاتی. (نر، ۲۰۰۱)

موضعی مشابه را می‌توان در کار اسپاتلر<sup>۲</sup> یافت. در تعریف جامع فرهنگ مالیاتی از نقطه نظر اسپاتلر مالیات تحت تأثیر تفاوت‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، تاریخی، جغرافیایی، روان‌شناختی رایج در افراد یک کشور و جوامع آنها در نظر گرفته می‌شود. پوش<sup>۳</sup> فرهنگ مالیاتی یک کشور را در ارتباط نزدیک با شخصیت‌های تعیین‌کننده تحول سیستم مالیاتی می‌داند. این فهم نیز مشابه این نقطه نظر شومپیتر است که «فرهنگ مالیاتی بیان معنویت و خلاقیت انسان است». (نر، ۲۰۰۱)

از جمله اقتصاددانان دوره گذار (انتقالی) کامدسوس<sup>۴</sup> (۱۹۹۷) است که مفهوم فرهنگ مالیاتی را یک هدف میان‌مدت برای سیاست‌های انتقالی در روسیه اعلام کرده است و گفته در صورتی تداوم خواهد یافت که بر اساس تمکین داوطلبانه با قوانین مالیاتی شفاف باشد. بنابراین کامدسوس بیان می‌کند که نظرات رایج میان اقتصاددان گذار منحصر به مالیات‌دهندگان است و این نکته، درک از فرهنگ مالیات را محدود می‌کند. تانزی<sup>۵</sup> فرهنگ مالیاتی را به‌عنوان آگاهی مالیاتی واقعی مالیات‌دهندگان در نظر گرفته است. در اغلب اقتصادهای گذار، به دلیل اقتصاد برنامه‌ریزی شده بلندمدت، مالیات‌دهندگان فاقد این آگاهی خاص‌اند. برنامه‌ریزان اصلی تلاش می‌کنند از هرگونه ارتباط مالیات‌دهندگان با مالیات مستقیم اجتناب کنند. معرفی سیستم مالیاتی شفاف با «خصوصیت» فاعلان مالیاتی مواجه می‌شود. علاوه بر این، فهم اینکه چرا یک نفر باید به شکلی مداوم مالیات پرداخت کند یک واقعیت از فرهنگ مالیاتی است. (نر، ۲۰۰۱)

در دسته سوم می‌توان از برگر<sup>۶</sup> (۱۹۹۸) نام برد که اصطلاح فرهنگ مالیاتی را این‌گونه

1. Schumpeter
2. Spitaler
3. Pausch
4. Camdessus
5. Tanzi
6. Berger

مطرح می‌کند که «دولت تنها می‌تواند مقادیری را به‌عنوان مالیات جمع‌آوری کند که شهروندان تمایل به پرداخت آن دارند»؛ بنابراین توانایی مقامات مالیاتی برای ایجاد تمایل به اجابت بهتر آن در طول زمان، می‌تواند یکی از عناصر فرهنگ مالیاتی باشد. خود نیز در زمره اقتصاددانان عصر جدید، فرهنگ مالیاتی را مشتمل بر سه عنصر مهم شامل مالیات‌دهندگان، مالیات‌گیرندگان و رابطه بین آنها می‌داند. (نر، ۲۰۰۱)

بررسی این دیدگاه‌ها نشان می‌دهد که اقتصاددانان کلاسیک در تعریف فرهنگ مالیاتی تنها بر سیاستگذاران و کسانی که مسئول وضع قوانین مالیاتی‌اند توجه نموده‌اند، در حالی که اقتصاددانان دوره گذار درست در نقطه مقابل کلاسیک‌ها، فرهنگ مالیاتی یک جامعه را در ارتباط با مؤدیان مالیاتی تعریف می‌کنند و لزوم تقویت فرهنگ مالیاتی را در آگاهی‌بخشی به این بخش از جامعه می‌بینند. اقتصاددانان عصر جدید به نوعی به تلفیق این دو دیدگاه پرداخته و آنچه در نظر آنها از اهمیت برخوردار است توجه به هر دو عنصر مالیات‌دهندگان و سیاستگذاران مالیاتی و رابطه بین آنهاست.

## ۲.۲. تعریف فرهنگ مالیاتی

مفهوم فرهنگ مالیاتی بدون داشتن تصویری روشن از اصطلاح فرهنگ قابل تصویر نیست. به احتمال زیاد تیلور<sup>۱</sup> اولین فردی است که مفهوم مدرنی از فرهنگ طرح کرده است. فرهنگ یا تمدن کلیت پیچیده‌ای شامل دانش، اعتقاد، هنر، قانون، اخلاقیات، رسوم و توانایی و عادت‌هایی است که انسان به‌عنوان عضوی از اجتماع به‌دست می‌آورد. (به نقل از چوئنجیت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴)

بر اساس دیدگاه کارکردگرایی، فرهنگ سیستمی از ارزش‌های مشترک، دانش و اعتقادات میان افراد در نظر گرفته می‌شود. (ویجی<sup>۳</sup>، ۱۹۸۳) تمامی انواع ایده‌هایی که مفهوم فرهنگ را می‌سازند معیارهایی برای تصمیم گرفتن در مورد اینکه چه کاری باید انجام شود، چه کاری می‌تواند انجام شود و چگونه باید آن را انجام داد، است. (ویلیام<sup>۴</sup>، ۱۹۶۱)

هال و هال<sup>۵</sup> فرهنگ را به‌عنوان «برنامه‌ای برای رفتار» نامیده‌اند. بسیاری از الگوهای رفتاری، چه فردی و چه گروهی، پیامد ایده‌ها، نگرش‌ها، اعتماد، عقاید و انتظارات‌اند. فرهنگ از افراد دیگر از طریق سازوکارهای انتقال اجتماعی مانند آموزش، یادگیری و تقلید به‌دست می‌آید و بر روش‌های تعامل افراد یا گروه‌ها با یکدیگر تأثیرگذار است. بر

1. Tylor
2. Chuenjit
3. Vijay
4. William
5. Hall

اساس این دیدگاه‌ها، فرهنگ ایستا نیست بلکه پویاست و می‌تواند خود به خود با واقعیت منطبق شود و پدیده‌ای است که می‌تواند به شکلی پویا در طول زمان و مکان تغییر کند (اسکلتون و آلن<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹) تحت تأثیر نیروهای سیاسی و اقتصادی و تغییرات جغرافیایی است و در پاسخ به تغییرات داخلی و خارجی تغییر می‌کند (واتکینز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳) و این موقعیت بستگی به تعامل بین افراد، اعضای گروه و جامعه دارد. (به نقل از چوئنجیت، ۲۰۱۴)

همان‌گونه که اشاره شد، یکی از معانی فرهنگ هر چیزی است که اشخاص، گروه‌ها یا سازمان‌ها «فکر می‌کنند» بنابراین اولین تصور در مورد فرهنگ مالیاتی در اینجا، آن چیزی است که مردم درباره مالیات فکر می‌کنند. فرهنگ مالیاتی همچنین، به عنوان «آگاهی مالیاتی» در میان مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان در نظر گرفته می‌شود. (تانزی، ۱۹۹۹) بخشی از درک فرهنگ مالیاتی به عنوان آگاهی مالیاتی مربوط به آگاهی مالیات‌دهندگان نسبت به سیستم مالیاتی به توجه به این سؤال است: «چرا مردم مجبور به پرداخت مالیات هستند؟» از نقطه نظر مالیات‌گیرندگان، آگاهی مالیاتی نگرش و انگیزه اعضای سازمان مالیاتی است که در ساختار سازمان مالیاتی تجسم یافته است. این همچنان شامل رابطه بین مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان است. (به نقل از چوئنجیت، ۲۰۱۴)

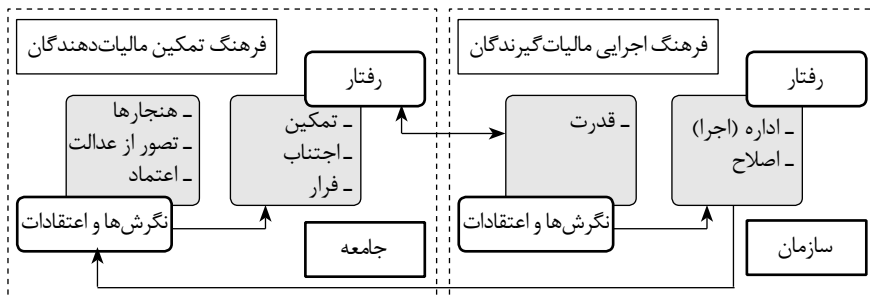
اعتماد مفهوم دیگر مرتبط با فرهنگ مالیاتی است. این مفهوم نسبت به عقاید و نگرش‌ها در سطح بالاتری است به این دلیل که اعتماد مفهومی از ارتباط با چیزهای دیگر دارد. اعتماد نتیجه تصور از عدالت است، به عنوان مثال، مالیات‌دهندگان اعتماد بیشتری به مالیات‌گیرندگانی دارند که با آنها عادلانه و احترام‌آمیز برخورد می‌کنند. علاوه بر این، اعتماد باید شامل انتظارات در نظر گرفته شود. اگر مالیات‌دهندگان انتظار دارند که مالیات آنها صرف برنامه‌های عمومی شود که به دولت اجازه می‌دهد خدمات کافی برای مالیات‌دهندگان فراهم کنند، به احتمال بیشتر به دولت و سیستم مالیات اعتماد می‌کنند. اعتماد بیشتر به دولت، اداره مالیات و سیستم قانونی تمایل افراد برای مشارکت در پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. (به نقل از چوئنجیت، ۲۰۱۴)

مسئله دیگر در فرهنگ مالیاتی درباره قدرت است. چگونه مالیات‌گیرندگان قدرت و اقتدار خود را در رابطه با مالیات‌دهندگان به کار می‌گیرند؟ آیا آنها به مالیات‌دهندگان اجازه می‌دهند در مورد بدهی‌های مالیاتی خود، خودشان تصمیم‌گیری کنند؟ یا اینکه

1. Skelton & Allen  
2. Watkins

آنها خودشان صورت حساب مالیاتی را بدون اینکه هیچ شانس تصمیم‌گیری به خود مالیات‌دهندگان بدهند، ایجاد می‌کنند؟ اگر مالیات‌گیرندگان احساس کنند آنها قدرت بیشتری نسبت به مالیات‌دهندگان دارند، به احتمال زیاد، حالت چیرگی بر آنها را پیدا می‌کنند. (به نقل از چوئنجیت، ۲۰۱۴)

معنی دیگر فرهنگ هر چیزی است که افراد به‌عنوان عضوی از جامعه همچنین عضو یک سازمان، انجام می‌دهند. در این زمینه، تمرکز بر رفتار کنشگران در سیستم مالیاتی است. اولین نوع رفتار، رفتار مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان به‌عنوان اشخاص است. رفتار مالیات‌دهندگان عموماً درباره تصمیمات‌شان در مورد پرداخت مالیات، شامل تمکین مالیاتی، اجتناب مالیاتی یا فرار مالیاتی است. رفتار مالیات‌گیرندگان، روشی است که آنها با مالیات‌دهندگان رفتار می‌کنند به‌عنوان مثال، اجرای شدید قوانین مالیاتی به‌عنوان رئیس مالیاتی یا کمک به مالیات‌دهندگان برای انجام تعهدات مالیاتی خود به‌عنوان یک مشاور نوع دیگر رفتار، ارتباط مداوم بین کنشگران در سیستم مالیات است. به عقیده تیلور (۲۰۰۳) عملکرد مالیات‌دهندگان پایدار نیست و نتیجه این است که فرد چگونه خودش را در رابطه با مالیات‌گیرندگان، سیستم مالیات و دیگر گروه‌های مالیات‌دهنده تعریف می‌کند. از این نقطه نظر، فرهنگ مالیات را می‌توان به‌عنوان زمان و رده (طبقه) تعریف کرد. (به نقل از چوئنجیت، ۲۰۱۴)

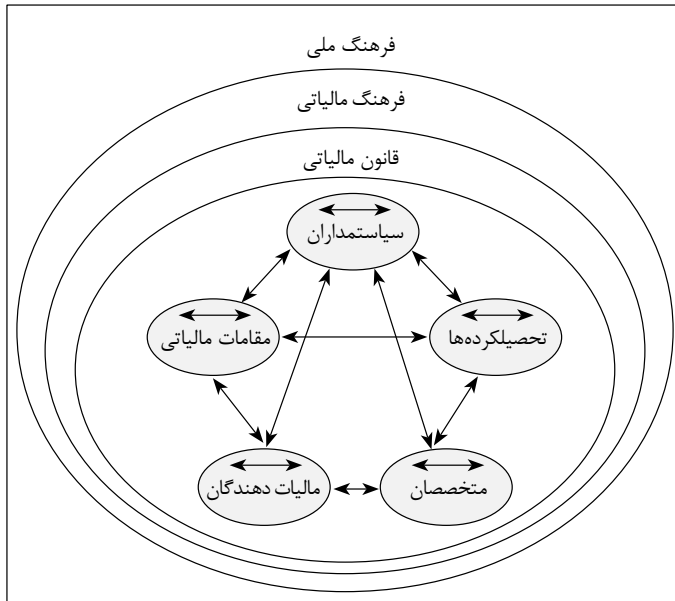


نمودار ۳: برگرفته از کار چوئنجیت (۲۰۱۴)

کامل‌ترین تعریف از فرهنگ مالیاتی را ارائه کرده است. از دیدگاه وی «فرهنگ مالیاتی یک کشور کلیتی از همه نهادهای رسمی و غیررسمی مربوط به سیستم مالیاتی و اقدامات عملی آن است که به‌صورت تاریخی در درون فرهنگ کشور، از جمله تعلقات و روابط ناشی از تعامل مداوم آنها، گنجانده شده است.» بر این اساس، فرهنگ مالیاتی



چیزی بیش از رفتار کنشگران در پرداخت مالیات و چگونگی آن است. هنجارهای فرهنگی و نهادی توسعه یافته به شکلی تاریخی، برنامه مالیاتی را تعیین می‌کنند. مجموعه بعدی محیط و محدودیت‌هاست به عنوان مثال، قوانین مالیات. بازیگران شامل مالیات‌دهندگان، سیاستمداران، مقامات مالیاتی، متخصصان و دانشگاهیان هستند. فلش‌ها تعامل بین گروه‌های مختلف بازیگران و همچنین بین اعضای یک گروه است. با تداوم تعامل، پیوندهای اجتماعی و تعلقات در طول زمان توسعه می‌یابند. (نر، ۲۰۰۱)



نمودار ۴: جایگاه فرهنگ مالیاتی در نظام اجتماعی برگرفته از کار نر (۲۰۰۱)

در پژوهش‌های داخلی نیز تعاریفی مشابه در مورد فرهنگ مالیاتی ارائه شده است. در جایی فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، برداشت‌ها و آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات (جلال آبادی و عزیزخانی، ۱۳۸۴) دانسته شده است و در جای دیگر آمیزه‌ای از نگرش، باورها، اعتقادات، کنش‌ها و عکس‌العمل‌هایی است که ما نسبت به سیستم مالیاتی پیدا می‌کنیم و طی آن یاد می‌گیریم که در قبال نظام مالیاتی چه وظیفه‌ای به دوش ما گذاشته شده است و چه نقشی را باید ایفا کنیم. (محسنی تبری و دیگران، ۱۳۸۹: ۱۲۴)

به‌طور کلی در این تعاریف، فرهنگ مالیاتی از عناصر مشترکی چون مالیات‌دهندگان

و مالیات‌گیرندگان به‌عنوان مجموعه بازیگران این کلیت و مجموعه‌ای از کنش‌ها و انگیزه‌ها تشکیل شده است. هر کدام از بخش‌های موجود در مجموعه بازیگران از جمله مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان بر اساس اعتقادات، باورها، بینش‌ها، برداشت‌ها و... دست به کنش می‌زنند به‌گونه‌ای که کنش‌ها و انگیزه‌های هر بخش تحت تأثیر بخش دیگر قرار دارد، در واقع رابطه متقابل بین بازیگران وجود دارد.

در میان اصطلاحاتی که مربوط به فرهنگ مالیاتی است، اصطلاحاتی چون کنش مالیاتی، تمکین مالیاتی، اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی به چشم می‌خورند. کنش مالیاتی بخشی از فرهنگ مالیاتی است که در بخش رفتار دسته‌بندی می‌شود و کنشی اجتماعی است که دارای دو شکل متمایز تمکین و عدم تمکین (اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی) است. منظور از تمکین مالیاتی<sup>۱</sup>، قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی (ریچارد<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸) و یا خوداظهاری به‌معنی تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی است. (زنجیردار و فرهودی، ۱۳۸۸) تمکین مالیاتی یک مفهوم نظری و چندجانبه است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۳</sup> در تعریف مفهوم تمکین آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین در گزارش‌دهی و تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون. مورد دوم، به تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن بازمی‌گردد. (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۱: ۳) در برابر تمکین مالیاتی، مسئله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین‌اند. فرار مالیاتی در حالت کلی اشاره به انجام اقدامات غیرقانونی از قبیل حساب‌سازی، عدم ارائه دفاتر رسمی، انجام فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و... به‌منظور فرار از پرداخت مالیات است. (کالینز و جونز<sup>۴</sup>، ۱۳۸۸) اجتناب از پرداخت مالیات شکل قانونی داشته و ناشی از تغییر فعالیت‌های اقتصادی از پایه‌های مشمول مالیات به فعالیت‌های معاف از مالیات می‌باشد. (کروکر و اسلمرود<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵)

### ۲.۳. رهیافت نظری

برای اینکه دریافتی کلی از نظریه‌های مربوط به فرهنگ و کنش مالیاتی و عوامل مؤثر

1. Tax Compliance
2. Richardson
3. OECD
4. Collins & Jones
5. Crocker & Slemrod

بر آنها داشته باشیم، در این قسمت به صورت اجمالی به برخی از آنها اشاره می‌کنیم. این مباحث عمدتاً در مدخل‌های رشته جامعه‌شناسی اقتصادی مطرح شده‌اند. یکی از بحث‌های مهم جامعه‌شناسی اقتصادی، چگونگی تأمین منابع مالی دولت‌هاست و مهم‌ترین راه سازگار با نظام‌های اقتصادی معاصر جهت تأمین منافع عمومی، اخذ مالیات است. اخذ مالیات یک کنش ساده نیست، بلکه یک کنش اقتصادی و اجتماعی است؛ زیرا اول اینکه با منافع اقتصادی هدایت می‌شود، دوم اینکه معطوف به کنشگران اجتماعی دیگر چون دولت، مسئولان و مأموران امور مالیاتی، تشکل‌ها و اصناف و مؤدیان بوده و در محیط اجتماعی انجام می‌شود. بنابراین کنش مالیاتی در قلمرو علم جامعه‌شناسی قرار می‌گیرد و مانند سایر کنش‌های اجتماعی، به فرهنگ یک جامعه مرتبط است.

جیمز و آلی<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) کنش مالیاتی را به صورت پیوستاری با دامنه‌ای از اجبار قانونی محدود تا همنوایی مؤدیان با اهداف برنامه مالیاتی و همکاری با جامعه در نظر گرفته‌اند. در حالی که یک‌سر پیوستار، عدم تمکین غیرقانونی است سر دیگر پیوستار همنوایی با قانون است. با بررسی نظریات گوناگونی که فرهنگ مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن را تبیین می‌کنند، می‌توان از دو دسته کلی نظریات نام برد؛ نظریاتی که عوامل غیرکنشی مؤثر بر فرهنگ مالیاتی را بیان می‌کنند و آنها که به بررسی عوامل کنشی مؤثر بر این فرهنگ می‌پردازند. منظور از عوامل غیرکنشی عواملی است که به چگونگی رفتار کنشگران مربوط نبوده و ریشه در عواملی چون: کاستی‌ها در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوق مؤثر و کارا، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی (ریچاردسون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶)، تورم و به تبع آن افزایش بار مالیاتی حقیقی و گسترش اقتصاد زیرزمینی، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، ساختار ناکارآمد سیستم مالیاتی، ناکارآمدی سازوکار تشویق و تنبیه، عدم شناسایی کامل مؤدیان مالیاتی (زهی و محمدخانی، ۱۳۸۸)، انتظارات تورمی افراد جامعه، قاچاق، افزایش نابرابری اجتماعی (محمد نوربخش لنگرودی و جوادی نیک‌گو، ۱۳۸۸)، کمبود نیروی انسانی ماهر، کمبود منابع مالی و بودجه، عدم دسترسی به پایگاه اطلاعات اقتصادی و مالی، فرایندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود نگاه یکپارچه به مؤدی مالیاتی، ناکارآمدی ساختار فعلی نظام تشخیص مالیات (عسکری، ۱۳۹۲: ۱۰۰) دارد و موانعی بر سر تحقق فرهنگ مالیاتی مطلوب و کارآمد در جامعه محسوب می‌شوند.

1. James & Alley  
2. Richardson

همچنین منظور از عوامل کنشی، عواملی است که به چگونگی رفتار کنشگران با یکدیگر مربوط می‌شود که متغیرهای احساس بیگانگی اجتماعی (سونگ و یاروبروگ، ۱۹۷۸)، بی‌اعتمادی عمومی (ساجولز و لیوبل<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸؛ تورگلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳ و کایرچلر<sup>۳</sup> و دیگران، ۲۰۰۷)، بی‌اعتمادی به دولت (فیلستاد<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴ و ونزل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵)، احساس (نا عادلانه بودن سیستم مالیاتی (اسپایسر و لندستز<sup>۶</sup>، ۱۹۷۶؛ اسپایسر و بیکر<sup>۷</sup>، ۱۹۸۰؛ منسکی<sup>۸</sup>، ۱۹۹۳؛ راولینگ<sup>۹</sup>، ۲۰۰۳؛ تایلور، ۲۰۰۳؛ دی‌ژان<sup>۱۰</sup> و دیگران، ۱۹۹۴ و کوول<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۲)، اعتقاد به تقلب توسط دیگران (سونگ و یاروبروگ<sup>۱۲</sup>، ۱۹۷۸)، تأثیر گروه مرجع و یادگیری از همالان (جکسون و میلیرون<sup>۱۳</sup>، ۱۹۸۶؛ گوردن<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۹؛ مایلز و نایلور<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۶ و لويس<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۲)، نگرش همالان به مالیات (سیلوانی<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۲)، نگرش منفی مؤدی به مالیات (ویگل<sup>۱۸</sup> و دیگران، ۱۹۸۷) نمونه‌هایی از متغیرهای اجتماعی کنشی مؤثر بر فرهنگ مالیاتی هستند.

در این پژوهش کوشش می‌شود در بررسی منابع و داده‌های موجود، این دسته‌بندی از عوامل مورد توجه بوده و حتی‌الامکان بتوان پس از تحلیل داده‌ها، دسته‌بندی دقیق‌تر و جزئی‌تری از عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی به دست داد. در واقع با وقوف به انواع نظریاتی که در حوزه مالیات و عوامل مؤثر بر آن در دسته‌بندی‌های مختلف ارائه شده است، محقق، راهنمایی در دست دارد برای مواجهه روشمند با داده‌های مختلفی که در طی پژوهش گردآوری می‌گردد تا بهتر و دقیق‌تر به بررسی و شناخت عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی دست یازد.

1. Scholz & Lubell
2. Torgler
3. Kirchler
4. Fjeldstad
5. Wenzel
6. Spicer & Lundstedt
7. Becker
8. Manski
9. Rawlings
10. De Juan
11. Cowell
12. Song & Yarbrough
13. Jackson & Millron
14. Gordon
15. Myles & Naylor
16. Lewis
17. Silvani
18. Weigel

### ۳. روش تحقیق

همان‌گونه که عنوان شد تحقیق حاضر از نوع کاربردی است و به دنبال پاسخگویی به این سؤالات است که مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی و نیز راهکارهای ارتقای این فرهنگ در ایران کدام‌اند. بدین منظور، برای تعیین مهم‌ترین عوامل مؤثر از روش اسنادی بهره گرفته شده است. روش اسنادی به معنی تحلیل آن دسته از اسنادی است که شامل اطلاعات درباره پدیده‌هایی است که ما قصد مطالعه آنها را داریم. (بیلی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴) بر این اساس در این نوشتار از پژوهش‌های تجربی و نظری داخلی و خارجی که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم به موضوعات فرهنگ مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی و... پرداخته‌اند، استفاده شده است. پس از بررسی دقیق از میان ۱۴۰ عنوان پژوهش‌های مرتبط در قالب طرح‌های پژوهشی، مقالات علمی - پژوهشی، مقالات همایشی و پایان‌نامه‌ها، تعداد ۴۸ عنوان انتخاب شد و پس از استخراج کلیه عوامل ذکر شده در این تحقیقات به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر فرهنگ مالیاتی در قالب ۴ دسته ارائه گشت و روابط متغیرها بر اساس اطلاعات مقالات شناسایی و در شبکه‌ای از علل ترسیم شد. سپس مدل به‌دست آمده به ۱۲ نفر از صاحب‌نظران حوزه ارتباطات، اقتصاد و امور مالیاتی نشان داده شد<sup>۲</sup> و بر اساس داده‌های این مرحله با این کارشناسان مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت. سؤال محوری این مرحله این بود که بر اساس یافته‌های مدل علی چه راهکارهایی برای ارتقاء فرهنگ مالیاتی پیشنهاد می‌کنند؟ در این بخش با استفاده از رویکرد کیفی و روش تحلیل مضمون به کدگذاری داده‌های مصاحبه‌ها

#### 1. Bailey

۲. دکتر ع. م استاد تمام دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه بهشتی و رئیس سابق سازمان امور مالیاتی

دکتر و. ا دکتری ارتباطات دانشگاه علامه متخصص روابط عمومی و روزنامه‌نگار

دکتر ع. ک استاد تمام رشته روزنامه‌نگاری دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر م. ج دکتری ارتباطات و مدیر بخش چندرسانه‌ای خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران

دکتر ش دکتری اقتصاد اجتماعی دانشیار دانشگاه تهران

دکتر ر. ا دکتری رفاه اجتماعی استادیار دانشگاه تهران

آقای ش دانشجوی دکتری رشته ارتباطات

دکتر و. م دکتری اقتصاد و دانشیار دانشگاه تهران

دکتر پ. ا دکتری ارتباطات و معاون خبر خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران

دکتر ک. ا دکتری جامعه‌شناسی اقتصادی از دانشگاه فردوسی

دکتر م. ف دکتری ارتباطات و استاد دانشگاه ارتباطات

دکتر ن. ر دکتری جامعه‌شناسی اقتصادی از دانشگاه فردوسی و هیئت علمی جهاد دانشگاهی

در قالب مضامین و تم‌های اصلی اقدام شد. از تحلیل مضمون می‌توان به‌خوبی برای شناخت الگوهای موجود در داده‌های کیفی استفاده کرد. (براون و کلارک، ۲۰۰۶): پس از پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، مرحله کدگذاری متن‌های مصاحبه‌ها آغاز شد و عمل کدگذاری و ویرایش آن در چندین مرحله و ویرایش صورت گرفت، بر اساس موضوعات اظهار شده دسته‌بندی و خلاصه‌سازی انجام گردید و مفاهیم اولیه شناسایی و بر اساس معنای درونی و ماهیت‌شان به‌صورت مفهومی نامگذاری شد و مقولات به‌دست آمد. آنگاه بر اساس موضوع تحقیق، مضامین محوری دسته‌بندی شد. در مرحله ابتدایی کدگذاری باز، ۴۷ کد به‌دست آمد که پس از ادغام آنها و مقایسه کدهای مشترک در مرحله دوم، کدگذاری محوری انجام گرفت.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۴.۱. عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی

همان‌گونه که اشاره شد به‌منظور بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی در این پژوهش، از روش اسنادی بهره گرفته شده‌است. بدین منظور از تحقیقات مختلفی که در این حوزه انجام شده‌اند و به شکلی مستقیم و غیرمستقیم به بررسی موضوعاتی چون فرهنگ مالیاتی، تمکین مالیاتی، فرار مالیاتی و... پرداخته‌اند، استفاده شد. پس از بررسی ۴۸ عنوان پژوهش انتخابی از میان ۱۴۰ پژوهش مربوط، عوامل به‌صورت مجزا استخراج و سپس در قالب ۴ دسته از عوامل، ارائه شد. (جدول ۱) بررسی این عوامل نشان می‌دهد، برخی از آنها در پژوهش‌های متعددی مورد توجه قرار گرفته‌اند و برخی تحقیقات نیز سعی نموده‌اند از جنبه‌های متفاوت‌تر، نگاهی به موضوع بیندازند. دسته‌بندی‌های ارائه شده در قالب عوامل فردی (شامل عوامل زمینه‌ای، انگیزه‌ای و رفتاری) و عوامل اجتماعی، سازمانی و قانونی است.<sup>۳</sup> در بخش عوامل زمینه‌ای، متغیرهایی چون سن، جنس، تحصیلات، درآمد مورد سنجش قرار گرفته‌اند که عمده تحقیقات حاکی از

1. Braun & Clarke

۲. در این مرحله فراوانی کدهای استخراج شده ۲۶۶ کد بود که در ۴۷ عنوان، دسته‌بندی شد.  
 ۳. در یک نگاه کلی‌تر، چنان که در بخش نظری نیز آورده شد، می‌توان عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی را در دو دسته کلی‌تر عوامل کنشی و عوامل غیرکنشی تقسیم‌بندی کرد. لیکن با توجه به اینکه مطابق یافته‌های این پژوهش می‌توان تقسیم‌بندی دقیق‌تر و جزئی‌تری از این عوامل به دست داد (چنان که در جدول صفحه بعد مشهود است)، عوامل کنشی و غیرکنشی را به جزئیات دقیق‌تری تقسیم کرده‌ایم.

عدم تأثیر قابل توجه آنها بر فرهنگ مالیاتی یا سایر موارد بوده است. آنچه در بخش رفتاری از اهمیت برخوردار بوده و تحقیقات زیادی بدان توجه نموده‌اند رفتار فرد در کسب آگاهی در زمینه مالیات است و این نشان‌دهنده تأثیر این عامل بر نگرش و در نتیجه کنش وی می‌باشد. در بخش نگرشی آنچه حائز اهمیت است نگرش افراد در زمینه اعتماد به دولت و احساس عدالت مالیاتی و احساس تبعیضی است که در نتیجه رفتار و کنش سازمان‌های مالیاتی در افراد ایجاد می‌شود. از طرفی درونی شدن اخلاقیاتی چون صداقت، مسئولیت‌پذیری در جریان جامعه‌پذیری افراد نیز بر نوع نگرش آنها، مؤثر است. اما در بخش عوامل اجتماعی، مهم‌ترین عامل، تبلیغات و استفاده از رسانه‌هاست. رسانه به‌عنوان ابزاری نیرومند در جهت‌دهی به نگرش افراد در زمینه مالیات مطرح است. اما بررسی‌ها نشان می‌دهند عواملی که در ارتباط با نوع رفتار و نگرش سازمان‌های مالیاتی است بیش از همه مؤثر بوده است. عواملی مانند نیروی انسانی مؤثر در این سازمان‌ها، وجود نظام جامع مالیاتی، سیستم مکانیزه انجام امور مالیاتی، پیچیدگی نظام مالیاتی، سیستم اطلاع‌رسانی و آگاهی‌بخشی نسبت به قوانین مالیاتی، نوع نظارت بر عملکرد مالیاتی افراد در جامعه، وجود نظام تنبیه و پاداش در این رابطه، وجود عدالت در کارکرد سازمان و همچنین رسیدگی به شکایات مؤدیان. علاوه بر این شفاف بودن قوانین، عادلانه بودن قوانین و تناسب آن با واقعیت‌های جامعه نیز از جمله عوامل سازمانی است.

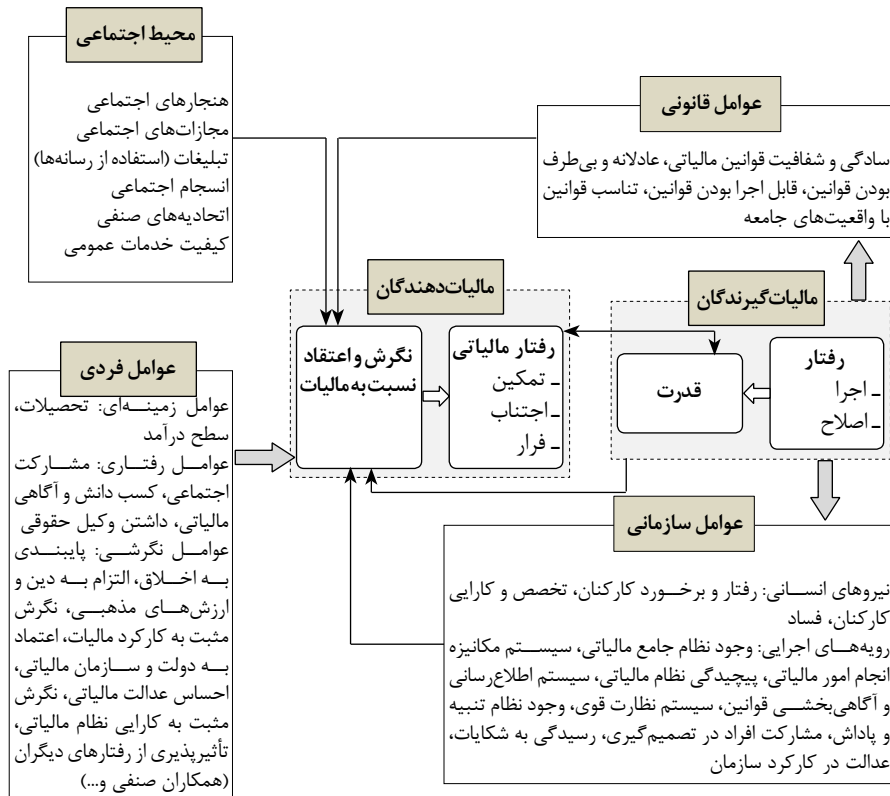
با توجه به نتایج مقالات و طرح‌های پژوهشی انجام گرفته و با توجه به دسته‌بندی و تلخیص صورت گرفته به‌نظر می‌رسد نقشی که قوانین و سازمان‌های مالیاتی در ایجاد فرهنگ مالیات بازی می‌کنند بسیار پررنگ‌تر از نقش مردم به‌عنوان عاملان و کنشگران اجتماعی می‌باشد. همان‌گونه که عنوان شد بازیگران اصلی فرهنگ مالیاتی، مالیات‌دهندگان، نهادها و سازمان‌های مالیاتی و دولت به‌عنوان مالیات‌گیرندگان‌اند که تعامل مثبت بین آنها می‌تواند به رفتارهای مطلوب مالیاتی بینجامد. عملکرد دولت و سازمان‌ها در نتیجه رویه‌ها و قوانین شفاف، ساده و عادلانه، می‌تواند به ایجاد نگرش مثبت و در نتیجه اعتماد بین مردم کمک شایانی نموده و این نوع نگرش، کنش مالیاتی مطلوب افراد را به‌دنبال دارد.

جدول ۱: دسته‌بندی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی

	جنسیت، سن، تاهل، وضعیت تاهل	خان جان (۱۳۸۴)؛ بارس و همکاران (۲۰۰۸)؛ مک‌کی و باسی (۲۰۰۹)
عوامل زمینه‌ای	تحصیلات	خداپرست (۱۳۹۵)؛ بارس و همکاران (۲۰۰۸)؛ مک‌کی و باسی (۲۰۰۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ ریچاردسون (۲۰۰۶)؛ محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)
	سطح درآمد و منبع درآمد	خان جان (۱۳۸۴)؛ سونگ و یاربروگ (۱۹۷۸)؛ ریچاردسون (۲۰۰۶)؛ فلیچی و همکاران (۱۳۸۴)
عوامل رفتاری	مشارکت اجتماعی	محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)
	کسب آگاهی و دانش مالیاتی	لشگرزاده و عزیزی (۱۳۸۹)؛ محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ ضیایی بیگدل (۱۳۹۴)؛ سبکتکین و جعفری (۱۳۹۵)؛ شافعی (۱۳۹۵)؛ لو و همکاران (۲۰۰۹)؛ خداپرست (۱۳۹۵)
	داشتن وکیل حقوقی	محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)
	پابندی به اخلاق (صداقت، احساس مسئولیت)	طاهرپور و علیاری (۱۳۸۶)؛ لشگرزاده و عزیزی (۱۳۸۹)؛ قلی‌پور و روحی خلیلی (۱۳۹۲)؛ لاری و همکاران (۱۳۹۳)؛ صالحی و همکاران (۱۳۹۳)؛ سبکتکین و جعفری (۱۳۹۵)؛ توکلی (۱۳۹۵)؛ فلیچی و همکاران (۱۳۸۴)
عوامل نگرشی	التزام به دین و ارزش‌های مذهبی	محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ موکاسا (۲۰۱۱)
	نگرش مثبت به کارکرد مالیات	محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ جیمز و همکاران (۲۰۱۱)
	اعتماد به دولت و سازمان مالیاتی (شفافیت، عملکرد در نوع هزینه)	طاهرپور و علیاری (۱۳۸۶)؛ مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)؛ محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۳)؛ مرادی و همکاران (۱۳۹۳)؛ رامشینی و همکاران (۱۳۹۵)؛ بهروان و همکاران (۱۳۹۵)؛ نصیری اقدم (۱۳۹۱)؛ سونگ و یاربروگ (۱۹۸۷)؛ اجاقلو و همکاران (۱۳۹۵)
عوامل نگرشی	احساس بی‌عدالتی و تبعیض نسبت به مالیات (عدالت مالیاتی)	مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۳)؛ اجاقلو و همکاران (۱۳۹۵)؛ دمیر (۲۰۱۱)؛ موکاسا (۲۰۱۱)
	نگرش مثبت به کارایی نظام مالیاتی	فلیچی و همکاران (۱۳۸۴)
	تأثیرپذیری از رفتارهای دیگران (همکاران صنفی، خانواده و...)	محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)
	اخلاق مالیاتی	دمیر (۲۰۱۱)؛ الم و گومز (۲۰۰۸)
محیط اجتماعی	هنجارهای اجتماعی	خان جان (۱۳۸۳)



عوامل فردی	محیط اجتماعی	عوامل سازمانی	رویه‌های اجرایی	عوامل قانونی
خان جان (۱۳۸۳)؛ اجاقلو و همکاران (۱۳۹۵)	مجازات‌های اجتماعی			
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ علامه حائری و همکاران (۱۳۹۳)؛ منجگانی و طبسی (۱۳۹۴)؛ خداپرست (۱۳۹۵)	تبلیغات (استفاده از رسانه ها)			
خان جان (۱۳۸۳)؛ سبکتکین و جعفری (۱۳۹۵)	انسجام اجتماعی (تعلق)			
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)	اتحادیه‌های صنفی			
الم و گومز (۲۰۰۸)؛ الم و همکاران (۱۹۹۲)؛ سبکتکین و جعفری (۱۳۹۵)	کیفیت خدمات عمومی			
مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ شافعی (۱۳۹۵)	رفتار و برخورد کارکنان	نیروی انسانی		
مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)	تخصص و کارایی کارکنان			
ژول فاینبا (۲۰۰۹)	فساد			
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)	وجود نظام جامع مالیاتی			
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۱)	سیستم مکانیزه انجام امور مالیاتی			
الماسی و همکاران (۱۳۹۳)؛ فلیحی و همکاران (۱۳۸۴)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۱)؛ ریچاردسون (۲۰۰۶)	پیچیدگی نظام مالیاتی			
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ لشگرزاده و عزیزی (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۱)؛ نصیری اقدم (۱۳۹۱)	سیستم اطلاع‌رسانی و آگاهی‌بخشی نسبت به قوانین مالیاتی			
فلیحی و همکاران (۱۳۸۴)؛ مرادی و همکاران (۱۳۹۳)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۱)؛ الم و گومز (۲۰۰۸)	سیستم نظارت قوی بر ثبت مالیات و پیگیری موارد نقض	رویه‌های اجرایی		
محسنی تبریزی و همکاران (۱۳۸۹)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)	وجود نظام تنبیه و پاداش			
خان جان (۱۳۸۳)	مشارکت افراد جامعه در فرایند تصمیم‌گیری خرج‌کرد مالیات			
شافعی (۱۳۹۵)	رسیدگی به شکایات			
فلیحی و همکاران (۱۳۸۴)؛ مرادی و همکاران (۱۳۹۳)؛ صالحی و همکاران (۱۳۹۳)؛ الماسی و همکاران (۱۳۹۱)؛	عدالت در کارکرد سازمان			
مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)؛ لشگرزاده و عزیزی (۱۳۸۹)؛ نصیری اقدم (۱۳۹۱)؛ ملازاده (۱۳۹۲)؛ خداپرست (۱۳۹۵)؛ شافعی (۱۳۹۵)؛ شیرخدایی و همکاران (۱۳۹۵)	ساده و شفاف بودن قوانین			
مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)؛ نصیری اقدم (۱۳۹۱)	عادلانه و بی‌طرف بودن قوانین			
مطلبی و همکاران (۱۳۸۷)	قابل اجرا بودن قوانین			
فلیحی و همکاران (۱۳۸۴)	تناسب قوانین با واقعیت‌های جامعه			



نمودار ۵: عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی، برگرفته از تحقیق حاضر

#### ۴.۲. راهکارهای ارتقای فرهنگ مالیاتی

از آنجا که سؤال اصلی تحقیق حاضر دستیابی به استراتژی‌ها و روش‌های ارتقای فرهنگ مالیاتی و بهبود نگرش و رفتار مالیاتی مردم است، در این بخش از پژوهش به ارائه یافته‌های به‌دست آمده درباره این موضوع در خلال مصاحبه‌ها پرداخته می‌شود. از طرف دیگر سعی شده است راهکارها و روش‌ها ارتقای این فرهنگ نیز در دسته‌بندی‌های مشابه عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی تقسیم‌بندی شود.

۱. راهکارهای سازمانی

۲. راهکارهای اجتماعی

۳. راهکارهای قانونی

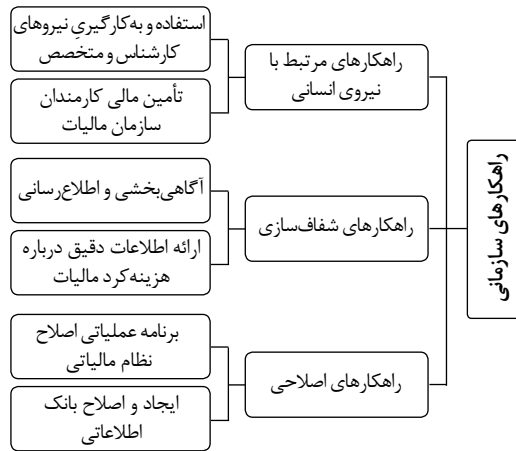


نمودار ۶: کدهای محوری و بازِ راهکارهای ارتقای فرهنگ مالیاتی با توجه به فراوانی

نمودار فوق نشان می‌دهد که از ۲۶۵ کد استخراج یافته از مصاحبه‌ها، ۱۳۰ کد مربوط به راهکارها و استراتژی‌های ارتقای فرهنگی مالیات است که سهم بیشتر آن مخصوص به کد راهکارهای اجتماعی با ۶۷ کد است. در میان کدهای باز نیز کد راهکارهای تبلیغاتی با ۳۷ مورد تکرار در ردیف اول و راهکار شفاف‌سازی نیز با ۳۶ مورد در ردیف دوم قرار دارد. در ادامه به تفصیل به راهکارهای اشاره شده در هر بخش پرداخته می‌شود.

#### ۴.۲.۱. راهکارهای سازمانی

در مرور سوابق تجربی مربوط به تشویق مردم جامعه به پرداخت مالیات و ارتقای فرهنگی مالیاتی، برای سازمان مالیات کشور نقش مهم و اساسی مشاهده شد. در مصاحبه با متخصصان این حوزه نیز بخشی از راهکارهای ارائه شده مربوط به خود سازمان مالیات و اثرگذاری این سازمان در بهبود فرهنگ پرداخت مالیات است. نمودار زیر به تفکیک راهکارهای منظور شده در هر بخش سازمان مالیات را که در مصاحبه با نخبگان استخراج شده است نشان می‌دهد.



نمودار ۷: کد محوری راهکارهای سازمانی

#### ۴.۲.۱.۱. راهکارهای مرتبط با نیروی انسانی

– استفاده و به‌کارگیری از نیروهای کارشناس و متخصص

یکی از مواردی که مانعی در جهت تمایل مردم به پرداخت مالیات اشاره شده بود، نیروهای انسانی و کارمندان سازمان مالیات بوده است. در راستای اظهار عدم وجود نیروهای متخصص و خبیره در این سازمان راهکار ارائه شده به‌کارگیری و استفاده از متخصصان در این سازمان در پست‌های متفاوت سازمانی است. آنچه به‌عنوان راه‌حل در این بخش مورد توجه قرار گرفته، آموزش این متخصصین در محیط‌هایی چون دانشگاه است.

– تأمین مالی کارمندان سازمان مالیات

بخشی از فسادهای موجود در هر سازمانی می‌تواند ناشی از عدم تأمین مالی کارمندان باشد، لذا تأمین مالی و اعطای حقوق مکفی به کارمندان این سازمان می‌تواند زمینه‌های ایجاد فساد و دریافت رشوه و همچنین نگرش منفی ایجاد شده در ذهنیت عموم مردم به تناسب وجود تجربیات متعدد دریافت رشوه از سوی کارمندان این سازمان را تصحیح نماید.

#### ۴.۲.۱.۲. راهکارهای شفاف‌سازی

– آگاهی‌بخشی و اطلاع‌رسانی

آگاهی‌بخشی و افشاح افکار عمومی در مورد مسائلی مانند اینکه چرا آنها باید مالیات پرداخت کنند و اینکه پرداخت مالیات چه منافی برای آنها خواهد داشت از جمله مهم‌ترین و اساسی‌ترین راهکارهای استخراج شده از مصاحبه‌هاست. از آنجایی که حدود نیمی از

نخبگان مورد مصاحبه در زمینه ارتباطات و رسانه‌ها متخصص بوده‌اند این حوزه به دفعات مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. از طرفی از جمله اولین کارکردهای ارتباطات و رسانه‌ها آگاهی‌بخشی و اطلاع‌رسانی است و این وظیفه مهم در دست سازمان مالیات است، لذا جهت تقویت و توجیه فرهنگ مالیاتی توجه به بُعد آگاهی‌بخشی می‌تواند اثرگذاری قوی و وسیعی داشته باشد.

– ارائه اطلاعات دقیق درباره هزینه‌کرد مالیات

در راستای شفاف‌سازی و آگاهی‌بخشی ارائه اطلاعات درباره هزینه‌کرد مالیات سهم مؤثری دارد. متخصصان معتقدند ارائه اطلاعات در این بخش و شفافیت عملکرد سازمان مالیات در این حوزه می‌تواند در ایجاد نگرش مثبت نسبت به سازمان مذکور و همچنین مشارکت بیشتر مردم نسبت به پرداخت مالیات مؤثر افتد. این امر به قدری مورد توجه و تأکید است که حدود ۲۵ بار در بیان متخصصان و نخبگان این حوزه مورد بحث و مذاقه قرار گرفته است.

#### ۴.۲.۱.۴. راهکارهای اصلاحی

– برنامه عملیاتی اصلاح نظام مالیاتی

متخصصان معتقدند در جامعه ایران، زمانی که امری مهم و مورد توجه همه بخش‌ها قرار بگیرد اقدامات مناسب و متنوعی جهت ایجاد برنامه عملیاتی به منظور رسیدن به هدف مذکور اعمال می‌گردد، لذا در صورتی که مالیات و تمایل مردم به مشارکت جزء اهداف و اولویت‌ها قرار گیرد برنامه عملیاتی منظم و مدونی برای آن منظور خواهد شد. در نتیجه مالیات و برنامه‌های آن باید عملیاتی و اجرایی گردد.

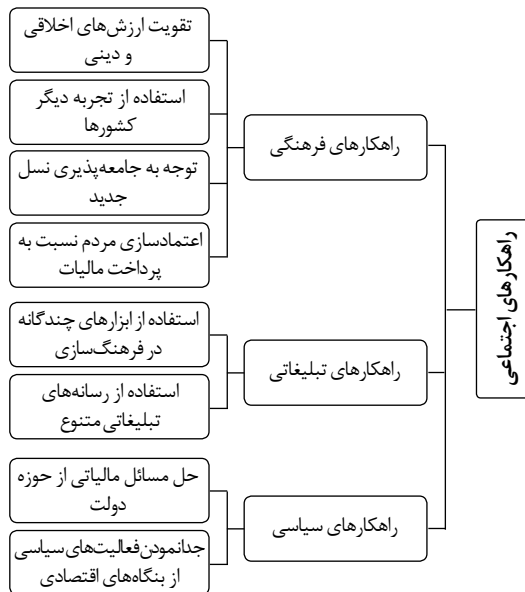
– ایجاد بانک اطلاعاتی

فقدان اطلاعات و نرم‌افزارهای اطلاعاتی مورد نیاز سازمان مالیات یکی از جمله بزرگ‌ترین مشکلات و کمبودهای قابل لمس و قابل توجه است، لذا از جمله مهم‌ترین و ابتدایی‌ترین برنامه‌ها و استراتژی‌های مورد نیاز و اساسی را می‌توان تهیه و تدارک بانک اطلاعاتی دانست.

#### ۴.۲.۲. راهکارهای اجتماعی

همان‌طور که بخش اعظمی از کدهای استخراج شده در بخش شناسایی موانع و علل عدم تمایل مردم در پرداخت مالیات، به کد محوری موانع اجتماعی اختصاص داشت، در این

بخش از گزارش نیز محتوای راهکارهای اجتماعی اشاره شده، بخش بزرگی را به خود اختصاص داده است. سوابق نظری و تجربی مورد بررسی نیز به انواع راهکارهای اجتماعی به منظور ارتقای فرهنگ مالیات اشاره داشته است که مصاحبه با نخبگان و متخصصان این حوزه نیز آن را تأیید نموده است. نمودار ۶ به تفکیک راهکارهای اجتماعی را که در مصاحبه با نخبگان استخراج شده نشان می‌دهد.



۱۶۴

نمودار ۸: کد محوری راهکارهای اجتماعی

#### ۴.۲.۲.۱. راهکارهای فرهنگی

##### – تقویت ارزش‌های اخلاقی و دینی

در ارتباط با پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی مردم، متخصصان مورد مصاحبه بر آن‌اند که باورها و ارزش‌های دینی و اخلاقی نقش مهمی در مشارکت و تمکین داوطلبانه در پرداخت مالیات دارد، لذا تقویت این نوع ارزش‌ها می‌تواند به‌عنوان یک راهکار و استراتژی منظور گردد.

##### – استفاده از تجربه دیگر کشورها

توجه و استفاده از تجربیات کشورهای موفق به کرات مورد بحث و تأکید متخصصان مورد مصاحبه بوده است. استفاده از این تجربیات با توجه به زمینه و بستر فرهنگی و اجتماعی جامعه، می‌تواند گام مهم و بلندی را بدون صرف هزینه و زمان بردارد.

– توجه به جامعه‌پذیری نسل جدید

از جمله راهکارهای جامعه‌شناختی برای تقویت فرهنگ مالیاتی، توجه به جامعه‌پذیری و آموزش است. آموزش و جامعه‌پذیری در صورتی موفق‌تر و کامل‌تر تجلی می‌یابد که از سنین ابتدایی درونی شود. توجه به مالیات و کارکردهای آن در جامعه در نظام آموزش رسمی کشور می‌تواند یکی از استراتژی‌های بلندمدت و قوی باشد.

– اعتمادسازی مردم نسبت به پرداخت مالیات

در این پژوهش عمده مانع‌شناسایی شده در بخش موانع اجتماعی مربوط به عدم اعتماد مردم نسبت به پرداخت مالیات و سازمان مالیاتی است، از این‌رو در ابتدا اعتمادسازی به طرق مختلف و استفاده از تمامی ابزارها جهت رفع این مانع می‌تواند مبنای شروع فرهنگ‌سازی قرار گیرد. متخصصان معتقدند اولین گام جلب اعتماد عمومی است.

۴.۲.۲.۲. راهکارهای تبلیغاتی

– استفاده از ابزارهای چندگانه

متخصصان بر آن‌اند که از ابزارهای متعدد و متنوعی می‌توان برای فرهنگ‌سازی و ایجاد تمایل مشارکت در مردم استفاده نمود. استفاده از همه پتانسیل‌ها و ظرفیت‌ها به‌صورت هم‌جهت و در یک‌راستا، می‌تواند راه دستیابی به هدف را کوتاه‌تر و تسریع نماید.

– استفاده از رسانه‌های تبلیغاتی متنوع

در دنیای مدرن و معاصر استفاده از رسانه‌های عمومی تبلیغاتی، استفاده از فضاهای مجازی اجتماعی متعدد و متنوع و همچنین توجه به نرم‌افزارها و استفاده از ظرفیت آنها از جانب متخصصان ارتباطات بررسی شده است. البته نحوه و محتوای استفاده از این رسانه‌ها و رسانه‌های مجازی بیشتر مورد تأکید و توجه بوده است.

۴.۲.۲.۳. راهکارهای سیاسی

– شروع حل مسائل مالیاتی از حوزه دولت

تجربیات دیگر کشورها نیز نشان داده است در صورتی که امری ابتدا در سطوح بالاتر سیاسی رایج شود، به‌راحتی به لایه‌ها و بخش‌های دیگر جامعه تسری می‌یابد. اهمیت و ضرورت توجه به مالیات و همچنین اقدامات عملی در این خصوص می‌تواند اثرگذار باشد.

– جدا نمودن بنگاه‌های اقتصادی از فعالیت‌های سیاسی

جدایی بین حوزه اقتصاد و سیاست و عدم تداخل این دو حوزه نیز در مصاحبه‌ها مورد بحث قرار گرفته است. موضوع مهمی که در این بخش بدان اشاره شده است عدم تفکیک

منافع و در واقع همپوشانی منافع صاحبان قدرت و ثروت است. از دیدگاه متخصصان در این باره راهکار این است افرادی که به‌عنوان مسئولین بنگاه‌های اقتصادی مشغول فعالیت‌اند، در عرصه مسائل سیاسی وارد نشوند و همچنین بالعکس.

### ۴.۲.۳. راهکارهای قانونی

در این بخش از گزارش راهکارهای قانونی متعددی از جمله توجه و تأکید خاص بر برخی از قوانین و همچنین توجه به سازوکارهای اجرای قوانین ارائه می‌شود. نمودار زیر به تفکیک راهکارهای قانونی را که در مصاحبه با نخبگان استخراج شده است نشان می‌دهد.

ایجاد سازوکارهای نظارتی	قوانینی که باید ایجاد شوند
تعیین مجازات و تنبیه مؤثر در عدم پرداخت مالیات	
ایجاد سازوکارهای قانونی در مالیات مشاغل متفاوت	
توجه به عدالت منطقه‌ای	قوانینی که باید اجرا شوند
استفاده از تراکنش حساب بانکی	
دیجیتالی نمودن پرداخت‌ها	

۱۶۶

### نمودار ۹: کد محوری راهکارهای قانونی

#### ۴.۲.۳.۱. قوانینی که باید ایجاد شوند

##### – ایجاد سازوکار نظارتی

یکی از ابعاد سازوکارهای قانونی ایجاد سیستم‌ها و سازوکارهایی جهت نظارت بر اظهارات درآمدی و همچنین فرایند پرداخت مالیات است. آنچه در این بخش مورد توجه متخصصان بوده است رفتار مطلوب مالیاتی در نتیجه نظارت دقیق و کنترل شده بر مؤدیان مالیاتی است.

##### – تعیین مجازات مؤثر در عدم پرداخت مالیات

تدارک سازوکارهای مؤثر مجازات و تنبیه در کنار حضور سازوکارهای نظارتی دقیق می‌تواند فرایند و مدت زمان فرهنگ‌سازی و مشارکت عموم مردم در پرداخت مالیات را کوتاه سازد. تجربه کشور ایران در موضوعات متعدد نشان از این دارد که استفاده از سازوکارهای تنبیهی و نظارتی مؤثر واقع شده است.

##### – وضع قوانین مختلف در مشاغل متفاوت جهت دریافت مالیات

به جز کسر مالیات از کارمندان مشاغل رسمی، می‌توان سازوکارهایی جهت دریافت مالیات از دیگر مشاغل ایجاد نمود که در ادامه به آن اشاره می‌گردد.



۴.۲.۳.۲. قوانینی که باید اجرا شوند

– اجرای عدالت منطقه‌ای

یکی از قوانین مورد حمایت نخبگان اجرای عدالت منطقه‌ای یا به عبارت دیگر هزینه‌کرد مالیات اخذ شده از شهروندان در شهر و محله زندگی است.

– استفاده از تراکنش حساب بانکی

یکی دیگر از قوانین مورد بحث متخصصان استفاده از تراکنش‌های بانکی جهت افزایش درآمدهای مشاغل و احتساب مالیات ناشی از آن است.

## ۵. نتیجه‌گیری و تفسیر یافته‌ها

پژوهش حاضر با هدف بررسی عوامل مختلف فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی مؤثر بر فرهنگ مالیاتی و طراحی استراتژی و برنامه‌های عملیاتی برای تغییر فرهنگ مالیاتی مردم ایران صورت پذیرفته است. در گام اول، جمع‌بندی سوابق تجربی و مطالعات داخلی و خارجی، دسته‌بندی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی را میسر ساخته است. پس از شناخت عوامل، مصاحبه با متخصصان امکان طراحی راهبردها و استراتژی‌های مناسب برای ارتقاء فرهنگ مالیاتی را ممکن نموده است. بررسی سوابق موضوع نشان می‌دهد آن دسته از عوامل که مرتبط با قانون‌گذاری، روندهای اجرایی، قوانین و نظارت بر مسائل مالیاتی است، بیش از سایر عوامل به عنوان عوامل تأثیرگذار مورد توجه بوده است. در واقع مطابق دسته‌بندی که در (۲۰۱۱) از عناصر فرهنگ مالیاتی می‌کند، آن دسته از عواملی که شامل رابطه بین مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان است (مثل قوانین، روندها و اجرا)، عوامل مهم‌تری بوده‌اند. در این عوامل را «محیط و محدودیت‌ها» می‌نامد. اینها همان عوامل غیرکنشی هستند که در بخش نظری این مقاله بدانها پرداخته شد و ریچاردسون (۲۰۰۶)، زهی و محمدخانی (۱۳۸۸) و عسگری (۱۳۹۲) به آن اشاره کرده بودند.

در بخش قانون‌گذاری، وجود ابهام و پیچیدگی در قوانین مالیاتی، عدم تناسب بین نرخ مالیات و نظام حقوقی و عدم توجه نظام مالیاتی به توان پرداخت مالیات افراد از جمله مسائلی ذکر می‌شود که خود منجر به ایجاد احساس بی‌عدالتی و تبعیض در بین مالیات‌دهندگان گردیده و آنها را نسبت به پرداخت مالیات بی‌انگیزه می‌نماید. وجود ضعف در سیستم‌ها و روندهای اجرایی از جمله پیچیدگی مراحل ثبت مالیات، عدم وجود کارمندان متخصص و در نتیجه عدم ارائه خدمات مناسب جهت تنظیم اظهارنامه‌های

مالیاتی و خدمات مشاوره‌ای از موارد دیگری است که در کنار عدم آگاهی مالیات‌دهندگان از قوانین مالیاتی منجر به بروز مشکلاتی در روند پرداخت مالیات توسط افراد می‌شود. ورود افراد به مسیرهایی که در جریان پرداخت مالیات به اندازه کافی از وضوح، روشنی و سهولت برخوردار نیست آنها را دچار سردرگمی و در نهایت سرباز زدن از پرداخت مالیات می‌نماید.

نوع رفتار دولت و سازمان‌های مربوط در بخش نظارتی نیز از جمله دلایلی است که در بخش‌های متعدد به آن اشاره شده است. این نظارت مربوط به بخش‌های مختلف می‌گردد، از جمله برخورد با فراریان از مالیات و همچنین کارمندان و مدیرانی که در سازمان‌های مالیاتی مرتکب تخلفاتی می‌شوند. این نظارت، علاوه بر آنکه موجب اصلاح ساختارها و بهبود محیط فرهنگ مالیاتی (یعنی عوامل غیرکنشی) می‌گردد، از طریق تأثیر بر اعتماد عمومی و احساس عدالت مؤدیان (یعنی بخشی از عوامل کنشی) چنان که ساچولز و لیوبل (۱۹۹۸)، تورگلر (۲۰۰۳)، کایپرچلر و همکاران (۲۰۰۷)، فیلس‌تاد (۲۰۰۴)، ونزل (۲۰۰۵)، اسپایسر و لندستز (۱۹۷۶)، اسپایسر و بیکر (۱۹۸۰)، منسکی (۱۹۹۳)، راولینگ (۲۰۰۳)، تایلور (۲۰۰۳)، دی ژان و همکاران (۱۹۹۴)، کوول (۱۹۹۲) نیز اشاره کرده‌اند، می‌تواند به بهبود فرهنگ مالیاتی منجر شود. برخورد جدی با افراد با عنوان فراریان مالیاتی چنانچه عواقب و جریمه‌هایی برای این افراد داشته باشد که منجر به متحمل شدن عواقب سختی از جمله کاهش منزلت اجتماعی شود، می‌تواند در کاهش آن مؤثر بیفتد. نبود سازوکارهای مؤثر در جهت کشف تخلفات مالیاتی و ردیابی کسانی که از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند و همچنین نبود رفتارهایی با عنوان برخورد جدی با متخلفان، علاوه بر اینکه به فرار مالیاتی دامن می‌زند، موجب ایجاد احساس تضرر مالی و بی‌عدالتی در مؤدیانی می‌شود که رفتار مالیاتی مطلوبی دارند. همچنین پذیرش فرار مالیاتی به‌عنوان رفتاری غیراخلاقی در بین عموم مردم، میزان تمایل به ارتکاب این رفتار را در بین آنها کاهش می‌دهد. از سوی دیگر تقویت و پاداش رفتارهای مثبت مالیاتی به‌عنوان مثال تشویق مالیات‌دهندگان نمونه می‌تواند منجر به ایجاد این نگرش شود. همان‌گونه که رفتارهای منفی بدون هیچ پیامدی نخواهند بود رفتارهای مثبت نیز بی‌نتیجه نمی‌مانند. رفتار کارمندان و مدیران متخلف در این عرصه نیز مجالی برای مالیات‌دهندگان فراهم نموده است که بتوانند از این طریق نسبت به عدم پرداخت مالیات یا پرداخت‌های کمتر از واقع راهی پیدا کنند. این مسئله به خودی خود فساد در

این حوزه را برجسته نموده که نتیجه آن بی‌اعتمادی گسترده مردم به دولت و کاهش مشروعیت آن بوده است.

علاوه بر عوامل ذکر شده، عدم وجود نظام جامع اطلاعاتی و اطلاع‌رسانی مالیاتی مهم‌ترین و پررنگ‌ترین عاملی است که در ایجاد بی‌اعتمادی افراد مالیات‌دهنده نسبت به دولت و سازمان‌های مالیاتی مؤثر بوده است. مالیات‌دهندگان در درجه اول تمایل به این دارند که بدانند مبالغی که به‌عنوان مالیات به دولت پرداخت می‌کنند چگونه و صرف چه نوع هزینه‌هایی می‌شود، در حالی که عدم شفافیت دولت در مورد اعلام میزان و نوع مالیات‌های دریافتی و نحوه مصرف آن منجر به بروز بی‌اعتمادی فزاینده‌ای در طول سالیان گذشته نسبت به دولت و اقداماتش در این حوزه شده است. در حالی که اگر شهروندان نموده‌های عینی خدمات ارائه‌شده از محل مصرف مالیات را در زندگی شهروندی خود به وضوح مشاهده کنند، این احساس را که نتایج حاصل از این خدمات مانند بیمارستان‌ها، راه‌ها، مدارس و... به‌جای تعلق به دولت به خود مردم تعلق دارد در بین آنها ایجاد کرده و به خودی خود منجر به تقویت احساس مسئولیت اجتماعی و مشارکت می‌شود. ایجاد فرصت مشارکت برای افراد در روند تصمیم‌گیری و همچنین نقد نسبت به اقدامات صورت گرفته نیز از دیگر مواردی است که حس مشارکت و انسجام اجتماعی را در میان جامعه گسترش می‌دهد، در حالی که بر اساس رویه‌های جاری در جامعه تنها مرجع تصمیم‌گیرنده در این موضوع دولت و سازمان‌های مربوط بوده‌اند و مردم در این عرصه نقش چندان پررنگی ندارند.

عامل دیگری که در این باره می‌توان به آن اشاره نمود، عدم استفاده یا بی‌توجهی به ابزار و وسایلی چون رسانه در ایجاد فرهنگ مالیاتی در سطح جامعه است. امروزه رسانه با زندگی کنشگران اجتماعی پیوند بسیار نزدیکی دارد و از آن می‌توان به‌عنوان یک ابزار قدرتمند در ایجاد ارزش‌ها و نگرش‌ها استفاده نمود. این در حالی است که چنین دیدگاهی برای استفاده‌های متنوع از این ابزار در سطح حداقلی چون آگاهی‌بخشی عمومی از جانب سازمان‌های مربوط مورد غفلت واقع شده است. چنان‌که در بخش نظری آمد، این تلاش‌ها برای تغییر نگرش مؤدیان به مالیات و استفاده از ظرفیت‌های ارتباطی (مانند رسانه، گروه‌های مرجع و گروه‌های تعلق) برای آن، مورد تأکید صاحب‌نظرانی چون جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، گوردن (۱۹۸۹)، مایلز و نایلور (۱۹۹۶)، لويس ب (۱۹۸۲)، سیلوانی (۱۹۹۲) و ویگل و همکاران (۱۹۸۷) بوده است.

همچنین این تحقیق استراتژهای مختلفی را در بخش مرور تجارب کشورهای مختلف و نظرات کارشناسان در جهت ارتقای فرهنگ مالیاتی ارائه کرده است که به مهم‌ترین آنها اشاره می‌شود:

به‌منظور تغییر نگرش‌های منفی نسبت به مالیات نیاز است تغییراتی در بخش‌های سازمانی و اجرایی امور مربوط به مالیات ایجاد گردد که برخی از آنها به شرح زیر می‌باشد:

- وضع قوانین مختلف در مشاغل متفاوت جهت دریافت مالیات، متناسب کردن نرخ مالیات با توجه به توان اقتصادی بنگاه‌های مالیاتی و اصناف مختلف در جهت افزایش احساس عدالت‌مندی در بین افراد جامعه

- ایجاد سازوکارهای ساده برای پرکردن اظهارنامه‌های مالیاتی و روان‌سازی فرآیند اجرایی پرداخت مالیات

- استفاده از کارکنان متخصص در سازمان‌های مالیاتی و آموزش آنها در بخش‌های مختلف چون نحوه برخورد با مالیات‌دهندگان، آشنایی آنها با قوانین مالیاتی، توانایی پاسخگویی آنها به سؤالات مراجعه‌کنندگان و...

استراتژی‌های دیگری که الزام به اجرای آنها در قالب برنامه‌های مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد مربوط به حوزه نظارت بر پرداخت مالیات است:

- ایجاد سیستم نظارتی قوی بر پرداخت مالیات به‌منظور جلوگیری از فرارهای مالیاتی با ایجاد سازوکارهای قوی نظارتی

- وضع جرایم و تعیین مجازات‌های مؤثر در عدم پرداخت مالیات‌ها  
برخی از فعالیت‌ها نیز در جهت افزایش آگاهی مؤدیان نسبت به قوانین و آشنایی هرچه بیشتر آنها با امور مالیاتی قابل اجراست که این راهبردها نیز بدین شرح است:

- ایجاد سرویس‌ها و واحدهای پشتیبانی برای صاحبان مشاغل مختلف به‌منظور آگاهی‌بخشی و ارائه خدمات در مورد چگونگی آماده‌سازی حساب‌ها و صورت‌های مالی جهت پرداخت مالیات

- برگزاری همایش‌های مختلف با موضوع مالیات در طول سال به‌صورت مداوم و نه تنها در زمان ارائه صورت‌های مالیاتی و استفاده از متخصصان به‌منظور تعامل با افراد در جهت آگاهی‌بخشی نسبت به قوانین مالیاتی

- تدوین برنامه‌های آموزشی جهت ارائه اطلاعات لازم درباره اهمیت و نقش پرداخت مالیات و همچنین نحوه محاسبات و قوانین مربوط به زبان ساده توسط سازمان

مالیاتی در اتحادیه‌های صنفی برای اعضاء  
- استفاده از رسانه‌های مختلف چون تلویزیون و شبکه‌های اجتماعی به منظور آشنایی  
افراد با قوانین و خدمات مالیاتی در جهت حفظ تعامل با مالیات‌دهندگان  
- گسترش خدمات الکترونیکی و سرویس‌های آنلاین در جهت افزایش فعالیت‌های  
آموزشی برای افزایش آگاهی مالیات‌دهندگان  
- در نظر گرفتن فضاهایی ثابت در محیط‌های گوناگون مانند نمایشگاه‌های مختلف  
و استفاده از این فضاها به منظور انتقال آگاهی به افراد  
مهم‌ترین راهبردهای پیشنهادی صاحب‌نظران، مربوط به موضوع ایجاد رویه  
اعتمادسازی بین مردم و سازمان‌های مالیاتی است. این راهبردها می‌توانند به ایجاد نگرش  
مثبت و افزایش تمکین مالیاتی در مؤدیان تا حد زیادی یاری رساند.

۱۷۱

- شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی در زمینه‌های مختلف به‌ویژه فعالیت‌های سازمان‌های  
مالیاتی در مورد چگونگی و محل مصرف مالیات‌ها در خدمات عمومی به منظور ایجاد  
روند اعتمادسازی در بین افراد جامعه  
- نگرش بالا به پایین در ایجاد فرهنگ مالیاتی؛ چنانچه پرداخت مالیات در سطوح  
بالتر جامعه به‌ویژه در میان دولتمردان جدی شمرده شود و به شکلی شفاف در این  
لایه‌ها رواج یابد به لایه‌های پایین‌تر جامعه نیز نفوذ خواهد کرد.  
- ایجاد امکان مداخله افراد در فرآیند تصمیم‌گیری درباره نحوه هزینه‌کرد منابع  
مالیاتی توسط دولت  
- افزایش ضمانت اجرایی قوانین مالیاتی و مقابله با چانه‌زنی فردی برای مؤدیان  
- ایجاد امکان کنش جمعی برای مؤدیان از طریق اتحادیه‌ها، اصناف و سایر تشکل‌های  
مرتبط با مؤدیان مالیاتی  
- تشویق مالیات‌دهندگان نمونه با استفاده از روش‌هایی چون ارائه خدمات عمومی  
به آنها به صورت رایگان  
اما فعالیت‌های دیگری که باید به شکلی جدی به آن توجه شده و سرمایه‌گذاری‌هایی  
بلندمدت در مورد آن انجام شود به فرهنگ‌سازی در بین کودکان و نوجوانان و درونی  
کردن رفتارهای مالیاتی مطلوب در میان آنها بازمی‌گردد که می‌تواند از آنها افرادی آگاه  
و مطلع پرورش داده و به هموار ساختن مشکلات در این زمینه بینجامد:  
- توجه به سنین کودکی و نوجوانی و گنجاندن محتواهای مالیاتی در روند آموزشی

به‌ویژه در مدارس به شکل کتاب یا بازی و نهادینه‌سازی رفتارهای مالیاتی از جمله قانون‌گرایی، مسئولیت‌پذیری و... در کودکان و نوجوانان

- استفاده از تکنولوژی‌های مختلف در جهت ساخت بازی‌ها و نرم‌افزارهای کامپیوتری با محتوای مالیاتی و انتقال مفاهیم از طریق آنها

- تعریف بازی‌های گروهی با موضوعات مالیاتی برای کودکان و اجرای آنها در محیط‌های آموزشی و برگزاری اردوهای آموزشی بدین منظور در طول سال آموزشی

- نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی و دینی مربوط به رفتارهای تمکین مالیاتی در میان نوجوانان و کودکان

یکی از مهم‌ترین استراتژی‌های قابل پیشنهاد و اجرایی که به جهت تناسب با فضای جامعه از بیشترین تناسب برخوردار است استفاده از ارزش‌های دینی و اخلاقی و توسعه آن در میان افراد جامعه به‌منظور ارتقاء رفتار تمکین مالیاتی می‌باشد:

- اطلاع‌رسانی، فرهنگ‌سازی و آموزش فراگیر مردم و مؤدیان مالیاتی از این جهت که مالیات را علاوه بر وظیفه قانونی - مالی به‌عنوان یک نوع ارزش و وظیفه اخلاقی تلقی کنند، طریق آگاه‌سازی فرد نسبت به نقش مؤثر وی در جامعه و در رفاه عمومی خود و دیگران

- تدوین برنامه‌های آموزشی و فرهنگی جهت نهادینه کردن باور به مالیات‌دهی به‌عنوان یک وظیفه دینی

- تأکید بر جنبه‌های ارزشی - اخلاقی تمکین مالیاتی با کمک گرفتن از علمای دینی و با برگزاری سخنرانی‌های مذهبی جهت ارتقای فرهنگ مالیاتی

## منابع

۱. اجاقلو، کمال؛ حسین بهروان و محسن نوغانی. (۱۳۹۵). بازسازی معنایی کنش مالیاتی به روش نظریه زمینه‌ای. **مطالعات و تحقیقات اجتماعی در ایران**. دوره ۵، شماره ۴. زمستان ۹۵: ۵۹۲-۵۷۵.
۲. الماسی، حسن؛ آنژلا عاملی و فرشته حاج محمدی. (۱۳۹۳). بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۲۲. تابستان. ۲۴۹-۲۲۱.
۳. الماسی، حسن؛ امیر بابک مرجانی و راحله قریشی. (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران). **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۱۵. پاییز. ۵۰-۳۷.
۴. بهروان، حسین؛ محسن نوغانی و کمال اجاقلو. (۱۳۹۵). کنش مالیاتی و عوامل جامعه‌شناختی مؤثر بر آن. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۳۰.
۵. توکلی، محمدجواد. (۱۳۹۵). انگیزش و تربیت اخلاقی در نظام مالیاتی اسلام. **پژوهش نامه مالیات**. شماره ۳۲. زمستان. ۲۲۱-۱۹۵.
۶. جلال‌آبادی، اسدالله و فاطمه عزیزخانی. (۱۳۸۴). اظهارنظر کارشناسی درباره طرح تشکیل جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران. **مجله اقتصادی**. شماره ۱۲۵۶.
۷. جوادی‌یگانه، محمدرضا. (۱۳۹۴). پیمایش ملی ارزش‌ها و نگرش‌های ایرانیان. **مرکز افکارسنجی دانشجویان ایران**.
۸. خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۳). پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه. **مجله اقتصادی**. سال چهارم. شماره ۳۸.
۹. خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۴). گزارش طرح پژوهشی: نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی (مورد مطالعه: شهرستان مشهد). به سفارش سازمان امور مالیاتی. دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
۱۰. خداپرست شیرازی، جلیل. (۱۳۹۵). گزارش طرح پژوهشی، بررسی وضعیت معوقات مالیاتی در استان فارس به تفکیک منابع و علل آن. سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.
۱۱. رامشینی، محمود؛ ناصر جمشیدی و غلامحسین اسدی. (۱۳۹۵). **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۳۱. پاییز. ۱۱-۳۰.
۱۲. زنجیردار، مجید و قادر فرهودی. (۱۳۸۸). بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل موضوع بند الف ماده ۹۵ مالیات‌های مستقیم اداره کل امور مالیاتی مرکز تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد اراک.
۱۳. زهی، نقی و شهرزاد محمدخانلی. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی). **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۹. ۶۰-۲۵.

۱۴. سبکتکین، قربانعلی و احمد جعفری. (۱۳۹۵). تحلیل جامعه‌شناختی راهبردهای مشارکت مردم در پرداخت مالیات‌های محلی (عوارض خدمات شهری) در بین شهروندان کرج. **فصلنامه راهبرد اجتماعی فرهنگی**. سال پنجم. شماره ۲۰. پاییز. ۲۹۷-۲۲۰.
۱۵. **سنجش سرمایه اجتماعی در ایران**. (۱۳۹۴). تهران: مرکز افکارسنجی دانشجویان.
۱۶. شافعی، رضا. (۱۳۹۵). گزارش طرح پژوهشی: بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ تمکین و پذیرش عمومی مالیات در میان مؤدیان و راهکارهای گسترش آن در استان‌های غرب کشور. سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.
۱۷. شیرخدايي، میثم؛ فرشته خلیل پالندی و هاجر شیرازی. (۱۳۹۵). بازاریابی اجتماعی در سازمان امور مالیاتی: تبیین نقش انتقام ارباب‌رجوع در تمایل به فرار مالیاتی. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۳۲. زمستان. ۹۷-۱۲۴.
۱۸. صالحی، مهدی؛ سعید پرویزی‌فرد و مستوره استوار. (۱۳۹۳). تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی بین مؤدیان امور مالیاتی. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۲۳. پاییز. ۲۱۴-۱۸۵.
۱۹. ضیایی بیگدلی، محمد تقی. (۱۳۹۴). ارزیابی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و امکان‌سنجی جایگزینی آن با مالیات بر فروش. معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
۲۰. طاهرپور کلانتری، حبیب‌اله و علی علیاری شوره‌دلی. (۱۳۸۶). شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران. **پژوهشنامه اقتصادی**. دوره هفتم. شمار ۱.
۲۱. عسگری، علی. (۱۳۹۲). کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی. **فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی**. شماره ۲. ۱۲۷-۸۵.
۲۲. علامه حائری، فریدالدین؛ امیر هرتمنی و آرمان بهراد. (۱۳۹۳). تأثیر تبلیغات بر تمکین مؤدیان مالیاتی. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۲۲. تابستان. ۱۸۵-۱۵۷.
۲۳. فلیحی، نعمت و دیگران، (۱۳۸۴). برآورد تلاش مالیاتی کشور و استان‌های منتخب. طرح پژوهشی به سفارش سازمان امور مالیاتی، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات.
۲۴. قلی‌پور، حسین و مهدی روحی خلیلی. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین رفتار شهروندی سازمانی کارکنان مالیاتی و تمکین مالیاتی مؤدیان. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۱۹. پاییز. ۷۵-۵۷.
۲۵. کالیز، جان و فیلیپ جونز. (۱۳۸۸). **مالیه عمومی و انتخاب عمومی**. جلد اول. الیاس نادران و آرش اسلامی و علی چشمی. تهران: سمت.
۲۶. لاری دشت بیاز و همکاران (۱۳۹۳). بررسی رفتار اخلاقی مؤدیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست‌مدرن. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۲۴. زمستان. ۳۵-۹.
۲۷. لشکرزاده، مریم و محمد عزیزی. (۱۳۸۹). شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران. **فصلنامه مدیریت**. سال هشتم. شماره ۲۲.



۲۸. محسنی تبریزی، علیرضا؛ اکبر کمیجانی و مرتضی عباس‌زاده. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم‌التحریر) استان البرز. **پژوهشنامه مالیات**. دوره جدید. شماره نهم. پاییز و زمستان. ۱۹۹-۲۲۸.
۲۹. مرادی، مهدی؛ امین رستمی و رضا تقی‌زاده. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی. **پژوهشنامه مالیات**. شماره ۱۸. تابستان. ۱۸۱-۲۰۱.
۳۰. مطلبی، داوود؛ محمد ثاقب‌فرد، سید جابر حسینی و حمیدرضا یزدانی. (۱۳۸۷). مدلی برای سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور: مورد اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ. **فصلنامه تخصصی مالیات**. دوره جدید. شماره دوم. پاییز. ۱۳۷-۱۷۳.
۳۱. ملازاده، محمد. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده (صنف طلافروشان استان آذربایجان غربی). **مطالعات کمی در مدیریت**. سال پنجم. شماره اول. بهار. ۱۴۸-۱۲۱.
۳۲. منجگانی، سید اکبر و وحیده طبسی لطف‌آبادی. (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر اثربخشی تبلیغات بر تمکین مالیاتی مؤدیان حقوقی شهر مشهد با رویکرد AHP. **پژوهش‌نامه مالیات**. شماره ۲۷. پاییز. ۱۴۴-۱۲۱.
۳۳. نصیری‌اقدام، علی. (۱۳۹۱). **طرح پژوهشی: اصلاح سیستم مالیات با رویکرد بهبود محیط کسب‌وکار**. پژوهشکده مطالعات توسعه جهاد دانشگاهی واحد تهران.
۳۴. اکو ایران. (۱۴۰۱). **سهم درآمدهای مالیاتی از حجم اقتصاد ایران**. <https://ecoiran.com>.

35. Alm, J. & J. L. Gomez. (2008). Social Capital and Tax Morale in Spain. *Economic Analysis and Policy*. Vol. 38. No.1.
36. Alm, J.; B. R. Jackson & M. Mckee. (1992A). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data. *National Tax Journal*. 45(1). 107-114.
37. Alm, J.; B. R. Jackson. & M. Mckee. (1992B). Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance. *The American Economic Review*. 82(4).
38. Barth. E.; A. W Cappelen. & T. Ognedal. (2008). Fair Tax Evasion. *Nordic Journal of Political Economy*. [Http://www.nopecjournal.org](http://www.nopecjournal.org).
39. Bailey, K. D. (1994). *Method of Social Research*. New York: The Free Press.
40. Cowell, F. A. (1992). Tax Evasion and Inequity. *Journal of Economic Psychology*. No. 13. 521-543.
41. Crocker, K. J. & J. Slemrod. (2005). Corporate Tax Evasion with Agency Costs. *Journal of Public Economics*. 89(9-10Sep).
42. Chuenjit, P. (2014). The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration, *Journal of Population and Social Studies*. Vol. 22. No. 1. January. 14-34.
43. De Juan, A.; M. A. Lasheras. & R. Mayo. (1994). Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Tax Payers. *Public Finance*. No. 49. 90-105.
44. Demir, I. C. (2011). The Role of Selected Economic and Noneconomic Factors on Tax Evasion: An Empirical Inspection. *International Scientific Conference Young Scientists*.

45. Fjeldstad, O. H. (2004). What's Trust Got to Do With It? Non-Payment of Service Charges in Local Authorities in South Africa. *Journal of Modern African Studies*. 42(4). 539-562.
46. Gordon, J. P. F. (1989). Individual Morality and Reputation Costs As Deterrents To Tax Evasion. *European Economic Review*. No. 33. 797-805.
47. Hyun, J. K. (2005). *Tax Compliances in Korea and Japan: Why Are They Different?*. Policy Research Institute. Japan: Ministry of Finance.
48. Jackson, B. R. & V. C. Millron. (1986). Tax Compliance Research: Finding, Problem and Prospects. *Journal of Accounting Literature*. No. 5. 125-165.
49. James, S. & C. Alley. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2(2). 27-42.
50. James, O. Z. & M. Kamil. (2011). Individual Taxpayers Attitude and Compliance Behaviour in Nigeria: the Moderating Role of Financial Condition and Risk Preference. *Journal of Accounting and Taxation*. 3(5). September. 91-104.
51. Jouffaian, D. (2009). Bribes and Business Tax Evasion. *The European Journal of Comparative Economics*. 6(2). 227-244.
52. Kirchler, E.; S. Muelbacher; B. Kastlunger. & I. Wahl. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. Working Paper 07-03. Atlanta: Georgia State University.
53. Lewis, A. (1982). The Social Psychology of Taxation. *British Journal of Social Psychology*, 21(2). Pp. 151-158.
54. Loo, E. C.; M. Mckerchar. & A. Hansford. (2009). Understanding the Compliance Behaviour of Malaysian Individual Taxpayers Using A Mixed Method Approach. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. No. 1.
55. Manski, C. F. (1993). Identification of Endogenous Social Effects: the Reflection Problem. *Review of Economic Studies*. 60(3). 531-542.
56. Mcgee, R.; S. Bose. (October 4Th Quarter/Autumn 2009). *Attitudes towards Tax Evasion in the Middle East: A Comparative Study of Egypt, Iran and Jordan*. Orlando, Florida: Iabpad Conference Proceedings.
57. Mukasa, J. (2011). *Tax Knowledge, Perceived Tax Fairness and Tax Compliance in Uganda: the Case of Small and Medium Income Taxpayers in Kampala Central Division*.
58. Myles, G. D. & R. A. Naylor. (1996). A Model of Tax Evasion with Group Conformity and Social Customs. *European Journal of Political Economy*. 12(1). 49-66.
58. Nerré, B. (2001). The Concept of Tax Culture. *Paper Prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association*. November 8-10. Baltimore. Md. Usa
60. Organization for Economic Cooperation and Development. (OECD). (2001). *Compliance Measurements Practice, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series*. Available: <http://www.oecd.org/daf/fsm/minimumattributestaci.html>.
61. Rawlings, G. (2003). Cultural Narratives of Taxation and Citizenship: Fairness, Groups and Globalization. *Australian Journal of Social Issues*. 38(3). 269-306.
62. Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation. *J. Int. Acc. Auditing Taxation*. No. 15: 150-169.
63. Scholz, J. T. & M. Lubell. (1998). Adoptive Political Attitude: Duty, Trust and Fear As Monitors of Tax Policy. *American Journal of Political Science*. No. 42. 903-920.
64. Silvani, C. A. (1992). Improving Tax Compliance. In M. B. Richard, *Improving Tax Administration in Developing Countries*. (Ed). Washington D. C.: Imf.
65. Song, Y. D. & T. E. Yarbrough. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*. 38(5). 442-452.
66. Spicer, M. & L. A. Becker. (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*. 33(2). 171-175.

67. Spicer M. N. & S. B Lundstedt. (1976). Understanding Tax Evasion. *Public Financ.* No. 31. 295-305.
68. Taylor, N. (2003). Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities. In V. Braithwaite. (Ed.). *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion.* (71-92). Aldershot: Ashgate.
69. Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory and Analysis of Tax Compliance. Unpublished Doctoral Dissertation.* University of Zurich, Switzerland.
70. Vijay, S. (1983). Implications of Corporate Culture: A Manager's Guide to Action. *Organizational Dynamics.* 12(2). 5-23.
71. Weigel, R. H.; D. J. Hessing. & H. Elffers. (1987). Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and Theoretical Model. *Journal of Economic Psychology.* No. 8. 215-235.
72. Wenzel, M. (2005A). Misperception of Social Norms About Tax Compliance: from Theory to Intervention. *Journal of Economic Psychology.* 26(6). 862-883.
73. Wenzel, M. (2005B). Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology.* 26(4). 491-508.
74. William, R. (1961). *Culture and Society: 1750-1950.* New York: Penguin.
75. Braun, V. & V. Clarke. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology.* 3(2). 77-101.