

Pathology of the tax system to achieve favorable tax conditions

▪ Mahmoud Hemet Far^۱

Abstract

The importance and necessity of designing and establishing an efficient and effective tax system has always been the concern of legislators, standards compilers, professional and regulatory institutions. In this research, by examining previous studies in this field and raising issues in a focus group consisting of tax affairs organization experts, the current tax system was diagnosed and solutions were presented. Data collection and analysis was done in a qualitative section called focus group. The number of members of the focal group was ۱۱ people from the chief accountants of the Tax Affairs Organization. The meetings of the focal group of this research were held in ۱۴۰۲. The findings of the research showed that the main harms of the tax system include things such as "tax capacity and tax evasion in the country, tax exemptions, lack of appropriate criteria for predicting some tax revenues, lack of legal bases for the implementation of tax rulings, annual budget laws in the year of approval is the lack of centralized tax policy and the need to pay attention to expanding the circle of beneficiaries instead of increasing the tax rate. In addition to this, operational solutions were also presented to improve the conditions.

Key words: tax system, focus group, pathology, tax affairs organization

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

^۱ Associate Professor of Accounting Department, Borujard Branch, Islamic Azad University, Borujard, Iran, responsible author. Email: dr.hematfar@yahoo.com

آسیب شناسی نظام مالیاتی برای دستیابی به شرایط مطلوب مالیاتی

محمود همت فر^۱

چکیده

اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام مالیاتی کارا و اثر بخش همواره مورد توجه قانون گذاران، تدوین کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است. در این پژوهش با بررسی پژوهش‌های پیشین در این حوزه و مطرح کردن موضوعات در گروه کانونی متشکل از خبرگان سازمان امور مالیاتی، نظام مالیاتی فعلی آسیب شناسی گردید و راهکارهایی نیز ارائه گردید. جمع آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفت. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۱ نفر از سرمیزبان سازمان امور مالیاتی بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد اهم آسیب‌های نظام مالیاتی مشتمل بر مواردی همچون «طرفیت مالیاتی و فرار مالیاتی در کشور، معافیت‌های مالیاتی، عدم وجود معیار مناسب برای پیش بینی برخی درآمدهای مالیاتی، عدم وجود مبانی حقوقی جهت اجرای احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی در سال تصویب، عدم وجود سیاست گذاری مالیاتی به صورت متمرکز و لزوم توجه به گسترده کردن دایره مشمولین به جای افزایش نرخ مالیاتی» است. علاوه بر این راهکارهایی عملیاتی نیز برای بهبود شرایط ارائه گردید.

واژگان کلیدی: نظام مالیاتی، گروه کانونی، آسیب شناسی، سازمان امور مالیاتی

^۱ دانشیار گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل: dr.hematfar@yahoo.com

مالیات در اکثر کشورها و مخصوصاً کشورهای توسعه یافته به عنوان عمده‌ترین منبع مالی دولت محسوب می‌شود. در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی مخارج دولت از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار توری و کارا نبودن سیستم مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص داخلی این کشورها را تشکیل می‌دهد. در ایران پس از درآمدهای نفتی، عمده‌ترین درآمد دولت در خصوص تأمین مالی بودجه، درآمدهای مالیاتی است که از آن سه هدف تخصیص منابع اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و تثبیت اقتصادی پیگیری می‌شود (رزقی‌ا و لاستیاتی^۱، ۲۰۲۱).

در سالهای اخیر سازمان امور مالیاتی کشور با تجهیز سامانه‌ها و سیستم‌های مالیاتی از یکسو و از سوی دیگر با مصوب نمودن قوانین و آئین‌نامه‌های جدید به دنبال بروز رسانی و افزایش کیفیت گزارش‌های رسیدگی و برگ‌های تشخیص مالیاتی صادر شده می‌باشد. یکی از این اقدامات پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی و مصوب نمودن قانون پایانه‌های فروشگاهی و راه‌اندازی سامانه مؤدیان مالیاتی می‌باشد. بر اساس این اقدامات انجام شده چشم‌اندازی روشن و تحولی بزرگ در سیستم مالیاتی کشور شاهد خواهیم بود چرا که در روش جدید مالیات‌ستانی مبنای کار و تمرکز سازمان امور مالیاتی بر پوشش همه‌جانبه چتر مالیاتی بر فعالان اقتصادی و وصول مالیات بر اساس خوداظهاری مؤدیان مالیاتی می‌باشد. در طرح جدید سازمان امور مالیاتی عمده‌رسیدگی‌ها و حسابرسی‌های مالیاتی بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک صورت می‌گیرد، در همین راستا سازمان امور مالیاتی کشور در اولین سال اجرای قانون اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در گام اول نسبت به تعیین معیارها و شاخص‌هایی برای شناسایی مؤدیان مالیاتی که درآمد مشمول مالیات آنها بر اساس رسیدگی وفق مقررات به اظهارنامه مالیاتی تشخیص داده می‌شود، اقدام نمود و برای سایر مؤدیان مالیاتی که از منظر حسابرسی مبتنی بر ریسک، در رتبه ریسک پایین قرار داشتند، برگ قطعی مالیاتی بر اساس اظهارنامه ابرازی صادر نمود. بعبارت دیگر سیستم جدید مالیات‌ستانی در کشور به دنبال تشویق مؤدیان مالیاتی بر شفافیت مالیاتی بیشتر بوده، بطوری که شرکتها و مؤدیان مالیاتی که از منظر مالیاتی شفاف بوده و دارای رتبه ریسک پایین می‌باشند نیازی به حسابرسی مجدد توسط مأمورین مالیاتی نبوده و مالیات ابراز شده توسط مؤدی مورد قبول سازمان امور مالیاتی و مأمورین مالیاتی می‌باشد.

در این میان یکی از ارکان اصلی و مهم نظام اقتصادی کشور نظام مالیاتی آن است. نظام مالیاتی به دلایل مختلف از جمله وفور درآمدهای نفتی در برهه‌های مختلف متناسب با ظرفیت‌های بالقوه اقتصادی کشور که اکنون بر اساس شاخص برابری قدرت خرید به عنوان هفدهمین

^۱. Rizqia & Lastiati

اقتصاد کشور قدرتمند جهان به لحاظ حجم تولید ناخالص داخلی است توسعه نیافته است. علیرغم موهبت های نفت و درآمدهای نفتی، نوسان های قیمت نفت در بازارهای جهانی آسیب های بسیاری متوجه اقتصاد کشور کرده است و بر این اساس و با شناخت کافی از آسیب هایی که متوجه اقتصاد و حتی امنیت ملی کشور بوده است سیاستگذاران کشور همواره در برنامه های مختلف بر ضرورت کاهش سهم نفت در بودجه دولت تأکید داشته اند و نمونه عینی این تلاش ها را می توان در برنامه های مختلف توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور به وضوح مشاهده کرد. با این وجود، متأسفانه به دلایل مختلف در دهه های قبل عزم راسخ و عملی در این راه وجود نداشته است.

اصلاح مالیاتی فرایندی است که از طریق آن سیاست های مالیاتی و روش های وصول یا مدیریت مالیات با هدف بهبود کارایی سازمان وصول کننده مالیات و دستیابی به اهداف کلان اقتصادی و همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی دولت ها، تغییر پیدا می کند. افزایش درآمدهای مالیاتی، جلوگیری از تکاثر ثروت، از اهداف اصلی برنامه های اصلاح نظام مالیاتی در اغلب کشورهای جهان، به ویژه کشورهای در حال توسعه می باشد. اگرچه، اولویت های اصلاح نظام مالیاتی اغلب روشن و فرایند لازم برای اعمال تغییرات در قوانین مالیاتی از قبل معلوم می باشند، اما تدوین استراتژی توسعه سازمان وصول مالیات، مستلزم حل همزمان تنگناهای مختلف اجرایی است و این مهم بدون وجود یک شاخص روشن از اولویت ها و محدودیت های موجود، میسر نمی باشد. در این پژوهش با کمک نظرات خبرگان، چالش ها و آسیب های نظام مالیاتی کشور شناسایی و راهکارهای لازم برای حل آنها ارائه می گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تقلب مالیاتی

اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان هر استراتژی تعریف می شود که بدهی مالیاتی شرکت را کاهش می دهد (دیرنگ و همکاران^۱، ۲۰۰۸). پاسترناک و ریکو^۲ (۲۰۰۸)، اجتناب از پرداخت مالیات را، استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، به منظور کاهش مقدار مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف کرده اند. به عبارت دیگر، اجتناب از پرداخت مالیات کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است. بنا به دلایلی مانند وجود امتیاز ویژه در رفتار مالیاتی با فعالیت های خاصی در مقابل اصول کلی وضع مالیات و کاستی هایی در قوانین و مقررات مالیاتی ممکن است برای مؤدیان فرصت

^۱ Dyreng et al.

^۲ Pasternak and Rico

استفاده از راهکارهای قانونی جهت کاهش و یا عدم انجام تعهد مالیاتی آنان فراهم آید. در این صورت مؤدی می‌تواند از طریق راه‌های قانونی اقدام به اجتناب از مالیات کند. هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار یا تقلب مالیاتی خوانده می‌شود. به عبارت دیگر، فرار یا تقلب مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد. این اقدام می‌تواند در قالب تنظیم حساب‌های مالی، ارائه اطلاعات مالی نادرست و یا ارائه نکردن اطلاعات صورت گیرد. به طور کلی، تقلب مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸). افزون بر این، تقلب مالیاتی به گستره اقتصاد غیررسمی مانند معاملات خانگی و فعالیت‌های غیرقانونی نظیر فعالیت‌های جنایی و بزهکاری مربوط می‌شود که از این فعالیت‌ها به دلیل فقدان اطلاعات لازم، مالیاتی اخذ نمی‌شود (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

مالیات و فرار مالیاتی^۱

مالیات مهمترین منبع کسب درآمد برای دولت است و به عنوان ابزار سیاست‌های مالی استفاده می‌شود. مالیات به موجب قوانین و مقررات از افراد، شرکت‌ها و بنگاه‌های درآمدزا اخذ می‌شود. از نگاه بنگاه‌های اقتصادی، مالیات نوعی هزینه است و منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود و باعث انتقال ثروت از شرکت و مالکان به دولت‌ها می‌گردد. در این راستا اغلب مدیران شرکت‌ها، اقدامات مدیریتی خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌کنند تا از طریق رویکردهای جسورانه، مالیات پرداختی را به حداقل برسانند و ارزش شرکت را بالا ببرند (رزقیا و لاستیاتی، ۲۰۲۱). از جمله فعالیت‌هایی که ممکن است شرکت‌ها به وسیله آن سعی در کاهش مالیات نمایند شامل؛ ۱- فرار مالیاتی (هر نوع اقدام غیر قانونی جهت عدم پرداخت صحیح مالیات از قبیل حساب‌سازی، عدم ارائه دفاتر، انجام فعالیت اقتصادی بدون رسم و نشان) و ۲- اجتناب مالیاتی (انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی) است (حسن^۲، ۲۰۲۱). در این راستا سولستیانتی و ساپوترا^۳ (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که؛ ۱- کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری^۴ تأثیر منفی و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد، ۲- اجتناب مالیاتی یکی از استراتژی‌های است که شرکت‌ها برای به حداقل رساندن میزان مالیاتی که باید به طور قانونی پرداخت شود، به کار می‌گیرند، ۳- انگیزه اجرایی، ریسک شرکت، مالکیت نهادی، کمیسیون‌های مستقل و کمیته حسابرسی تأثیری بر اجتناب مالیاتی ندارند. ۴- عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، عدم مبادله کامل اطلاعات،

^۱. Tax and Tax Avoidance

^۲. Hasan

^۳. Sulistiyanti & Saputra

^۴. Audit Quality & Accounting Conservatism

تأخیر در وصول مالیات، عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها، تشخیص مالیات علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن از شایع‌ترین زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی محسوب می‌شوند.

محافظه‌کاری و فرار مالیاتی

محافظه‌کاری نوعی گزارشگری مالی است که باعث می‌گردد تا درآمدها و دارایی‌ها بیشتر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها کمتر از واقع شناسایی نشوند. هدف کلی از محافظه‌کاری، واکنش محتاطانه نسبت به عدم اطمینان و جلوگیری از تصمیم‌گیری‌های نادرست از سوی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. چنانچه عدم اطمینان وجود نداشته باشد، نیازی به محافظه‌کاری نیست و هر چه عدم اطمینان و ریسک بیشتری وجود داشته باشد نیاز بیشتری به محافظه‌کاری وجود دارد. اما در صورت پیروی بیش از حد از آن، نه تنها بر مطلوبیت و مفید بودن اطلاعات نمی‌افزاید، بلکه راه ایجاد ذخایر پنهانی در صورت‌های مالی را برای مدیران و حسابداران می‌گشاید (یحیی، آسیه و نورجانه^۱، ۲۰۲۳). گزارش‌های مالی محافظه‌کارانه به ایجاد نوعی انحراف در بیان وضعیت فعلی صاحبان سرمایه می‌انجامد، چرا که این اصل باعث می‌شود ارزش خالص واحد تجاری با ارزش مورد انتظار آتی آن برابر نباشد. بنابراین می‌توان گفت که ۱- محافظه‌کاری سعی در به تعویق انداختن مالیات دارد و منجر به کاهش سود و کم‌نمایی دارایی‌ها می‌شود و ۲- اجتناب مالیاتی سعی در منتفی نمودن شناسایی و پرداخت مالیات دارد و از خلأهای قانونی استفاده می‌نماید تا درآمدها را از منابع معاف از مالیات تحصیل کند و در مالیات بر درآمد صرفه‌جویی نماید (تاهیلیا، سولیستیواتی و واسیف^۲، ۲۰۲۲). در این راستا آردیلا و حالیم^۳ (۲۰۲۲) دریافتند که مالکیت نهادی، جبران زیان مالی و محافظه‌کاری حسابداری بر اجتناب مالیاتی تأثیر ندارد. همچنین بر اساس مطالعات مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۶) یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت افشاء، بیش‌اطمینانی مدیریت، تخصص حسابرس، محدودیت مالی و اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی اثر مثبت و معنادار دارد. از طرفی رابطه معناداری بین رقابت بازار محصول، استقلال هیأت مدیره و محافظه‌کاری با اجتناب از مالیات مشاهده نشده است. نتایج همچنین بیانگر آن است که اجتناب مالیاتی بر بازده دارایی‌ها و ارزش افزوده اقتصادی اثر معناداری ندارد ولی بر بازده حقوق صاحبان سهام، ارزش شرکت و وجه نقد عملیاتی اثر مثبت و معنادار دارد.

کیفیت حسابرسی و فرار مالیاتی

منظور از کیفیت حسابرسی؛ دقت و صحت گزارش‌های مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت و جریان‌های نقدی مورد انتظار، به منظور آگاه نمودن سرمایه‌گذاران می‌باشد. کیفیت حسابرسی همواره سرمایه‌گذاران را در پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت و ریسک‌های مرتبط با آن یاری می‌رساند، در نتیجه وجود چنین اطلاعاتی برای ارزشیابی شرکت بسیار مفید است. کیفیت

^۱. Yahya, Asiah & Nurjanah

^۲. Tahilia, Sulistyowati & Wasif

^۳. Ardillah & Halim

حسابرسی می‌تواند کارایی سرمایه‌گذاری را با ۱- کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سهامداران و سپس کاهش هزینه‌های افزایش سرمایه شرکت و ۲- کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین سهامداران و مدیران و سپس کاهش هزینه‌های سهامداران برای نظارت بر مدیران و بهبود انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری؛ بهبود بخشد. در این میان کیفیت اطلاعات ارائه شده دارای اهمیتی اساسی است، به طوری که همواره اطلاعاتی از لحاظ تصمیم‌گیری مفید تلقی می‌شوند که دارای ویژگی‌های خاصی نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکاء، به موقع بودن و ... باشند (ماردسی^۱، ۲۰۲۲). در این راستا پالمروز^۲ (۱۹۸۶) در مطالعات خود، کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است بنابراین کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱) نیز کیفیت حسابرسی را ارزیابی (استنباط) بازار از کیفیت حسابرسی تعریف کرده است و آن عبارت است از احتمال اینکه حسابرس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد که هر دوی این موارد به استقلال حسابرس بستگی دارد.

روش پژوهش

ابزار و روش‌های جمع‌آوری داده و تجزیه و تحلیل

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بوده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفته است.

گروه کانونی

به منظور هم‌افزایی و همفکری با متخصصین درباره شناسایی اجزای مدل کنترل داخلی از روش گروه کانونی استفاده می‌شود. مورگان گروه‌های کانونی را شکلی از مصاحبه گروهی می‌داند که شامل مصاحبه همزمان تعدادی از افراد بوده، تمرکز اصلی بر پرسش‌ها و پاسخ‌های

^۱. Mardessi

^۲. Palmrose

^۳. DeAngelo

مطرح شده بین محقق و مصاحبه شونده‌گان است (مورگان، ۱۳۹۴). در واقع این روش استفاده صریح از تعامل گروهی برای تولید داده‌ها و شناخت مسئله است.

بر اساس پروتکل برگزاری جلسات فوکوس گروه، یک نفر به عنوان مدیر جلسه (وظایف: شروع بحث و مذاکره با خوش آمد گویی و ارائه اطلاعات پیش زمینه‌ای به شرکت کنندگان، ارائه توضیحات اولیه پیرامون اصول جلسات، نظارت و کنترل بر تعامل اعضای گروه، شروع مجدد بحث و گفتگو در صورت مواجه شدن با مشکل یا مساله و بیان جملات پایانی و ابراز تشکر از شرکت کنندگان در تحقیق) و دو نفر هم به عنوان ارائه کننده مطالب مستخرج از پژوهش‌ها، جلسات را هدایت می‌نمایند. مصاحبه بدون ساختار برگزار می‌شود و اعضای جلسه نیز نظرات خود را ارائه می‌نمایند. به منظور بررسی دقیق‌تر نظرات و درج آنها در مدل، یک نفر دیگر نیز پیشنهادات را در حین جلسه مکتوب می‌نماید.

برای غنای بیشتر پژوهش در گروه کانونی از سرممیزان سازمان امور مالیاتی استان تهران به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته شدند. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۱ نفر بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. تعداد جلسات برگزار شده ۵ جلسه و زمان هر جلسه به طور میانگین یک ساعت و نیم بوده است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

همانطور که پیشتر گفته شد تعداد ۱۱ نفر از سرممیزان سازمان امور مالیاتی استان تهران در گروه کانونی مشارکت داشتند.

جدول شماره ۱. آمار جمعیت‌شناختی فوکوس گروه

ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۰	۰
		مرد	۱۱	۱۰۰
		جمع	۱۱	۱۰۰
۲	سابقه	زیر ۱۰ سال	۰	۰
		۱۰-۱۵	۲	۱۶
		بالتر از ۱۵ سال	۹	۸۴
	جمع		۱۱	۱۰۰
۳	سن	کمتر از ۳۰	۰	۰
		۳۰-۴۰	۱	۸
		بیشتر از ۴۰	۱۰	۹۲
	جمع		۱۲	۱۰۰
۴	مقطع تحصیلی	لیسانس	۳	۲۵
		فوق لیسانس	۳	۲۵
		دکتری	۵	۵۰
	جمع		۱۱	۱۰۰

تعداد اعضای گروه کانونی ۱۱ نفر بودند که مشخصات جمعیت شناختی آنان در جدول شماره ۱ آورده شده است.

بحث و بررسی در گروه کانونی

در جلسات گروه کانونی، مدیر جلسه پس از طرح موضوع و بیان اهداف مد نظر، از شرکت کنندگان در گروه کانونی درخواست نمود تا درباره اینکه اجزای مدل کنترل داخلی چگونه باشد و این که اقدامات این شخصیت‌ها در چه قالبی دسته بندی گردند و ارتباط آنها با هم چگونه است گفتگو کنند. در نهایت ماحصل برگزاری جلسات (۵ جلسه با فواصل یک هفته در سال ۱۴۰۲) به

صورت متن هاشور خورده زیر است. محور اصلی برای احصاء مدل اتکاء به استنادات قانونی بوده است، چراکه استخراج یک مدل انتزاعی هیچ جایگاهی در کاربردی بودن ندارد و در ضمن هدف این پژوهش صرفاً گسترش مبانی نظری این حوزه نیست، فلذا موارد درج شده در مدل کاربردی و مبتنی بر قوانین و مقررات است.

ظرفیت مالیاتی و فرار مالیاتی در کشور:

در کشورهای در حال توسعه میانگین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی ۱۶٪ (آخرین گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) است؛ در صورت ملاک عمل قرار دادن این نسبت به عنوان میانگین نسبت T/GDP کشورهای در حال توسعه که ایران نیز در زمره این کشورها قرار می‌گیرد و براساس گزارش خرداد ۱۴۰۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که مجموع عملکرد تولید ناخالص داخلی کشور (بر حسب فعالیتهای اقتصادی به قیمت‌های جاری) در سال ۱۴۰۰ را بالغ بر ۶۵,۲۶۳ هزار میلیارد ریال اعلام نموده است، ظرفیت وصول درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۰ می‌بایست رقمی حدود ۱۰,۴۴۲ هزار میلیارد ریال باشد. این درحالی است که مجموع مالیات وصولی سال ۱۴۰۰ (با احتساب درآمدهای گمرکی و عوارض وصولی شهرداری) مبلغ ۳,۸۰۳ هزار میلیارد ریال شده است (۳۶ درصد ظرفیت مالیاتی). لذا نسبت T/GDP در سال یاد شده ۵,۸٪ بوده و با در نظر گرفتن میزان کل درآمدهای مالیاتی وصولی (با احتساب درآمدهای گمرکی و عوارض وصولی شهرداری) در سال ۱۴۰۰، در شرایط محافظه کارانه، حداقل معادل ۶,۶۳۹ هزار میلیارد ریال در اقتصاد ایران مالیات وصول نمی‌گردد؛ حجم مالیات وصول نشده می‌تواند ناشی از فرار مالیاتی و اعطای معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی به بخش‌های مختلف اقتصاد باشد. البته خاطر نشان می‌سازد در برخی از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از جمله در ترکیه، وصولی تأمین اجتماعی نیز به عنوان وصولی درآمدهای مالیاتی محسوب می‌گردد. با توجه به عدم وجود اطلاعات مربوط به درآمدهای وصولی سازمان تأمین اجتماعی، امکان محاسبه نرخ مذکور با احتساب درآمدهای تأمین اجتماعی امکانپذیر ناست.

معافیت‌های مالیاتی:

نظام مالیاتی ایران یکی از محدود نظامهایی است که در آن تمامی اشکال مختلف مشوق‌های مالیاتی برای طیف وسیعی از مخاطبین اعطاء می‌شود. در این میان تعطیلی مالیاتی و یا به تعبیر عام‌تر معافیت کامل از پرداخت مالیات در بسیاری از بخش‌ها و فعالیتهای اقتصادی و فرهنگی از شایع‌ترین و گسترده‌ترین شکل مشوق‌ها است. علاوه بر گستردگی مشوق‌ها، یکی دیگر از چالش‌های مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی در ایران، پراکندگی آنها در قوانین و مقررات مختلف و عدم تمرکز در قانون مالیات‌ها می‌باشد. به عنوان مثال،

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده، مشوق‌های مالیاتی متنوعی در قوانین برنامه، قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی، قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) پیش‌بینی شده است که مشکلات و چالش‌های بسیاری برای نظام مالیاتی ایجاد کرده‌اند. بررسی‌ها نشان می‌دهند که این نوع مشوقها از بی‌اثرترین و در عین حال پرهزینه‌ترین انواع مشوقها در کشور است. هزینه‌های هنگفت این سیاست در کنار منافع اندک آن، باعث تبدیل شدن آنها به ابزاری برای فرار مالیاتی در بسیاری از موارد گردیده است. در زمینه تنوع مشوق‌های مالیاتی و همچنین اعطای این مشوقها در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین، می‌توان مجموعاً ۳۸ مورد حکم قانونی در ارتباط با ۱۰ موضوع به شرح موارد زیر اشاره نمود:

جدول شماره ۴. معافیت‌های مالیاتی

ردیف	موضوع مشوق و معافیت	قانون	ماده قانونی
۱	مشوق‌های سرمایه‌گذاری	مالیات‌های مستقیم	بند‌های (ب)، (ث)، (ج)، (خ)، (س) ماده (۱۳۳)
			ماده (۱۳۸)
			ماده (۱۰۸)
			ماده (۱۱۱)
			تبصره (۱) ماده (۱۴۹)
		قانون برنامه پنجم مالیات بر ارزش افزوده	بند (الف) ماده (۱۰۵)
			ماده (۱۷)
۲	حمایت از بخش تعاون	مالیات‌های مستقیم	ماده (۴۸)
			ماده (۶۵)
			تبصره (۶) ماده (۱۰۵)
			ماده (۱۳۳)
			ماده (۱۴۲)
۳	حمایت از مناطق کمتر توسعه یافته	مالیات‌های مستقیم	ماده (۹۲)
			بند (ث) ماده (۱۳۳)
			ماده (۱۳۴)
			بند (ب) ماده (۱۵۹)
			ماده (۱۴۳)
	مشوق بورسی	مالیات‌های مستقیم	ماده (۱۴۳)



ردیف	موضوع مشوق و معافیت	قانون	ماده قانونی
۴			تبصره (۳) ماده (۱۴۳) مکرر
۵	حمایت از بخش کشاورزی	مالیات‌های مستقیم	ماده (۸۱)
		مالیات بر ارزش افزوده	ماده (۱۲)
۶	حمایت از صادرات	مالیات‌های مستقیم	ماده (۱۴۱)
		مالیات بر ارزش افزوده	ماده (۱۳)
		قانون برنامه پنجم	بند (ب) ماده (۱۰۴)
۷	حمایت از مناطق آزاد تجاری-صنعتی	مالیات‌های مستقیم	بند (پ) ماده (۱۳۲)
		قانون برنامه پنجم	بند (د) ماده (۱۱۲)
		قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی	ماده (۱۳)
		قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان	بند (الف) ماده (۳) ماده (۹)
۸	حمایت از شرکت‌های دانش بنیان	قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان	بند (الف) ماده (۳) ماده (۹)
۹	حمایت از صنعت توریسم	مالیات‌های مستقیم	بند (ز) و (ز) ماده (۱۳۲)
۱۰	سایر حمایتها	مالیات‌های مستقیم	تبصره (۱۱) ماده (۵۳) تبصره (۳) ماده (۱۰۷) بند (ل) ماده (۱۳۹)
		مالیات‌های مستقیم	تبصره (۱) ماده (۱۴۱)
		مالیات‌های مستقیم	بندهای (۲) و (۵) ماده (۱۴۵)
		قانون مالیات بر ارزش افزوده	شماره ۶۲۱۱۱/ت/۵۱۰۵۲ مورخ ۱۳۹۵/۵/۲۵ تبصره (۲) ماده (۳۸) ماده (۴۲) و تبصره (۵) آن
		قانون هدفمند کردن یارانهها	تبصره (۲) ماده (۱۲)

صرف نظر از شکل مشوق‌های مالیاتی، این سیاست علاوه بر هزینه مالی در قالب درآمدهای از دست رفته دولت، دارای هزینه‌های اقتصادی نیز است. هزینه‌های کارایی به شکل اختلال و انحراف در تصمیمات سرمایه گذاری و هزینه‌های اداری به دلیل افزایش هزینه‌های وصول و تمکین، از جمله این هزینه‌ها می‌باشد. به همین دلیل در سالهای اخیر، تردیدهای موجود در خصوص اثربخشی این سیاست در تأمین

اهداف مورد نظر دولت‌ها، ضرورت الحاق تدریجی کشورهای جهان به سازمان تجارت جهانی و الزام آنها به کاهش و شفاف سازی حمایت‌های مالیاتی و غیر مالیاتی از صنایع و شرکتهای خود و سرانجام تغییرات پرشتاب محیط کسب و کار و فعالیتهای اقتصادی، بسیاری از کشورهای جهان را بر آن داشته تا در سیاست اعطای مشوق مالیاتی خود تجدیدنظر نمایند.

عدم وجود معیار مناسب برای پیش بینی برخی درآمدهای مالیاتی:

هر ساله در پیوست شماره ۲ قانون بودجه سنواتی، مبالغی بر اساس میزان و صولی سال قبل، پیش بینی و صول مالیات در سال بعد در ردیفهای درآمدی تعیین و مصوب می‌گردد. از آنجایی که اطلاعات دقیقی از میزان فعالیت فعالان اقتصادی هریک از موضوعات ردیفهای درآمدی در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور نیست، تعیین ارقام مصوب یاد شده فاقد معیار دقیق و صحیحی بوده و به همین دلیل در برخی از سالها تحقق درآمدهای مالیاتی مربوط به ردیف درآمدی مذکور اختلاف فاحشی با ارقام پیش بینی شده آن دارند. مضافاً اینکه ارقام مصوب پیوست قانون بودجه نیز توسط سازمان امور مالیاتی کشور به نسبت درآمدهای و صولی سال قبل بین ادارات کل امور مالیاتی تسهیم گردیده و سهم هر استان از مبالغ پیش بینی شده تعیین و بر اساس همین ارقام کوشش مالیاتی هر استان سنجیده می‌شود. این درحالی است که و صولی هر استان می‌بایست بر اساس ظرفیت مالیاتی استان مربوطه، حجم فعالیت فعالان اقتصادی و... به طور دقیق مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد.

عدم وجود مبانی حقوقی جهت اجرای احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی در سال تصویب:

یکی از مشکلاتی که وجود دارد، تهیه گزارش عملکرد احکام مالیاتی در قوانین بودجه سنواتی است که این امر با توجه به زمانبر بودن فرآیندهای مالیاتی که بر اساس احکام قانون مالیاتهای مستقیم (مواد ۱۵۵ و ۱۵۶)، اظهارنامه عملکرد هر سال مالی ۴ ماه پس از پایان سال مالی توسط مؤدی تسلیم و یکسال پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، سازمان مهلت رسیدگی به عملکرد مذکور و و صول مالیات حقه دولت را دارد، دریافت گزارش عملکرد احکام قانون بودجه در سال مربوط جهت درج در گزارش تفریغ بودجه همان سال را عملاً غیر ممکن نموده و با توجه به سالانه بودن احکام قوانین بودجه سنواتی، رسیدگی به عملکرد صحیح سازمان در سنوات بعد نیز معمولاً مغفول باقی می‌ماند.

عدم وجود سیاست گذاری مالیاتی به صورت متمرکز:

یکی از معضلات اصلی در نظام مالیاتی عدم وجود مرجع مشخص و واحدی برای سیاستگذاری است. به عنوان مثال شورای پول و اعتبار در حوزه پولی و بانکی کشور، شورای عالی فضای مجازی در حوزه کنترل

و مدیریت فضای مجازی، شورای عالی انقلاب فرهنگی در حوزه دانشگاهها و مسائل فرهنگی و آموزشی کشور و... وجود دارد که با تصویب برنامه‌ها و اهداف کلان حوزه‌های مربوط، دستگاه‌های اجرایی را مکلف به اجرای سیاستهای تعیینی می‌نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور یک دستگاه اجرایی و عملیاتی است و نمی‌تواند خود سیاستگذار باشد بلکه سیاست‌گذاری می‌بایست در مراجع بالاتر و تصمیم‌گیر کشور صورت گیرد. به عنوان مثال درج چه نوع حکم مالیاتی در قوانین مالیاتی، سوق دادن عملیات سازمان مالیاتی در هر دوره یا برهه به چه حوزه‌ای، می‌تواند از طریق سیاستگذاری صحیح صورت گیرد. لذا به نظر می‌رسد نبود مرجع واحد سیاست‌گذار در این حوزه از خلاءهای واقعی و مهم اقتصاد کشور است چرا که با توجه به حجم فعالیت و مبالغ درآمد مالیات وصولی سالانه و همچنین لزوم تأمین هزینه‌های جاری کشور از محل درآمدهای مالیاتی و قطع وابستگی بودجه جاری به درآمدهای نفتی، این حوزه را دارای اهمیت بسزایی نموده است. لذا به نظر می‌رسد می‌توان از طریق مراجع قانون‌گذاری، با ایجاد شورایی با عنوان شورای عالی سیاستگذاری مالیاتی که با ریاست رئیس‌جمهور و عضویت حداقل ۵ نفر از معاونین و وزرای اقتصادی دولت به همراه روسای کمیسیون‌های برنامه و بودجه و اقتصادی مجلس تشکیل شود، به موضوع مالیات در کشور ساماندهی نمود.

لزوم توجه به گسترده کردن دایره مشمولین به جای افزایش نرخ مالیاتی:

با توجه به اینکه در قوانین مصوب مالیاتی و برنامه و... معافیت‌های متعددی برای فعالان اقتصادی به شرح جدول ۴ این گزارش مقرر گردیده است، بخش عمده تولید ناخالص داخلی کشور مشمول معافیت بوده که با توجه به تحریم‌های اجرایی علیه کشور، منابع تأمین هزینه‌های دولت به سمت مالیات سوق داده شده است لذا از آنجایی که قانوناً امکان وصول مالیات از بخش‌های معاف وجود ندارد، معمولاً با افزایش نرخ مالیات و وصول مالیات بیشتر از فعالین مشمول و موجود، سعی در تأمین منابع مورد نیاز شده است. لذا یکی از چالش‌های پیش روی سازمان امور مالیاتی گسترده نمودن چتر مالیاتی بر روی فعالان اقتصادی بیشتر به جای افزایش نرخ و وصول مالیات از فعالین موجود است.

راهنماها

در راستای حل و فصل چالش‌ها و مشکلات پیشگفته، راهبردهای ذیل کمک شایانی خواهد نمود:

- بازطراحی سهم انواع مختلف مالیات بر درآمدهای وصولی
- اصلاح سازوکارهای انگیزشی سازمان امور مالیاتی در مالیات ستانی

- بازطراحی انواع مختلف مالیاتها از منظر ملی یا محلی بودن
- ایجاد سازوکارهای انگیزشی برای وصول مالیات حقه در استانها
- هوشمندسازی فرایند اخذ مالیات و حذف ممیزمحوری
- اعتمادسازی عمومی و ارتقای فرهنگ مالیاتی
- توسعه پایه‌های مالیاتی و ساماندهی معافیتها

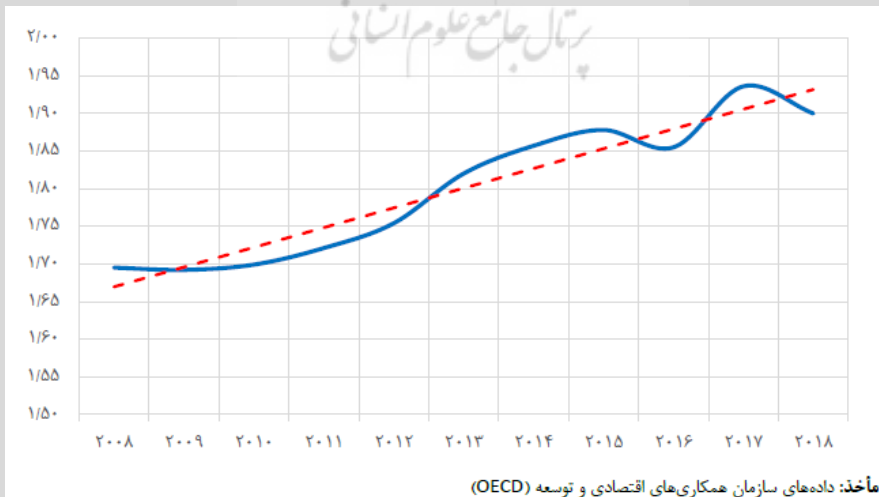
علاوه بر راهبردهای فوق، توجه به موارد ذیل نیز در کاهش چالش‌ها کمک شایانی می‌نماید:

• تغییر رویکرد به مالیات بر مجموع ثروت

مالیات بر ثروت و دارایی از پایه‌های مالیاتی رایج در دنیاست. مالیات بر دارایی مالیاتی است که بر دارایی‌های ناشی از مالکیت بخش خصوصی اعمال می‌شود. داراییهایی مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و دیگر دارایی‌های حقیقی مانند خودرو، قایق، اموال بنگاهها و... مشمول این مالیات هستند. مالیات بر ثروت در بیشتر کشورهای جنوب اروپا، کشورهای اسکاندیناوی و کشورهای آسیایی وجود دارد.

نمودار ذیل نشان می‌دهد در سالهای اخیر، متوسط نسبت مالیات بر دارایی به تولید ناخالص داخلی در کشورهایی با سابقه بیشتر در مالیات ستانی افزایش داشته است. در واقع، کشورها برای کاهش فاصله طبقاتی و پوشش فراتر درآمدهای مالیاتی در حال حرکت به سمت این پایه مالیاتی هستند.

نمودار ۲. متوسط نسبت مالیات بر دارایی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای OECD (درصد)



مجموع ثروت به جای مالیات بر داراییهای جداگانه می تواند به شناسایی دقیق تر داراییهای در اختیار هر فرد و مالیات ستانی عادلانه تر منجر شود؛ هرچند در بعضی کشورها به جز مالیات بر ثروت، مالیات بر داراییهای دیگر هم به صورت مضاعف دریافت می شود. این الگوی مالیاتی در کشورهایی چون کانادا، فرانسه، لوکزامبورگ، اسپانیا، نروژ و سوئیس اجرا شده است.

• مالیات بر مجموع درآمد

استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمدی کی از راهکارهایی است که می تواند نقشی محوری در تحول مالیاتی کشور و رویکردی در مالیات ستانی از « افزایش منابع درآمد پای دار بودجه ایفا کند. مالیات بر مجموع درآمد عبارت است از درآمد اشخاص حقیقی که در آن همه منابع درآمدی فرد به صورت یکپارچه تحت ضوابط یکسان تجمیع شده و در انتهای سال پس از کسر معافیت پایه، اعتبار و هزینه های قابل قبول، مشمول مالیات شود. در مالیات بر مجموع درآمد، بسیاری از معافیت های فعلی حذف یا محدود می شوند. در عوض، اعتبار یا هزینه قابل قبول به گونه ای است که نیازهای در نظام مالیاتی ایران برخلاف نظامهای مالیاتی استاندارد، « دهک های پایین تأمین شود و فشاری متوجه آنها نباشد بار مالیاتی بیشتر متوجه شرکت های تولیدی است؛ درحالیکه با استقرار مالیات بر مجموع درآمد، می توان بار مالیاتی شرکتها را کاهش داد و آن را متوجه اشخاص حقیقی پردرآمد یا مشغول در فعالیتهای غیرمولد کرد.

مالیات بر مجموع درآمد نسبت به مالیاتهای مجزای فعلی عادلانه تر است؛ چرا که با همه گروه های درآمدی برخورد مالیاتی یکسان و بدون تبعیض صورت میگیرد. همینطور به دلیل امکان کسر هزینه های زندگی از درآمد و دریافت مالیات تصاعدی از ده کهای پردرآمد، به نفع فقرا و طبقات پایین جامعه نیز هست. در نتیجه، این مالیات میتواند عدالت اجتماعی و بازتوزیع در جامعه را تقویت و ضریب جینی را کاهش دهد. از طرفی، اگر مالیات بر مجموع درآمد در کنار هدفمندسازی معافیت های مالیاتی اجرا شود، میتواند موجب افزایش کارایی اقتصادی و کاهش اجتناب مالیاتی شود. علاوه بر این، اگر مالیات بر مجموع درآمد با باز طراحی مالیات بر اشخاص حقوقی و کاهش نرخ مالیات بر شرکتها همزمان باشد، موجب تقویت تولید و سرمایه گذاری مولد در کشور خواهد شد.

بنابراین در راستای افزایش منابع درآمدی بودجه عمومی، عادلانه‌سازی نظام مالیاتی، بهبود بازتوزیع، گسترش شفافیت مالی، شناسایی دقیقتر درآمدها، جلوگیری از فرار مالیاتی و هدایت پساندازهای خرد از فعالیتهای غیرمولد به مولد، مالیات بر مجموع درآمد باید با پایه گسترده، معافیههای محدود و نرخ منصفانه تصویب و اجرا شود.

• ادغام وظایف مالیات ستانی و دریافت حق بیمه

این موضوع منافع بزرگی دارد که عبارتند از:

۱. جلوگیری از تعارض اطلاعات بیمه و مالیات:

شرکتها و مشاغل در مواجهه با سازمان امور مالیاتی انگیزه دارند هزینه نیرو کار خود را بیش از اظهاری کنند تا هزینه قابل قبول بیشتری به آنها تعلق گرفته و در نتیجه، مشمول مالیات بر عملکرد کمتری شوند. این در حالی است که در مواجهه با سازمان تأمین اجتماعی، اشخاص انگیزه کم اظهاری هزینه نیروی کار خود را دارند تا از این طریق حق بیمه کمتری را به سازمان پرداخت کنند.

در صورت یکپارچه سازی اطلاعات بیمه ای و مالیاتی، می توان از فرارهای قابل توجهی در حق بیمه و مالیات جلوگیری کرد. ادغام این دو وظیفه و محول ساختن آن به یک دستگاه ضمن کاهش هزینه کسب اطلاعات برای دولت، موجب کاهش تکالیف اشخاص حقوقی و در نتیجه بهبود محیط کسبوکار می شود.

۲. جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب و کار:

کسب و کارها به جای صرف وقت با دو دستگاه اجرایی و طی فرآیندهای حسابرسی متفاوت، با یک دستگاه و یک فرآیند حسابرسی سروکار خواهند داشت.

۳. نقش همزمان سازمان تأمین اجتماعی به عنوان ذینفع دریافت منابع و مجری:

نقش همزمان سازمان تأمین اجتماعی در دریافت و استفاده از منابع حاصل شده موجب تعارض منافع ساختاری برای این سازمان خواهد شد. سازمان تأمین اجتماعی به عنوان بزرگترین صندوق بازنشستگی کشور تعهدات مالی بسیاری بر عهده دارد. با توجه به ناترازی صندوق های بازنشستگی، این سازمان ممکن است به منظور افزایش درآمدهای خود فشار بیشتری به کسب و کارها وارد کند.

۴. تسهیل نحوه محاسبه و دریافت حق بیمه قرارداد مقاطعه:

یکی از مهمترین چالش‌ها بین کسب و کارها با سازمان تأمین اجتماعی، شیوه محاسبه و دریافت حق بیمه براساس ضریبی از مبلغ قرارداد مقاطعه است. سازمان تأمین اجتماعی این مبلغ را با استناد به مواد ۴۱ و ۳۸ قانون تأمین اجتماعی مصوب سال ۱۳۵۴ مطالبه می‌کند. در حقیقت، قانونگذار سال ۱۳۵۴ به دلیل احتمال بالای فرار بیمه‌ای در آن زمان و کمک به حفظ حقوق کارگران با توجه به نبود سازوکارهای لازم برای سنجش اطلاعات فهرست ار سال شده، اقدام به تنظیم این مواد قانونی کرده که از گذشته تا امروز، همواره چالشی‌ترین مواد قانون تأمین اجتماعی در قبال کسب و کارها محسوب شده است. یکی از بهترین پایگاه‌های داده‌ای، اطلاعاتی است که از طریق فهرست حقوق و دستمزد افراد توسط سازمان امور مالیاتی کشور به دست می‌آید.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

اصلاح مالیاتی فرایندی است که از طریق آن سیاست‌های مالیاتی و روش‌های وصول یا مدیریت مالیات با هدف بهبود کارایی سازمان وصول‌کننده مالیات و دستیابی به اهداف کلان اقتصادی و همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی دولت‌ها، تغییر پیدا می‌کند. افزایش درآمدهای مالیاتی، جلوگیری از ناکثر ثروت، از اهداف اصلی برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در اغلب کشورهای جهان، به ویژه کشورهای در حال توسعه می‌باشد. اگرچه، اولویت‌های اصلاح نظام مالیاتی اغلب روشن و فرایند لازم برای اعمال تغییرات در قوانین مالیاتی از قبل معلوم می‌باشند، اما تدوین استراتژی توسعه سازمان وصول مالیات، مستلزم حل همزمان تنگنایهای مختلف اجرایی است و این مهم بدون وجود یک شاخص روشن از اولویت‌ها و محدودیت‌های موجود، میسر نمی‌باشد. در این پژوهش با کمک نظرات خبرگان، چالش‌ها و آسیب‌های نظام مالیاتی کشور شناسایی و راهکارهای لازم برای حل آنها ارائه می‌گردد.

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بوده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه قانونی صورت گرفته است. برای غنای بیشتر پژوهش در گروه قانونی از سرممیزان سازمان امور مالیاتی استان تهران به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته شدند. تعداد اعضای گروه قانونی ۱۱ نفر بودند. جلسات گروه قانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. تعداد جلسات برگزار شده ۵ جلسه و زمان هر جلسه به طور میانگین یک ساعت و نیم بوده است.

اهم موارد مطروحه و آسیب‌ها در جلسات گروه قانونی مشتمل بر موارد ذیل است:

- ظرفیت مالیاتی و فرار مالیاتی در کشور

- معافیت‌های مالیاتی
 - عدم وجود معیار مناسب برای پیش بینی برخی درآمدهای مالیاتی
 - عدم وجود مبانی حقوقی جهت اجرای احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی در سال تصویب
 - عدم وجود سیاست گذاری مالیاتی به صورت متمرکز
 - لزوم توجه به گسترده کردن دایره مشمولین به جای افزایش نرخ مالیاتی
- در راستای حل و فصل چالش‌ها و مشکلات پیشگفته، راهبردهای ذیل کمک شایانی خواهد نمود:

- بازطراحی سهم انواع مختلف مالیات بر درآمدهای وصولی
- اصلاح سازوکارهای انگیزشی سازمان امور مالیاتی در مالیات ستانی
- بازطراحی انواع مختلف مالیاتها از منظر ملی یا محلی بودن
- ایجاد سازوکارهای انگیزشی برای وصول مالیات حقه در استانها
- هوشمندسازی فرایند اخذ مالیات و حذف ممیز محوری
- اعتمادسازی عمومی و ارتقای فرهنگ مالیاتی
- توسعه پایه‌های مالیاتی و ساماندهی معافیتها
- تغییر رویکرد به مالیات بر مجموع ثروت
- ادغام وظایف مالیات ستانی و دریافت حق بیمه

منابع

۱. مهربان پور، محمدرضا؛ آهنگری، مهناز؛ وقفی، سید حسام و مام صالحی، پرویز. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب از مالیات و تأثیر آن بر معیارهای ارزیابی عملکرد با استفاده از معادلات ساختاری، دانش حسابداری مالی، ۴(۳): ۶۵-۸۶.
۲. موسوی جهرمی، یگانه، فرهاد طهماسبی بلداجی و نرگس خاکی، (۱۳۸۸)، "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ یک مدل نظری"، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره پنجم، صص ۲۷ تا ۳۸.

۳. Ardillah, K & Halim, Y. (۲۰۲۲). The Effect of Institutional Ownership, Fiscal Loss Compensation, and Accounting Conservatism on Tax Avoidance. Journal of Accounting Auditing and Business, ۵(۱): doi:۱۰.۲۴۱۹۸/jaab.v۵i۱, ۳۷۳۱۰.
۴. DeAngelo, L. E. (۱۹۸۱). Auditor size and audit quality, Journal of accounting and economics, ۳(۳): ۱۸۳-۱۹۹.
۵. Dyreng, S., Hanlon, M., & Maydew, E. (۲۰۰۸), "Long run Corporate Tax avoidance", The Accounting Review, ۸۳.
۶. Hasan, T. (۲۰۲۱). The Impact of Intangibles on Accounting Conservatism, Audit Pricing and Tax Avoidance. Rensselaer Polytechnic Institute.

۷. Mardessi, S. (۲۰۲۲). Audit committee and financial reporting quality: the moderating effect of audit quality, *Journal of Financial Crime*, ۲۹(۱): ۳۶۸-۳۸۸.
۸. Palmrose, Z. V. (۱۹۸۶). Audit fees and auditor size: Further evidence, *Journal of Accounting Research*, ۲۴(۱): ۹۷-۱۱۰.
۹. Pasternak, M., & Rico, C (۲۰۰۸), "Tax Interpretation, Planning, and Avoidance: Some Linguistic Analysis", *Akron Tax Journal*, ۳۳.
۱۰. Rizqia, A., & Lastiati, A. (۲۰۲۱). Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Expertise, *Journal of Accounting Auditing and Business*, ۴(۱): ۱۴-۳۱. doi: ۱۰.۲۴۱۹۸/JAAB.V۴I۱.۲۹۶۴۲.
۱۱. Sulistiyanti, U., & Saputra, A. D. (۲۰۲۰). Determinants of tax avoidance: Evidence from Indonesian mining industry, *Journal of Contemporary Accounting*, ۲(۳): ۱۶۵-۱۷۴.
۱۲. Tahilia, A. M. S., Sulistyowati, S., & Wasif, S. K. (۲۰۲۲). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, dan Konservatisme Akuntansi terhadap Tax Avoidance, *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, ۱۹(۰۲): ۴۹-۶۲. doi: ۱۰.۳۶۴۰۶/jam.v۱۹i۰۲.۷۲۲.
۱۳. Yahya, A., Asiah, N., & Nurjanah, R. (۲۰۲۳). Tax Avoidance in Relationship on Capital Intensity, Growth Opportunities, Financial Distress and Accounting Conservatism, *Journal of Business Management and Economic Development*, ۱(۰۲): ۱۵۴-۱۶۵.