

مروری بر تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

سمانه کم‌گو^۱، امید سمیعی^۲

۱- کارشناس ارشد حسابداری گرایش حسابرسی، دانشگاه رجا، قزوین، ایران.

۲- دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

چکیده

مالیات مهم‌ترین و باثبات‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها است که از یک‌سو ابزاری مناسب برای تأمین هزینه‌های دولت و از طرف دیگر ابزاری برای انجام سیاست مالی دولت و توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه است. در شرکت‌ها، پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود، چراکه طبق ساختار نظام مالیاتی، شرکت‌ها موظف‌اند قبل از هرگونه تصمیم در رابطه با سود اکتسابی خود، سهم دولت را از این سود محاسبه، کسر و پرداخت نمایند. از این‌روی به‌طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را برای اجتناب مالیات انجام دهند، تا بدین منظور به هدف اصلی خود که حداکثر کردن منافع سهامداران می‌باشد، نائل گردند. این در حالی است که تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که مدیران ممکن است فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را برای کسب منافع خود به انجام برسانند که لزوماً منافع سهامداران را در پی ندارد. به بیان دیگر، معاملات پیچیده مالیاتی که به منظور پوشاندن درآمد از مقامات اجرایی و دولت به کار می‌روند، می‌تواند سهامداران را از نظارت دقیق مدیران باهدف محدود کردن اقدامات فرصت‌طلبانه خود، به هزینه سهامداران به سودجویی‌هایی دست بزنند. از این‌روی، به نظر می‌رسد که مدیران با استفاده از ساختارهای پیچیده اجتناب مالیاتی بتوانند رفتارهای فرصت‌طلبانه خود را پنهان سازند. در این تحقیق به روش کتابخانه‌ای مروری بر تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی خواهیم داشت.

واژگان کلیدی: فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی، تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

۱- مقدمه

تداوم انقلاب صنعتی در قرن نوزدهم ایجاد کارخانه‌های بزرگ و اجرای طرح‌های عظیم صنعتی نیازمند سرمایه‌های کلان بود. تأمین چنین سرمایه‌هایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار فراتر بود و از سویی، یک یا چند سرمایه‌دار نیز آمادگی پذیرش خطر تجاری چنین فعالیت‌های بزرگ را نداشتند. از این‌رو، شرکت‌هایی شکل گرفت که مسئولیت صاحبان سرمایه آن‌ها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری‌شان بود و در قالب چنین شرکت‌هایی، سرمایه‌های کوچک تجهیز و راه‌حل مناسبی برای تأمین سرمایه‌های کلان و توزیع مخاطرات تجاری فراهم آمد. سرمایه‌چنین شرکت‌هایی به سهام تسهیم و سهام آن‌ها قابل نقل و انتقال بود. رواج معاملات سهام باعث رونق بازار سرمایه و مشارکت صاحبان سهام از طریق وضع قوانین و مقررات توسط دولت‌ها، نظم یافتن بخشی از معاملات اوراق بهادار با ایجاد بورس‌های اوراق بهادار از جمله عوامل دیگری بودند که تشکیل شرکت‌های سهامی و فزونی سرمایه‌گذاری که نه مستقیماً در اداره شرکت‌ها مشارکت داشتند انجامید و نه دارای چنین تمایلی بودند. شرکت‌های سهامی توسط هیئت‌مدیره‌ای اداره شود که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل شده و منتخب آنان هستند و ادامه فرایند تحول در مناسبات مالکیت و اداره سرمایه در کشورهای توسعه‌یافته صنعتی به پیدایش گروه تازه‌ای از مدیران کارآزموده و حرفه‌ای انجامید که در عین اقتدار کامل در اداره واحدهای اقتصادی، گاه در سرمایه آن‌ها سهمی داشتند هدف مدیریت این است که شرکت را در نظر سرمایه‌گذاران و بازار سرمایه باثبات و پویا نشان دهد.

مالیات مهم‌ترین و باثبات‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها است که از یک‌سو ابرازی مناسب برای تأمین هزینه‌های دولت و از طرف دیگر ابرازی برای انجام سیاست مالی دولت و توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه است. در شرکت‌ها، پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود، چراکه طبق ساختار نظام مالیاتی، شرکت‌ها موظف‌اند قبل از هرگونه تصمیم در رابطه با سود اکتسابی خود، سهم دولت را از این سود محاسبه، کسر و پرداخت نمایند. از این‌رو به‌طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را برای اجتناب مالیات انجام دهند، تا بدین منظور به هدف اصلی خود که حداکثر کردن منافع سهامداران می‌باشد، نائل گردند. این در حالی است که تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که مدیران ممکن است فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را برای کسب منافع خود به انجام برسانند که لزوماً منافع سهامداران را در پی ندارد. به بیان دیگر، معاملات پیچیده مالیاتی که به‌منظور پوشاندن درآمد از مقامات اجرایی و دولت به کار می‌روند، می‌تواند سهامداران را از نظارت دقیق مدیران باهدف محدود کردن اقدامات فرصت‌طلبانه خود، به هزینه سهامداران به سودجویی‌هایی دست بزنند. از این‌رو، به نظر می‌رسد که مدیران با استفاده از ساختارهای پیچیده اجتناب مالیاتی بتوانند رفتارهای فرصت‌طلبانه خود را پنهان سازند. (دسای، هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۶). از جمله فعالیت‌های منفعت‌طلبانه می‌توان به اعمالی چون مدیریت سود، معاملات یا اشخاص وابسته و دیگر رفتارهای زمینه‌ساز مصرف اشاره کرد (چن و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین می‌توان از یک‌سوی وجود تضاد منافع بین دولت و سهامداران و از سوی دیگر، وجود تضاد منافع بین مدیریت و سهامداران را به عنوان دو انگیزه اساسی اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها برشمرد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۴). در این پژوهش به روش کتابخانه‌ای مروری بر تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی خواهیم داشت.

۲- مبانی نظری

۲-۱- مالیات

کلمه مالیات مأخوذ از عربی به معنی باج، خراج و پول‌هایی است که مأمورین وزارت دارایی به موجب قانون از مردم می‌گیرند (عمید، ۱۳۶۵). مالیات عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور برحسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد (دادگر کرمانجی، ۱۳۷۸). از نظر برخی صاحب‌نظران مالیات، مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر اساس قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه دریافت می‌دارد. افزون بر خصلت اجباری بودن، یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات دریافتی و ارزش خدمات عمومی که مالیات‌دهندگان از آن برخوردار می‌شوند، وجود دارد (عرب مازار، ۱۳۷۶).

اهمیت مالیات تنها بعد کارایی آن برای دولت نیست، بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن، عادلانه و یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت‌های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص است (دادگر کرمانجی، ۱۳۷۸).

مالیات از شاخص‌های مهم و مؤثر بر درآمد اقتصادی و توسعه کشور محسوب می‌شود، و اخذ آن در یک تعامل سه‌جانبه بین مؤدی مالیاتی، مأمور مالیاتی و دولت رخ می‌دهد. ساختار طراحی شده توسط متخصصان امور مالیاتی و مبتنی بر اصول علمی حاکم بر این تعامل، در سلامت آن، تأثیر غیرقابل‌انکاری خواهد داشت. در این ساختار، تعامل طرفین در قالب نظریه بازی‌ها مدل‌سازی شده و می‌تواند مورد تجزیه و تحلیل علمی قرار گیرد. مؤدی مالیاتی به عنوان بازیکن اول باهدف حداقل سازی میزان مالیات پرداختی و دولت به عنوان بازیکن دوم، در پی اخذ مالیات از درآمد واقعی مؤدی است. به دلیل وجود تخلف مؤدی مالیاتی، بازیکن سوم یعنی مأمور مالیاتی، موظف به بررسی صحت و سقم اظهارنامه مؤدی است، که این امر به دلیل هزینه‌های مترتب بر آن به صورت تصادفی انجام می‌گیرد. از طرفی به دلیل احتمال وجود تبانی و توافق رشوه بین مؤدی و مأمور مالیاتی، دولت ناگزیر از به کارگیری تصادفی مأمور مالیاتی صادق با هزینه‌ای به مراتب بیشتر جهت بررسی صحت تعامل بین مؤدی و مأمور مالیاتی و در صورت لزوم، متعهد به جریمه متخلفین برای کاهش اثرات و تبعات منفی اقتصادی، اخلاقی و اجتماعی تبانی مالیاتی در جامعه می‌باشد. (قاضیانی و همکاران، ۱۳۸۶).

۲-۲- تعاریف مالیات

تعاریف مختلفی از مالیات ارائه شده است از جمله آن می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت حکومت و تأمین مخارج عمومی می‌گیرد و افزون بر خصلت اجباری بودن، خصوصیت بارز مالیات، یک‌طرفه بودن و عدم تناسب میان میزان مالیات و ارزش خدمات عمومی (که مالیات‌دهندگان از آن برخوردار می‌شوند) است. مالیات به عنوان یک هزینه اجتماعی است که شهروندان یک جامعه در قبال استفاده از امکانات و خدمات عمومی باید پرداخت کنند (نوری خانیوردی، ۱۳۸۱).

مالیات عبارت است از تعهد مالی و قانونی شخص حقیقی نسبت به دولت و در واقع، مالیات حق اجتماعی است بر گردن کسانی که در سایه مواهب جامعه به زندگی و کار مشغول‌اند یا مالیات سهمی از حاصل کار و تلاش افراد است که به جامعه تعلق می‌گیرد (برنامه و بودجه، ۱۳۸۱). به عبارت دیگر، مالیات یک نوع پرداختی است که توسط افراد جامعه به دولت در قبال استفاده از امکانات و خدمات عمومی داده می‌شود (تیلور^۱، ۱۹۹۸).

مالیات عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور برحسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد.

در تعریفی دیگر مالیات، پرداخت یک‌جانبه ملت به دولت بر اساس قانون است که برخلاف جریان عمومی اقتصادی، هنگام پرداخت آن، کالا یا خدمت مشخصی به پرداخت‌کننده آن صورت نمی‌گیرد (محبوبی و همکاران، ۱۳۹۰). در تعریف صندوق بین‌المللی پول آمده است: مالیات عبارت است از وجوه اجباری، غیر جبرانی و غیرقابل برگشت که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند (تقی زهی و محمد خانی، ۱۳۸۹).

افزون بر خصلت اجباری بودن، یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات دریافتی و ارزش خدمات عمومی که مالیات‌دهندگان از آن برخوردار می‌شوند، وجود دارد. اهمیت مالیات تنها بعد کارایی آن برای دولت نیست، بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن، عادلانه و یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت‌های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص است (کلانتری و شوره دلی، ۱۳۸۶).

۲-۳- مختصری از تاریخچه مالیات و تحولات آن

نخستین قانون مالیات‌های مستقیم که تا حدی جامع بود، در اسفندماه ۱۳۴۵ تصویب شد. به موجب این قانون، تمام مقررات مربوط به مالیات بر درآمد و دارایی که تا آن موقع به صورت پراکنده وضع شده بود، تجمیع و نظام نوین مالیاتی ایران با تصویب این قانون ایجاد شد. قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تا پیروزی انقلاب اسلامی ایران سه بار مورد اصلاح و تجدیدنظر جامع قرار گرفت و پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز اصلاحات متعددی در قانون مزبور به وجود آمد. همچنین قوانین متعددی در زمینه مالیات‌های غیرمستقیم تصویب و اجرا شده است. علاوه بر اصلاح مقررات مالیاتی مندرج در قوانین بودجه سالیانه و برنامه‌های اول، دوم و سوم توسعه اقتصادی، لوائح متعددی در مورد اصلاح، حذف و ایجاد قانون جدید مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰ به تصویب شورای انقلاب اسلامی و همچنین مجلس شورای اسلامی رسید. گزارش معاونت برنامه‌ریزی و راهبردی ریاست جمهوری)

۲-۳-۳ نحوه تأسیس و ساختار کلی سازمان امور مالیاتی کشور:

به منظور فراهم کردن موجبات اجرای مطلوب تمام برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، ایجاد بستر مناسب برای تحقق اهداف مالیاتی کشور، افزایش کارایی نظام مالیاتی و تمرکز تمام امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد، سازمان امور مالیاتی کشور در مردادماه سال ۱۳۸۱ فعالیت‌های خود را در چارچوب وظایف قانونی و با تفکیک از معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی

¹ Taylor

آغاز کرد. سازمان امور مالیاتی کشور یکی از سازمان‌های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است که وظیفه شناسایی، تشخیص و مطالبه و وصول مالیات‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم را بر عهده دارد. وصول مالیات بر اساس شیوه‌های زیر انجام می‌شود:

- شناسایی مؤدیان و فعالیت‌های اقتصادی آنان
- رسیدگی و تشخیص
- مطالبه و وصول

۲-۴- نارسایی‌های وصول مالیات در اقتصاد ایران

جمع‌آوری مالیات در ایران مشکلاتی دارد که از آن جمله می‌توان به مواردی همچون ندانستن میزان درآمد مؤدیان، مستند نبودن میزان درآمد مؤدیان، نبود امکان مبادله کامل اطلاعات، نبود یک نظام نظارت و پیگیری برای اخذ مالیات، نبود امکان تهیه آمارها و گزارش‌های دقیق مالیاتی و متناسب نبودن میزان مالیات با توجه به ارزش روز کالا اشاره کرد. (زنجانی و دهقانی، ۱۳۸۶).

۲-۴-۱- اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی

(الف) اصلاحات در ساختار مالیاتی از طریق:

- کاهش وابستگی به مالیات‌های تجارت بین‌الملل از طریق حذف مالیات بر صادرات و کاهش نرخ تعرفه‌ای وارداتی
- کاهش معافیت‌های مالیاتی
- گسترش پایه‌های مالیاتی و اتکای بیشتر بر درآمدهای مالیاتی داخلی.
- (ب) تقویت در مدیریت مالیاتی از طریق:
 - آموزش بهتر کارکنان، بهبود دستمزدها و شرایط کاری آن‌ها
 - برقراری نظام تشویق و تنبیه برای مالیات‌دهندگان
 - ساده‌سازی مدیریت مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیاتی.
- (ج) بهبود روش تنظیم و محاسبه بودجه در ترکیب و کنترل هزینه‌ها
- (د) تسریع در روند خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و بهبود در قیمت‌گذاری و کارایی آن دسته از شرکت‌هایی که هنوز تحت مدیریت دولتی اداره می‌شوند.

۲-۴-۲- نظریاتی در مورد اصلاح نظام مالیاتی کشور

- مالیات‌ها و ضرایب و نرخ‌های مالیاتی طوری وضع شوند که از انگیزه فعالیت عاملان اقتصادی در عرصه اقتصاد کشور نکاهد. رعایت عدالت مالیاتی در تحمل بار و فشار و تعلق نهایی مالیات بین تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان.
- تغییر نرخ ثابت اشخاص حقوقی با روند صعودی به‌طوری‌که پایه نرخ مالیاتی ۲۵ درصد مناسب بوده ولی با افزایش درآمد اشخاص حقوقی باید روند صعودی آن تا نرخ ۳۵ درصد معادل آخرین نرخ اشخاص حقیقی ادامه یابد.
- حذف معافیت اندوخته طرح و توسعه، بازسازی، نوسازی یا تمکین واحدهای صنعتی و معدنی (ماده ۱۳۸ ق.م.م).
- تغییر نرخ ثابت ارزش حق واگذاری محل از دو درصد به نرخ پنج درصد (نرخ ثابت نقل و انتقال املاک) و تبدیل آن به نرخ پایه و سپس تبدیل آن به نرخ پلکانی.

۲-۵- انواع مالیات

تقسیم‌بندی مالیات‌ها به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، عمده‌ترین نوع طبقه‌بندی مالیات در آمارهای دولتی در سطح بین‌المللی است. در ساختار بودجه کشور ایران نیز درآمدهای مالیاتی در نخستین طبقه‌بندی به دو گروه مذکور تقسیم می‌شوند (زنجانی و دهقانی، ۱۳۸۶).

مالیات‌های مستقیم با توجه به اوضاع و احوال اشخاص مانند میزان دارایی و درآمد آنان وضع می‌شود. در ارزیابی مالیات مستقیم، باید مطرح کرد که این نوع مالیات در مواردی شیوه مناسبی در اخذ مالیات محسوب می‌شود، یعنی در زمانی از افراد با درآمد بالا مالیات بیشتر گرفته شود و آنان که درآمد کمتری دارند مالیات کمتری بپردازند. در این صورت بعد رعایت عدالت اجتماعی و اخذ مالیات قابل اعمال است، به‌طوری‌که افراد کم‌درآمد جامعه مانند حقوق‌بگیران نسبت به برخی از افراد پردرآمد جامعه (واسطه گران و ...) مالیات بیشتری می‌پردازند. علت این امر آن است که شناسایی افراد مشمول این مالیات و میزان سوددهی آنان بسیار مشکل است. بنابراین امکان فرار مالیاتی در این گروه وجود دارد، درحالی‌که حقوق‌بگیران درآمدهای مشخص دارند و اخذ مالیات از آن‌ها به‌سادگی صورت می‌گیرد و این امر بعد عدالت اجتماعی را خدشه‌دار می‌کند. از سوی دیگر با توجه به حجم کم تولیدات کشور و نیاز به تشویق تولیدکنندگان و سرمایه‌گذاران، اخذ این نوع مالیات موجب کاهش انگیزه گروه‌های یادشده و کاهش تولیدات کشور خواهد شد.

مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کننده آن مشخص و معین نیست و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد دارد و قابلیت انتقال آن‌ها بسیار زیاد است. این مالیات‌ها بیشتر بر مصرف اشیاء و فروش کالا و استفاده از خدمات بستگی دارد (شیرخانی، ۱۳۸۴).

۲-۶- فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی عبارت است از بررسی جریان فرهیختگی در عناصر مادی و معنوی پرداخت مالیات از سوی شهروندان و دریافت آن از سوی دولت و هزینه دیرکرد آن. به‌عبارتی دیگر، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات، فرهنگ مالیاتی را می‌سازد (قربانی، ۱۳۸۹). نرر^۲ (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که موضوع فرهنگ مالیاتی رشته‌های اقتصاد، جامعه‌شناسی و تاریخ را در برمی‌گیرد، بنابراین واژه فرهنگ مالیاتی به‌ندرت در ادبیات اقتصاد یافت می‌شود. هارت من و هوپر^۳ (۱۹۹۷) فرهنگ مالیاتی را تعامل بین مالیات‌دهنده و اداره مالیات معنا کردند. بنابراین فرهنگ مالیاتی در اینجا رابطه بین مسئولین مالیاتی و مالیات‌دهندگان و الگوهای رفتاری آن‌ها است. برخی از اقتصاددانان مانند مایکل کامدسوس^۴ معتقد هستند، فرهنگ مالیاتی باید مبتنی بر اجابت داوطلبانه با قوانین شفاف مالیاتی که به‌طور مداوم و سازگار بکار گرفته می‌شود، باشد.

^۲ Nerrer^۳ Hartman&Hober^۴ Michel Kamdsos

وی درک مفهوم فرهنگ مالیاتی را فقط به مالیات‌دهندگان محدود کرده است. صاحب‌نظری دیگر به نام ویتو تانزی^۵ فرهنگ مالیاتی یک کشور را آگاهی مالیاتی خاصی از سوی بخشی از مالیات‌دهندگان معنا می‌کنند. در بیشتر اقتصادهای انتقالی، به علت طولانی بودن طرح‌های اقتصادی یا به دلیل ملموس نبودن این طرح‌ها مالیات‌دهندگان فاقد این آگاهی هستند. برنامه‌ریزان اصلی سعی بر اجتناب از هرگونه تماس مالیات‌دهندگان با مالیات‌های مستقیم داشته‌اند و متکی به راه‌های غیرمستقیم یا پنهان اخذ مالیات بودند برخی سیاستمداران فرهنگ مالیاتی را اجابت داوطلبانه، و بعضی مخالف با بی‌سوادی مالیاتی و عده‌ای آن را اجابت از روی ترس می‌دانند.

به زبان ساده فرهنگ مالیاتی را می‌توان مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی دانست، این طرز تلقی به‌طور قطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مأمورین مالیاتی در به‌کارگیری قانون در مواجهه با مؤدیان، نقش اساسی دارد. بدیهی است فرهنگ مالیاتی تا حد زیادی متأثر از فرهنگ عمومی و نیز عوامل ایدئولوژیکی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است و قوانین نیز عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را در جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهند (کلانتری و شوره دلی، ۱۳۸۶). اصطلاح فرهنگ مالیاتی به رشد تمکین داوطلبانه مالیاتی مؤدیان شهره است (شکوری و همکاران، ۱۳۸۹).

۷-۲- اهداف برقراری مالیات

اولین هدف از وضع و جمع‌آوری مالیات، تأمین مالی هزینه‌های دولتی است. در کشورهایی که دارای نظام مالیاتی کارآمدی هستند، درآمدهای مالیاتی گاهی بالغ بر نزدیک ۵۰ درصد تولید ناخالص داخلی نیز می‌شود. هر چه میزان بیشتری از هزینه‌های دولت توسط مالیات تأمین شود، نظام مالیاتی از انسجام و قدرت بیشتری برخوردار خواهد بود، زیرا راه‌های دیگر تأمین هزینه (فروش منابع ملی و استقراض) از نظر اقتصادی توجیه کافی ندارند. از طریق مالیات می‌توان از یک سری درآمدهای بالا کاست و درآمدهای حاصل را جهت بهبود زندگی قشرهای کم‌درآمد جامعه به کار برد. اصولاً در موارد زیادی، در صورتی که مالیات اعمال نشود و یا به‌طور نامناسب برقرار شود، اختلاف درآمدی شدید می‌تواند بین اقشار مختلف مردم حاکم شود. دولت‌ها از این ابزار برای توزیع مجدد درآمد و ثروت استفاده می‌کنند. از سوی دیگر، مالیات یکی از مهم‌ترین ابزارهای سیاست‌های مالی دولت محسوب می‌شود. تأمین رفاه اجتماعی و کارایی اقتصادی مستقیماً تحت تأثیر موفقیت یک نظام مالیاتی است. علاوه بر هدف توزیعی، مالیات گاهی در راستای تحقق هدف تثبیتی نیز به کار می‌رود. در اینجا کاهش مالیات می‌تواند از یک‌سو در شرایط رکود و بیکاری، باعث گسترش فعالیت‌های اقتصادی و با فرض ثبات سایر عوامل محرک فعالیت‌های اقتصادی شود. همین‌طور در شرایط تورمی نیز مالیات می‌تواند از طریق کاهش تقاضای کل جامعه در راستای تحقق تثبیت قیمت‌ها حرکت کند. با تغییر تعرفه‌های مالیاتی این امکان وجود دارد، که بتوان وضع واردات و صادرات و چارچوب تراز بازرگانی و به‌طور کلی روابط اقتصاد بین‌المللی را بهبود داد. حتی مالیات می‌تواند ابزاری برای کنترل مصرف برخی کالاها محسوب شود. اگر دولت درصدد کاهش مصرف کالایی باشد، می‌تواند از طریق افزایش مالیات بر آن، موجبات کاهش مصرف آن را فراهم کند (دادگر کرماجانی، ۱۳۷۸). هرچند که یک نظام کارآمد مالیاتی، مطلوب و ایده آل به نظر می‌رسد، ولی یک نظام مالیاتی تنها بر اساس یک معیار مورد قضاوت قرار نمی‌گیرد. درواقع از نظر بسیاری از

⁵ Vito Tanzi

مردم، اعمال یک توزیع مناسب درآمد به وسیله نظام مالیاتی، مهم‌تر از کارایی نظام مالیاتی است. در جریان ایجاد یک نظام مالیاتی، هدف اساسی، برقراری تعادل بین کارایی نظام و توزیع درآمد است.

۲-۸- فرار مالیاتی

هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. تعریف فرار مالیاتی، برای انواع مالیات‌ها یکسان است. در فرار مالیاتی، به‌رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط تعمداً نادیده گرفته می‌شود.

۱-۲-۸- تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به‌منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مؤدی مالیاتی دلیلی ندارد نگران احتمال افشا شدن باشد، چراکه او الزاماً تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن البته به شکل غیرواقعی، یادداشت و ثبت می‌کند. درواقع، عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از پرداخت مالیات فعالیت به‌ظاهر قانونی است، از این‌رو بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است. به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات، یک نوع سوءاستفاده رسمی از قوانین مالیاتی است. این مقوله به بررسی و یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی مرتبط می‌شود که مؤدیان به آن وسیله خود را به نحوی از افراد مشمول مالیات کنار می‌زنند. مثلاً تبادل درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه که نرخ کمتری از مالیات را به همراه دارد، مثالی از اجتناب مالیاتی است. به عنوان مثال، فرض کنید بر فعالیتی چون فروش دوچرخه، مالیات بر ارزش افزوده وضع شود. حال اگر فروشنده‌ای برای پرداخت مالیات کمتر، دوچرخه کمتری بفروشد، رفتار وی بر پایه اجتناب از مالیات است. اگر همین فروشنده برای پرداخت کمتر مالیات، میزان فروش دوچرخه را کمتر از مقدار واقعی آن به اداره مالیات گزارش کند، رفتار وی فرار از مالیات قلمداد می‌شود. بنابراین اجتناب مالیاتی، قانونی و برای کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب یا فرار مالیاتی، غیرقانونی و مبادرت عمدی به اعمال خلاف قانون مانند گزارش غیرواقعی درآمد و فروش، کسورات و تنظیم اظهارنامه‌ها است. نظام مالیاتی در شرایط آرمانی، باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فرار مالیاتی را داشته باشد (همان منبع).

۲-۸-۱- زمینه‌های فرار مالیاتی

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد شایع‌ترین زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی چنین است:

۱- عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه: فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در

قبال نظام مالیاتی است. به عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند.

۲- عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات

۳- تشخیص علی‌الراس و وجود ضعف در اجرای آن

۴- عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی ارسال نکردن اظهارنامه، دلایل گوناگونی دارد. رایج‌ترین دلیل عدم ارسال، می‌تواند این باشد که در صورت به روز نبودن ثبت مؤدی، بهترین امکان برای ارسال نکردن اظهارنامه و پس از آن فرار از پرداخت مالیات فراهم شده است. دلیل دیگر عدم برخورد قاطع مأموران مالیاتی است که آن‌هم می‌تواند به دلیل عدم آشنایی و عدم تسلط کافی مأموران مالیاتی به قوانین مالیاتی و نداشتن مهارت کافی در اجرای آن‌ها باشد (همان منبع).

۵- تأخیر در وصول مالیات

۶- عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها

۷- وجود معافیت‌های وسیع و متنوع: دولت‌ها گاه با اتخاذ برخی سیاست‌های حمایتی مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، راه فرار مالیاتی را باز می‌کنند و در صورتی که در سیستم اطلاعات کارآمد نیز در نظام مالیاتی موجود نباشد، فرار مالیاتی گسترش می‌یابد. همچنین با اعطای معافیت‌های مالیاتی، گروهی از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و این امر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر می‌شود. بنابراین، اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی موردنظر، فشار سنگینی را بر گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند. یعنی برای جبران بخش خالی کاسه درآمد مالیاتی، میزان نرخ‌های مالیاتی بیشتری، بر گروه‌هایی که از معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند نیستند، تحمیل خواهد شد. بی‌تردید اعطای معافیت‌های مالیاتی گسترده، به ناکارایی نظام مالیاتی و ضعف نظام اجرایی مالیاتی منجر می‌شود.

۲-۸-۲- فرآیندهای مؤثر درون‌زا و برون‌زای وصول مالیات

برای بررسی یک نظام مالیاتی، شناسایی و تحلیل فرآیندهای مؤثر در آن نظام به صورت درون‌زا و برون‌زا از اهمیت خاصی برخوردار است به گونه‌ای که می‌توان این فرآیند را در عوامل درونی و برونی که به طور مستقیم و غیرمستقیم بر میزان وصولی مالیات مؤثر است، تعریف کرد از این رو، از تأثیرهای این متغیرهاست که فرآیندهای مطلوب یا نامطلوب در چرخه اخذ مالیات شکل می‌گیرند. به طور کلی بسیاری از متغیرهای تأثیرگذار در ارتباطی پیچیده نسبت به هم عمل می‌کنند. این پیچیدگی فرآیندهای خاصی را ایجاد می‌کند که به سادگی و به راحتی قابل شناسایی، هدایت و اصلاح نیست. نظام مالیاتی کشور ما نیز در هاله‌ای از این پیچیدگی‌ها قرار دارد و شناسایی متغیرهای درون‌زا و برون‌زای آن به عوامل متعدد اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و رفتاری برمی‌گردد که نیازمند تأمل بیشتری است. به ویژه در برهه‌ای از زمان که اقتصاد کشور در حال گذار اقتصادی است و مالیات از جایگاه و اهمیت خاص و ویژه‌ای در برون‌رفت اتکای به درآمدهای نفتی برخوردار است. در نتیجه شناخت نظام مالیاتی و فرآیندهای آن به منظور تسریع در اصلاحات، مهم و ضروری خواهد بود.

۲-۸-۳- عوامل مؤثر برون‌زا در وصول مالیات

هدف نظام مالیاتی افزایش درآمدهای مالیاتی است به گونه‌ای که این افزایش‌ها به سمت عدالت‌گرایی مالیاتی بروند. از این رو، تسهیل روندها و تسریع امور مربوط به اخذ مالیات و اصلاح روش‌ها و فرآیندها و داشتن تعاریف دقیق از مؤدی و مأمور مالیاتی و طبقه‌بندی و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار می‌تواند ما را برای رسیدن به این هدف اساسی کمک کند. اصلاح هم به یک‌باره امکان‌پذیر نیست، بلکه باید با عنایت به توانایی‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در چند دوره از برنامه‌های کوتاه‌مدت حاصل شود تا در این دوره‌ها شکل نظام و ساختار اخذ مالیات دگرگون شود. در این راستا، تغییر متغیرهای اساسی و فرآیند سازی‌های نو، این امکان را به ما خواهد داد تا نظام مالیاتی پویایی ایجاد کنیم.

۲-۸-۴- عوامل مؤثر درون‌زا در وصول مالیات

همان‌گونه که پیش از این یادآور شدیم نظام‌مندی مالیات از طریق قوانین جاری کشور تعیین می‌شود و در این بین، نظام مالیاتی بر پایه‌های مالیاتی تعریف می‌شود. در کشور ما دو نوع پایه مالیاتی به صورت کلی وجود دارد که به عنوان دو شاهرگ حیاتی مالیاتی در نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی کشور را تعیین و جمع‌آوری می‌کند این دو همان گونه که ذکر شد عبارت‌اند از: مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم. هرکدام از این پایه‌های مالیاتی از اهمیت و پیچیدگی‌های خاص خود برخوردارند. به‌ویژه در گستره اقتصاد این دو مفهوم در ایجاد و به‌کارگیری ابزار سیاست‌های مالی برای دولت از اهمیت بالایی برخوردار هستند (همان منبع).

۲-۸-۵- روش‌های وصول مالیات در ایران

روش‌های وصول مالیات اعم از مستقیم و غیرمستقیم را در ایران می‌توان به ترتیب زیر گروه‌بندی و خلاصه کرد:

۱- روش خود اظهاری و پرداخت مالیات

این روش مبتنی بر تسلیم اظهارنامه مالیاتی به وسیله مؤدیان در فرصت‌های قانونی و پرداخت مالیات متعلقه در سررسیدهای تعیین شده است. به‌عنوان مثال، مؤدیان مالیات بر ارث به‌موجب مواد ۲۶ و ۲۸ قانون مالیات‌ها و صاحبان درآمد املاک به‌موجب ماده ۸۰ و اشخاص حقوقی به‌موجب ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌ها مکلف به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات متعلق هستند.

۲- روش مشارکت و همکاری با سازمان مالیاتی

این روش مبتنی بر مشارکت و همکاری مؤدیان با سازمان امور مالیاتی در وصول و واریز مالیات است. به‌عنوان مثال، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در برخی از منابع (مشاغل) در هر سال و در نقاطی که مقتضی بداند درآمد مشمول مالیات تمام یا برخی از مشمولان را با نظر اتحادیه مربوط تعیین و مالیات متعلقه را که قطعی خواهد بود وصول نماید (تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۲۷/۱۰/۱۳۸۰). همچنین تبصره ۲ ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌ها در مورد مشاغل و همکاری تشکلهای صنفی و مجامع حرفه‌ای در وصول مالیات و پرداخت یک در هزار مالیات وصول‌شده از مصادیق این روش به شمار می‌آید.

۳- روش وصول مالیات از طریق مالیات‌های تکلیفی

این روش به دلیل اهمیت و گستردگی موضوع به‌طور جداگانه در ادامه این بحث به تفصیل مورد مطالعه قرار خواهد گرفت.

۴- روش وصول مالیات به وسیله مأموران سازمان مالیاتی به عنوان جزئی از وظایف اصلی و قانونی آن‌ها طبق این روش وصول مالیات وظیفه اصلی سازمان مالیاتی است و روش‌های دیگر با نقش پشتیبان در این مأموریت مورد استفاده قرار می‌گیرند (مقررات ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه‌های مربوط)، در این روش پس از صدور برگ مطالبه مالیات و رسیدگی به اعتراضات احتمالی مؤدی و طی مراحل قانونی و قطعیت آن، مؤدی با تمکین به مالیات نهایی و یا پیگیری مأموران وجه آن را به حساب دولت واریز می‌کند. تردیدی نیست که چنانچه به طرق یادشده دیگر قبلاً مالیاتی پرداخت شده باشد به موجب مقررات مالیاتی قابل کسر خواهد بود.

۵- روش پرداخت داوطلبانه

گاهی دولت‌ها بنا به شرایط اضطراری و با انگیزه‌های مختلف مردم را مخیر به پرداخت تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی خود می‌کنند (لایحه تأدیه و تسویه مالیاتی بعد از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۵۸).
۶- روش‌های قهرآمیز وصول مالیات در این روش مالیات‌های قانونی و قطعی شده مؤدیان متخلف و بدحساب که از پرداخت مالیات‌های قانونی مورد مطالبه خودداری می‌کنند و باعث اتلاف وقت و منابع می‌شوند از طریق توقیف اموال یا مسدود کردن حساب‌های بانکی و... به حیطه وصول درمی‌آید (مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم).
۷- روش وصول مالیات از طریق تخفیف و بخشودگی عمومی مالیاتی در مقاطعی از زمان دولت برای ترغیب مؤدیان به پرداخت بدهی‌های مالیاتی معوق، با تصویب اعطای تخفیف یا بخشودگی (اعم از اصل و جرائم) ضمن دستیابی به مطالبات خود و تأمین منابع مالی پرونده‌های مالیاتی را مختومه اعلام می‌کند (مالیات‌های معوق عمدتاً بعد از تغییر و یا اصلاح قوانین، تحت عنوان بقایای مالیاتی مورد بخشودگی قرار می‌گیرند). به عنوان مثال، به موجب مفاد ماده ۱۳۰ قانون مالیات‌ها و تبصره آن (اصلاحیه ۲۷ / ۱۱ / ۸۰) حکم بخشودگی مالیات‌های معوق صادر شده است. همچنین در تبصره ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم حکم مشابهی برای مالیات‌های قبل از سال ۱۳۶۴ وجود دارد.

۲-۴- روش وصول مالیات از طریق ابطال تمبر

در مقاطعی وصول مالیات به منظور جلوگیری از مراجعات و سرعت بخشیدن به آن با ابطال تمبر انجام می‌گیرد (مفاد مواد ۴۲ تا ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم به حق تمبر و مقررات اجرایی آن و همچنین ماده ۱۰۳ این قانون به موضوع حق تمبر و کلاً اختصاص دارد). البته در مواردی این روش ممکن است مالیات تکلیفی تلقی شود.
۹- روش تهاتر مطالبات اشخاص با بدهی مالیاتی آن‌ها مأموران مالیاتی رأساً مجاز به اعمال این روش نیستند. این روش در مواردی به کار می‌رود که قوانین و مصوبات دولتی آن را مجاز شناخته باشد.
تصویب‌نامه شماره ۱۹۲۷۹۷۶ / ت ۳۳۰۶۸ - ۱۳۸۶ / ۱۱ / ۲۸ - و ۲۲۳۳۶۳ / ت ۴۱۳۵۵ - ۱۳۸۷ / ۱۱ / ۲۹ هیئت وزیران، واردکنندگان کالاها را سرمایه‌ای از پرداخت مابه‌التفاوت نرخ ارز معاف شده‌اند و پرداختی آن‌ها به بانک‌های عامل از این بابت باید مسترد گردد (در صورت واریز مبالغ یادشده از طرف بانک عامل به حساب سازمان امور مالیاتی به عنوان علی‌الحساب مالیاتی سال جاری یا سنوات آتی آنان منظور خواهد شد).

۱۰- روش تقسیط بدهی‌های مالیاتی

در این روش دولت به مؤدیانی که قادر نیستند بدهی مالیاتی خود را به‌طور نقد و یکجا پرداخت کنند مساعدت نموده، به تقسیط بدهی آن‌ها مبادرت می‌کند. به موجب مقررات ماده ۴۰ قانون مالیات‌ها در صورتی که مشمولان مالیات بر ارث قادر به پرداخت مالیات خود نباشند، سازمان مالیاتی می‌تواند با اخذ تضمین معتبر قرار تقسیط آن را تا مدت ۳

سال صادر کند. همچنین برابر ماده ۱۶۷ قانون سازمان مالیاتی می‌تواند بدهی مالیاتی و جرائم متعلقه مؤدیان را تا سه سال تقسیط کند.

۱۱- روش بخشیدن جرائم مالیاتی

این روش برای ایجاد انگیزه و ترغیب و تشویق مؤدیان به پرداخت مالیات به کار می‌رود. به‌عنوان مثال، به‌موجب مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم تمام یا بخشی از جرائم مؤدیان قابل بخشیدن است.

۱۲- روش ایجاد محدودیت برای مؤدیان مالیاتی

در این روش مؤدیان مالیاتی بدهکار تا پرداخت بدهی خود ممنوع‌الخروج می‌شوند (ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌ها) همچنین به‌موجب مقررات ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌ها، اعطای تسهیلات توسط بانک‌ها به این‌گونه مؤدیان موقوف به پرداخت بدهی‌های مالیاتی متقاضی است.

۱۳- روش ابداعی توسط مأموران تشخیص مالیات

این روش به‌صورت سنتی و بدون پشتوانه قانونی لازم مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این روش مأموران مالیاتی با مؤدیان ذی‌ربط بر سر میزان مالیات به توافق رسیده و از شروط لازم آن پرداخت مالیات تعیین شده در اولین فرصت به‌صورت نقد یا نقد و اقساط است. این روش علاوه بر این‌که فاقد جایگاه قانونی است، تبعات آن را نمی‌توان مفید ارزیابی کرد، باین‌حال، مقابله با آن تاکنون راه به‌جایی نبرده و یا اساساً با ممانعت جدی روبرو نبوده است؟! آمار درآمدهای مالیاتی حکایت از آن دارد که بخش مهم مالیات از سه روش: وصول مالیات از طریق مالیات‌های تکلیفی، روش وصول مالیات به‌وسیله مأموران مالیاتی و روش خود اظهاری تأمین می‌شود. نظر به این‌که مالیات‌های تکلیفی از یک‌سو، فراگیرتر است و انواع بی‌شماری از مالیات‌ها را پوشش می‌دهد از سوی دیگر، با کوشش مالیاتی کم‌تر و صرفه‌جویی در هزینه‌ها سهم قابل‌توجهی در تأمین درآمدهای مالیاتی دارد این روش به‌تفصیل بیش‌تر در زیر مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

۲-۸-۶- روش وصول مالیات از طریق مالیات‌های تکلیفی^۶

در ادبیات مالیاتی، مؤدی به معنی شخص اعم از حقیقی یا حقوقی است که به دلایل مختلف از جمله برخورداری از امکانات مالی (فعالیت یا درآمد، ثروت و دارایی، مصرف و انجام هزینه) به‌موجب قوانین مالیاتی مشمول پرداخت مالیات (مالیات‌های مستقیم یا غیرمستقیم) است. لیکن در مواردی اشخاص به لحاظ ارتباط اقتصادی و تعامل با مؤدیان و دسترسی به اطلاعات ثروت و درآمد آن‌ها به‌موجب قانون عهده‌دار تأمین درآمدهای مالیاتی خواهند بود. به‌عنوان مثال، به‌موجب قوانین مالیاتی، پرداخت‌کنندگان وجوه به مؤدیان مالیاتی، خود در حکم مؤدی تلقی و موظف به کسر بخشی از مالیات متعلق و واریز به حساب درآمد مالیاتی می‌باشند (وصول و ایصال) از این نوع مالیات بعضاً مالیات در منبع نیز یاد شده است. عدم انجام وظیفه قانونی یادشده، موجب اخذ جرائم عدم کسر و عدم پرداخت و نیز جریمه تأخیر و همچنین مسئولیت تضامنی متخلف در پرداخت اصل مالیات خواهد بود.

^۶Withholding Tax

گفتنی است مالیات‌های تکلیفی به عنوان مالیات علی‌الحساب مؤدی محسوب و جنبه قطعیت ندارد. لیکن در حساب مالیات قطعی مؤدیان قابل کسر خواهد بود. تجربه نشان داده است که در موارد زیادی مالیات‌های علی‌الحساب از مالیات قطعی مؤدیان بیش‌تر و تفاوت برابر قوانین مالیاتی قابل استرداد است (ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌ها).

۹-۲- مزیت‌ها و آثار مالیات‌های تکلیفی

۱. دریافت و وصول مالیات تکلیفی مانع از کاهش قدرت خرید دولت ناشی از شرایط تورمی خواهد بود.
۲. جمع‌آوری مالیات از طریق مالیات‌های تکلیفی در شرایط تورمی به کاهش نقدینگی کمک می‌کند و آثار ضد تورمی به همراه دارد.
۳. دریافت مالیات به صورت تکلیفی، به نوعی مشارکت مردم است و بنگاه‌های اقتصادی را در جمع‌آوری مالیات و تحقق درآمدهای دولت با حداقل هزینه ممکن می‌سازد.
۴. مالیات‌های تکلیفی، تحقق درآمدهای مالیاتی و پرداخت هزینه‌های دولت را در یک سال مالی هماهنگ ساخته و انجام پروژه‌های اقتصادی و حصول اهداف دولت را فراهم می‌کند.
۵. در اجرای مالیات‌های تکلیفی به لحاظ دسترسی به درآمد و امکانات مؤدیان، امر وصول، تسهیل، موجب کاهش فشار مالیاتی وارده به مؤدیان و نیز تخفیف دغدغه مالیاتی آن‌ها خواهد بود.
۶. سهولت در شناسایی مؤدیان، فعالیت و درآمد آن‌ها، تسریع در مراحل تشخیص و مطالبه مالیات توسط سازمان مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول و نهایتاً کمک به بانک اطلاعاتی مؤدیان، از ویژگی‌های مالیات تکلیفی است.
۷. در نتیجه وصول مالیات‌های علی‌الحساب، مطالبات معوق مالیاتی و نهایتاً بخش قابل توجهی از مشکلات و هزینه‌های اداری سازمان مالیاتی کاهش می‌یابد.
۸. حاصل مالیات‌های تکلیفی، در تجزیه و تحلیل درآمدهای مالیاتی و ارزیابی کارایی مالیاتی دولت تأثیر مثبت دارد. در وضع هر یک از انواع مالیات‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم شامل مالیات بر درآمد، مالیات بر دارایی، مالیات بر مصرف، ... به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی قانون‌گذار با بهره‌گیری از راه کار مالیات‌های تکلیفی حسب مورد مقررات ویژه‌ای را پیش روی مؤدیان قرار داده است. با اجتناب از اطاله بحث به ذکر نمونه‌هایی از مصادیق قانونی مالیات‌های تکلیفی بسنده می‌شود و به یاری خداوند بزرگ چنانچه فرصتی دست دهد در چگونگی و تحلیل بیش‌تر آن مقاله دیگری ارائه خواهد شد.
- طبق تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مصوب ۲۷ / ۱۱ / ۸۰، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی... شهرداری‌ها و... سایر اشخاص حقوقی مکلفاند مالیات بر درآمد املاک را از مال‌الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند.
- ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌ها، تکلیف ابطال تمبر توسط وکلای دادگستری و... معادل ۵٪ روی وکالت‌نامه‌های آن‌ها را مقرر ساخته است. همچنین طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۳ وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و... شهرداری‌ها،... مکلفاند از وجوهی که بابت حق‌الوکاله به وکلا پرداخت می‌کنند ۵٪ آن را کسر و بابت علی‌الحساب ظرف ۱۰ روز به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند.
- ماده ۸۶ قانون مالیات‌ها مقرر داشته است که پرداخت‌کنندگان حقوق به هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و ظرف ۳۰ روز ضمن تسلیم فهرستی، متضمن نام

و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن، به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت بدهند.

طبق ماده ۱۰۲ قانون مالیات‌ها، در مضاربه، مضارب مکلف است در موقع تسلیم اظهارنامه علاوه بر پرداخت مالیات خود، مالیات درآمد صاحب سرمایه را بدون رعایت معافیت ماده ۱۰۱ این قانون کسر و به عنوان مالیات علی‌الحساب صاحب سرمایه به حساب مالیاتی واریز نماید.

طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها، وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی یا غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند الف ماده ۹۵ این قانون مکلف‌اند در هر مورد که بابت حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات از جمله حق‌العمل کاری، پیمانکاری ساختمان و... پرداخت می‌نمایند ۵٪ آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی کسر و ظرف ۳۰ روز به حساب تعیین‌شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید دریافت کند.

ماده ۱۰۴ دارای ۶ تبصره است که در تبصره ۵ به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است فهرست اموری را که باید به موارد یادشده در ماده ۱۰۴ اضافه شود تا پایان دی ماه هر سال اعلام نمایند.

تبصره ۶ ضمانت اجرای ماده ۱۰۴ نحوه مطالبه و وصول را مدنظر قرار داده است.

به لحاظ گستردگی حیطه شمول این ماده به انواع خدمات، همه‌ساله تعداد قابل‌توجهی بخشنامه‌های راهبردی سازمان مالیاتی صادر گردیده است که اشاره و بحث در این زمینه از حوصله این مقاله خارج است.

مفاد ماده ۱۰۷ ق.م.م نظر قانون گزار به اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران منعطف می‌باشد در قسمت اخیر بند ب ماده ۱۰۷ تکلیف کسر مالیات متعلق را در هر پرداخت به عهده پرداخت‌کنندگان وجوه یاد شده قرار داده است و در صورت تخلف از انجام این وظیفه، دریافت‌کنندگان متضامناً مشمول پرداخت مالیات خواهند بود. تبصره ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌ها، (اصلاحی مصوب ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰) و ماده ۱۴۳ مکرر الحاقی (موضوع ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی مصوب ۲۵ / ۹ / ۱۳۸۸) وصول و پرداخت مالیات نقل‌وانتقال سهام را به شکل مقطوع نیم درصد ارزش فروش سهام و حق تقدم به کارگزاران بورس تکلیف کرده است.

به‌موجب بند ۱۰ از بودجه سال ۱۳۸۷ کل کشور، کلیه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها که در بودجه سال ۱۳۸۷ آن‌ها سود پیش‌بینی‌شده مکلف‌اند در هر ماه معادل یک دوازدهم مالیات پیش‌بینی‌شده سال ۱۳۸۷ خود را (شامل مالیات عملکرد نفت) بابت مالیات عملکرد سال ۱۳۸۷ به‌صورت علی‌الحساب به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند.

حکم مشابهی در قانون بودجه سال ۱۳۸۶ نیز آمده است. (بند ب تبصره ۱ قانون بودجه سال ۸۶).

مالیات بر ارزش‌افزوده^۷ تبلوری از انواع مالیات‌های غیرمستقیم است، به دلیل عدم دسترسی مستقیم دولت به انبوهی از مصرف‌کنندگان، بر اساس قانون مالیات از طریق فروشندگان کالا و ارائه‌کنندگان خدمات به حیطه وصول درمی‌آید. به‌موجب ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش‌افزوده عرضه‌کنندگان کالا و خدمات به عنوان مؤدی مالیاتی شناخته‌شده و مسئول پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشند.

ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، عرضه‌کنندگان و واردکنندگان را تحت عنوان مؤدی مکلف به محاسبه و وصول مالیات از طرف معامله و واریز به حساب سازمان مالیاتی نموده است. همچنین گمرک جمهوری اسلامی در

۱-Value Added Tax

ارتباط با واردات و صادرات تکلیف مشابهی را عهده‌دار است. ضمانت اجرای قانون و برخورد با متخلفین به شرح مقررات ماده ۲۲ تعیین شده که متخلفین را علاوه بر پرداخت مالیات متعلق، مشمول جرایی به شرح مذکور در بندهای ماده مزبور شناخته است. اضافه می‌کند مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌ها و تکلیف حسابداران رسمی (موضوع قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی مصوب ۱۷ / ۱۱ / ۷۲) در رسیدگی به مالیات‌های تکلیفی مؤدیان و اعلام بدهی آن‌ها در گزارش‌های حسابرسی پدیده‌ای است که در دهه اخیر در راستای تحقق درآمدهای مالیاتی دولت نقش مهمی داشته است.

۴- روش پژوهش

در این تحقیق به شیوه کتابخانه‌ای مروری بر تمایز فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی خواهیم داشت. و ش‌های کتابخانه‌ای شامل فرایندی منظم و گام به گام است که برای گردآوری اطلاعات جهت نگارش یک مقاله یا ارائه یک سمینار مورد استفاده قرار می‌گیرد. در طول فرایند یک مطالعه کتابخانه‌ای همواره لازم است که پژوهشگر به عق برگردد و اطلاعات قبلی را دستکاری، تعدیل و بازنویسی نماید. در تمامی تحقیقات علمی مورد استفاده قرار می‌گیرد، ولی در بعضی از آنها در بخشی از فرایند تحقیق از این روش استفاده می‌شود و در بعضی از آنها موضوع تحقیق از حیث روش، ماهیتاً کتابخانه‌ای است و از آغاز تا انتها متکی بر یافته‌های تحقیق کتابخانه‌ای است. روش تحقیق کتابخانه‌ای مهم‌ترین ابزار در نگارش یک مقاله مروری است و در مقاله علمی-پژوهشی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. در تحقیقات کیفی مانند فرامطالعه شامل روش فراترکیب و روش فراتحلیل از این روش استفاده زیادی می‌شود.

۶- نتیجه‌گیری

در کلیه ملل، دولت‌ها در قبال مردم در خصوص برآورده ساختن برخی نیازها و خواسته‌های آنان همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها، تأمین اجتماعی کارا و مؤثر، ثبات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، بهبود وضعیت تراز پرداخت‌ها و غیره پاسخگو می‌باشند. بدیهی است که دستیابی و برقراری این اهداف مستلزم وجود منابع مالی مکفی خواهند بود. از این سو بحث مالیات از دیرباز موضوعی مطرح در جوامع بوده که توجه نهادها و افراد مختلف را به خود جلب می‌نموده است. موضوع مالیات و اخذ آن از دیرباز مطرح بوده و با مرور زمان موضوع مالیات رنگ و بوی علمی به خود گرفت. به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیر بدیهی آن بر جوامع و دولت‌ها؛ موضوع مالیات و قوانین و سازوکارهای مربوط به آن؛ از دیرباز مورد توجه صاحب‌نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکله‌ها و حتی عموم مردم قرار داشته است و امروزه با ظهور مفاهیمی چون مردم‌سالاری، دموکراسی و پاسخگویی رنگ و بوی ویژه‌ای به خود گرفته است. در نتیجه قوانین مالیاتی از جمله قوانین مادر در زمینه‌های اقتصادی و شاید یکی از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است.

مالیات یکی از متغیرهای مهمی است که دولت‌ها به وسیله آن در متغیرهای کلان اقتصادی؛ از قبیل رشد اقتصادی، تورم و بیکاری؛ و تخصیص منابع اثر می‌گذارند. درواقع مالیات قسمتی از درآمد و دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به موجب قوانین و به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت از افراد و بنگاه‌ها وصول می‌شود. در گذشته؛ هدف از

وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت‌ها می‌بوده است. اما به تدریج و با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی و مورد توجه قرار می‌گیرد.

مراجع

- ✓ بالی، م. اثربخشی مالیات بر نابرابری و توزیع درآمد در ایران. ۱۳۸۷. فصلنامه پژوهشنامه مالیات. سال شانزدهم. شماره ۱. ص: ۷۳-۹۲.
- ✓ پورمقیم، ج.، م. نعمت پور و م. موسوی. ۱۳۸۰. بررسی عوامل موثر بر سطح درآمدی مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران. پژوهشنامه اقتصادی. ص: ۱۶۱-۱۸۷.
- ✓ تبریزی، غ.، م. ا. کميجانی، م. عباس زاده. ۱۳۸۹. بررسی عوامل مؤثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم التحریر) استان البرز. فصلنامه پژوهشنامه مالیات. سال هجدهم، شماره ۹. ص: ۱۹۹-۲۲۸.
- ✓ حاج محمدی، ف.، و م. آقایی. ۱۳۹۰. ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی. فصلنامه پژوهشنامه مالیات. سال نوزدهم، شماره ۱۰. ص: ۳۸-۵۰.
- ✓ خان جان، ع. ر. ۱۳۸۳. سنجش شکاف مالیاتی بالفعل؛ مطالعه موردی شهرستان مشهد. پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، سال دوازدهم، شماره ۲. ص: ۵۵-۹۱.
- ✓ خانی عبدالله. کریم ایمانی. امین یوسفی. اجتناب از مالیات، نحوه اندازه گیری و عوامل مؤثر بر آن. پژوهش حسابداری. شماره ۱۵. زمستان ۱۳۹۳.
- ✓ خدای پور احمد. یونس بزرایی. تأثیر رقابت بازار محصول بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات. شماره بیست و هفتم. مسلسل ۷۵ پاییز ۱۳۹۴.
- ✓ دادگری، ع. و غ. غفاری. ۱۳۸۷. بررسی اثر مالیات حقوق بر توزیع درآمد در ایران. پژوهش های اقتصادی. شماره ۸. ص: ۷۳-۹۷.
- ✓ رسولی شمیرانی، ر.، و م. ر. اسداله زاده بالی. ۱۳۸۶. فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین داوطلبانه مؤدیان. دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی. مجموعه مقاله های اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی. ص: ۵۰۹-۵۲۴.
- ✓ رحیمیان نظام الدین. اسماعیل توکل نیا. اهرم مالی و ارتباط آن با درماندگی مالی و فرصت های رشد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (روابط خطی و انحنایی). فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری و مالی. سال پنجم. شماره ۲۰. زمستان ۹۲. ص: ۱۲۹-۱۰۸.
- ✓ رضایی، م.، و ف. نعیمی حشکوايي. ۱۳۸۶. بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی در قانون مالیاتهای مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله های اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی، ص: ۴۲۷-۴۴۵.
- ✓ نقی زهی، ن.، و ش. محمد خانی. ۱۳۸۹. بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی). فصلنامه پژوهشنامه مالیات. سال هجدهم. شماره ۹. ص: ۲۵-۶۰.

- ✓ سید نورانی، س. م. ۱۳۸۸. فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. تهران. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ✓ شکوری، ع. و م. ثاقب فرد. ۱۳۸۷. بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر توزیع درآمد در ایران مطالعه موردی برنامه اول تا سوم توسعه ۱۳۶۸-۱۳۸۳. فصلنامه تخصصی مالیات. شماره ۳. ص: ۱۰۵-۱۳۹
- ✓ صبری بقایی، آ. و ن. محمدزاده اصل. شناخت جنبه‌های مختلف اثر بخشی مالیات در اقتصاد ایران. پژوهش نامه اقتصادی. ص: ۱۷۳-۱۹۸.
- ✓ ضیا قاسمی میلاد. بررسی رابطه رقابت در بازار محصول با ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران. دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان گروه حسابداری. دی ماه ۱۳۹۵
- ✓ عرب مازار، ع. و ش. موسوی. ۱۳۸۹. محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور: روش تحلیل پوششی داده‌ها. پژوهشنامه اقتصادی. سال دهم. شماره ۲. ص: ۱۴۰-۱۶۵.
- ✓ عبدالله میلانی، م. و ن. اکبر پور روشن. ۱۳۹۱. فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران. پژوهشنامه مالیات. شماره ۱۳. ص: ۱۴۱-۱۶۷.
- ✓ عبدلهی، ت. ۱۳۸۷. بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مورد شهرستان اصفهان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده امور اقتصادی.
- ✓ عرب مازار، ع. ۱۳۸۳. در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی. فصلنامه مجلس و پژوهش. شماره ۴۵: ۲۷-۵۶.
- ✓ عرب مازار، ع. م. گل محمدی، و ب. باقری. ۱۳۹۰. سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد. پژوهشنامه مالیات. شماره ۱۲. ص: ۲۷-۶۹.
- ✓ عزیزخانی، ف. و غ. افشاری. ۱۳۸۴. فرار مالیاتی و تأثیر آن بر تولید ناخالص و توزیع درآمد. فصلنامه مجلس و راهبرد. سال دوازدهم. شماره ۴۹-۵۰. ص: ۳۹۵-۴۲۲.
- ✓ غلامی، ا. ع. نظری. ۱۳۹۱. مقایسه تطبیقی تمکین مالیات برارزش افزوده در کشورهای منتخب. مجله اقتصادی. ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی. شماره ۱، صفحات ۱۲۹-۱۴۴.
- ✓ نوری خانیوردی، ا. ۱۳۸۱. بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شهرستان تبریز. پایان‌نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی دانشگاه آزاد اسلامی تدبیر.
- ✓ نویدی قاضیانی، ح. م. رحمانی و ح. رستمی. ۱۳۸۶. تعیین و تحلیل رفتار مودی مالیاتی در شرایط تخلف و تبانی. پژوهشنامه اقتصادی. شماره ۷ (ویژه نامه مایلات) ص: ۱۱۹-۱۴۰.
- ✓ Birger, nerre (2001): the role of tax culture in transformation processes-the case of Russia. ASPE Woking paper 03/2001 st. Petersburg, Russia.
- ✓ Blanthrone, C. and Kaplan, S. (2008). "An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior", Accounting, Organizations and Society, Vol. 33, pp. 684- 703.
- ✓ Brown, R.E & Mazur, M.J (2003). IRS's Comprehensive Approach to Compliance. Paper presented at National Tax Association Spring Symposium in May 2003. Washington D.C.

- ✓ Camdessus, Michel (1997): address by michel camdessus, managing director of the international monetary fund, at the moscow institute of international affaires, moscow, apri, 2. 1997. <http://www.org/external/np/speeches/1997/mds>
- ✓ Keen, Michael (1993): The Welfare Economies of Tax Co-ordination in the
- ✓ Mackenzie, G.A., David Orsmond and Philip Gerson, (1997). The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Washington, DC (International Monetary Fund).
- ✓ Mansfield, Charles (1987). Tax Administration in Developing Countries: An Economic Perspective", IMF Working Paper WP/87/42, International Monetary Fund (IMF), 1-23.
- ✓ O. Alabede, J; Zainol Ariffin, Z. Bt. And K. Md. Idris (2011). "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior?: Empirical Evidence from Nigeria". Economics and Finance Review, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.
- ✓ Pyle, D.J. (1991). Economics of Tax Compliance, Journal of Economic Surveys, Vol. 5, 163-198.
- ✓ Riahi-Belkaoui, A. (2004). "Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 13, Issue 2, pp. 135-143.
- ✓ Spicer, M.W. (1986). Civilization at discount: the problem of tax evasion Tait, A., et al (1979). International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries (1972-76), IMF Staff Papers 26.
- ✓ Tanzi, Vito (1981). A Statistical Evaluation of Taxation in Sub-Saharan Africa, Washington, International Monetary Fund (IMF).
- ✓ Tanzi, vito/tsibouris, geore (2000): Fiscal reform over ten years of transition. IMF working paper no. 00/113, washington DC.
- ✓ Taylor, John B. (1998). Economics Second Edition, Houghton Mifflin Company.
- ✓ Venner, G. W. (1992). "Technology and the future of tax administration". Paper presented at conference on information technology and fiscal compliance. Cambridge: Harvard University.