



تاریخ انتشار: اردیبهشت ۱۴۰۴
محل انتشار: چهاردهمین همایش
سیاست های مالی و مالیاتی ایران

شناسه متن: م-۱۰۰۱
نوع متن: مقاله پژوهشی

انديشكده عظم
درآمد

مشارکت جامعه مدنی: کره کشای تمکین مالیاتی

بشیر نداف
مهرداد مهر کام
محمد نعمتی

مقدمه

برای حکومت‌ها همواره «کسب درآمد»^۱ یکی از چالش‌های مهم و اساسی است. برای رفع این دغدغه، حاکمان در طول تاریخ به اخذ مالیات^۲ از شهروندان تمسک جسته و این را به عنوان مهم‌ترین گزینه برای تحقق هدف دانسته‌اند. هرچند در دوران معاصر و پس از پیدایش نفت، برخی حکومت‌های برخوردار از این موهبت، هم‌زمان با کسب درآمد از این طریق، احساس بی‌نیازی به درآمدهای سنتی حکومت‌ها (مالیات) کردند، اما طولی نکشید که مضرات روش جدید تأمین مالی (نفت) و فواید روش سنتی (مالیات) نشان داد که بی‌اعتنایی به اقتصاد مبتنی بر درآمدهای پایدار مالیاتی نه تنها موجب رشد و توسعه نمی‌شود، بلکه به نوعی پسرقت و عقب‌ماندگی نیز ایجاد می‌کند. اما به هر حال اخذ مالیات با دشواری‌ها و پیچیدگی‌های بسیاری همراه است.

از مهم‌ترین و اصولی‌ترین راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق کارکردهای تبیین شده برای دریافت مالیات، تلاش برای افزایش «تمکین مالیاتی»^۳ است. مطالعات نشان می‌دهد، هر اندازه درصد تمکین مالیاتی در یک نظام مالیاتی بالاتر باشد، میزان درآمدهای وصولی بخش مالیاتی افزایش می‌یابد و شاخص‌های کلان اقتصادی مرتبط با وصول مالیات، همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی^۴، نسبت درآمدهای واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده افزایش می‌یابد (صلاالدین و عبدالوهاب، ۲۰۲۲: ۵).

درآمدهای مالیاتی یکی از پایدارترین، سالم‌ترین و منطقی‌ترین منابع جهت تأمین هزینه‌های حاکمیتی دولت‌ها به شمار می‌رود که با گذشت زمان و تغییر رویکرد سازمان‌های وصول‌کننده مالیات، امروزه افزایش کارایی^۵ وصول از طریق ارتقاء درجه تمکین مالیاتی مدنظر است. به منظور دست یافتن به این هدف عوامل انگیزشی، نقش به‌سزایی خواهند داشت. در رویکردهای جدید اقتصادی تمکین مالیاتی باید مؤلفه‌های غیراقتصادی از قبیل عوامل اجتماعی و روان‌شناختی

^۱ Earn Money

^۲ Tax

^۳ Tax Compliance

^۴ T/GDP

^۵ Salaudeen & Abdulwahab

^۶ Efficiency



نیز مورد بررسی قرار گیرند. گروهی از اقتصاددانان که به مطالعه و تبیین اقتصاد رفتاری پرداخته‌اند درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی به مدل‌های ریاضی برآمدند (رامشینی و همکاران، ۱۳۹۵).

یکی از مؤلفه‌های مهم در خصوص سنجش وضعیت درآمدهای مالیاتی، شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی است. این شاخص در کشور ما در طی سالیان گذشته همواره کمتر از ۱۰ درصد بوده است به گونه‌ای که هدف‌گذاری برنامه پنجم توسعه رسیدن به ۱۰ درصد عنوان شده بود، که محقق نشد. در برنامه ششم توسعه نیز برای سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۹ به ترتیب ۷/۴ و ۹/۴ و برای سال ۱۴۰۰ به میزان ۱۰ درصد در نظر گرفته شده بود.

مقایسه این نسبت در ایران با دیگر کشورهای پیشرفته و نیز کشورهای با ساختار مشابه اقتصادی به خوبی وضعیت نامطلوب نظام مالیاتی کشور را نشان می‌دهد. شاخص نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی یا تلاش مالیاتی در ایران نسبت به سایر کشورها به طور معناداری پایین‌تر است (در حال حاضر حدود ۶/۲ درصد). در این نسبت، متوسط عملکرد جهانی حداقل سه برابر و متوسط عملکرد کشورهای اروپا و آسیا نزدیک چهار برابر عملکرد ایران ارزیابی شده است. در واقع در میان ۱۴۰ کشور رتبه‌بندی شده از سوی بانک جهانی، ایران در جایگاه ۱۳۵ قرار دارد. این نسبت در کشورهایی با اقتصاد ضعیف‌تر از ایران نظیر آذربایجان، نیجریه و کامرون حدود ۱۲ درصد و برای اقتصادهای هم‌سطح ایران مثل پاکستان، مصر و اندونزی حوالی ۱۷ درصد و در کشور رقیب اقتصادی ایران مانند ترکیه نزدیک ۲۴ درصد است و در کشورهای پیشرفته اروپایی این نسبت بالغ بر ۳۰ درصد می‌باشد (مکیان و همکاران، ۱۳۹۸). درک اهمیت موضوع درآمدهای مالیاتی برای حکمرانان و ضرورت حرکت به سمت اخذ داوطلبانه مالیات از شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حکومت نیاز به تدوین و ارائه الگویی قابل اجرا برای حکمرانی^۷ متناسب با دیدگاه مثبت حکومت به آن احساس می‌شود. با توجه به اهمیت موضوع، این نوشتار در پی تبیین اهمیت و ضرورت توجه به نقش جامعه مدنی به عنوان یکی از نهادهای ذیل حکمرانی عمومی برای دستیابی به تمکین مالیاتی است.

تمکین مالیاتی^۸

یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند. در این میان یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مؤدیان است. تعیین سطح تمکین مؤدیان و عوامل مؤثر بر آن برای سازمان‌های امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوصی است؛ زیرا هر دو، شاخص‌هایی خلاصه شده از کارایی و اثربخشی^۹ عملیات یک سازمان هستند. از سویی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آن‌ها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به عنوان بخشی از فرآیند تخصیص منابع کمیاب به منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود (سیگل و

^۷ Governance

^۸ Tax Compliance

^۹ Effectiveness



همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر، میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامت نظام مالیاتی در سطح خرد، و حکومت در سطح کلان باشد (رامشینی و همکاران، ۱۳۹۵).

اقتصاد زیرزمینی و عدم تمکین مالیاتی در دهه‌های گذشته افزایش یافته است، از این رو نگاه‌ها در سیاست‌گذاری و تحقیقات را به خود جلب نموده است. مسئولان مالیاتی در کشورهای مختلف نسبت به افزایش جرم‌های مالیاتی با مجازات شدیدتر واکنش نشان می‌دهند. در رویکرد اقتصاد کلاسیک، از رسیدگی‌های متعدد و کارآمد، و جرایم سنگین به عنوان قدرتمندترین استراتژی‌ها برای مبارزه با جرم‌های مالیاتی نام برده می‌شود. فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی به طور منطقی رفتار می‌کنند، و در مورد فرار مالیاتی تصمیم‌هایشان برای تمکین وابسته به ریسک شناسایی شدن است (کاستلونگر و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۳: ۳-۴۵). علی‌رغم مفروضات روشن تئوری اقتصادی جرم، این مسئله از همان اول روشن بود که استراتژی تمکین بر مبنای شناسایی و مجازات ممکن است نقطه‌ی شروع خوبی باشد، اما نقطه هدف مناسبی نیست. به جای آن، نیازمند یک رویکرد چندبعدی هستیم که علاوه بر اجرای قانون، بر مفاهیمی مثل پاداش مثبت و در نتیجه تمکین مالیاتی بیشتر و الزام اجتماعی به پرداخت مالیات تأکید داشته باشد (رامشینی و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۲).

سازمان ملل ۲۰ درصد را به عنوان آستانه کفایت نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی برای کشورهای در حال توسعه جهت تحقق اهداف توسعه هزاره ۲۰۱۵ تعیین کرد. پس از گذشت ۶۰ سال از اظهارنظر کالدور^{۱۲}، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی کشورهای در حال توسعه هنوز بسیار کم است و چالش‌های افزایش درآمد مالیاتی در این کشورها تا حد زیادی وجود دارد (ماسگاکانی و همکاران، ۲۰۱۴؛ بسلی و پرسون، ۲۰۱۴). پژوهش‌های «نیکلاس کالدور»، نشان داد منابع مالی عمومی در کشورهای در حال توسعه با ظرفیت دولت و توسعه مالی به شدت مرتبط است و این موضوع با توسعه ظرفیت در سطح ایالتی، نه تنها سطح مالیات ایالت‌ها افزایش می‌یابد بلکه الگوی مالیات نیز گسترش پیدا می‌کند.

برنامه پیشرفت و توسعه ملل متحد^{۱۳} (۲۰۱۴) حدود ۵۱ کشور در حال توسعه را در دسته ضعیف طبقه‌بندی کرده و بیان می‌کند که ناتوانی آن‌ها در تأمین درآمد مالیاتی کافی، در مواجهه با کاهش صادرات منابع طبیعی و کاهش دریافت کمک‌ها، تا حدود زیادی باعث ضعف و شکنندگی آن‌ها شده است. سازمان ملل بارها و بارها بر لزوم جستجوی منابع درآمدی کشورهای در حال توسعه تأکید کرده است. برای تأکید بر اهمیتی که سازمان ملل برای این امر قائل است، سه کنفرانس جهانی با موضوع بسیج درآمد داخلی^{۱۴} تشکیل داده است (صلالالدین و عبدالوهاب، ۲۰۲۲). به نظر می‌رسد در بین دلایلی که برای درآمد کم مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بیان شده، عدم رعایت مقررات مالیاتی دلیل کلیدی است (صندوق بین‌المللی پول^{۱۵}، ۲۰۱۵). یک توافق بین‌المللی بین دولت‌های کشورهای در حال توسعه، پژوهش‌گران و

^{۱۰} Siglé & Goslinga & Speklé & van der Hel

^{۱۱} Kastlunger & Lozza & Kirchler & Schabmann

^{۱۲} Nicholas Kaldor

^{۱۳} UNDP

^{۱۴} DRM

^{۱۵} International Monetary Fund (IMF)



سازمان‌های چندجانبه وجود دارد که عدم رعایت مقررات مالیاتی یک چالش بزرگ است و در حال حاضر تلاش‌ها برای کسب درآمدهای مالیاتی را بی‌اثر می‌کند. این وضعیت با داده‌های پژوهش‌های موجود تأیید می‌شود که به عدم تمکین گسترده مالیات‌دهندگان در کشورهای در حال توسعه اشاره دارد (کانگاو و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۶).

دریافت داوطلبانه مالیات، آرزوی همیشگی دولت‌ها و سازمان‌های مالیاتی است. بازاریابی بخش عمومی به عنوان یک رویکرد مدرن سعی دارد با کاربست مفهوم دموکراسی بازار به این سازمان‌ها در جذب و اقناع مخاطبان یاری رساند. در این مسیر، مدیریت اذهان جامعه می‌تواند دریافت مالیات را آسان و رضایت‌مند کند (تانگ، ۲۰۲۰).

دو رویکرد متفاوت برای بحث در خصوص موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آن‌ها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی^{۱۷} است (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲)؛ که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد دیگری با عنوان رویکرد روانشناسی اجتماعی^{۱۸} نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی^{۱۹} و حس تشخص اخلاقی تعیین می‌شود (خالد و همکاران، ۲۰۲۲). یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی «نظریه بازدارندگی» بکر^{۲۰} (۱۹۶۸) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود از قماری به نام «عدم تمکین»^{۲۱} هستند که از مانده منافع به دست آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی، در مقابل خطر (ریسک) مورد انتظار کشف جرایم مالیاتی، به دست می‌آید (ساندمو، ۲۰۰۵)، نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حساسی مالیاتی^{۲۲} و مجازات‌ها بستگی دارد. به عبارت دیگر، مؤدیان به دلیل ترس از جرایم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد (آلابده و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۱).

آلم و همکارانش (۱۹۹۲) دریافتند که در دسترس بودن کالاهای عمومی^{۲۴} بر تمایل مؤدیان برای پرداخت مالیات تأثیر می‌گذارد. دورنبرگ (۲۰۱۴) یافته‌ای مشابه با آلم و همکاران ارائه داد. اگرچه او آن را با عنوان مخارج عمومی^{۲۵} شناسایی کرد. دیدگاه کالاهای عمومی و هزینه‌ها به خوبی توسط تئوری قرارداد اجتماعی مالی پشتیبانی می‌شود که زیربنای مالیات است. مؤدیان مالیاتی ملزم به تأمین مالی دولت هستند؛ در مقابل دولت‌ها نیز باید ملزم به حفظ و افزایش رفاه شهروندان باشند. در میان انبوه یافته‌های مطالعاتی معاصر در مورد رفتار تمکین مالیاتی، این مطالعه نشان می‌دهد که در دسترس بودن کالاهای عمومی، قوی‌ترین عاملی است که بر تمکین گسترده در کشورهای در حال توسعه تأثیر می‌گذارد.

^{۱۶} Kangave et al.

^{۱۷} Public Choice

^{۱۸} Social Psychology

^{۱۹} Tax justice

^{۲۰} Gary Stanley Becker

^{۲۱} Non-compliance

^{۲۲} Tax audit

^{۲۳} Alabede & Zainol Ariffin & Idris

^{۲۴} Public goods

^{۲۵} Public Expenditure



یکی از جدیدترین مقالات در این موضوع به قلم تانگ^{۲۶} (۲۰۲۰)، نوع خاصی از فعالیت‌های سیاسی شرکت‌ها را تأیید می‌کند که آن‌ها به سهامدارانشان متعهد می‌شوند که هزینه‌های شرکت را با کم کردن بار مالیاتی خود کاهش دهند. به طور مشخص، نویسنده تحلیل می‌کند که بنگاه‌ها از طریق هدیه دادن، برگزاری میهمانی و فعالیت‌های سرگرم کننده به مقامات مالیاتی رشوه^{۲۷} می‌دهند و این کارها در میزان پاداش‌هایی که شرکت‌ها از این شیوه‌ها به دست می‌آورند تأثیر دارد (تانگ، ۲۰۲۰).

مشابه اکثر مفاهیم در علوم انسانی، تعاریف گسترده‌ای برای تمکین مالیاتی ارائه شده است. اما در این مطالعه مبنای بحث‌ها پیرامون این مفهوم از تعریف سازمان امور مالیاتی آمریکا^{۲۸} (خدمات درآمد داخلی) مستفاد می‌گردد. در تعریف این سازمان، تمکین مالیاتی مبتنی بر انجام کامل و درست تکالیف و تعهدات مالیاتی در قالب چهار دسته اقدامات است:

۱- ثبت نام و تشکیل پرونده در نظام مالیاتی؛

۲- تکمیل و ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی در موعد مقرر؛

۳- نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مالی حسب اعلام مراجع مالیاتی؛

۴- پرداخت به هنگام و کامل مالیات‌های متعلقه.

اگر مؤدی مالیاتی به هر یک از وظایف فوق عمل نکند، عدم تمکین مالیاتی محسوب خواهد شد.

با توجه به قوانین و مقررات مالیاتی کشور، تمکین مالیاتی به مفهوم «پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آن‌ها» قابل تعریف است. این تعریف بسیار مبهم، تفسیرپذیر و غیرعملیاتی بوده و سیاست‌گذاران، مجریان قانون و مؤدیان را با سردرگمی و ابهام مواجه می‌نماید. قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز متأسفانه هیچ تعریف روشنی از تمکین مالیاتی و سایر واژگان مالیاتی ارائه نکرده است که این موضوع مشکلات فراوانی را بر سر راه ممیزان و پژوهشگران در زمینه امور مالیاتی قرار داده است. شایان ذکر است با توجه به نبود تعریف دقیق و روشن از تمکین مالیاتی، در این مطالعه ابتدا به تعاریف متعدد تمکین مالیاتی از دید پژوهشگران و کارشناسان مالیاتی پرداخته شده است. بنابراین عدم صراحت قوانین مالیاتی، محققان را بر آن داشت تا ابتدا به یک تعریف روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی دست یافته و سپس به محاسبه نرخ تمکین مالیاتی و موانع آن بپردازند.

به طور کلی می‌توان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

✓ ویژگی‌های قانون (انواع مالیات‌ها، نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها و ضمانت‌های اجرایی)؛

✓ ویژگی‌های مؤدیان (انواع مؤدی، میزان و نوع درآمد، نوع حرفه و فرصت‌های عدم تمکین)؛

✓ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، میزان تخصص و مهارت حرفه‌ای، مذهب، نژاد و ملیت)؛

^{۲۶} Tang

^{۲۷} Bribe

^{۲۸} Internal Revenue Service (IRS)



- ✓ ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان (تیپ شخصیتی و اخلاقیات)؛
- ✓ وضعیت نظام مالیاتی (توانایی اجرایی، توانایی در برقراری عدالت، داشتن تخصص، کیفیت خدمات مالیاتی، میزان فساد اداری، میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی)؛
- ✓ عوامل سیاسی (میزان مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها، پاسخ‌گویی دولت در قبال اقداماتش، اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدها، شفافیت درآمدهای دولتمردان و عملکرد شخصی آنان در پرداخت مالیات و مشروعیت نظام حاکم)؛
- ✓ عوامل اقتصادی (سیاست‌های دولت، ترکیب درآمدهای دولت، تورم، نرخ بهره و تأثیرات بین‌المللی)؛
- ✓ عوامل اجتماعی و فرهنگی (هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، میزان فساد مالی و اداری در جامعه و میزان انتفاع طبقات مختلف جامعه از هزینه‌های عمومی) (گوزل و همکاران، ۲۰۱۹).

حکمرانی عمومی

کیفیت حکمرانی عمومی^{۲۹} موضوعی است که مورد توجه عمومی شهروندان است؛ زیرا مستقیماً مزایای ناشی از حکمرانی را به خطر می‌اندازد. بانک جهانی (۲۰۰۶) کیفیت حکمرانی عمومی را فرآیندی می‌داند که در آن رهبران دارای قدرت، با توانایی دولت یک کشور برای مدیریت مؤثر منابع طبیعی، انتخاب، کنترل و نظارت می‌شوند. این رهبران باید سیاست‌های صحیحی را برای تأمین منافع فردی و همچنین احترام به شهروندان و دولت برای نهادهای تنظیم‌کننده تعاملات اقتصادی و اجتماعی در کشور به کار گیرند.

پیشرفت اقتصادی کشورهای توسعه یافته این ایده را تقویت می‌کند که برقراری تفکر حکمرانی عمومی، مجموعه‌ای از نهادها را در جامعه ایجاد خواهد کرد که این نهادها خود تضمین‌کننده‌ی رشد مستمر و دستیابی به توسعه پایدار خواهند بود و گسترش پایه‌های مالیاتی و افزایش درآمد مالیاتی را به دنبال خواهند داشت. لذا توانمندسازی دولت و بهبود حکمرانی عمومی قابلیت استفاده از تمامی توانایی‌ها و استعدادهای جامعه را فراهم خواهد آورد و دولت و بازار را چنان مقابل هم قرار می‌دهد که مکمل هم باشند.

در چارچوب این تحولات مدیریتی، اداره امور در سازمان‌های دولتی به جای تأکید صرف بر ارائه خدمات عمومی، بر اطمینان از حصول دستاوردهای مورد انتظار برای ذینفعان متمرکز گردیده است. در نتیجه برخی افراد، گروه‌ها و نهادهای بین‌المللی در معرفی شاخص‌ها و اصول حکمرانی به جای دیدگاه کلان و در سطح ملی، شاخص‌های حکمرانی را در سطح خرد یعنی سطح سازمانی، مورد بررسی قرار داده‌اند و اصول مرتبط با آن سطح را ارائه نموده‌اند.

براین اساس، **سازمان امور مالیاتی کشور** به عنوان یک سازمان دولتی به واسطه نقشی که در تحقق اهداف دولت نظیر تأمین مالی لازم برای رشد اقتصادی، تخصیص منابع در جهت ارتقاء سرمایه‌گذاری و توزیع عادلانه درآمد دارد، از

^{۲۹} Public Governance



این قاعده مستثنی نیست؛ بلکه با استفاده از یک الگوی حکمرانی مناسب می‌تواند درک بهتری از رابطه بین اشکال مختلف نهادی و راه‌های فراهم آوردن سلامت اجتماعی- اقتصادی برای ذی‌نفعان را به دست آورد. ضمن اینکه می‌تواند یک نقشه راه برای قضاوت در خصوص فرآیندهای آتی اصلاحات نهادی و تکامل در بخش دولتی فراهم سازد.

البته در سال‌های اخیر اقداماتی در جهت کاهش این فاصله بی‌اعتمادی از طرف دولت برداشته شده است. طرح خوداظهاری مالیاتی مبنی بر اعتماد به مؤدیان در آنچه اظهار می‌کنند، نمونه‌ای از این فضا سازی مبتنی بر اعتماد است که در کنار بهره‌گیری از سامانه‌های الکترونیکی و تسلیم اظهارنامه‌ها به صورت اینترنتی و همچنین تعیین محل هزینه کرد مالیات افراد توسط خودشان در قالب طرح «نشان‌دار کردن مالیات‌ها» می‌تواند مؤثر واقع شود. به هر حال آنچه نمایان است نشان از وجود یک فرهنگ مالیاتی ضعیف در جامعه دارد؛ فرهنگی که بر روی آن کار نظام‌مند و علمی انجام نشده است و همواره این سؤال مطرح بوده که چرا هیچ‌گاه مالیات‌های تشخیصی با مالیات‌های وصولی مطابقت نداشته و قسمت قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی از راه تمکین داوطلبانه تحقق نمی‌یابد؟

در هر صورت اکثر دولت‌ها برای وصول مالیات با مشکلاتی روبرو بوده و ادارات گسترده‌ای را در کشور برای وصول آن تأسیس نموده‌اند. در حال حاضر وضعیت موجود فرهنگ مالیاتی در کشور به نحوی است که این دیوار بی‌اعتمادی همچنان بلند است. در این راستا، **حکمرانی عمومی** به عنوان یک عامل نهادی مؤثر بر اعتماد افراد به دولت، می‌تواند بر روی سهولت کسب درآمدهای مالیاتی اثرگذار باشد. لازم به اشاره است که در حکمرانی عمومی، بین سه رکن اصلی **بخش عمومی، بخش خصوصی و جامعه مدنی** ارتباط نزدیکی وجود دارد و این امر سبب می‌شود که از امور عمومی به شکل بهینه‌تری بهره‌برداری شود، زیرا مسئولیت اداره عمومی بین سه نهاد تقسیم شده و هر سه بخش مذکور در تعامل با یکدیگر قرار دارند، به گونه‌ای که ضعف و قدرت بیش از حد یکی از آنها تعادل اجتماعی را بر هم خواهد زد.

بر همین اساس در این پژوهش سعی خواهد شد تا با تأکید بر نقش نهاد جامعه مدنی، چارچوبی از حکمرانی عمومی برای افزایش میزان تمکین مالیاتی ارائه شود که در آن عوامل مرتبط با این نهاد به همراه نقش هر کدام در ایجاد بستر مالیات‌ستانی عادلانه، برای فهم تمکین داوطلبانه، بررسی گردد و تعاملات پویا بین ظرفیت‌های نهاد جامعه مدنی و اعتماد عمومی مدنظر قرار گیرد.

مفهوم نهاد^{۳۰}

در یک تعبیر کلی نهادها مشتمل بر باورها، رفتارها، سنت‌ها، ضوابط و مقررات حقوقی هستند که پیرامون یک هسته اصلی، مجموعه‌ای هماهنگی را تشکیل می‌دهند. از این لحاظ نهادها خوب به عنوان ایجادکننده یک ساختار انگیزشی مطرح بوده که باعث کاهش عدم اطمینان، تشویق کارایی و بنابراین کمک به بهبود عملکرد اقتصادی می‌شود. کیفیت

^{۳۰} Institution



نهادها با تأثیرگذاری بر میزان اعتماد افراد جامعه از طریق کاهش هزینه مبادلاتی، بر توسعه مالی، عملکرد و کارایی دولت، ساخت و انباشت سرمایه انسانی و نهایتاً بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است. به همین ترتیب بالا بودن کیفیت نهادها باعث شکل‌گیری اعتماد بین مردم و دولت شده و زمینه‌ساز این طرز تفکر می‌شود که دولت مالیات‌های دریافتی را صرف مخارج عمومی می‌کند؛ که همین مسئله باعث می‌شود مؤدیان تمکین مالیاتی بیشتری انجام دهند و از این طریق تجارب جهانی نشان می‌دهد که نظام‌های مالیاتی موفق بر اساس تمکین داوطلبانه مؤدی و اظهارنامه‌های مالیاتی^{۳۱} شکل گرفته‌اند.

نهادها، قوانین بازی در جامعه‌اند؛ قیودی وضع شده از طرف انسان‌ها که روابط متقابل آن‌ها با یکدیگر را شکل می‌دهند. به عبارت دیگر نهادها سبب ساختارمند شدن انگیزه‌های نهفته در مبادلات بشری می‌شوند. این نهادها هستند که عدم اطمینان اجتماعی را کاهش می‌دهند و به عنوان راهنمای کنش متقابل انسان‌ها از طریق تأسیس یک ساختار با ثبات و نه لزوماً کارا عمل می‌کنند (نورث؛ معینی، ۱۳۷۷: ۱۹-۲۳). از این رو برخی اندیشمندان (رضاقلی، ۱۳۹۸: ۵۶-۷۲) معتقدند، بدون توجه به نهادهای تاریخی اقتصاد ایران و ساختارهای غیراقتصادی که بر عملکرد اقتصادی تأثیر می‌گذارند، کاری چشمگیر حتی در سطح نظری نمی‌توان ارائه داد. از سوی دیگر باید توجه داشت که اقتصاد ایران یک اقتصاد رقابتی به مفهومی که اقتصاددانان نئوکلاسیک در خصوص اقتصادهای توسعه یافته می‌گویند نیست.

در تعبیری دیگر، «نهادها» شکل می‌گیرند تا عدم اطمینان در مبادله را کاهش دهند. نهادها با در اختیار قرار دادن ساختارهایی برای زندگی روزمره، چارچوبی برای کنش متقابل انسان‌ها هستند. به عبارت دیگر ما در داخل نهادهای تاریخی خود غوطه‌ور هستیم. البته فرق است بین «سازمان‌ها»^{۳۲} و «نهادها»^{۳۳}؛ نهادها قیود و فرصت‌های یک جامعه را تعیین می‌کنند، اما هدف از ایجاد سازمان‌ها سود جستن از این فرصت‌هاست. فرق رهیافت نهادگرا با رهیافت نئوکلاسیکی و رهیافت اسمیتی، تأکید بر هزینه‌های مبادله در محیط اقتصادی است (رضاقلی، ۱۳۹۸).

نورث (۱۳۷۷: ۱۹) بیان می‌کند، نهادها بر مبادلات و انگیزه‌های مرتبط با آن تأثیرگذار هستند. این مبادلات ممکن است سیاسی، اقتصادی یا اجتماعی باشد؛ وی حتی پا را از این هم فراتر گذاشته و معتقد است که تغییرات نهادی مسیر تحول جوامع بشری در طول تاریخ را مشخص می‌کند و به همین جهت کلید فهم تغییرات تاریخی، شناخت نهادها و تغییرات آن‌هاست.

گفتیم که نهادها چارچوب‌هایی هستند که کنش متقابل انسان‌ها درون آن‌ها تحقق می‌یابد. به عبارت دیگر نهادها به قواعد بازی در یک ورزش رقابتی تیمی شباهت دارند. یعنی قواعدی که شامل قوانین رسمی، اصول اخلاقی و حتی هنجارهای نانوشته است. برای روشن شدن بحث و به عنوان مثال در بازی فوتبال، علاوه بر قوانین رسمی فدراسیون، اصول

^{۳۱} Tax Returns

^{۳۲} Organizations

^{۳۳} Institutions



اخلاق حرفه‌ای، بازی جوانمردانه، روحیه ورزشکاری و حتی لابی‌گری جزو نهادهای مرتبط با فوتبال هستند (نورث، ۱۳۷۷: ۲۱).

اما در مجموع با بررسی متون گوناگون مشخص شد که ابراز تحلیلی نهادگرایان علی‌رغم غفلت در بهره‌برداری، از قابلیت نسبی بیشتری برای تبیین مسائلی مانند فقدان تمکین مالیاتی به عنوان یک موضوع چندبعدی و پیچیده برخوردار است. رضاقلی (۱۳۹۸: ۲۶-۳۸) معتقد است، «جامعه» سرشار از گذشته و آستن آینده است. وی جامعه را مجموعه‌ای از نهادهای تاریخی به ارث رسیده می‌داند که منجر به تأثیر بر انتخاب افراد می‌شود؛ لذا با شناخت میراث گذشته تقید انتخاب‌های حال و آینده را قابل پیش‌بینی می‌داند. از این رو، نگاه تاریخی و نهادی لازمه کار در علوم اجتماعی است؛ زیرا عقیده دارد بدون توجه به تاریخ و نهادهای اقتصادی و حتی غیراقتصادی نمی‌توان راه‌حلی کارآمد برای بهبود و توسعه کشور یافت.

جامعه مدنی

جامعه مدنی، یکی از بحث برانگیزترین و پیچیده‌ترین مفاهیم فلسفه سیاسی است. ما این مفهوم را در زبان فارسی برابر کلمه انگلیسی «Civil Society» به کار می‌بریم. کلمه «Civil» مشتق از واژه لاتین «Civis» است که در گذشته به معنای «جامعه شهروندان» به کار می‌رفت؛ برای مثال، زمانی که از «Civil war» صحبت به میان می‌آید؛ منظور نبردی است که میان افراد اجتماع صورت می‌گیرد. به همین منوال، ما به کلماتی از قبیل «Civil Rights» به معنای حقوقی مدنی برمی‌خوریم که قوانین مربوط به شهروندان یک کشور است.

نخستین بار مفهوم «جامعه مدنی» در ادبیات سیاسی رُم باستان به چشم می‌خورد. بسیاری از اندیشمندان سیاسی این دوران، عبارت لاتین «Societas Civilis» را برای توصیف دولت‌شهری به کار می‌بردند که به معنی چارچوبی از قوانین نظم یافته است. سیسرو^{۳۴} می‌نویسد: «قانون، پیوند جامعه مدنی است» منظور او از «جامعه مدنی» جمعیتی است که به شکل سیاسی و حقوق نظام‌یافته و سیسرو از آن به عنوان «Res publica» یعنی امر عمومی یاد می‌کند. سیسرو مفهوم «Societas Civilis» یعنی جامعه مدنی را در تعارض با عبارت «Societas generis humanis» جامعه بشری به کار می‌برد و در همین رابطه از حقوق مدنی «jus civile» در مخالفت با حقوق طبیعی «jus natural» سخن به میان می‌آورد؛ به عبارت دیگر «Societas Civilis» به معنای انجمن عمومی متشکل از افراد است؛ یعنی دولت‌شهری که در مقایسه با خانواده به مثابه جامعه طبیعی و بشریت به منزله جامعه جهانی به کار می‌رود (جهانگلو، ۱۳۷۲: ۷۸).

این مفهوم، از اصطلاح لاتین «Civil Societas» گرفته شده و در ابتدا به شرایط زندگی در جامعه‌ای متمدن اطلاق می‌شد که آن جامعه، به اندازه‌ای پیشرفته بود که می‌توانست دارای قواعد حقوقی مخصوص به خود، به نام «Jus Civile» باشد. این قواعد، مافوق قواعد حقوقی کشورهای منفرد بود. در این جامعه، بربرها و فرهنگ‌های پیش شهرنشین به عنوان

^{۳۴} Marcus Tullius Cicero



جوامع شناخته نمی‌شدند؛ بنابراین نظریه‌پردازان سیاسی برای برآوردن نیازهای خود از این مفهوم استفاده کردند (ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۱: ۹).

اندیشمندان، وجود جامعه مدنی نیرومند را شرط اساسی دوام و استقرار دموکراسی می‌دانند. جامعه مدنی مجموعه‌ای از نهادها، انجمن‌ها و تشکیلات اجتماعی است که وابسته به دولت و قدرت سیاسی نیستند، ولی نقش تعیین‌کننده‌ای در صورت‌بندی قدرت سیاسی دارند.

در سیر دیدگاه‌های فلسفی، تاریخی و اندیشه سیاسی، مفهوم جامعه مدنی با شش اندیشه گوناگون همراه بوده است:

در اندیشه ارسطو به مفهوم دولت^{۳۵} در برابر مفهوم خانواده^{۳۶}

در اندیشه متفکران^{۳۷} قرارداد اجتماعی^{۳۸} در برابر مفهوم وضع طبیعی^{۳۹}؛

در اندیشه فرگسون^{۴۰} به مفهوم جامعه متمدن در برابر جامعه ابتدایی؛

در اندیشه هگل^{۴۱} به مفهوم شکل اولیه تکوین دولت؛

در اندیشه مارکس^{۴۲} به مفهوم روابط اقتصادی و علایق طبقاتی در مقابل دولت به عنوان پایگاه؛

در اندیشه گرامشی^{۴۳} به مفهوم مرکز تشکیل قدرت ایدئولوژیک یا هژمونی فکری^{۴۴} طبق حاکم (ابدی، ۱۳۹۴).

در ایران ادبیات موضوع جامعه مدنی عموماً دو دسته تعریف را در بر می‌گیرد. در تعریف دسته اول که در متون فلسفی و نظری رایج‌تر است، جامعه مدنی را جامعه‌ای می‌دانند که مبتنی بر قانون و قراردادهای اجتماعی بوده و عین حال مبتنی بر حاکمیت ملی، حافظ حقوق افراد، توزیع‌کننده قدرت و تضمین‌کننده شفافیت در چارچوب احزاب و شوراهاست. در این تعریف نسبت جامعه مدنی به کل جامعه و عوامل آن تبیین شده است. این دیدگاه جامعه مدنی را به عنوان یک آرمان‌شهر^{۴۵} تشبیه می‌کند و به علت اینکه ایران و حتی جوامع پیرامون آن فاصله‌ی زیادی با این تعریف دارند، معتقدند چنین موجودیتی از اساس برای جوامع مشابه ایران موضوعیت ندارد. اما در تعریف دوم، جامعه مدنی را فضای حائل میان دولت و خانواده معرفی می‌کند که این تعریف مورد تأیید اغلب پژوهشگران حوزه حکمرانی و مدیریت دولتی بوده و در علوم سیاسی غرب نیز حاکم است و به همین دلیل در این مطالعه مورد استناد است (ابدی، ۱۳۹۴).

^{۳۵} Government

^{۳۶} Family

^{۳۷} «هابز»، «جان لاک» و «ژان ژاک روسو» نظریه‌هایی پیرامون قرارداد اجتماعی مطرح کردند، حال آن‌که متفکرانی از قبیل «هیوم»، «هگل» و «مارکس» انتقادهایی به این دیدگاه مطرح کردند.

^{۳۸} Social Contract Theory

^{۳۹} State of Nature

^{۴۰} Adam Ferguson

^{۴۱} Georg Wilhelm Friedrich Hegel

^{۴۲} Karl Marx

^{۴۳} Antonio Gramsci

^{۴۴} Intellectual Hegemony

^{۴۵} Utopia



بنابراین جامعه مدنی حوزه‌ی روابط اجتماعی است که از مداخله مستقیم دولت در امان بوده و از نهادهای داوطلبانه، عمومی و گروهی تشکیل می‌شود. در بیان مرز میان جامعه مدنی و دولت عنوان می‌کنند که اولی عرصه اعمال قدرت اجتماعی است و دومی عرصه اعمال قدرت سیاسی.

بنابراین می‌توان جامعه مدنی را با ویژگی‌های زیر بهتر شناخت:

- از دولت استقلال نسبی دارد؛
- با هسته زیست جهان افراد پیوند خورده است؛
- در عین تکثر، عرصه ظهور همگان است؛
- کنشگران عرصه آن خود را شهروند می‌دانند نه تابع و مُرید؛
- مبتنی بر گفتگو و خرد جمعی است؛

نهایتاً اینکه جامعه مدنی سپر و حفاظ شهروندان در برابر دولت و تنظیم‌کننده روابط و مناسبات میان دولت و شهروندان بر اساس مشارکت عمومی در گردش امور همگانی جامعه است. جامعه مدنی به عنوان یکی از کانون‌های آموزش و قدرت‌یابی شهروندان، از عرصه‌هایی است که افراد از طریق آن و به واسطه تعاملات مدنی به موقعیت شهروندی (فرد دارای حق مشارکت در زندگی اجتماعی و سیاسی) نائل می‌شوند. رشد، پویایی و شادابی جامعه مدنی تأثیر مهمی در شکوفایی نقش انسان در زندگی اجتماعی و سیاسی داشته است. جامعه مدنی به افراد فرصت حضور در اجتماع و موقعیت‌های اجتماعی را عطا می‌کند؛ لذا پویایی و شادابی جامعه مدنی به رشد شخصیت انسانی، بلوغ اجتماعی و استقلال او در برابر دیگر بازیگران و کانون‌های قدرت منجر می‌شود. از طریق مشارکت در فعالیت‌های مدنی است که افراد با دیگران تعامل می‌کنند و ارتباطات اجتماعی بر مبنای احترام و نفع متقابل شکل می‌گیرد (رزاقی، ۱۳۹۰).

چارچوب نظری

مشکلات مرتبط با درآمدهای مالیاتی، در کشورهای درحال توسعه که با مشکلات نهادی^{۴۶} از جمله کیفیت پایین حکمرانی عمومی مواجه هستند بیشتر قابل مشاهده است. در حالی که تقویت ویژگی پاسخگویی و اثربخشی دولت، موجب بهبود نهادها (از جمله: حکمرانی عمومی) می‌شود و تمایل افراد را به پرداخت مالیات افزایش می‌دهد؛ زیرا حکمرانی عمومی مناسب، نظام مالیاتی قوی را به دنبال دارد. سه عنصر اصلی برای به وجود آمدن نظام مالیاتی مطلوب وجود دارد، که شامل: ۱- مشروعیت^{۴۷} دولت، ۲- تمایل مالیات‌دهندگان به پرداخت مالیات و ۳- کارایی دولت است. اعتمادی که در راستای ارتقای کیفیت حکمرانی در افراد جامعه پدیدار می‌شود موجب وصول به موقع درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد و این امر به تقویت ساختار اقتصادی منجر خواهد شد (اعجاز و احمد، ۲۰۱۰).

^{۴۶} Institutional

^{۴۷} Legitimacy



ضعف نهادهای کشورهای در حال توسعه موجب شده است که دولت‌ها نتوانند از میزان بالقوه ظرفیت مالیاتی برای تأمین مالی خود استفاده کنند و با توجه به بروز مشکلات حاکمیتی، دولت‌ها زمانی می‌توانند مالیات‌ها را به اندازه لازم جمع‌آوری نمایند که محیط نهادی در راستای ایجاد انگیزه بیشتر پرداخت‌کنندگان مالیاتی شکل گرفته باشد. طی چند دهه اخیر، بروز نارسایی‌ها در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی کشورها، باعث شده تا به نهادهای دخیل در تسهیل وصول درآمدهای مالیاتی توجه ویژه‌ای شود.

در این جریان فکری، کارایی و اثربخشی دولت مطرح شده است و دولت باید با ایجاد نهادهای کارآمد، محیطی مناسب را برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه فراهم کند. بنابراین، کیفیت حکمرانی^{۴۸} نیز به عنوان عامل مهم دیگری است که بر فرآیند رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. از دهه‌ی ۱۹۹۰، به نقش و کیفیت حکمرانی در الگوهای توسعه توجه بیشتری شده است.

بر این اساس، کیفیت حکمرانی و فساد^{۴۹} در مدیریت منابع عمومی، به عنوان دو عامل به هم پیوسته، بر عملکرد اقتصادی اثرگذار هستند. به عبارت دیگر، بهبود در ساختار حکمرانی و کنترل فساد، منجر به جلب اعتماد عمومی^{۵۰} به دولت، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و در نهایت بهبود عملکرد اقتصادی خواهد شد. در نتیجه، نهادهای مردم‌سالار^{۵۱} قوی و بهبود کیفیت حکمرانی دولت، از طریق اثرگذاری بر ساختار مخارج دولت، کاهش رانت دولتی و تسهیل روند تغییرات فناوری، می‌تواند باعث افزایش کارایی، رشد اقتصادی و بهبود عملکرد اقتصاد شود.

پس از تجارب گوناگون و پشت سر گذاشتن بحران‌های مختلف و تحولات فنی و فکری در چارچوب نظام اجتماعی عصر جدید و گسترش روند دموکراسی، ماهیت و نقش دولت هم دستخوش دگرگونی شد و موجب اصلاحات سازمانی، فرآیندی و کنش دولت در روند مدیریت توسعه گردید. از این رو، در دوره‌ی جدید، همچنان دولت نقش اصلی در راهبری توسعه را بر عهده دارد، اما در ساخت و ماهیت، کارکردهایش انعطاف‌پذیری‌هایی دارد (شورجی، ۱۳۹۵).

الگوی حکمرانی با کنش‌گری فعالانه‌ی نیروهای اجتماعی، تغییرات نگرشی، فرآیندی، ساختاری و بهینه‌سازی تصمیمات مطرح می‌شود (آکینتونده^{۵۲}؛ ۲۰۱۷). در الگوی حکمرانی عمومی در قالب قانون‌گرایی، شهروند محوری، اجرای قراردادها و توافق بین افراد، اندازه‌ی منطقی دولت و در کنار آن بهترین استفاده از منابع حکومت و اثربخشی قسمت‌های مختلف و در نهایت شفافیت اقدامات، راهبری می‌شود (چیمیزه^{۵۳}؛ ۲۰۱۶).

^{۴۸} Quality of governance

^{۴۹} Corruption

^{۵۰} Public Trust

^{۵۱} Democratic

^{۵۲} Akintunde

^{۵۳} Chimezie



حکمرانی عمومی اشاره به چیدمانی از نهادها و بازیگران اجتماعی دارد که جدای از حکومت، اما متعلق و وابسته به آن هستند. همچنین ظرفیت این شبکه‌ها برای انجام اموری که تحت سیطره دولت قرار نگرفته ولی به رسمیت شناخته شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد. در معنای مدیریت نوین عمومی که اشاره به ارتقای دیوان‌سالاری دولتی با الهام از شیوه‌های بخش خصوصی دارد، در معنای اقتصاد سیاسی جدید به تحول در روابط بین دولت، جامعه مدنی و بازار اشاره می‌کند (رودس^۴، ۲۰۰۰).

حکمرانی مجموعه‌ای از اقدامات فردی و نهادی، عمومی و خصوصی برای برنامه‌ریزی و اداره مشترک امور است و فرآیند مستمری از ایجاد تفاهم میان منافع متفاوت و متضاد است که در قالب اقدامات مشارکتی و سازگار حرکت می‌کند و شامل نهادهای رسمی و ترتیبات غیررسمی و سرمایه اجتماعی شهروندان است. به این ترتیب باید گفت مفهوم حکمرانی بر همیاری حکومت و جامعه مدنی مبتنی است. این مفهوم بر این اصل بنیادی استوار است که حکومت‌ها به جای آن که به تنهایی مسئولیت کامل اداره جامعه را در تمام سطوح آن بر عهده گیرند، بهتر است در کنار شهروندان، بخش خصوصی و نهادهای مردمی، به عنوان یکی از نهادها یا عوامل مسئول اداره جامعه محسوب شوند. با ورود شهروندان یا به مفهوم سازمان یافته‌تر آن، جامعه مدنی، به عرصه تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری، جریان اداره کشور از یک نظام اقتدارگرا و آمرانه به فرآیندی مردم‌سالار و مشارکتی تبدیل خواهد شد (بریت‌ویت، ۲۰۰۷).

از دیدگاه صاحب‌نظران، حکمرانی مشتمل بر تعامل میان سه بخش است:

۱) بخش عمومی یا همان نهاد سیاسی،

۲) بخش خصوصی یا نهاد اقتصادی،

۳) جامعه مدنی یا نهاد اجتماعی.

حکمرانی با سرشت چندگانه‌ی خود در حقیقت در جهت اجتماعی شدن بستر توسعه و برای حرکت به سوی یک توسعه‌ی همه‌جانبه و پایدار پیکربندی شده است. تعادل‌بخشی بین ارزش‌های متنوع و گرایش‌های متفاوت و از بین بردن جنبه‌های ناسازگار عرصه‌ی اجتماعی ماهیت اصلی این الگوست (تفضیلی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، در حکمرانی، رکن جامعه‌ی مدنی در ارتباط نزدیک با دو بخش دیگر، زمینه‌ی بهبود عملکرد اقتصادی جامعه از قبیل رشد و توسعه‌ی اقتصادی و بهبود عملکرد نظام مالیاتی را فراهم می‌کند.

بنا به آنچه اشاره شد، برای بررسی پدیده تمکین مالیاتی تاکنون جنبه‌های گوناگونی مورد بررسی قرار گرفته و در پژوهش‌های بسیاری به مطالعه آن پرداخته‌اند. اما دو نکته مهم مورد توجه و تأکید این نوشتار قرار دارد که ضرورت انجام آن را نمایان می‌کند. نخست آنکه علی‌رغم وجود دیدگاه جدایی علم از اجتماع و مسیرهای متفاوت هر یک که به اشتباه توسط برخی مطرح می‌شود، علوم و به ویژه علوم اجتماعی باید در خدمت جامعه باشند، نه اینکه هر کدام به تنهایی مسیر خود را در پیش گیرند. حال اگر مسئله‌ای اجتماعی با وجود تحقیقات و پژوهش‌های انجام شده همچنان حل نشده

^۴ Rhodes



باقی مانده باشد، قطعاً بخشی از مشکل را باید در پژوهش‌های دانشگاهی مرتبط با آن جست‌وجو کرد؛ نه صرفاً در جامعه. به عنوان مثال اگر نظریه دیوان‌سالاری^{۵۵} ماکس وبر^{۵۶} در کشورهای نظیر آلمان و انگلستان موجب کارایی نظام اداری (هدف اصلی دیوان‌سالاری) شده است، چرا در کشور ما موجب کندی و عدم کارایی است. آیا مشکل از علم است یا مشکل از عدم فهم اجتماع توسط عالمان وطنی است؟ ویر با توجه به شرایط اجتماعی و فرهنگی کشور آلمان و برای حل مشکل نظام اداری آن (عدم کارایی) راه حل ارائه داد و همین راهکار موجب حل مشکل و دستیابی به کارایی شد. حال در شرایطی که در جامعه ما مسائلی همچون تمکین مالیاتی حل نشده آیا می‌توان گفت بدون توجه به این مسئله در پی گسترش مرزهای علوم اجتماعی، به دنبال حل مسائل روز سایر کشورهای جهان حرکت کنیم؟

اکثر پژوهش‌ها در زمینه ارتقای تمکین مالیاتی با نگاه تئوری‌های سازمانی و در سطح خرد مورد بررسی قرار گرفته‌اند. با مرور ادبیات و پیشینه پژوهش‌های پیرامون تمکین مالیاتی فهرستی از عوامل مختلف استخراج و ارائه شد، که عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، مدیریتی و نهادی را بر تمکین مالیاتی تأثیرگذار نشان می‌دادند. به همین منظور این پژوهش با تکیه بر الگوی حکمرانی و با تأکید بر زیر نظام جامعه مدنی، به دنبال معرفی نگاهی نوین و بدیع برای حل مسئله تمکین مالیاتی خواهد بود. لذا نوآوری این مطالعه از جهت نظری در زاویه نگاه **نهادی** به متغیر تمکین مالیاتی است که قصد دارد در سطح اجتماعی به بررسی موضوع پردازد.

با این اوصاف اولویت، اهمیت و ضرورت ارائه راهکار برای حل مسائل مبتلابه جامعه همچون تمکین مالیاتی یش از پیش پررنگ و اساسی خواهد بود. به همین منظور با تکیه بر الگوی حکمرانی عمومی و با تأکید بر اهمیت نقش زیرنظام (نهاد) **جامعه مدنی** به دنبال نگاهی جامع و گسترده برای حل مسئله است. زیرا تا کنون در کمتر پژوهشی به نقش و اهمیت جامعه مدنی در افزایش تمکین مالیاتی به عنوان عنصر اثرگذار بر روندها و فرآیندها پرداخته شده است.

روش پژوهش

در این پژوهش بنا به ماهیت اکتشافی آن، از روش «تحلیل مضمون»^{۵۷} یا «تحلیل تم» استفاده شده است. روش تحلیل مضمون هم راهنمای چگونگی جمع‌آوری داده‌های پژوهشی و هم ابزار شکلی تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش است. از آنجا که در این تحلیل، هدف اصلی بررسی نقش نهاد جامعه مدنی در بهبود تمکین مالیاتی است، در بررسی عمیق و شناخت موضوع علاوه بر مبانی نظری، از مصاحبه‌های عمیق با خبرگان^{۵۸} استفاده شد. در این رویکرد کیفی روش نمونه‌گیری هدفمند^{۵۹} در قالب مدل گلوله‌برفی^{۶۰} مورد توجه قرار گرفته است.

^{۵۵} Bureaucracy

^{۵۶} Max Weber

^{۵۷} Thematic Analysis

^{۵۸} Experts

^{۵۹} Purposeful Sampling

^{۶۰} Snowball Sampling



جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری^{۶۱} پژوهش شامل دو بخش مجزا است: بخش اول: جامعه علمی- دانشگاهی؛ شامل خبرگان، پژوهشگران مُشرف به موضوع و اندیشه‌ورزان^{۶۲}؛ و بخش دوم: مدیران اجرایی- اداری، شامل: متخصصان، مسئولان، کارشناسان و محققان شاغل در نظام مالیاتی. برای شناسایی این افراد ابتدا از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند و در ادامه از شیوه گلوله برفی استفاده شد. در بخش نمونه‌گیری هدفمند ابتدا تعدادی معیار برای انتخاب افراد تعیین گردید. از جمله معیارهای انتخاب هر فرد برای مصاحبه شامل **خبره شاخص** (با معیارهایی همچون سابقه پژوهش، چاپ مقاله و سابقه تدریس در زمینه مالیات و تمکین مالیاتی) و **مدیر شاخص** (با معیارهایی از قبیل سابقه مدیریتی، جایگاه شغلی، اشراف تخصصی و ارتباط شغلی در سازمان امور مالیاتی) بود. لازم به ذکر است که در روش گلوله برفی شناسایی خبره‌ها تا دستیابی به اشباع نظری^{۶۳} ادامه یافت.

آمار فراوانی مصاحبه‌شوندگان بر اساس شاخص‌های تعیین خبرگان

ردیف	شاخص خبرگی	فراوانی	درصد
۱	صاحب‌نظر دانشگاهی	۷	۴۱.۱
۲	مدیر مالیاتی	۶	۳۵.۴
۳	مدیر مالیاتی و صاحب‌نظر دانشگاهی	۴	۲۳.۵
	جمع	۱۷	۱۰۰

روش گردآوری اطلاعات

مصاحبه^{۶۴} یکی از روش‌های جمع‌آوری اطلاعات است که در آن به صورت حضوری یا غیرحضوری از افراد یا گروهی از آنان پرسش می‌شود. نکته مهم آن است که سؤالات مصاحبه از پیش اندیشیده شده و مشخص شد. آنچه مصاحبه را به صورت‌های مختلف طبقه‌بندی می‌کند میزان انعطاف‌پذیری آن و یا نحوه اجرای آن است. مصاحبه را یکی از روش‌هایی دانسته‌اند که امکان دریافت پاسخ در آن بیش از روش‌های دیگر است، زیرا در هنگام مصاحبه امکان تحریک آزمودنی برای دادن پاسخ وجود دارد و نیز می‌توان در صورت ابهام با توضیح موضوع را روشن ساخت.

در این پژوهش از مصاحبه‌ی نیمه ساختاریافته استفاده شد. مصاحبه‌ی نیمه ساختاریافته یکی از معمول‌ترین انواع مصاحبه است که در تحقیقات کیفی اجتماعی مورد استفاده واقع می‌شود. این نوع مصاحبه بین دو حد نهایی ساختاریافته و بدون ساختار قرار می‌گیرد که گاهی به آن مصاحبه عمیق هم می‌گویند که در آن از تمام پاسخگوها سؤال‌های مشابهی

^{۶۱} Statistical Society

^{۶۲} Thinkers

^{۶۳} Theoretical Saturation

^{۶۴} Interview



پرسیده می‌شود، اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که مایل‌اند ارائه دهند، در این مورد مسئولیت رمزگردانی پاسخ‌ها و طبقه‌بندی آن‌ها بر عهده پژوهشگر است. سعی بر آن بود که سؤالات طرح شده بر اساس چارچوب مفهومی پژوهش طرح و مأخوذ از سؤال اصلی پژوهش باشند. روابط پیوسته میان این سؤالات باعث می‌شود که دانش ضمنی^{۶۵} (برای مثال تجربه) مصاحبه‌شونده به صورت صریح تری مشخص شود.

روش‌های تحلیل داده‌ها

فرآیند تحلیل داده‌ها با روش کیفی و بهره‌گیری از استراتژی تحلیل مضمون صورت گرفت. این فرآیند زمانی آغاز می‌شود که پژوهشگر، داده‌ها را مطالعه کرده و با آن‌ها آشنا شده باشد. همچنین فهرستی اولیه از ایده‌های موجود در داده‌ها و نکات جالب آن‌ها تهیه کرده باشد؛ لذا این مرحله مستلزم ایجاد کدهای اولیه از داده‌ها است. در این گام، از کدها برای تقسیم داده‌های متنی به قسمت‌های فهمیدنی و استفاده‌پذیر مانند بند، عبارت، کلمه یا سایر معیارهایی که برای تحلیل خاص لازم است استفاده می‌شود. کدهای موجود در چارچوب کدگذاری، باید حد و مرز کاملاً مشخص و تعریف شده‌ای داشته باشد به گونه‌ای که تغییرپذیر و یا تکراری نباشد. همچنین، کدها باید محدود به قلمروی پژوهش باشد و به طور روشن بر موضوع، تمرکز داشته باشد تا از کدگذاری هر جمله از متن اصلی، اجتناب شود. این گام به لحاظ تفسیری حائز اهمیت است؛ اما تا این مرحله تکمیل نشده باشد نمی‌توان وارد مرحله بعد شد (کلارک و همکاران، ۲۰۱۵).

پس از کدگذاری توصیفی نوبت به کدگذاری تفسیری می‌رسد. مراد از کدگذاری تفسیری استخراج مضامین سازنده است که از خوشه‌بندی مضامین پایه، استخراج می‌شود و در قالب مضامین ارائه می‌شود. برای گزارش قالب مضامین از نرم‌افزار «مکس کیودا»^{۶۶} استفاده خواهد شد. «مکس کیودا» یک نرم‌افزار حرفه‌ای برای تجزیه و تحلیل داده‌های ترکیبی و کیفی است.

گام سوم، وقتی شروع می‌شود که همه داده‌ها، کدگذاری اولیه و گردآوری شده باشد و فهرستی طولانی از کدهای مختلف در مجموعه داده‌ها، شناخته شده باشد. در این گام که به تحلیل در سطح کلان‌تر از کدها تمرکز دارد کدهای مختلف در قالب مضامین مرتب می‌شود و همه داده‌های کد گذاشته مرتبط با هر یک از مضامین، شناخته و گردآوری می‌شود. اساساً در این مرحله، کدها تجزیه و تحلیل می‌شود و به نحوه ترکیب و تلفیق کدهای مختلف جهت تشکیل مضمون پایه توجه می‌شود.

در این مرحله ممکن است مجموعه‌ای از کدها به هیچ مضمونی اختصاص پیدا نکند و یا ممکن است از برخی کدها صرف‌نظر شود. برای چنین کدهایی می‌توان از مضمون «سایر» (تثبیت نشده) به‌طور موقت استفاده کرد تا در صورت بررسی مجدد، جایگاه مناسب آن‌ها در قالب مضامین تعیین شود. با بررسی مجدد و پالایش بیشتر مضامین، سعی می‌شود

^{۶۵} Tacit knowledge

^{۶۶} MAXQDA



تا مضامین، به اندازه کافی، خاص، مجزا و غیر تکراری و نیز به اندازه کافی، کلان باشد تا مجموعه ایده‌های مطرح شده در بخش‌هایی از متن را شامل شود. این امر باعث کاهش داده‌ها به مجموعه‌ای از مضامین مهم پذیرفتنی و کنترل‌پذیر می‌شود که مبین چکیده و خلاصه‌ای از متن اصلی است. در این گام می‌توان از ماتریس مضامین و تحلیل مقایسه‌ای نیز استفاده کرد.

گام چهارم وقتی شروع می‌شود که پژوهشگر، مجموعه‌ای از مضامین را پیشنهاد داده و بخواهد آن‌ها را پالایش کند. در این پژوهش روش تحلیل مورد استفاده در تحلیل مضمون، «شبکه مضامین»^{۶۷} است.

شبکه مضامین یکی از روش‌های موجود در تحلیل مضمون است که آترید-استرلینگ^{۶۸} (۲۰۰۱)، آن را توسعه داده است. آنچه شبکه مضامین عرضه می‌کند نقشه‌ای شبیه تارنما به مثابه اصل سازمان دهنده و روش نمایش است. شبکه مضامین، بر اساس روندی مشخص، **مضامین پایه**^{۶۹} (کدها و نکات کلیدی متن)، **مضامین سازنده**^{۷۰} (مضامین به دست آمده از ترکیب و تلخیص مضامین پایه) و **مضامین فراگیر**^{۷۱} (مضامین عالی دربرگیرنده اصول حاکم بر متن به مثابه کل) را نظام‌مند می‌کند؛ سپس این مضامین به صورت نقشه‌های شبکه تارنما، رسم و مضامین برجسته هر یک از این سه سطح همراه با روابط میان آن‌ها نشان داده می‌شود. برخلاف روش قالب مضامین، شبکه‌های مضامین به صورت گرافیکی و شبیه تارنما نشان داده می‌شوند تا تصور وجود هر گونه سلسله‌مراتب در میان آن‌ها از بین برود، باعث شناوری مضامین شود و بر وابستگی و ارتباط متقابل میان شبکه تأکید شود. برخلاف روش‌های تحلیلی مانند قالب مضامین که معمولاً در تحقیقاتی به کار می‌رود که تعداد متون و داده‌های آن‌ها زیاد باشد (مثلاً ۱۰ تا ۳۰ منبع)، روش شبکه مضامین را می‌توان برای مطالعاتی مانند پژوهش حاضر که تعداد داده‌ها و متون در آن کم هستند به کار برد. مضامین شناخته، منبع اصلی تشکیل شبکه‌های مضامین است. طی این گام، مشخص خواهد شد که برخی مضامین پیشنهاد شده، واقعاً مضمون نیستند (مثلاً اگر داده‌های کافی وجود نداشته باشد و یا داده‌های آن، خیلی متنوع باشد)، برخی مضامین با همدیگر هم پوشانی دارد (مثلاً اگر دو مضمون جدا، یک معنی و مفهوم داشته باشد و باهم، مضمون واحدی، تشکیل دهند) و ممکن است لازم باشد سایر مضامین به مضامین جداگانه‌ای تفکیک شود. همگونی درونی و فقدان همگونی بیرونی را که پتون^{۷۲} (۱۹۹۰) به عنوان عوامل دوگانه قضاوت درباره مضامین، پیشنهاد کرده است می‌توان در اینجا به کار برد. داده‌های درون هر مضمون باید به لحاظ معنی و مفهوم، باهم انسجام و همخوانی داشته باشد و در عین حال باید تمایزات واضح و مشخصی میان مضامین مختلف وجود داشته باشد (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰).

مهم این است که پژوهشگر بتواند مضامین شناخته را به روشنی تعریف کند که چه هستند و چه نیستند. یک روش برای آزمون تعریف مضامین، این است که آیا می‌توان گستره هر مضمون را در قالب دو جمله بیان کرد. اگر نشد، ممکن

^{۶۷} Theme Network

^{۶۸} Attride-Stirling

^{۶۹} Basic Themes

^{۷۰} Organizing Themes

^{۷۱} Global Themes

^{۷۲} Patton



است لازم باشد آن مضمون، بیشتر تعدیل شود. پژوهشگر در این مرحله باید به مضامین خود، عنوان مشخصی بدهد و نام‌هایی را که در تحلیل نهایی خود می‌خواهد بیاورد ذکر کند. هر مضمون باید دارای نام مختصر و موجزی باشد تا به ذهن خواننده القا کند که آن مضمون درباره چه چیزی است.

گام ششم، وقتی آغاز می‌شود که مجموعه کاملی از مضامین نهایی، فراهم شده باشد. در این مرحله، تحلیل و تدوین گزارش نهایی پژوهش، صورت می‌گیرد. هدف از نوشتن تحلیل مضمون این است که حکایت کامل و پیچیده موجود در داده‌ها، به گونه‌ای بیان شود که خواننده درباره اعتبار و صلاحیت تحلیل پژوهشگر، متقاعد شود. مهم این است که تحلیل، حکایت مختصر و منسجم و منطقی و غیر تکراری و جالب برآمده از داده‌ها را در قالب مضامین، عرضه کند. گزارش، باید شواهد کافی و مناسبی درباره مضامین موجود در داده‌ها فراهم کند و داده‌های کافی برای هر مضمون، عرضه شود.

در آخرین گام، استنتاج‌های همه شبکه‌ها، همراه با نظریه‌های مرتبط با آن‌ها، به‌طور خلاصه، برای تبیین مضامین، مفاهیم، الگوها و ساختارهای برجسته به‌دست آمده از متن استفاده می‌شود. هدف از این کار، بررسی مجدد سؤالات پژوهش و علایق نظری نهفته در آن‌ها است تا با بحث و بررسی عمیق الگوهای به‌دست آمده از تشریح متن، به سؤالات اصلی پژوهش پاسخ داده شود.

یافته‌های پژوهش

یکی از پایه‌های اصلی هر مطالعه تجزیه و تحلیل اطلاعات می‌باشد که به عنوان قسمتی از فرآیند پژوهش علمی باید انجام شود و از آن برای کنترل و هدایت همه فعالیت‌های پژوهشی تا رسیدن به نتیجه مطلوب استفاده می‌شود. داده‌هایی که در فرآیند پژوهش گردآوری می‌شوند، معمولاً شامل: مفاهیم، جملات، عبارات یا اعداد فاقد معنا هستند که پژوهشگر با استفاده از «تفسیر^{۷۳}» و «آمار^{۷۴}» سعی در معنادار کردن آن‌ها دارد و برای تحقق اهداف پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های این پژوهش با روش تحلیل مضمون مورد بررسی و تبیین قرار می‌گیرد و نتایج آن بیان خواهد شد.

در گام اول اقدام به پیاده‌سازی فایل صوتی مصاحبه‌ها در قالب داده‌های متنی شد. سپس متن مصاحبه‌ها مورد بررسی قرار گرفت و برای هر یک از مصاحبه‌ها جدولی ترسیم شد که در آن قطعه‌هایی از متن مصاحبه که مرتبط با مفهوم تمکین مالیاتی بود به همراه کد تخصیص داده شده به آن در جدول نوشته شد. پس از ثبت اطلاعات حاصل از مصاحبه‌ها، اقدام به کدگذاری باز متون مورد نظر شد. استخراج مضامین اولیه از متون، با مطالعه متن و تفکر و تعمق بر روی آن آغاز می‌شود. در این گام نقش محوری در عمل کدگذاری با پژوهشگر است، که وقت گیرترین و در عین حال مهم‌ترین بخش تحلیل مضمون به شمار می‌رود. در این فرآیند، پژوهشگر شخصاً گزینش عبارات، جملات و

^{۷۳} Interpretation

^{۷۴} Statistics



کلیدواژه‌ها و همچنین انتصاب کد به هریک از آن‌ها را بر عهده دارد. این کدها باید گویا و مبین عبارات گزینش شده باشند. پیش‌تر نیز اشاره شد که در صورت استفاده از بستر نرم‌افزاری برای امر کدگذاری، نقش آن‌ها صرفاً محدود به ابزار تسهیل و کمک به تسریع کدگذاری است.

در گام بعد متن هریک از بخش‌های مجزا شده مورد مطالعه قرار گرفته و کدهای اولیه شناسایی شدند. این کدها نشان‌دهنده تفسیر پژوهشگر از مضمون صریح موجود در متن یا معانی مستتر در آن است که ممکن است مورد نظر مصاحبه‌شونده بوده است. مداخلات در این سطح از تحلیل توسط پژوهشگر مستلزم شناخت عمیق از بافت و زمینه مصاحبه و توجه به سایر عناصر وابسته به این بافت است که موجب ارائه تحلیل دقیق‌تر از هدف و منظور گوینده خواهد شد. در ادامه کدهای استخراج‌شده بارها و بارها مورد بازبینی، تجدیدنظر و بررسی قرار گرفت. این بررسی‌ها به «کشف مضامین غنی‌تر» و «اصلاح و بهبود کدهای استخراج‌شده» منجر گردید.

در مرحله دوم یعنی ساختن مضامین سازنده، مجموع کدهای توصیفی حاصل از مرحله اول در دسته‌های مرتبط به هم قرار گرفتند، در مجموع ۹ مضمون پایه در این مرحله به‌دست آمد که در ادامه و قسمت‌های بعدی با استفاده از آن‌ها به ساختن مضامین سازنده و فراگیر اقدام خواهد شد. در ادامه مضمون فراگیر، مضامین سازنده و مضامین پایه تشکیل‌دهنده هر یک از مضامین سازنده ذکر شده است.

جدول نهایی مضامین پایه و مضامین سازنده تشکیل‌دهنده مضمون فراگیر

فراگیر	سازنده	پایه
جامعه مدنی	تعالی	آگاهی و اقناع اجتماعی / ارتقای سرمایه اجتماعی / اصلاح ساختارها
	مشارکت	قدرت لابی‌گری / مشارکت اجتماعی / نقش نهادهای مدنی
	اندیشه	اندیشکده تخصصی / اندیشکده مستقل / پژوهش و آزاداندیشی

بحث و نتیجه‌گیری

آخرین مرحله در پژوهش‌های علمی نتیجه‌گیری و بررسی راه‌حل‌ها و ارائه پیشنهادها نظری و کاربردی است. کلیه فعالیت‌های صورت گرفته در یک پژوهش زمانی ارزشمند خواهند بود که نتایج صحیح و کاربردی از آن به‌دست آمده و با تحلیل صحیح آن‌ها زمینه ارائه پیشنهادها دقیق و علمی فراهم گردد.

این پژوهش با هدف گره‌گشایی از عدم تمکین مالیاتی در کشور با استفاده از تبیین نقش جامعه مدنی طراحی شد. پس از مطالعه مبانی نظری ملاحظه شد که در برداشت از مفهوم جامعه مدنی اتفاق نظر وجود ندارد. فلاسفه گوناگون از ارسطو تا فرگوسن و هگل و مارکس و گرامشی و روسو و لاک و هابز اشاراتی به این مفهوم داشته‌اند. گاه به مفهوم دولت و زمانی به مفهوم جامعه متمدن، دوره‌ای به علایق طبقاتی و اجتماعی و دوره‌ای به عنوان مرکز تشکیل قدرت



ایدئولوژیک یا هژمونی فکری لقب گرفت. گاهی تا حد یک آرمان‌شهر بالا رفت و گاه به فضای حائل میان دولت و خانواده تقلیل یافت. اما امروزه جامعه مدنی، حوزه‌ای از روابط اجتماعی فارغ از دخالت مستقیم دولت و مرکب از نهادهای عمومی و گروهی است. جامعه مدنی عرصه قدرت اجتماعی است در حالی که دولت عرصه قدرت سیاسی و بخش خصوصی عرصه قدرت اقتصادی است.

در عصر حاضر، که میدان تعارض، تضاد و تقابل نیروهاست، این جامعه مدنی است که به تفاهم و مشارکت و تعالی می‌اندیشد و در پی ایجاد مسیری برای گذر از ناهمواری‌هاست. مالیات به علت اصالت اجبارگونه و زمخت خود همواره زمینه‌ساز تعارض و تقابل نهادها است اما اندیشیدن در مسیر سوم، گامی جدید در راه پر فراز و نشیب پیش روست. دستاورد نوآورانه و بدیع این پژوهش به شناسایی این مسیر جدید کمک می‌کند. راهی نو برای حل مشکل تاریخی و ص달ته نهادی عدم تمکین مالیاتی را پیش رو می‌گذارد.

این بخش از نهاد حکمرانی با مؤلفه‌های «مشارکت»، «تعالی» و «اندیشه» شناسایی شد. هر چند در ابتدای پژوهش گمان بر این بود به علت عدم برقراری ارتباط ذهنی جامعه با تجربه تاریخی و ساختاری در زمینه نقش جامعه مدنی برای تمکین مالیاتی، این نهاد دستخوش تغییرات فراوان شود، اما رفته‌رفته در طول پژوهش اهمیت و نقش جامعه مدنی به خوبی توسط مصاحبه‌شوندگان ادراک و پررنگ‌تر شد. به گونه‌ای که منجر به یافتن افق جدیدی برای حل مسئله عدم تمکین مالیاتی خواهد شد. در تبیین راهکارهای نهادی برای ارتقای تمکین مالیاتی ضروری است سه بُعد مهم در این عامل شامل: تعالی، مشارکت و اندیشه به طور کامل معرفی و تشریح شوند.

برای بُعد تعالی سه مؤلفه، آگاهی و اقناع اجتماعی، ارتقای سرمایه اجتماعی و اصلاح ساختارها پیش‌بینی شدند. به عبارت دیگر خبرگان معتقدند نقش جامعه مدنی در تعالی اجتماعی با عبور از مسیر آگاه‌سازی آحاد جامعه و با بهره‌برداری از سرمایه اجتماعی بر مالیات اثرگذار خواهد بود. آگاهی‌بخشی و اقناع اجتماعی در خصوص مسئله مالیات در جامعه و نقش آن در حل مشکلات جامعه و همچنین تلاش برای اصلاح ساختارهای مرتبط با نظام مالیات‌ستانی شامل: فرآیند تقنین، اجرا و دادرسی مالیاتی از مهم‌ترین نقش‌های جامعه مدنی در حوزه تمکین مالیاتی است.

با این تعبیر باید کمک به اصلاح ساختارهای کلان اجتماعی، اقتصادی و مالیاتی برای تحقق این هدف مدنظر قرار گیرند. نکته جدید دیگر اینکه مبحث تجدید ساختار در نظام مالیاتی در پژوهش‌های گذشته برای بخش عمومی موضوعیت داشته است. اما خبرگان پژوهش با دیدی وسیع و عمیق این نقش را برای جامعه مدنی تعریف نمودند. شاید یکی از علل این موضوع درک و شناخت سازوکار پیچیده و دشوار اصلاح ساختارها در سطح حاکمیت باشد که به علت تضاد منافع آشکار و پنهان منابع قدرت، امکان وقوع این امر را از مسیرهای سنتی در دسترس ندیده است. لذا تحقق این هدف را با ورود نیروی سوم خارج از بخش عمومی که امکانات و قدرت لازم برای این مهم را در اختیار دارد امکان‌پذیر می‌داند.



در بُعد مشارکت نیز قدرت لایبی‌گری، مشارکت اجتماعی و نقش نهادهای مدنی دارای تأثیر شناسایی شدند. جامعه مدنی با استفاده از قدرت لایبی‌گری در نهادهای دیگر مانند تأثیر بر رأی نمایندگان مجلس یا حضور در نهادهای تصمیم‌گیری و حتی اجرایی می‌تواند نقش نهادهای مدنی را در افزایش تمکین مالیاتی پررنگ و ماندگار کند. اما شاید ملموس‌ترین و جالب‌ترین بخش از مؤلفه‌های استخراج شده مربوط به شناسایی خلاء وجود اندیشکده‌ای مستقل و تخصصی در حوزه مالیات بود. این مؤلفه‌ها با بُعد اندیشه معرفی شدند. به آن معنی که ضرورت وجود اندیشکده‌ای که به پژوهش و آزاداندیشی در این موضوع پردازد و با حفظ استقلال مالی و اداری خود بتواند به عنوان بخشی از نهادهای جامعه مدنی در امر تمکین مالیاتی مؤثر واقع شود، کاملاً درک شده است. ایجاد و توسعه اندیشکده تخصصی حوزه مالیات که به صورتی مستقل از بخش خصوصی و بخش عمومی اداره و هدایت شود، می‌تواند واجد همه کارکردهای برشمرده برای نهاد جامعه مدنی در خصوص مالیات باشد. این مجموعه با تمرکز بر پژوهش و آزاداندیشی در حوزه کارکردها و وظایف نظام مالیاتی می‌تواند علاوه بر انجام وظایف اندیشه‌ای به عنوان مرجعی برای حل تعارض میان نهادهای دیگر عمل کند. توسعه زیرساخت‌های فکری و نظری در خصوص مسائل نظام مالیاتی و ایجاد بدیل‌های کافی و متقن که برآیند دغدغه‌ها و نظرات متولیان و مخاطبان مالیات‌ستانی باشد، صرفاً از بطن نهاد متشکل از جامعه مدنی میسر خواهد بود.

توصیه سیاستی

اگر بپذیریم مالیات، معمار آینده کشور است و اگر مالیات را نه فقط یک اهرم مالی در سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها، بلکه نبض تپنده‌ی شریان‌های توسعه در کشور بدانیم و همچنین اگر قبول کنیم از ایجاد تعادل در توزیع ثروت گرفته تا تأمین بودجه پروژه‌های زیرساختی، از مبارزه با فساد اقتصادی تا تشویق سرمایه‌گذاری‌های نوآورانه، همه و همه در گرو یک نظام مالیاتی کارآمد و هوشمند است؛ آنگاه درمی‌یابیم که تحقق این اهداف و ضرورت‌های امروز جامعه، بدون پژوهش‌های عمیق، تحلیل‌های دقیق و ایده‌های خلاقانه برای ارائه به نظام سیاست‌گذاری مالیاتی میسر نخواهد شد. چالش‌های گوناگونی همچون: درآمدهای از دست رفته در اثر فرار مالیاتی، اهمیت دستیابی به عدالت مالیاتی و مطالبه عمومی برای شفافیت اقتصادی و صدها مسئله بزرگ و کوچک دیگر، دولت‌ها را در گردابی از مسائل بی‌انتها گرفتار کرده است. آیا با این وجود همچنان می‌توان با روش‌های گذشته به این مسائل پاسخ داد؟ شاید زمان آن رسیده تا با دیدگاهی نو و رویکردی پژوهش‌محور به این دغدغه‌ها رسیدگی شود. پیچیدگی روزافزون نظام مالیاتی و تأثیر عمیق آن بر اقتصاد کشور، ضرورت وجود نهادی متخصص و مستقل برای تحلیل، پژوهش و ارائه راهکارهای نوآورانه را بیش از پیش آشکار می‌کند. اینجا است که اهمیت راه‌اندازی اندیشکده^{۷۵} تخصصی در حوزه مالیات نه به صورت یک نهاد اداری خشک و رسمی بلکه به صورت یک «آزمایشگاه تحلیل و بررسی ایده» و مکانی برای تبادل افکار، بررسی داده‌ها

^{۷۵} Think Tank



و خلق روش‌های نوین عمل می‌کند. در چنین محیطی پویا، متخصصان مالیاتی، اقتصاددانان، حقوقدانان و جامعه‌شناسان گرد هم می‌آیند تا با نگاهی جامع و چندبعدی به گره‌گشایی از مسائل مالیاتی بپردازند. این اندیشکده با استفاده از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی موجود و با جذب و حتی تربیت نخبگان و کارشناسان برجسته، قادر خواهد بود به یک مرجع معتبر و تأثیرگذار در حوزه مالیات در کشور تبدیل شود. این شبکه انسانی، یک سرمایه ارزشمند برای نظام تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری مالیاتی خواهد بود.

البته چند سالی است در جامعه دانشگاهی و خصوصاً مدیران کوچ کرده از دانشگاه به دولت، تب ایجاد اندیشکده و اندیشه‌ورزی بالا رفته است! به همین سبب شاهد رشد قاج گونه و گاه شگفت‌انگیز اندیشکده‌ها هستیم. با این حال فارغ از اینکه اساساً کارکرد اندیشکده‌ها در دنیا با ایران چه تفاوت‌هایی دارد، اما نفس توجه به لزوم ایجاد بستری برای مطالعه و اندیشیدن در خصوص مسائل گوناگون کشور، امری پسندیده و مطلوب است. به هر حال تعدد اندیشکده‌ها به خودی خود مثبت یا منفی ارزیابی نمی‌شود، بلکه کیفیت گزارش‌های سیاستی^{۷۶} است که عیار کار و اهمیت سیاست‌پژوهی و اندیشه‌ورزی را نشان می‌دهد. در این شرایط با نگاهی به فهرست بلند اندیشکده‌های تأسیس شده در ایران مشاهده می‌شود که متأسفانه هیچ اندیشکده‌ای به صورت تخصصی برای مباحث مهم و اساسی مالیات و مسائل پیرامون آن وجود ندارد؛ هرچند اندیشکده‌ها و پژوهشکده‌هایی مانند: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، پژوهشکده امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، اندیشکده اقتصاد مقاومتی، اندیشکده کسب و کار شریف، مرکز طراحی حکمرانی نرم سامان (فطن)، اندیشکده ایتان و ... گزارش‌ها، توصیه‌نامه‌های سیاستی و مقالات تخصصی قابل توجهی در زمینه سیاست‌های مالیاتی ارائه داده‌اند، ولی به هر حال این حوزه بسیار حرفه‌ای و حساس که به نوعی شالوده‌ی روابط میان حاکمیت و مردم است، همچنان فاقد «مغز متفکر منفصل» باقی‌مانده است. علاوه بر این، در نظام دیوان‌سالاری بخش عمومی، مراجعی مانند: «معاونت سیاست‌گذاری و راهبری اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی»، «شورای عالی مالیاتی» و به ویژه «مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی» همواره مشغول بررسی و مطالعه سیاست‌های مالیاتی بوده و به نوعی نقش «مغز متفکر متصل» را ایفا نموده‌اند. اما با بررسی این ساختارها درمی‌یابیم که ذی‌نفعان و نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی کشور، بر اساس مدل‌های مشهور «حکمرانی عمومی»^{۷۷}، شامل سه نهاد اصلی: «بخش عمومی»، «بخش خصوصی» و «جامعه مدنی» است؛ که به نوبه خود در فضای سیاست‌گذاری و اجرای سیاست‌های مالیاتی ایفای نقش می‌کنند. با این وجود در ساختارهای موجود سیاست‌گذاری مالیاتی خلاء فضایی برای مداخله‌ی دو نهاد «بخش خصوصی» و «جامعه مدنی» به شدت احساس می‌شود. بنابراین چاره‌ی کار را باید در همان اندیشکده‌ی ویژه سیاست‌گذاری مالیاتی جست‌وجو کرد که با روحیه‌ی تعاملی و مشارکت‌جویی توأم با تحول‌خواهی و مطالبه‌گری، به صورت مستقل از محیط دیوان‌سالاری اجرایی به مسائل چندوجهی ناشی از منافع متضاد ذی‌نفعان گوناگون بیندیشد. نکته مهم در بحث استقلال این است که به هیچ وجه نباید از لحاظ فنی و تجربی، اندوخته گران‌سنگ سالیان گذشته‌ی

^{۷۶} Policy Paper

^{۷۷} Public Governance



نظام مالیاتی کشور نادیده گرفته شود، بلکه در عین استقلال مالی و اداری اندیشکده از بخش عمومی، می‌بایست کاملاً متکی به تجربیات و پشتوانه‌ی سال‌ها آزمون و خطای اجرای سیاست‌ها در نظام مالیاتی کشور عمل نماید. به عبارت دیگر اندیشکده می‌تواند صدایی مستقل و بی‌طرف ولی دغدغه‌مند و درد آشنا در فضای سیاست‌گذاری مالیاتی باشد که اعتماد عمومی نهادهای دخیل در حکمرانی را جلب کرده و کیفیت تصمیم‌گیری را ارتقا دهد.

اندیشکده مالیاتی، گامی بلند در راستای بهبود کارایی نظام مالیاتی و شفافیت در فرآیندهای مالیاتی کشور خواهد بود. این اندیشکده، با گردهم آوردن نخبگان و متخصصان برجسته حوزه مالیات، می‌تواند نقش مؤثری حداقل در موارد زیر ایفا کند:

- ۱) تدوین سیاست‌های مالیاتی کارآمد: با ارائه‌ی تحلیل‌های داده‌محور و پژوهش‌های علمی، سیاست‌گذاران را در تدوین سیاست‌های مالیاتی اثربخش یاری دهد.
- ۲) افزایش شفافیت و کاهش فرار مالیاتی: با ارائه راهکارهای نوین و بررسی دقیق نقاط ضعف سیستم کنونی، به کاهش فرار مالیاتی و افزایش شفافیت مالی کمک کند.
- ۳) ارتقاء عدالت مالیاتی: با بررسی دقیق تأثیر مالیات بر اقشار مختلف جامعه، به بهبود عدالت مالیاتی در کشور کمک کند.
- ۴) آموزش و ارتقاء دانش مالیاتی: با برگزاری دوره‌ها، کارگاه‌ها، سمینارها و انتشار مقالات پژوهشی و گزارش‌های سیاستی، دانش مالیاتی را در جامعه گسترش دهد.

اندیشکده مالیات فضایی را فراهم می‌کند که در آن، مفروضات و الگوهای قدیمی مالیاتی به چالش کشیده می‌شوند. این تفکر انتقادی، سنگ بنای نوآوری است. در این محیط، سؤالات اساسی مطرح می‌شوند: آیا ساختار فعلی مالیاتی، عدالت را به ارمغان آورده است؟ آیا مالیات‌ها به درستی به رشد اقتصادی کمک می‌کنند؟ آیا سازوکارهای کنونی برای مقابله با فرار مالیاتی، کافی هستند؟ این پرسش‌های بنیادین، به پاسخ‌های پژوهش‌محور نیازمندند. سیاست‌گذاری‌های مالیاتی نباید بر اساس حدس و گمان و یا فشارهای سیاسی انجام شود. یک اندیشکده مالیاتی، با تولید دانش و تحلیل داده‌ها، به سیاست‌گذاران کمک می‌کند تا تصمیم‌های آگاهانه‌تری بگیرند. این پژوهش‌ها، همه‌جانبه و مبتنی بر شواهد خواهند بود و جنبه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و حقوقی مالیات را در نظر خواهند گرفت.

باید پذیریم دنیای مالیات در حال تحول است. فن‌آوری‌های جدید مانند: رمزارزها^{۷۸} بلاک‌چین^{۷۹}، هوش مصنوعی^{۸۰} و داده‌های بزرگ^{۸۱}، فرصت‌ها و چالش‌های جدیدی را پیش روی نظام‌های مالیاتی قرار داده‌اند. اندیشکده،

^{۷۸} Cryptocurrency

^{۷۹} Blockchain

^{۸۰} Artificial intelligence

^{۸۱} Big data



بستر مناسبی برای بررسی و بهره‌برداری از این فرصت‌هاست. ما نیاز به ایده‌های نوآورانه در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ثروت، مالیات بر شرکت‌های چندملیتی، مالیات‌های زیست‌محیطی و خصوصاً مالیات بر جمع درآمد اشخاص داریم. علاوه بر این‌ها، مالیات یک موضوع جهانی است. ما نمی‌توانیم در خلاء عمل کنیم. اندیشکده مالیاتی، با حضور فعال در مجامع بین‌المللی، می‌تواند از تجربیات سایر کشورها بیاموزد و دانش مالیاتی در ایران را ارتقاء بخشد. همچنین، می‌تواند در افقی بلندمدت در تدوین استانداردهای مالیاتی بین‌المللی مشارکت کند و از منافع کشور دفاع نماید.

نکته مهم و زیربنایی در راه‌اندازی اندیشکده حوزه مالیات، استفاده از تجربیات مثبت و منفی اندیشکده‌های تخصصی مشابه در سطح کشور است. مانند: پژوهشکده پولی و بانکی، پژوهشکده بیمه، پژوهشکده امور اقتصادی و ... و همچنین الگوگیری از سازوکارهای اندیشکده‌های موفق بین‌المللی در حوزه مالیات همچون: Tax Foundation (یک اندیشکده غیرانتفاعی مستقل آمریکایی که به تحقیق و تحلیل سیاست‌های مالیاتی می‌پردازد و به ارائه داده‌ها و تحلیل‌های با کیفیت در مورد نظام مالیاتی آمریکا معروف است)، Institute for Fiscal Studies (IFS) (یک موسسه پژوهشی مستقل که به بررسی سیاست‌های مالی دولت بریتانیا می‌پردازد و به دلیل دقت و استقلال در تحلیل‌های خود شناخته می‌شود و در فرآیند سیاست‌گذاری در بریتانیا نقش مهمی دارد)، OECD Fiscal Network (بخشی از سازمان OECD است که به مسائل مالیاتی می‌پردازد و گزارش‌ها و تحلیل‌های متعددی در مورد نظام‌های مالیاتی کشورهای عضو و غیرعضو منتشر می‌کند)، Center on Budget and Policy Priorities (CBPP) (یک اندیشکده غیرانتفاعی آمریکایی که بر سیاست‌های بودجه‌ای و مالیاتی با تمرکز بر تأثیر آن‌ها بر قشر کم‌درآمد تمرکز دارد)، Brookings Institution (یک اندیشکده بزرگ و چند رشته‌ای در آمریکا که بخش‌هایی از آن به بررسی مسائل مالیاتی و بودجه‌ای می‌پردازند)، European Tax Observatory (یک نهاد پژوهشی مستقل که به تحقیق و تحلیل مسائل مالیاتی در اروپا می‌پردازد) و ... می‌تواند بسیار آموزنده و اثربخش باشد.

در انتها یادآوری این نکته ضروری است که تأسیس این اندیشکده، نه تنها یک سرمایه‌گذاری علمی و پژوهشی، بلکه یک سرمایه‌گذاری راهبردی برای آینده‌ی اقتصاد و توسعه پایدار کشور است. اندیشیدن به جنبه‌های نوین و بکر در حوزه نظام مالیاتی و پرچم‌داری برای ایده‌پردازی و بلندپروازی در نظام مالیاتی با توجه به شتاب روزافزون فناوری‌ها و خلاقیت‌های اقتصاد بین‌الملل در سیاست‌گذاری مالیاتی کاملاً ضروری به نظر می‌رسد. در عصر پیچیدگی‌های اقتصادی، اندیشکده به ما اجازه می‌دهد فراتر از مسائل روزمره و فوری مالیاتی، به ریشه‌ها و علل مشکلات بپردازیم. این دید بلندمدت، کلید حل چالش‌های اساسی در نظام مالیاتی است. به جای اتکا به حدس و گمان، تصمیم‌گیری‌ها در حوزه مالیات باید بر اساس شواهد و پژوهش‌های علمی و اجرایی استوار شوند. اندیشکده نهادی خواهد بود که می‌تواند به شفافیت مالی، عدالت مالیاتی، رشد اقتصادی، پاسخگویی نظام مالیاتی و در نهایت، به رفاه عمومی و افزایش اعتماد عمومی منجر شود و در این راستا به عنوان دیده‌بان نظام مالیاتی عمل کند. به جای اینکه منتظر هجوم مشکلات و مسائل گوناگون در نظام مالیاتی باشیم، باید با رصد دقیق و عمیق آینده و تحولات پیش‌روی جهان پرشتاب و متلاطم و همچنین



با یکپارچگی و هم‌افزایی ملی در صدد پیش‌گیری از بروز مسائل برآمده و از نظامی واکنشی و منفعل به سمت نظام مالیاتی کنش‌گر و فعال حرکت کنیم.