

ارائه الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی نزد مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان (پژوهشی کیفی در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی)

محمد حیدری^۱
وحید قاسمی^{۲*}
محسن رنانی^۳
محمدتقی ایمان^۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۲۰

چکیده

این مطالعه کیفی، با هدف کشف نظام معنایی مؤدیان مالیاتی در خصوص پدیده مالیات و ارائه الگوی داده‌بنیاد فرهنگ مالیاتی در بستر مورد مطالعه به انجام رسید. روش مورد استفاده در این پژوهش، نظریه زمینه‌ای به‌عنوان یکی از روش‌های اصلی پژوهش کیفی است. داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه عمیق و شیوه نمونه‌گیری هدفمند- نظری با سی نفر از مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان گردآوری و جهت تحلیل داده‌ها از سه شیوه کدگذاری باز، محوری و گزینشی و همچنین ابزار تحلیلی پارادایم استفاده شد. داده‌های گردآوری‌شده در قالب تعدادی مقوله عمده و یک مقوله هسته کدگذاری و تحلیل شدند. الگوی پارادایمی ارائه‌شده شامل سه بعد شرایط، عمل- تعامل‌ها و پیامدها است که بر مبنای نتایج پژوهش در بعد شرایط شامل شرایط علی (اقتصاد رانت‌جویانه، نظام‌مندی مالیات، شفافیت قوانین مالیاتی، اقتدارگرایی مالیاتی)، شرایط زمینه‌ای (هزینه روانی تمکین، انصاف رویه‌ای مالیاتی، کنش متقابل واگرا و اعتماد متقابل کنشگران) و شرایط مداخله‌گر (عدالت مالیاتی، سلامت اقتصادی مسئولین، پاسخگویی مالیاتی و کارآمدی مصارف مالیات) در بعد عمل- تعامل (مالیات به‌مثابه نفع مشترک، مالیات به‌مثابه تکلیف و تمکین جبرمحور) و در بعد پیامدها (نارضایتی مؤدیان، غیرشفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی و تقویت اقتصاد سایه) است که پیرامون یک مقوله هسته به نام «مطالبه‌گری نامتوازن غیرهنجارمند» شکل گرفته‌اند.

کلیدواژه‌ها: فرهنگ مالیاتی، الگوی پارادایمی، مطالبه‌گری غیرهنجارمند، مؤدیان مالیاتی، اصفهان.

۱- دکتری جامعه‌شناسی (اقتصاد - توسعه) دانشگاه اصفهان

۲- استاد گروه علوم اجتماعی دانشگاه اصفهان

۳- استاد گروه اقتصاد دانشگاه اصفهان

۴- استاد بخش جامعه‌شناسی دانشگاه شیراز

* نویسنده مسئول

۱. مقدمه و طرح مسئله

چرخش به سمت نگاه فرهنگی در خصوص پدیده‌های اقتصادی و همچنین طرح فرهنگ در حوزه تحلیل‌های اقتصادی در دهه نود میلادی، فرهنگ اقتصادی را به‌عنوان یکی از پدیده‌های مهم و قابل‌مطالعه در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی معاصر مطرح کرد (Swedberg, 2003: 42؛ دی‌یونگ^۱، ۱۳۹۰: ۶۲؛ سوئدبرگ و گرانووتر^۲، ۱۳۹۵: ۱۳۵؛ اسلیتر و تونکیس^۳، ۱۳۹۰: ۲۸۳؛ اسملسر^۴، ۱۳۹۵: ۱۵۲). به این معنا که اقتصاد به‌مثابه کوشش عقلانی نمی‌تواند فارغ از فرهنگ باشد (تراسی^۵، ۱۳۸۲: ۲۶). فرهنگی که مربوط به ارزش‌ها، باورها و کنش‌های انسان‌ها در رابطه با پدیده‌های اقتصادی و چگونگی معنابخشی آن‌ها به این پدیده‌ها می‌شود. به‌عبارت‌دیگر اینکه انسان‌ها به‌عنوان کنشگران عقلانی خرده‌نظام اقتصادی چه درک و تفسیری از باورها و کنش‌های خود در قبال پدیده‌های اقتصادی دارند. معنابخشی آن‌ها به این باورها و کنش‌ها چگونه است، تحت تأثیر چه عواملی شکل می‌گیرد، تداوم می‌یابد و تغییر می‌کند و چه پیامد یا پیامدهایی در عرصه اقتصاد به‌جای می‌گذارد از موضوعات محوری در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی معاصر محسوب می‌شود.

بر همین اساس مالیات به‌عنوان پدیده‌ای اقتصادی با ابعاد اجتماعی و فرهنگی که به‌گونه‌ای مؤثر مرتبط با باورها و نظام ارزشی کنشگران اقتصادی است نیز در کانون توجه اندیشمندان و صاحب‌نظران این حوزه قرار گرفت و فرهنگ مالیاتی و عوامل مرتبط با آن به‌دلیل وجود نارسایی‌های نظام مالیاتی که بنا به نظر برخی از اقتصاددانان و جامعه‌شناسان اقتصادی تا حد زیادی ریشه در باورها و ارزش‌های کنشگران درگیر با پدیده مالیات دارد در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و مالی مطرح شد. با این استدلال که سیاست‌گذاران اقتصادی و سیستم مالیاتی به‌منظور اثربخشی مالیات در برنامه‌ریزی‌های اقتصادی چاره‌ای جز توجه و تمرکز بر ویژگی‌ها و مختصات فرهنگ مالیاتی کنشگران این عرصه (بالاخص مؤدیان مالیاتی) به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی و تأثیرگذار بر امر مالیات‌ستانی ندارند.

در کشورهای توسعه‌یافته نظام مالیاتی کارآمد بر مبنای مؤلفه‌های متعددی از جمله فرهنگ مالیاتی مطلوب شکل گرفته و ساماندهی شده است. در برخی از این کشورها بین ۸۰ تا ۹۰ درصد از منابع بودجه از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود و سهم مالیات از

1. D. Jong
2. Granovetter
3. Slater & Tonkiss
4. Smelser
5. Throsby

تولید ناخالص داخلی ۳۰ درصد به بالاست (Ross, 2004: 237). درحالی‌که در کشورهای درحال توسعه عوامل متعددی از جمله اقتصاد نفتی، ساختار سیاسی حاکمیت و مسائل فرهنگی مرتبط با پدیده‌های اقتصادی [از جمله مالیات] تحقق نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد را با چالش‌های جدی مواجه کرده است و مالیات در نظام اقتصادی آثار سیاست‌گذاری مطلوبی ندارد. در اقتصاد ایران نیز علی‌رغم اقدامات صورت گرفته در سالیان اخیر حجم اقتصاد زیرزمینی بالاست و شاخص فرار مالیاتی روند صعودی و افزایشی دارد (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲: ۹۸؛ امیدپور و همکاران، ۱۳۹۴: ۸۸؛ فطرس و دلالی میلان، ۱۳۹۵: ۶۶). بنابر گزارش‌های مستقل فقط ۲۰ درصد از ظرفیت مالیاتی اقتصاد فعال است (دادگر، ۱۳۹۴: ۱۵۸). سهم مالیات در منابع بودجه بین ۳۰ تا ۴۰ درصد و سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی کمتر از ۱۰ درصد (بین ۶ تا ۸ درصد) برآورد می‌شود (سیفی‌پور و رضایی، ۱۳۹۰: ۱۳۰؛ شکیبایی و خراسانی، ۱۳۹۱: ۱۸۴؛ دادگر و همکاران، ۱۳۹۲: ۹؛ نظری و فدایی، ۱۳۹۲: ۹۹؛ کلانتری بنگر و همکاران، ۱۳۹۲: ۶۲؛ سالم و نادمی، ۱۳۹۵: ۵۸).

بر این اساس می‌توان گفت حجم اقتصاد زیرزمینی و به تبع آن فرار مالیاتی، نسبت پایین مالیات به بودجه عمومی کشور و هزینه‌های جاری دولت و سهم پایین مالیات نسبت به تولید ناخالص داخلی نشان‌دهنده این است که بین وضع موجود مالیات در کشور با وضع استاندارد و مطلوب آن شکاف عمیقی وجود دارد. این وضعیت ریشه در ساختار اقتصادی و نظام مالیاتی کشور دارد، به گونه‌ای که موجب گردیده فرار مالیاتی^۱ و اجتناب مالیاتی^۲ به یک هنجار اجتماعی تبدیل شود. با اینکه نظام مالیاتی طی دو سه سال اخیر سهم مالیات را در تأمین هزینه‌های عمومی کشور افزایش داده است ولی از یک سو این افزایش آثار سیاست‌گذاری مطلوبی در نظام اقتصادی نداشته است و از سوی دیگر تا حد زیادی مبتنی بر سیاست‌های اجبارگونه و اعمال فشار به مؤدیان مالیاتی بوده است.

درحالی‌که به نظر می‌رسد آنچه در رابطه با فعالان اقتصادی و به عبارت دقیق‌تر مؤدیان مالیاتی^۳ به‌عنوان کنشگران اصلی این حوزه، نظام مالیاتی را به سمت ضعف اثربخشی و ناکارآمدی سوق می‌دهد تا حد زیادی ریشه در باورها و ارزش‌های مرتبط با پدیده مالیات (فرهنگ مالیاتی) دارد که به دلایل مختلف مورد غفلت و بی‌توجهی قرار گرفته است. مسیر ناهموار مالیات‌ستانی در ایران صرفاً با اصلاحات شکل و فرم نظام مالیاتی و اعمال فشار به

1. Tax evasion
2. Tax avoidance
3. Taxpayers

مؤدیان مالیاتی هموار نمی‌گردد، بلکه ایجاد تغییرات بنیادین در باور، نگرش و کنش شهروندان نسبت به پدیده مالیات و مالیات‌ستانی را می‌طلبد. این امر مستلزم شناخت و ارائه تبیین‌ها و تفسیرهای دقیق‌تر و مطلوب‌تر چگونگی معنابخشی کنشگران اقتصادی به پدیده مالیات از طریق کنکاش در باورها و کنش‌های آن‌ها در خصوص این پدیده است.

بر همین اساس یکی از پدیده‌های قابل‌مطالعه در عرصه فرهنگ اقتصادی که توسط پژوهشگران طی یکی دو دهه‌ی اخیر در قالب پژوهش‌های مختلف نظری و تجربی (نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۶؛ طاهرپور کلانتری و علیاری شوره‌دلی، ۱۳۸۶؛ محسنی تبریزی و همکاران، ۱۳۸۹؛ لشکری‌زاده و عزیزی، ۱۳۹۰؛ ملازاده، ۱۳۹۳؛ مسیحی و محمدنژاد، ۱۳۹۴؛ کمالی، ۱۳۹۵) به آن پرداخته شده فرهنگ مالیاتی است. نکته قابل‌توجه در خصوص این پژوهش‌ها اجرای آن‌ها در چارچوب پارادایم اثبات‌گرایی (استدلال قیاسی - فرضی) و بر مبنای مبانی نظری مرتبط با این پدیده از طریق تدوین فرضیه‌ها، تعریف و شاخص‌سازی فرهنگ مالیاتی و آزمون این فرضیه‌ها با استفاده از الزامات رویکرد کمی پژوهش است. این در حالی است که در رویکردهای نظری و تجربی نوین مربوط به رابطه فرهنگ و اقتصاد در جامعه‌شناسی اقتصادی معاصر تأکید بر چگونگی برساخته‌شدن کنش‌های اقتصادی در کنار سایر موجودیت‌های اقتصادی و تمایل بیشتر به سمت طرح‌های پژوهشی در چارچوب پارادایم تفسیرگرایی است (اسلیتر و تونکیس، ۱۳۹۰: ۲۸۵-۲۸۳). با این استدلال که عدم توجه به محیط اجتماعی و فرهنگی کنش‌های اقتصادی و همچنین تفسیر افراد در خصوص پدیده‌های اقتصادی، قوانین، روش‌ها، منابع و سایر تسهیلات مرتبط با این پدیده‌ها را ناکارآمد و غیراثربخش می‌کند.

در نتیجه می‌توان گفت یکی از مهم‌ترین موضوعات مرتبط با پدیده مالیات در ایران که مستلزم مطالعه و واکاوی است و در پژوهش‌های پیشین چندان مورد توجه قرار نگرفته است، کشف درک و تفسیر کنشگران اقتصادی (مؤدیان مالیاتی) و چگونگی معنابخشی آن‌ها به پدیده مالیات و مالیات‌ستانی به‌منظور ارائه توصیفی دقیق و عمیق از این درک و تفسیر است. در همین راستا پژوهش حاضر با مدنظر قرار دادن مؤدیان مالیاتی به‌عنوان کنشگران اصلی عرصه مالیات و تمرکز بر فرهنگ مالیاتی به‌عنوان واقعیتی که توسط آن‌ها ساخت‌وساز می‌شود به دنبال این بوده است با استفاده از رویکرد تفسیری و واکاوی نظام معنایی مؤدیان مالیاتی از طریق کنکاش در تجربه درونی آن‌ها عوامل مرتبط با این پدیده را شناسایی و از این طریق تحلیل و تفسیر جامعی از آن در بستر مورد مطالعه ارائه دهد.

۲. اهداف و سؤالات پژوهش

هدف اصلی این مطالعه کیفی کشف نظام معنایی مؤدیان مالیاتی در خصوص پدیده مالیات با اتخاذ رویکرد تفسیری و نگاه از درون (امیک^۱) به منظور ارائه الگوی پارادایمی داده‌بنیاد فرهنگ مالیاتی یا به عبارت دقیق‌تر نظریه قائم‌به‌ذات^۲ مربوط به این پدیده در بستر مورد مطالعه است. در راستای هدف مذکور سؤالات اصلی پژوهش را می‌توان این‌گونه برشمرد:

۱. مؤدیان مالیاتی چه درک و تفسیری از پدیده مالیات دارند و نظام معنایی آن‌ها پیرامون چه مفاهیمی شکل گرفته است؟، ۲. راهبردها یا عمل - تعامل مؤدیان در خصوص پدیده مالیات در بستر مورد مطالعه چیستند؟، ۳. شرایط یا عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر شکل‌دهنده به نظام معنایی مؤدیان کدامند؟، ۴. پیامدهای راهبردها یا عمل - تعامل مؤدیان در رابطه با پدیده مالیات چیستند؟ و ۵. بر مبنای چه مفهوم مرکزی می‌توان نظام معنایی مؤدیان مالیاتی و همچنین عوامل مرتبط با آن را در بستر مورد مطالعه تفسیر و تحلیل کرد؟

۳. چارچوب مفهومی پژوهش

با توجه به تمایزهای فلسفی - پارادایمی، در پژوهش‌های کیفی به‌جای استفاده از چارچوب نظری از چارچوب مفهومی جهت استخراج سؤال یا سؤالات پژوهش استفاده می‌شود. عدم تمایل رویکرد کیفی به بهره‌گیری از نظریه و مفاهیم موجود در قبل تحقیق، ریشه در عنصر پارادایمی تبیین دارد. زمانی که ساخت‌وساز دنیای اجتماعی از سوی کنشگران، آن هم از طریق کنش متقابل بین آن‌ها و بسترهای اجتماعی رخ می‌دهد، محقق با درگیری در بستر مورد مطالعه به استخراج مفاهیم و انتزاع آن‌ها می‌پردازد. بنابراین مفهوم‌سازی و نظریه‌سازی در فرایند حادث می‌شود (ایمان، ۱۳۹۱ الف: ۱۷۸). به‌عبارت‌دیگر استفاده از نظریه در روش‌شناسی کیفی برای نظریه‌آزمایی نیست و نظریه‌ها نقشی الهام‌بخش و مکمل‌گونه در فرآیند پژوهش و تحلیل داده‌ها و برای ایجاد حساسیت نظری - مفهومی جهت کمک به باز بودن ذهن محقق نسبت به مسائل و مقوله‌های موردپژوهش دارند (محمدپور، ۱۳۹۲: ۲۳۴-۲۳۳). همان‌گونه که استراوس و گربین^۳ (۱۳۹۱) بر این باورند که استفاده از نظریه‌ها و رویکردهای نظری تحت عنوان "ادبیات فنی"^۴ می‌تواند به "حساسیت نظری"^۵ منجر شود.

1. Emic
2. Substantive
3. Strauss & Corbin
4. Technical Literature
5. Theoretical Sensitivity

در روش نظریه زمینه‌ای نیز پژوهش‌گر کار را با نظریه‌ای که از قبل در ذهن دارد شروع نمی‌کند بلکه کار را در عرصه واقعیت آغاز می‌کند و می‌گذارد تا نظریه از درون داده‌هایی که گرد می‌آورد پدیدار شود (استراوس و کربین، ۱۳۹۱: ۳۴). بنابراین ساخت نظریه زمینه‌ای به صورت تجربی مستلزم رابطه دو سویه میان داده‌ها و نظریه است. داده‌ها باید به شیوه دیالکتیکی گزاره‌هایی را تولید کنند که استفاده از چارچوب‌های نظری قبل از تجربه را مجاز می‌سازد، اما مانع تبدیل شدن چارچوب خاص به ظرفی می‌شود که داده‌ها باید در آن ریخته شوند (کرسول^۱، ۱۳۹۱: ۱۳۳). در نتیجه در این روش چارچوب نظری مشخصی هدایت‌گر پژوهش نیست. در پژوهش حاضر نیز مبانی نظری فرهنگ مالیاتی، با هدف تقویت حساسیت نظری پژوهش‌گر نسبت به مفاهیم این حوزه و همچنین شناسایی ابعاد و زوایای این پدیده برای تدوین سؤالات دقیق‌تر و دستیابی به یافته‌های مطلوب‌تر مرور شد. فرهنگ مالیاتی در سطح کلان در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و در سطوح خردتر در حوزه جامعه‌شناسی مالی و فرهنگ اقتصادی قرار می‌گیرد. با اینکه مبانی نظری منسجمی در خصوص تبیین این پدیده شکل نگرفته است بیرگر^۲ (۲۰۰۱) در یک تقسیم‌بندی سه گروه از نظریه‌پردازان شامل اقتصاددانان کلاسیک، گذار و عصر جدید را از همدیگر متمایز می‌کند:

در بین اقتصاددانان کلاسیک جوزف شومپیتر^۳ (۱۹۲۹) فرهنگ مالیاتی را به درجه‌ای از پیشرفته یا مدرن بودن و هوشمندی نظام مالیاتی اختصاص می‌دهد. از نظر او فرهنگ مالیاتی متمرکز بر روی وضع‌کننده‌های سیستم مالیاتی یعنی اقتصاددانان و سیاستمداران مالیاتی است که آن را ایجاد می‌کنند (Nerre, 2001: 3). آرمین اسپیتالر^۴ (۱۹۵۴) همگرایی بین نظام‌های مالیاتی و ملت‌های متمدن را مطرح و بین سیستم‌های مالیاتی متمدن (فره‌یخته) و غیرمتمدن (غیرفره‌یخته) تمایز قائل می‌شود. تعریف فرهنگ مالیاتی براساس بینش وی پیرامون تأثیرپذیری مالیات از مسائل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، تاریخی، جغرافیایی، روان‌شناختی و تفاوت‌های عمومی و رایج در هر کشور و جامعه قرار می‌گیرد. آلفنس پائوس^۵ (۱۹۹۲) فرهنگ مالیاتی یک کشور را در ارتباط نزدیک با ویژگی‌های شخصیتی افراد تعیین‌کننده تکامل نظام مالیاتی می‌داند. از نظر او فرهنگ مالیاتی مبین و تجلی از خلاقیت و ویژگی‌های درونی افرادی است که قوانین مالیاتی را وضع و نظام مالیاتی

-
1. Creswell
 2. Nerre
 3. Schumpeter
 4. Spitaler
 5. Pausch

را طراحی می‌کنند (Nerre, 2001: 3-4). بر این اساس اقتصاددانان کلاسیک فرهنگ مالیاتی یک کشور را به‌طور مشخص به وضع‌کننده‌های سیستم مالیاتی محدود می‌کنند. اقتصاددانان دوره گذار فهم فرهنگ مالیاتی را به مؤدیان مالیاتی محدود می‌کنند. مایکل کامدسوس^۱ (۱۹۹۷) معتقد است فرهنگ مالیاتی باید براساس تمکین داوطلبانه با قوانین مالیاتی شفاف باشد که به‌طور مداوم و سازگار به‌کار گرفته می‌شوند. وی اعتقاد دارد باید با افزایش میل به پرداخت مالیات، شفاف‌سازی قوانین مالیاتی و آموزش این قوانین به مؤدیان به بهبود فرهنگ مالیاتی پرداخته شود (Nerre, 2001: 5). ویتو تانزی^۲ (۱۹۹۹). از دیگر اقتصاددانان دوره گذار است که فرهنگ مالیاتی یک کشور را آگاهی مالیاتی خاصی از سوی مالیات‌دهندگان معنا می‌کنند (Nerre, 2001: 5; Sinkuniene, 2005: 184; Chuenjit, 2014: 17). از نظر تانزی نخستین درک یا تفسیر از فرهنگ مالیاتی ممکن است چیزی باشد که مردم در مورد مالیات فکر می‌کنند (Chuenjit, 2014: 17). تانزی اعتقاد دارد درک فرهنگ مالیاتی یک کشور نیازمند آگاهی‌دادن اطلاعات و قوانین مالیاتی به مؤدیان و ادراک اینکه مردم چرا مالیات پرداخت می‌کنند، ماهیت فرهنگ مالیاتی است. در نهایت اینکه دیدگاه اقتصاددانان عصر جدید به‌نوعی تلفیق دیدگاه دو دسته اقتصاددان کلاسیک و گذار است و از نظر آن‌ها در ارتباط با پدیده فرهنگ مالیاتی باید هر دو گروه کنشگران (سیاست‌گذاران و مؤدیان) و تعامل بین آن‌ها را مدنظر داشت. هارتمن و هوبنر^۳، فرهنگ مالیاتی را تعامل بین مالیات‌دهنده (مؤدی مالیاتی) و اداره مالیات تعریف کرده‌اند. از نظر آن‌ها فرهنگ مالیاتی رابطه بین مسئولین مالیاتی و مالیات‌دهندگان (مؤدیان) و الگوی رفتاری آن‌ها است (Sinkuniene, 2005: 186). بیرگر نر (۲۰۰۱) فرهنگ مالیاتی را مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی می‌داند. بنا به نظر نر نه فقط سیستم مالیاتی و اجرای واقعی مالیات بخشی از فرهنگ مالیاتی یک کشور را شکل می‌دهند؛ بلکه رابطه منحصربه‌فرد بین مسئولین مالیاتی و مالیات‌دهندگان نیز به‌حساب می‌آید (Nerre, 2008: 154)؛ بنابراین از نظر این گروه از اقتصاددانان، فرهنگ مالیاتی در تعامل بین کنشگران عرصه مالیات و تحت تأثیر هنجارهای فرهنگی و نهادها شکل می‌گیرد و تداوم می‌یابد.

1. Camdessus

2. Tanzi

3. Hartman and Hubner

۴. روش پژوهش

روش پژوهش نظریه زمینه‌ای^۱ به‌عنوان یکی از روش‌های اصلی پژوهش کیفی است. رویکرد نظریه زمینه‌ای مورد استفاده در این پژوهش سیستماتیک یا نظام‌مند^۲ است. در این رویکرد پژوهش‌گر به‌صورت نظام‌مند به دنبال توسعه نظریه‌ای است که به تبیین فرایند، کنش و تعامل در موضوع مورد مطالعه خود بپردازد (Charmaz, 2003 نقل از ایمان، ۱۳۹۱ ب: ۷۵). به عبارت دیگر در این رویکرد پژوهش‌گر از طریق عمل نظام‌مند پژوهش، معانی موجود در داده‌ها را کشف و طی مراحل کدگذاری سه‌گانه‌ی معین (باز^۳، محوری^۴ و گزینشی^۵)، معانی کشف شده را در ظرف‌های مقوله‌ای تا حدی از قبل مشخص می‌ریزد (فراستخواه، ۱۳۹۵: ۱۲۰) و مدل پارادایمی و در سطوح بالاتر نظریه محدود به واقعیت خاص را ارائه می‌دهد.

میدان مطالعه: میدان مطالعه پژوهش حاضر شهر اصفهان است، ویژگی متمایز شهر اصفهان به‌منظور انتخاب برای اجرای این پژوهش از یک‌سو صنعتی و همچنین اقتصادی بودن این شهر و از سوی دیگر وضعیت پرداخت مالیات‌های مردمی در این شهر است که بنا به گفته مسئولین امور مالیاتی در وضعیت چندان مطلوبی نیست. مشارکت‌کنندگان یا افراد مورد مطالعه در پژوهش حاضر سی نفر از مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان هستند که بخشی از درآمد خود را طبق قانون به‌عنوان مالیات به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کنند.

نمونه‌گیری: شیوه نمونه‌گیری در این پژوهش با توجه به ماهیت ظهوریابنده پژوهش کیفی و بر مبنای روش پژوهش (نظریه زمینه‌ای) هدفمند- نظری^۶ است. نمونه‌گیری نظری براساس مفاهیمی صورت می‌گیرد که در خلال تحلیل ظهور و تکوین می‌یابند. این نوع نمونه‌گیری خصوصیتی انباشتی داشته، مبتنی بر نمونه‌های قبلی و بر مبنای مفهوم «مقایسه^۷» استوار است (استراوس و کربین، ۱۳۹۱: ۲۱۹)؛ بنابراین ابتدا با توجه به اهداف پژوهش مشارکت‌کنندگان گزینش و در ادامه به منظور دستیابی به اشباع نظری از شیوه نمونه‌گیری نظری در رابطه با سه شیوه کدگذاری باز (نمونه‌گیری باز^۸)، محوری (نمونه‌گیری رابطه‌ای و گونه‌ای^۹) و گزینشی (نمونه‌گیری افتراقی^{۱۰}) استفاده شد.

1. Grounded Theory
2. Systematic Approach
3. Open Coding
4. Axial Coding
5. Selective Coding
6. Purposive -Theoretical Sampling
7. Comparison
8. Open Sampling
9. Variational Sampling
10. Discriminate Sampling

جدول ۱: مشخصات مشارکت‌کنندگان پژوهش

ردیف	سن	جنس	تحصیلات	فعالیت اقتصادی
۱	۴۰-۵۰	مرد	فوق لیسانس	صنایع نفت
۲	۴۰-۵۰	مرد	دکتری	تولیدی گز و فراورده‌ها
۳	۴۰-۵۰	مرد	لیسانس	قطعه‌ساز - تراشکار
۴	۵۰-۶۰	مرد	فوق لیسانس	صنایع لاستیکی
۵	۵۰-۶۰	مرد	فوق دیپلم	ماشین‌سازی
۶	۴۰-۵۰	مرد	فوق دیپلم	فروشگاه استیل
۷	۵-۶۰	مرد	لیسانس	طلافروش
۸	۴۰-۵۰	زن	لیسانس	مهدکودک و مواد غذایی
۹	۳۰-۴۰	مرد	فوق دیپلم	سیستم‌های حفاظتی
۱۰	۳۰-۴۰	مرد	فوق لیسانس	خدمات آب و فاضلاب
۱۱	۳۰-۴۰	مرد	فوق لیسانس	تولیدی اسانس
۱۲	۴۰-۵۰	مرد	لیسانس	مهندسی ساختمان
۱۳	۳۰-۴۰	مرد	فوق دیپلم	رستوران
۱۴	۴۰-۵۰	مرد	لیسانس	خدمات الکترونیک
۱۵	۴۰-۵۰	مرد	دکتری	پژوهشی
۱۶	۴۰-۵۰	مرد	فوق لیسانس	پزشک
۱۷	۵۰-۶۰	مرد	فوق لیسانس	تولیدی صنایع سنگین
۱۸	۴۰-۵۰	مرد	لیسانس	آتلیه
۱۹	۳۰-۴۰	زن	لیسانس	آرایشگر
۲۰	۳۰-۴۰	مرد	فوق دیپلم	خدمات موبایل
۲۱	۵۰-۶۰	مرد	فوق لیسانس	صنایع فولاد
۲۲	۵۰-۶۰	مرد	لیسانس	لوازم ساختمانی
۲۳	۳۰-۴۰	مرد	فوق لیسانس	پیمانکار
۲۴	۵۰-۶۰	مرد	لیسانس	بوتیک
۲۵	۵۰-۶۰	مرد	دیپلم	لوازم یدکی خودرو
۲۶	۴۰-۵۰	زن	فوق لیسانس	کلینیک
۲۷	۴۰-۵۰	مرد	لیسانس	تجهیزات آشپزخانه
۲۸	۵۰-۶۰	زن	فوق لیسانس	تولیدی لبنیات
۲۹	۴۰-۵۰	مرد	دیپلم	میلان
۳۰	۳۰-۴۰	زن	لیسانس	تولیدی قطعات

رویه جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها: تکنیک اصلی جمع‌آوری داده‌ها مصاحبه عمیق^۱ است. پروتکل مصاحبه شامل برخی سؤالات زمینه‌ای و چند سؤال اصلی در ارتباط با اهداف پژوهش بود. متن حاصل از پیاده‌سازی این مصاحبه‌ها مواد اصلی پژوهش جهت استخراج مفاهیم، مقوله‌ها و ارائه الگوی پارادایمی است. تحلیل داده‌ها بر مبنای سه شیوه کدگذاری باز، محوری و گزینشی (استراوس و کربین، ۱۳۹۱؛ Corbin and Strauss, 2015) انجام شد. به این معنا که مصاحبه‌ها به صورت سطر به سطر تحلیل، در مرحله کدگذاری باز، کدها و مفاهیم اولیه استخراج و در مرحله کدگذاری محوری، کدهایی که به لحاظ مفهوم و ویژگی‌ها مرتبط بودند به محوریت یک مقوله اصلی سامان‌دهی شدند. کدگذاری گزینشی نیز با هدف یکپارچه‌سازی و پالایش داده‌ها به منظور پدیداری مقوله مرکزی، ارائه مدل پارادایمی و نظریه به انجام رسید. شایان‌ذکر است به اقتضای مراحل کدگذاری سه‌گانه، یادداشت‌های تحلیلی^۲ (یادداشت کد^۳، نظری^۴ و عملیاتی^۵) جهت مستندسازی و تأمل در فرایند کدگذاری و حرکت از داده‌ها به مفهوم‌سازی و برقراری رابطه بین مفاهیم و مقوله‌ها استفاده شد.

اعتباریابی^۶: در این پژوهش برای دستیابی به اعتماد موردنیاز از شیوه‌های رایج اعتباریابی در روش نظریه زمینه‌ای شامل کنترل یا اعتباریابی توسط اعضا^۷ (Creswell, 1998; Patton, 2001; Silverman, 2005)؛ مقایسه‌های تحلیلی^۸ و تکنیک ارزیابی یا بازرس خارجی^۹ (Creswell, 1998; Creswell and Miller, 2000) استفاده شد. صحت یافته‌های پژوهش در مراحل کدگذاری توسط تعدادی از مشارکت‌کنندگان تأیید شد (اعتباریابی توسط اعضا). پژوهشگران با مراجعه مستمر به داده‌های خام و درگیری مداوم با اطلاعات، ساخت‌بندی مدل پارادایمی پژوهش را با این داده‌ها مقایسه و مورد ارزیابی قرار دادند (مقایسه‌های تحلیلی) و یک نفر کارشناس اقتصادی و مالیاتی فرایند و یافته‌های تحقیق را ارزیابی و تصدیق تفسیرها و نتیجه‌گیری‌ها به وسیله داده‌ها را مورد تأیید قرار داد (تکنیک بازرس خارجی). در نهایت اینکه متخصص نظریه زمینه‌ای بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی و استخراج مقوله‌ها نظارت داشته است.

1. In - Depth Interview
2. Memo
3. Code Note
4. Theoretical Note
5. Operational Note
6. Credibility
7. Member Check
8. Analytical Comparison
9. Auditing

۵. یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش شامل سه قسمت مجزا و مرتبط با هم است، در قسمت اول در رابطه با «کدگذاری باز» و «محوری» و به تفکیک اجزای الگوی پارادایمی، مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی پژوهش و توضیحات مربوط به این مقوله‌ها با استناد به تفسیر مشارکت‌کنندگان پژوهش، در قسمت دوم که به کدگذاری گزینشی اختصاص دارد «مقوله مرکزی^۱»، تفسیر این مقوله و «الگوی پارادایمی» پژوهش و در قسمت سوم که مربوط به نتیجه‌گیری پژوهش است «خط داستان^۲» برآمده از یافته‌های پژوهش گزارش شده است.

۵-۱. شرایط علی: شرایط علی یا سبب‌ساز معمولاً آن دسته عواملی هستند که بر پدیده‌ها اثر دارند. در پژوهش حاضر شرایط علی عواملی هستند که منجر به شکل‌گیری نظام معنایی مؤدیان در خصوص پدیده مالیات شده‌اند.

جدول ۲: شرایط علی - مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
اقتصاد رانت‌جویانه		اقتصاد زد و بندی / پارتی‌بازی / دسترسی رانته / نفوذ در منابع / اقتصاد سفارشی / رابطه‌گری در اقتصاد / اختلاط فعالیت اقتصادی با احساسات / فعالیت اقتصادی غیرمولد / رشوه‌خواری / درآمدزایی رانته - واسطه‌ای
	ضرورت نداشتن مالیات	اقتصاد مالیاتی شعارگونه / ضرورت نداشتن مالیات / فوریت نداشتن مالیات / اولویت نداشتن مالیات / کم‌توجهی به مالیات / مالیات اضطراری
	غیرارگانیک بودن مالیات	نگرش غیرسیستمی به مالیات / تکمیل ناجور پازل مالیات / در حاشیه بودن فرهنگ / یک‌جانبه‌گرایی مالیاتی / نامعقولی مالیات / سیستم رباط‌وار
نظام‌مندی مالیات	پول‌محوری سیستم مالیاتی	نگاه درآمدی به مالیات / سیستم اخذ پول / پول واحد اثربخشی / سیطره متخصصین اخذ پول / مالیات به‌مثابه درآمد / هدف‌گذاری پولی مالیات
	شفافیت قوانین مالیاتی	قوانین اورژانسی / قوانین مبهم / قوانین غیرقابل استناد / تورم بخشنامه / برخورد سلیقه‌ای ممیز / تفاوت تشخیص ممیزان / مالیات قائم به شخص
	ارباب‌منشی سیستم مالیاتی	دنیای متفاوت سیستم و مؤدی / کارمندان طلبکار / نگاه ارباب - رعیتی / تصور قیم‌مآبی / عدم تحمل حرف مؤدی / ارزش قائل نشدن برای مؤدی
اقتدارگرایی مالیاتی	رفتار آمرانه سیستم مالیاتی	عدم پذیرش مؤدیان / عدم تلقی ارباب‌رجوع / رفتار آمرانه کارمندان مالیات / زورگویی به مؤدیان / پرداخت مالیات التماس‌گونه
	کنش تهدیدآمیز سیستم مالیاتی	پروتکل خشن / رفتار تهدیدآمیز سیستم / ممیز به‌مثابه داروغه / رفتار پلیس - گونه / نگاه مجرم‌گونه به مؤدی / دریافت مالیات با چماق - شلاق

1. Core Category

2. Storyline

۵-۱-۱. اقتصاد رانت‌جویانه: بنا به تفسیر افراد مورد مطالعه، ویژگی بارز نظام اقتصادی ایران رانت‌جویی است و تا حد زیادی ماهیت نظام اقتصادی را شکل داده است. از نظر آن‌ها رانت‌جویی زمینه زد و بند، دسترسی رانتهی و نفوذ در منابع را برای افراد، گروه‌ها و نهادهایی خاص فراهم کرده و فعالیت‌های اقتصادی این افراد و نهادها، غیرمولد و مبتنی بر رابطه‌گری، لابی‌گری و نفوذ در سیستم اقتصادی است. مشارکت‌کننده‌ای این‌گونه نقل می‌کند: «الان ما تو این فکر هستیم که در آینده، کی رئیس‌جمهور همیشه، خطی‌مشی‌هاش چیه، بریم به فکر مدیران اداره‌جات باشیم، زد و بندهامون را انجام بدیم». مشارکت‌کننده دیگری می‌گوید: «یک سری نه زحمات آن‌چنانی کشیدن، نه توانمندی خاصی دارند، به واسطه ارتباطات و شرایطی که از قبل داشتند، حقوق‌های آن‌چنانی می‌گیرند و یا درآمدهای آن‌چنانی دارند».

۵-۱-۲. نظام‌مندی مالیات: در بستر مورد مطالعه باور بر این است که نظام مالیات و مالیات‌ستانی به اندازه کافی نظام‌مند نیست و به عبارتی نگرش سیستمی منظم، یکپارچه و واقع‌بینانه‌ای در خصوص مالیات در اقتصاد ایران شکل نگرفته است. مقوله نظام‌مندی مالیات پیرامون مقوله‌های فرعی ضرورت نداشتن مالیات، غیرارگانیک بودن مالیات و پول‌محوری سیستم مالیاتی قابل توضیح و تفسیر است. به دلیل وفور درآمدهای نفتی، مالیات به‌عنوان امری ضروری و فوریت‌دار در اقتصاد ایران مطرح نبوده و نظام اقتصادی برنامه منظم و مدون مشخصی برای شکل‌گیری اقتصاد مالیاتی و نهادینه کردن آن در جامعه پیش نگرفته است. مشارکت‌کننده‌ای چنین می‌گوید: «چون درآمد بدون دردسری مثل نفت وجود داشته است دولت‌ها قبل و بعد از انقلاب خیلی به بحث مالیات نپرداخته‌اند، دولت‌ها رفتند به سمت درآمدهای راحت‌تر، درآمد راحت‌تر هم خودش بوده، نمی‌رفتند، می‌آمده، نفتی بوده که می‌فروختیم».

در فرایند تشخیص، وصول و هزینه‌کرد مالیات نگرش سیستمی حاکم نیست، نظام مالیاتی ضمن کم‌توجهی به عناصر، اجزا و الزامات پدیده مالیات عملکردی رباط‌وار در پیش گرفته، همه جوانب این پدیده، تغییرات نظام اقتصادی و شرایط بازار را مدنظر نداشته و در خصوص موارد پیش‌بینی‌نشده انعطاف‌پذیری لازم را ندارد. فردی مدیر شرکت تولیدی گز چنین نقل می‌کند: «سیستم مثل یک رباطی داره کار میکنه که خودش هم نمیدونه چکار میکنه، مثل یک بدن مرده با یک ساختمان مرده حرف می‌زنی، تک‌تک خیلی خوب‌اند ولی بدنه مرده است، پای کار که میشه هیچکی نیست، میگن قانونه، دیگه دستورالعمل اومده که هیچ کاری نکنید».

نظام مالیاتی در ایران با محوریت پول و درآمدزایی شکل گرفته است و به مالیات صرفاً برای تأمین منابع مالی نگرسته می‌شود. با اینکه طبق تفسیر مشارکت‌کنندگان درآمدزایی می‌تواند اولویت اول نظام مالیاتی باشد ولی این به معنای آن نیست که اولویت اصلی هم

باشد، به این دلیل که در کنار درآمدزایی و اخذ پول اولویت‌های دیگری نیز وجود دارد که لازم است در سیاست‌گذاری‌های نظام مالیاتی لحاظ شوند و در فرایند مالیات‌ستانی مورد توجه قرار گیرند. مدیر شرکت پیمانکاری صنعتی چنین روایت می‌کند: «دولت ما چون همیشه رانت نفت را می‌خورد و دنبال رانت بوده مالیات را به‌عنوان یک درآمد می‌بیند نه به‌عنوان وسیله‌ای برای رشد و بسترسازی، اعتقادشون فقط برای گرفتن کمبود و نیاز مالی هست، در شرایط فعلی چون رانتش قطع شده افتاده به جون ملت».

۳-۱-۵. شفافیت قوانین مالیاتی: قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شده‌اند که شفافیت لازم را ندارند و از طرف کارشناسان و ممیزان مالیاتی قابلیت تفسیر شخصی دارند. در خصوص قوانین مالیاتی اجماع و توافق حداکثری بین کارشناسان و ممیزان مالیاتی وجود ندارد. ممیزان تفسیرهای متفاوتی از این قوانین ارائه می‌دهند و تفسیر هر یک از این افراد از نظر آن‌ها می‌تواند درست و قابل اجرا باشد. همچنین در رابطه با قوانین مالیاتی با تورم بخشنامه مواجه هستیم و این موضوع ممیزان و مؤدیان مالیاتی را دچار سردرگمی و تشخیص غیرمنصفانه می‌کند. یکی از مشارکت‌کنندگان نقل می‌کند: «اشکال قانونی که من را به‌عنوان مؤدی زجر می‌دهد قابل تفسیر بودن قانون هست، قانون ثابت و محکمی نیست، همیشه بهش استناد کرد، اگر شما بروید پیش این ممیز مالیات شما می‌شود صد، بروید پیش اون ممیز همیشه میلیون، همیشه صد و ده، بروید پیش یک ممیز دیگر همیشه پنجاه، هر سه هم درست می‌گویند، تفسیر شخصی است». مشارکت‌کننده دیگری می‌گوید: «بخشنامه زورش از قانون بیشتر هست، قانون الآن مهجور هست. بعضی‌ها وقت‌ها بخشنامه جای قانون را می‌گیرد. بخشنامه‌ها به ممیزها اجازه می‌ده که قانون را تفسیر شخصی کنند این بخشنامه‌ها ابهام قانون را بیشتر می‌کند».

۴-۱-۵. اقتدارگرایی مالیاتی: براساس تفسیر مؤدیان، سیستم مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات نوعی اقتدارگرایی و اعمال اقتدار سازمانی را بنا نهاده است. مقوله اقتدارگرایی مالیاتی پیرامون مقوله‌های فرعی روحیه ارباب‌منشی، رفتار آمرانه و کنش تهدیدآمیز سیستم مالیاتی قابل تفسیر است. بنا به نظر مؤدیان مالیاتی طرز تفکر و نوع نگاه سیستم مالیاتی در تعامل با آن‌ها ارباب‌منشانه است به این معنا که دنیایی متفاوت با مؤدیان دارند، چندان تحمل حرف مؤدیان را ندارند و نحوه مواجهه آن‌ها با مؤدیان مالیاتی قیّم‌مآبانه است. تولیدکننده‌ای این‌گونه می‌گوید: «انگار با رعایشون حرف می‌زنند، انکار با نوکراشون حرف می‌زنند، این‌ها احساس می‌کنند که ما رعایای این‌ها هستیم و این‌ها به مشت فرهیخته و باهوش و تیزهوش‌اند که قانون به این‌ها حکم داده که شما قیّم این‌ها هستید و بر آن‌ها نظارت کنید، این را باید به هم زد».

دیگر مقوله فرعی اقتدارگرایی رفتار آمرانه سیستم مالیاتی است، مشارکت‌کنندگان پژوهش بر این باورند رفتار اداره امور مالیاتی و کنشگران آن با مؤدیان مالیاتی آمرانه و دستوری است، آن‌ها مؤدیان مالیاتی را در کنار خود و به‌عنوان مخاطبان و کنشگران اصلی نظام مالیاتی که نقش برجسته و پررنگی در این عرصه دارند نمی‌بینند، رفتار آن‌ها در راستای تکریم مؤدیان مالیاتی و مؤدی‌مداری نیست بلکه بیشتر نوعی رفتار آمرانه و از موضع بالاست. یکی از مشارکت‌کنندگان پژوهش تجربه خود را چنین نقل می‌کند: «شما در حقیقت به‌عنوان ارباب‌رجوع نیستید، شما به‌عنوان کسی هستید که تازه باید ناز این‌ها را هم بکشید، هوشون را هم داشته باشی، به جورایی به دید طلبکاری بهت نگاه می‌کنند»

کنش تهدیدآمیز سیستم مالیاتی با مؤدیان، دیگر مقوله فرعی مرتبط با مقوله اقتدارگرایی مالیاتی است، براساس تفسیر افراد مورد مطالعه سیستم مالیاتی پروتکلی خشن را برای تشخیص و وصول مالیات تدوین کرده است، وضعیت پاسخگویی به مؤدیان چندان مطلوب نیست، ممیزان مالیاتی نقش داروغه را بازی می‌کنند، نگاهی مجرم‌گونه به مؤدیان دارند و کنش آن‌ها با مؤدیان مبتنی بر تهدید و ارعاب است. یکی از مشارکت‌کنندگان چنین بیان می‌کند: «وقتی شما می‌روید اداره مالیات انگار مجرم هستید رفتید اونجا، همان احساسی را فرد دارد که می‌رود پاسگاه پلیس، فضای اداره مالیات چنین فضایی را برای شما ترسیم می‌کند، یک فضای خشک و غیرمنعطف و کارمندانی که با اخمای گره کرده به شما نگاه می‌کنند».



شکل ۱: شرایط علی - مقوله‌های اصلی و فرعی

۲-۵. شرایط زمینه‌ای: مجموعه خاصی از شرایط که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌آیند تا مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل - تعامل‌های خود به آن پاسخ می‌دهند. مجموعه‌ای از عوامل در قالب شرایط زمینه‌ای بر نظام معنایی مؤدیان در بستر مورد مطالعه تأثیر دارند:

جدول ۳: شرایط زمینه‌ای - مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم	
انصاف رویه‌ای مالیاتی	انکار واقعیت بازار	طاق‌ت‌فرسا بودن امور مالیاتی/ تنش‌زا بودن تمکین/ صداقت هزینه‌مند/ سیستم مالیاتی استرس‌زا/ دغدغه نحوه محاسبه مالیات/ ترس از رد اظهارنامه/ پرداخت مالیات در جنگ‌و‌گریز	
	انکار هزینه‌ها	بی‌توجهی به شرایط بازار/ عدم شناخت بازار/ عدم تناسب مالیات با شرایط بازار/ مالیات بر درنیامد/ رد حاشیه سود رقابتی	
	تشخیص صوری مالیات	کم‌توجهی به هزینه‌ها/ عدم پذیرش هزینه‌ها/ رد ضرر و زیان/ هزینه سالیانه - درآمد ماهیانه/ تعدیل هزینه‌ها/ مالیات بر هزینه	
کنش متقابل واگرا	اختلال ارتباطی	دیالوگ حداقلی ممیز - مؤدی	محاسبه کش و پیمونی/ مالیات تعریف شده/ تعیین‌کنندگی روز اول/ مالیات علی‌الرس/ وقع نهادن به خوداظهاری/ تعیین مالیات با حاشیه سود تکلیفی/ تشخیص بدون حساسی
		ارتباط حداقلی ممیز - مؤدی	دیالوگ ضعیف ممیز- مؤدی/ عدم امکان صحبت با ممیز/ جا نیفتادن دیالوگ بین سیستم و مؤدی/ عدم اهمیت دیالوگ
	رسمک‌محور تامل	مؤدی هراسی سیستم	ارتباط ضعیف ممیز با مؤدی/ ارتباط ضعیف فعالان با سیستم مالیاتی/ عدم تمایل مؤدی به تعامل با سیستم
		امتناع ممیز از انگ فساد	ارائه تصویر نامطلوب مؤدی/ ایجاد فضای مخاطره در سیستم/ شطرنجی کردن مؤدیان/ ترس ممیز از ارتباط با مؤدی/ رابطه ناامن مؤدی- ممیز/ هزینه‌مندی ارتباط با مؤدی
اعتماد متقابل کنشگران	فرسایش اعتماد نهادی	ترس همه‌گیر ناشی از فساد/ انگ ارتباط با مؤدی/ امتناع از برچسب فساد/ ترس ممیز از فساد/ انگ تعامل با مؤدی	
	بی‌اعتمادی به مؤدیان	ضعف صداقت سیستم/ اداره مالیات غیرمعمد/ دروغ‌گویی سیستم/ بی-اعتماد به کارمندان/ ممیزان غیرشفاف/ تضاد در گفتار و عمل سیستم/ ممیزان غیرمتخصص/ رابطه‌گری ممیزان	
		پول‌داری به‌مثابه دزدی/ دنبال کردن دزدها/ مؤدیان سوءاستفاده‌گر/ نقض خوداظهاری/ رفتار مچ‌گیرانه ممیز/ پیش‌فرض دروغ‌گویی مؤدی / رد اظهارنامه بدون سند	

۵-۲-۱. هزینه روانی تمکین: تمکین مالیاتی برای مؤدیان هزینه ذهنی و روانی دارد. به‌عبارت‌دیگر میزان توجه سیستم مالیاتی به شرایط مؤدیان مالیاتی در فرایند تشخیص و وصول مالیات، شیوه پذیرش اظهارنامه‌های مالیاتی آنها و واقع‌بینانه عمل کردن کنشگران سیستم مالیاتی از جمله مسائلی است که مؤدیان مالیاتی به لحاظ ذهنی و روانی درگیر آن هستند. یکی از این افراد می‌گوید: «تا بیایم اظهارنامه را رد کنیم جزء دغدغه‌ها هست، اینکه چه اتفاقی قرار بیفته، چه جوری قرار هست محاسبه کنند، اینکه کجا قرار هست بروند سر بکشند».

۵-۲-۲. انصاف رویه‌ای مالیاتی: انصاف رویه‌ای دلالت بر رویه‌های اتخاذی سیستم مالیاتی و کنشگران آن برای تشخیص و وصول مالیات دارد که بنا به تفسیر مشارکت‌کنندگان در بستر مورد مطالعه چندان مطلوب نیست. عملکرد غیرمنصفانه پیرامون مقوله‌های فرعی غیرواقعی-بینی شرایط بازار، انکار هزینه‌ها و تشخیص صوری مالیات تعریف می‌شود. غیرواقعی‌بینی شرایط بازار مبتنی بر شناخت محدود کنشگران مالیاتی از فرایند فعالیت‌های اقتصادی، شرایط رکود و رونق بازار و همچنین فشار در جهت وصول مالیات هدف‌گیری شده است. فروشنده‌ای می‌گوید: «درصد سود ما را برنامه‌های رقابتی و شرایط رکود و رونق بازار مشخص می‌کند من اگر بروم اداره مالیات و بگویم که چهار درصد از این جنس استفاده می‌برم می‌گوید خود خواستی این کار را انجام دهی، اجباری نبوده، نمی‌آیند شرایط بازار را در نظر بگیرند».

بنا به نظر مؤدیان قسمتی از هزینه‌هایی که مطابق قانون باید در فرایند تشخیص و وصول مالیات اعمال گردد مورد قبول ممیزان واقع نمی‌شود. بنابراین نادیده گرفتن و عدم پذیرش بخشی از هزینه‌ها منجر به وصول غیرمنصفانه مالیات از آن‌ها می‌شود. مشارکت‌کننده‌ای مدیر شرکت ماشین‌سازی می‌گوید: «ضمن اینکه دفاتر ما را قبول می‌کنند، یک‌دفعه‌ای میان صد میلیون از هزینه‌هایی که ما کردیم رد می‌کنند، حسابدارمون میگه اگر این کار را نکنیم، دفتر را علی‌الرس می‌کنند، شرایط بدتر میشه، خب ما چکار کنیم»

فرایند تشخیص و وصول مالیات مبتنی بر معیارهای علمی و براساس فعالیت اقتصادی افراد و نحوه درآمدزایی آن‌ها نیست بلکه بیشتر براساس معیارهای صوری است، اداره مالیات میزان مالیات پرداختی را بر مؤدیان تکلیف می‌کند و مالیات در بیشتر مواقع از قبل تعریف شده است. یکی از مشارکت‌کنندگان می‌گوید: «اداره مالیات خوداظهاری را قبول ندارد، همین‌جور کش و پیمونی حساب می‌کنند، هر سال هم به مقداری می‌ذاره روش ما می‌رویم اعتراض می‌کنیم، صد تارشو کم می‌کنه میگه برو بریز به حساب».

۵-۲-۳. کنش متقابل واگرا: کنش واگرا دلالت بر کنش‌هایی دارد که جهت یگانه ندارند و شامل افعالی می‌شوند که جهت‌های متفاوت و بعضاً مخالفی دارند. این نوع کنش در تعامل بین مؤدیان و سیستم مالیاتی پیرامون مقوله‌های فرعی اختلال ارتباطی و تعامل ریسک‌محور قابل توضیح است. دیالوگ و ارتباط متقابل بین مؤدیان و کنشگران امور مالیاتی ضعیف و دچار اختلال است. مشارکت‌کننده‌ای می‌گوید: «دیالوگ بین ممیز و مؤدی خیلی کم وجود دارد، حرف معمولی هم این‌ها نمی‌تونند گوش بدهند، متأسفانه حرف گوش نمی‌دهند که من بخوام توضیح بدم، اهمیت نمی‌دهند، صحبت کردنی تو کار نیست».

به دلیل نگاه مؤدی‌هراسانه‌ای که در سیستم مالیاتی وجود دارد و همچنین ترس ممیز از برچسب رابطه با مؤدیان و پیامدهای آن، تعامل بین مؤدیان و ممیزان مالیاتی مبتنی بر نوعی ریسک و مخاطره شکل گرفته و در این فضا وارد تعامل می‌شوند. فردی مدیر شرکت ساخت تجهیزات سنگین می‌گوید: «بین ممیز و مؤدی فاصله ایجاد کردند، امروز ممیز جرأت سلام و علیک با مؤدی خودش را ندارد، اگر دو تا کلمه صحبت کردند باید احساس ناامنی بکند، بنابراین یک دیوار ارتفاع بلند در این وسط (بین ممیز و مؤدی) کشیدند».

۲-۴-۵. اعتماد متقابل کنشگران: عامل مهم دیگر در تعامل بین کنشگران عرصه مالیات اعتماد بین آن‌هاست، براساس نظر مؤدیان نوعی عدم اعتماد متقابل بر رابطه آنها و کنشگران سیستم مالیاتی سایه افکنده است. بی‌اعتمادی مؤدیان به کنشگران سیستم مالیاتی مبتنی بر ادعای آن‌ها در خصوص ضعف تخصص و تعهد این افراد و همچنین عملکرد غیرشفاف آن‌ها در راستای وظایفی که در قبال مؤدیان مالیاتی دارند شکل گرفته است. پزشکی چنین می‌گوید: «به دلیل رفتار غیرتخصصی ممیزان خیلی بهشون اعتماد ندارم، من می‌بینم کار غیرتخصصی دارد انجام می‌شود، اعتمادی من به آن ممیز ندارم چون این کاره نیست».

کنشگران سیستم مالیاتی نیز نوعی نگاه بدبینانه و مبتنی بر عدم صداقت به مؤدیان دارند، از نظر آن‌ها مؤدیان مالیاتی در گزارش فعالیت اقتصادی و میزان درآمد خود شفافیت لازم را ندارند و از هر فرصت و ابزاری برای تعدیل مالیات و اجتناب از پرداخت آن استفاده می‌کنند. مشارکت‌کننده‌ای می‌گوید: «داره دارایی همه چیز را براساس عدم اعتماد می‌گذارد، چون براساس عدم اعتماد می‌گذارد، همیشه شما را دزد و دنبال فرار از مالیات می‌بیند، کاری هم به سوابق شما ندارد، این فرهنگ دارایی است، به خاطر اون آدم‌هایی که فرار کردند، کلک زدند، مسئله ایجاد کردند و خیلی از همکارهای من هم این کار را کردند و می‌کنند».



شکل ۲: شرایط زمینه‌ای - مقوله‌های اصلی و فرعی

۳-۵. شرایط مداخله‌گر: شرایطی که عوامل تأثیرگذار بر عمل- تعامل‌ها را تسهیل یا محدود می‌کنند، این شرایط آن‌هایی هستند که شرایط علی را تخفیف یا تغییر می‌دهند. شرایط مداخله‌گر در پژوهش حاضر به شرح زیر مشخص شده است:

جدول ۴: شرایط مداخله‌گر- مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
عدالت مالیاتی	بی‌عدالتی ناشی از قانون	معافیت مالیاتی نهادهای خاص / پرداخت سلیقه‌ای مالیات / قوانین تعدیل مالیات / اجرای تبعیض‌آمیز قوانین مالیاتی / فرار مالیاتی از مسیر قانون / مالیات غیرفراگیر / لازم‌الاجرا نبودن قوانین برای همه
	بی‌عدالتی ناشی از فرار	فرار مالیاتی فعالان غیررسمی / بی‌توجهی به مؤدیان فرار / مالیات‌دهندگان در دسترس / فشار بر مؤدیان تابلودار - رسمی
	بی‌عدالتی ناشی از نفوذ	تعدیل مالیات با رابطه‌گری / حساب بردن دولت از برخی مؤدیان / نفوذ اقلیت در سیستم / رابطه با ممیز / تخفیف زد و بندی مالیات
سلامت اقتصادی مسئولین	فساد مالی	ساختار مالی غیرشفاف / فساد فراگیر / دست داشتن مسئولین در فساد / فساد زنجیره‌ای / اختلاس سیستمی / فساد عدم شفافیت
	مبارزه با فساد	عدم شفافیت در ارتباط با فساد / عیب و عار دانستن اعلام مفسدین / حمایت از مفسدین / بی‌نتیجه ماندن پرونده‌های فساد
پاسخگویی مالیاتی		عدم تعهد در قبال مالیات / عدم ارائه بیلان مالیاتی / سهل‌انگاری سیستم مالیاتی / عدم پاسخگویی متناسب با مالیات / ملزم نبودن به گزارش عملکرد مالیاتی / عدم تناسب خدمات با مالیات
کارآمدی مصارف مالیاتی	مصرف غیرشفاف مالیات	ملموس نبودن هزینه‌کرد مالیات / ابهام در هزینه‌کرد مالیات / عدم گزارش هزینه‌کرد مالیات / هزینه‌کرد شبهه‌انگیز مالیات
	مصرف غیرتخصصی مالیات	عدم هزینه‌کرد مالیات در اولویت‌ها / مصرف غیربهبینه مالیات / اتلاف کردن منابع - پول / عدم دیدگاه سرمایه‌گذاری به مالیات
	سوءمصرف مالیات	هزینه‌کرد نابجای مالیات / عام‌المنفعه نبودن مالیات / هزینه نابجای مالیات / ولخرجی سیستم / سوءاستفاده از مالیات / تاراج مالیات

۳-۵-۱. عدالت مالیاتی: از نظر مشارکت‌کنندگان نظام مالیاتی در مواجهه با فعالان اقتصادی برخورد عادلانه‌ای ندارد. برخورد ناعادلانه نظام مالیاتی پیرامون مقوله‌های فرعی بی‌عدالتی ناشی از قانون، بی‌عدالتی ناشی از نفوذ و بی‌عدالتی ناشی از فرار مؤدیان مالیاتی تعریف شده است. بی‌عدالتی ناشی از قانون برخورد ناعادلانه‌ای است که قوانین مالیاتی منشأ شکل‌گیری و تداوم آن هستند. قوانینی که زمینه معافیت مالیاتی برخی فعالان اقتصادی را فراهم می‌کنند که با توجه به نوع فعالیت و درآمدشان باید مالیات بپردازند ولی به دلایل مختلف از پرداخت مالیات معاف یا مالیاتی پرداختی آن‌ها تعدیل یافته است. مشارکت‌کننده‌ای مدیر

شرکت تولیدی چنین می‌گوید: «بخش عمده‌ای از کسانی که باید مالیات دهند مالیات نمی‌دهند، شرکت‌هایی که با بنیادها ارتباط دارند، مؤسسات و خیریه‌هایی هستند که اومدند توی کسب‌وکار، مؤسسات بزرگی که یا معاف از مالیات هستند، یا اینکه مالیات را سلیقه‌ای پرداخت می‌کنند».

فرار سایر مؤدیان مالیاتی از پرداخت مالیات و عدم برخورد قاطعانه سیستم مالیاتی با این افراد دیگر موضوع مرتبط با عملکرد ناعادلانه نظام مالیاتی است، فرار مالیاتی عده‌ای از فعالان اقتصادی منجر به فشار مالیاتی بر مؤدیان می‌شود که فعالیت اقتصادی رسمی و تمکین مالیاتی دارند. به این معنا که آن‌ها باید شکاف درآمدی تعریف شده در سیستم مالیاتی به دلیل فرار این افراد را با پرداخت مالیات فراتر از ظرفیت درآمدی‌شان پر کنند. یکی از مشارکت‌کنندگان، فعال در زمینه صنایع نفت می‌گوید: «کسانی که تابلو دارند آن‌ها مالیات می‌دهند، ولی بقیه که خیلی نسبت به ما ارقام و اقلامی بیشتری را جابجا می‌کنند، تراکنش‌های خیلی بالاتری دارند این مالیات را نمی‌دهند و یا بسیار کمتر می‌دهند، من که شرکت ثبتی دارم من که دفاتر قانونی دارم، کاملاً زیر ذره‌بین هستم و کوچک‌ترین حرکتی به اصطلاح مانیتور می‌شود و باید مالیات بدهم بنابراین این نظام عادلانه نیست»

دیگر عاملی که از نظر مشارکت‌کنندگان زمینه برخورد ناعادلانه سیستم مالیاتی در حق فعالان اقتصادی رسمی را فراهم می‌کند، نفوذ نهادها، گروه‌ها و افرادی در سیستم مالیاتی است، این افراد و نهادها از طریق لابی‌گری و اعمال نفوذ در سیستم مالیاتی میزان مالیات پرداختی خود را به حداقل ممکن تعدیل و در صورت ممکن از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند. فردی مدیر شرکت خدمات مهندسی، چنین نقل می‌کند: «خیلی‌ها هستند تو جامعه که مالیات نمی‌پردازند، چون زورشان زیاد است، فرار می‌کنند یا اینکه کسانی هستند که دولت جرأت نمی‌کند سراغشون برود. هم اینکه این‌ها شفاف نیستند هم اینکه توی سیستم نفوذ دارند. سیستم‌ها و افرادی هستند که دولت از آن‌ها حساب می‌برد و به آن‌ها وابسته است».

۲-۳-۵. سلامت اقتصادی مسئولین: سلامت اقتصادی مسئولین دلالت بر مواردی از جمله میزان شفافیت مالی مسئولین، سلامت مالی مسئولین و عزم و اراده آن‌ها برای مبارزه با فساد دارد. از نظر مشارکت‌کنندگان عملکرد مالی مسئولین به اندازه کافی شفاف و روشن نیست، گزارش دقیق و مشخصی از عملکرد مالی آنها ارائه نمی‌شود و منابع مالی، نحوه تأمین و هزینه‌کرد این منابع مشخص نیست. همچنین آن‌ها بر این باورند بخش زیادی از مالیاتی که پرداخت می‌کنند توسط افراد صاحب‌منصب و قدرت به شیوه‌های مختلف اختلاس می‌شود. مشارکت‌کننده‌ای چنین می‌گوید: «ببینید افرادی که مالیات میدن که یکیش هم من باشم وقتی می‌بینم سه هزار میلیارد کی دزیده، ده هزار میلیارد اون یکی دزیده، پنج هزار

میلیارد اون یکی دزدیده، سکوی نفتی غیب شده حالا کجا پیدا شده، این‌ها برای ما قابل پذیرش نیست، این‌ها برای ما بی‌کفایتی و بی‌درایتی و بی‌معرفتی دولت‌مردان را می‌رسونه».

موضوع دیگر نحوه برخورد، مواجهه و مبارزه مسئولین با فساد اقتصادی و مفسدین است. براساس تفسیر افراد مورد مطالعه، مسئولین عزم و اراده جدی برای مبارزه با مفسد اقتصادی و مفسدین ندارند، به‌گونه‌ای که مبارزه با عوامل فسادهای اقتصادی کلان در وضعیت ابهام قرار دارد و بسیاری از پرونده‌ها فساد اقتصادی بلا تکلیف و به نتیجه مطلوب نرسیده است. مشارکت‌کننده‌ای مدیر شرکت ماشین‌سازی چنین می‌گوید: «اگر قاطعیت داشته باشند، اگر این دزدها را بگیرند و برخورد قاطع داشته باشند (تیرباران کنند) اگر با مفسدین برخورد کنند که نمی‌دونم معطل چی هستند، این مسائل به خورده حل می‌شد، پولامون که از بین رفته، طرف را به چهار تومن ازش می‌گیرند و ردش می‌کنند میره و دوباره صدمات دزد دیگه پیدا میشه».

۳-۳-۵. پاسخگویی مالیاتی: پاسخگویی دلالت بر این موضوع دارد که نظام اقتصادی و مالیاتی تا چه اندازه در قبال مالیاتی که از مؤدیان مالیاتی دریافت می‌کند خود را متعهد و مسئول می‌دانند. پاسخگویی مالیاتی ناظر بر توجه مسئولین و دولت به انتظارات و مطالبات شهروندان به معنای اعم و مؤدیان مالیاتی به معنای اخص دارد. از نظر مؤدیان وضعیت پاسخگویی مسئولین و دولت در قبال مالیات دریافتی چندان مطلوب و رضایت‌بخش نیست. فردی صاحب مغازه طلافروشی می‌گوید: «پولی که از طریق مالیات درمی‌آورند بیان برای مردم روشن کنند که هزینه‌اش بابت چی هست؟ اطلاع‌رسانی کنند که من کاسب که دارم مالیات می‌دهم بدونم خرج چی شده؟ شفاف نیست، چرا دولت بیلان کاری در خصوص درآمدهای مالیاتی به مردم ارائه نمی‌دهد؟ بیاد بگه این قدر درآمد مالیاتی من بوده، این قدر هم هزینه کردم».

۴-۳-۵. کارآمدی مصارف مالیاتی: نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی بیانگر میزان کارآمدی مصارف مالیاتی است. کارآمدی مصارف مالیاتی پیرامون سه مقوله فرعی شفافیت مصرف، مصرف تخصصی و مصرف مطلوب این درآمدها قابل توضیح است. مشارکت‌کنندگان بر این باورند نحوه مصرف یا هزینه‌کرد مالیات به اندازه کافی شفاف و روشن نیست و دولت در خصوص هزینه‌کرد یا مصارف درآمدهای مالیاتی بیلان کاری مشخصی ارائه نمی‌دهد. مشارکت‌کننده‌ای چنین نقل می‌کند: «اینکه شفاف باشه که اداره مالیات این مالیاتی که از من داره می‌گیره، این مالیات کجا رفت خرج شد، نمی‌تونن حداقل به صورت یک چارت به صورت یک گزارش بدن اداره مالیات سال به سال، گزارش خرج سال قبل را بده و بگه این پول‌ها کجا رفته، برای چه قسمت‌هایی هزینه شده، چه اتفاقاتی براش افتاده، خیلی شفاف نیست که این پول‌ها کجا می‌ره و چه اتفاقی براشون می‌فته».

درآمدهای مالیاتی برای حل مسائل و مشکلات اولویت‌دار جامعه هزینه نمی‌شود و با نوعی هزینه‌کرد یا مصرف غیرتخصصی درآمدهای مالیاتی مواجه هستیم. درحالی‌که انتظار می‌رود هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی از مسیرهای کاملاً تخصصی و کارشناسانه برای حل مسائل مهم و اولویت‌دار جامعه اتفاق بیفتد. مشارکت‌کننده‌ای می‌گوید: «من مالیات می‌دهم که سرویس‌هایی را بگیرم وقتی نمی‌گیرم معلوم هست که مالیات جاهای دیگری که نباید هزینه شود، می‌شود، حقوق‌هایی که می‌بینید مسئولان می‌گیرند، این پول‌ها دارد می‌رود در خزانه‌ای که بعد میاد توی اداراتی که بد هزینه می‌شود، عجیب و غریب هزینه می‌شود».

برونداد درآمدهای مالیاتی در جامعه مطلوب نیست. خدمات ارائه‌شده از طرف دولت متناسب با مالیاتی که دریافت می‌کند نیست و مالیات اثربخشی ضعیف و نامطلوبی برای بهبود مسائل جامعه دارد. افراد مورد مطالعه بر این باورند که درآمدهای مالیاتی به صورت نامطلوب هزینه می‌شود. هزینه‌کرد مالیات عام‌المنفعه نیست و به صورت نابجا در راستای منافع افراد و گروه‌های خاص هزینه می‌شود. مشارکت‌کننده‌ای این‌گونه نقل می‌کند: «مالیات‌ها پرداخت می‌شود، یکجا جمع می‌شود ولی بهینه مصرف نمی‌شود، اتلاف پول است یعنی پولی که ما دادیم جایی صرف شده که صحیح مدیریت نشده، بهینه‌سازی نبوده به جای اینکه این پول جای درستی خرج بشه، جایی خرج شده که اثر مطلوبی در جامعه ندارد».



شکل ۳: شرایط مداخله‌گر - مقوله‌های اصلی و فرعی

۴-۵. **راهبردها (عمل - تعامل‌ها):** راهبردها یا عمل-تعامل‌ها کنش‌های بامنظور عمدی‌اند که برای حل یک مسئله صورت می‌گیرند و با صورت گرفتن آن‌ها پدیده شکل می‌گیرد، شایان‌ذکر است که راهبردها به آنچه فرد در درون خود می‌گوید و می‌کند نیز اطلاق می‌شود. مهم‌ترین راهبردها یا عمل-تعامل مؤدیان مالیاتی در بستر مورد مطالعه که عناصر تشکیل‌دهنده نظام معنایی آن‌ها در خصوص پدیده مالیات است در سه سطح انجام می‌شود:

جدول ۵: راهبردها (عمل - تعاملها) - مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
مالیات به‌مثابه نفع مشترک		مالیات به‌مثابه درآمد/ مالیات، شکوفاگر اقتصاد/ مالیات به‌مثابه سرمایه‌گذاری/ اقتصاد مالیاتی مطلوب/ مالیات، سود غیرمستقیم/ مالیات حافظ امنیت/ برگشت‌پذیری مالیات/ مالیات به‌مثابه حق
مالیات به‌مثابه تکلیف		مالیات ادای دین به جامعه/ مالیات جزئی از درآمد/ الزام در پرداخت مالیات/ مالیات به‌مثابه امر باید/ ادای دین قانونی
تمکین جبرمحور	پرداخت اجبارگونه	مالیات به‌مثابه پول زور/ مالیات به‌مثابه پول ناحق/ پرداخت با اکراه/ توجیه- ناپذیری پرداخت/ پرداخت اجباری/ اجبار در فرمان‌بری
	پرداخت خلاص‌گونه	پذیرش بدون دردسر/ پذیرش قاعده حل کن برو/ بریدن سرکار/ پرداخت بی‌قیدوشرط/ خلاص شدن از سیستم/ کندن شر کار

۵-۴-۱. **مالیات به‌مثابه نفع مشترک:** مشارکت‌کنندگان جهت‌گیری ذهنی خود یا باورهای حاکم بر طرز تلقی‌شان در خصوص پدیده مالیات را نوعی سرمایه‌گذاری تفسیر می‌کنند که در بلندمدت آثار مثبت آن به زندگی آن‌ها برمی‌گردد و می‌تواند وسیله ایجاد رفاه و آسایش عمومی برای آن‌ها و سایر شهروندان جامعه باشد. یکی از این افراد می‌گوید: «پرداخت مالیات به نفع همه افراد جامعه است و باید به‌عنوان یک اصل پذیرفته شود و واقعیتی هست که انکارناپذیر هست و همه باید بپذیرند و احترام بگذارند». مشارکت‌کننده دیگری بر این باور است: «مالیات سود غیرمستقیم هست که نهایتش در جامعه می‌چرخد و به خودمون می‌رسد، شرکایی هستند که دارند یک بخشی از پول من را می‌برند، اگر بلندمدت نگاه کنم به شرطی بازخوردهای پرداخت مالیات به ما برگردد یک سرمایه است»

۵-۴-۲. **مالیات به‌مثابه تکلیف:** در سطح تعریف نقش و وظیفه‌ی مؤدیان در خصوص پدیده مالیات، افراد مورد مطالعه مالیات را نوعی تکلیف و وظیفه در قبال جامعه و دولت می‌دانند که باید به آن عمل کنند. از نظر آن‌ها شهروندان در قبال خدماتی که از دولت و جامعه می‌گیرند مکلف‌اند در صورت داشتن فعالیت اقتصادی و درآمدزایی بخشی را به‌عنوان مالیات برای اداره مطلوب جامعه به دولت بپردازند. تولیدکننده‌ای چنین می‌گوید: «من با اصل مالیات صددرصد موافق هستم و مالیات باید باشد، نفس مالیات مطلوب هست، خیلی‌ها فکر می‌کنند مالیات پول زوره درحالی‌که مالیات یک باید است یک وظیفه محسوب می‌شود». مشارکت‌کننده دیگری نیز این‌گونه نقل می‌کند: «مالیات هم به لحاظ شرعی هم به لحاظ قانونی یک تکلیف است که جنبه قانونی‌اش بیشتر حاکم هست و وظیفه هر شهروندی است، در قبال فعالیتش این دین بر گردنش هست که پرداخت کند، به نظر من هر کسی باید به‌نوبه خودش این را تکلیف خودش بداند».

۵-۴-۳. تمکین جبرمحور: راهبرد اصلی افراد مورد مطالعه در خصوص پدیده مالیات کنش مالیاتی و به عبارتی نحوه تمکین مالیاتی آنهاست که براساس تفسیر این افراد در شرایط موجود مبتنی بر اجبار است. مجموعه شرایط موجود آنها را وادار می‌کند علی‌رغم میل و اراده خود اقدام به پرداخت مالیات تکلیفی از طرف سیستم مالیاتی نمایند. این کنش مالیاتی به دو صورت پرداخت خلاص‌گونه و اجبارگونه انجام می‌شود. پرداخت خلاص‌گونه، در جهت خلاص شدن از قیدوبندهای سیستم مالیاتی است. فروشنده‌ای می‌گوید: «داره مالیات میاد می‌گه، ده درصد به مبلغ پرداختی سال قبل اضافه و پرداخت کنید، درحالی‌که وظیفه ممیز این است که بیاید طبق اظهارنامه بررسی کند ببیند من نسبت به سال گذشته ده درصد اضافه درآمد داشتم برای اداره مالیات یا خیر، منتهی مراتب هم کار خودشون را راحت می‌کنند هم اینکه ما می‌خواهیم قطعی کنیم می‌گوییم ده درصد را پرداخت کنیم و خلاص شویم».

نوع دیگر کنش مالیاتی پرداخت اجبارگونه یا مبتنی بر اجبار است، به این معنا که آنها ناچارند اقدام به پرداخت مالیات تشخیصی از طرف سیستم مالیاتی نمایند، حتی اگر فعالیت اقتصادی آنها مشمول نرخ مالیاتی تعیین شده از طرف سیستم نباشد، زیرا سیاست‌های تنبیهی سیستم در روند فعالیت اقتصادی آنها وقفه‌های جدی و تأثیرگذار ایجاد می‌کند. مشارکت‌کننده‌ای پرداخت اجبارگونه مالیات را این‌گونه توصیف می‌کند: «مالیات پول ناحقی است که از ما می‌گیرند، اگر در شرایطی قرار بگیریم که بتونم پرداخت نکنم، نمی‌کنم، برای چی پرداخت کنم، الآن دارم به زور پرداخت می‌کنم برای اینکه نمی‌ذاره کار بکنم».



شکل ۴: راهبردها (عمل - تعامل‌ها) - مقوله‌های اصلی و فرعی

پدیده محوری با صورت گرفتن عمل - تعامل‌ها شکل می‌گیرد. عمل - تعامل مؤدیان در بستر مورد مطالعه دلالت بر وضعیتی در خصوص پدیده فرهنگ مالیاتی دارد که در آن نوعی

ناهماهنگی و عدم تناسب بین سطوح ذهنی با سطح عینی وجود دارد. نوعی گسست، عدم انسجام و فقدان یکپارچگی که بیانگر عدم تناسب بین بینش و کنش مالیاتی آنهاست.

۵-۵. پیامدها: هر جا انجام یا عدم انجام عمل - تعامل معینی در پاسخ به امر یا مسئله‌ای یا به‌منظور اداره یا حفظ موقعیتی از سوی فرد یا افرادی انتخاب شود، پیامدهایی پدید می‌آید. راهبردها یا عمل - تعامل مؤدیان مالیاتی در شرایط موجود منجر به پیامدهایی زیر می‌شود:

جدول ۶: پیامدها - مفاهیم، مقوله‌های فرعی و اصلی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
	نارضایتی مؤدیان	دلخوری از مسئولین/ دل‌زدگی از سیستم/ نارضایتی از میزان/ نارضایتی از هزینه مالیات/ شرایط آزاردهنده/ نمود بیرونی نارضایتی
	غیرشفاف شدن فعالیت اقتصادی	جانگذاشتن رد پای مالی/ پیگیری مسیرهای انحراف مالی/ فرار از رصد شدن/ درآمدزایی از مسیرهای غیرمعمول/ کار نکردن با دولتی‌ها/ فروش بدون فاکتور/ حسابداری دو دفتری/ تمارض مالی
تقویت اقتصاد سایه	پول‌محور شدن فعالیت اقتصادی	فعالیت اقتصادی بی‌درسر/ فعالیت اقتصادی پول/ سپرده‌گذاری/ سرمایه‌گذاری در بورس و سهام/ خرید اوراق/ خرید و فروش املاک
	فعالیت اقتصادی غیررسمی	رها کردن فعالیت‌های مالیات‌محور/ انجام فعالیت غیررسمی/ تغییر فعالیت به دلالتی/ فعالیت کاذب/ فعالیت زیرزمینی/ فعالیت در حوزه‌های ناشناخته-داری فرار مالیاتی/ فعالیت اقتصادی غیرشفاف/ گرایش به فعالیت‌های واسطه‌گری- دلالتی

۵-۵-۱. نارضایتی مؤدیان: نارضایتی مؤدیان از دولت و سیاست‌گذاران اقتصادی در سطح کلان، سیستم مالیاتی و کنشگران آن در سطح خرد است. آن‌ها اذعان دارند با اینکه مالیات را پرداخت می‌کنند ولی میزان رضایت آن‌ها در خصوص امر مالیات و مالیات‌ستانی در بستر مورد مطالعه در وضعیت مطلوبی نیست. نارضایتی مؤدیان مالیاتی پیرامون کم‌توجهی دولت به انتظارات، مطالبات و منافع مؤدیان مالیاتی شکل گرفته است. فردی پیمانکار صنعتی نقل می‌کند: «من که مجبور هستم مالیات را پرداخت کنم، ولی ناراضی‌ام خوشحال نیستم، در صورتی که من از اون‌هایی هستم که با شوق دوست دارم مالیات بدهم، با عشق مالیات را می‌دهم، ولی ناراضی‌ام، هر چقدر بدهم ناراضی‌ام». مشارکت‌کننده‌ای مدیر آتلیه می‌گوید: «نتیجه این وضعیت این هست که ما روز به روز ناراضی‌تر می‌شویم و یک زمانی سر و صدای ما درمیاد تا یک حدی می‌تونیم تحمل کنیم، وقتی می‌بینیم نمی‌کشه بالاخره یک کاری می‌کنیم».

۵-۵-۲. غیرشفاف شدن فعالیت اقتصادی: از دیگر پیامدهای عمل - تعامل مؤدیان مالیاتی در رابطه با پدیده مالیات در شرایط موجود غیرشفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی آن‌ها است. آن‌ها اذعان دارند که در شرایط موجود تمایل و گرایش به سمت رفتارهایی از جمله جا

نگذاشتن رد پای مالی، فروش بدون فاکتور، حسابداری دو دفتری و سایر فعالیت‌هایی که برای نظام مالیاتی شفاف و روشن نیست تقویت شده است. فروشنده‌ای نقل می‌کند: «تا اون جایی که امکان داره فرار می‌کنم، می‌گن تو دستگاه پوز کارت بکشید، سعی می‌کنم پول نقد بگیرم، سعی می‌کنم تا جایی که امکان داره جای پای ندارم که دولت بخواد از من مالیات بگیره» مشارکت‌کننده دیگری می‌گوید: «ما اگر بتونیم جنس بدون فاکتور بفروشیم، می‌فروشیم، ما اگر بتونیم زیرآبی بریم میریم، این واقعیت است چون اگر بخواهیم تمام ضوابطی که الان دولت مردان برای ما خط و نشون کشیدن را رعایت کنیم باید در کارگاه را ببندیم و بریم».

۵-۳-۵. تقویت اقتصاد سایه: تقویت اقتصاد سایه پیرامون دو مقوله فرعی پول محور شدن فعالیت‌های اقتصادی و تمایل به فعالیت اقتصادی غیررسمی تعریف می‌شود. پول محور شدن فعالیت اقتصادی، گرایش فعالان اقتصادی به سمت فعالیت‌هایی است که با محوریت پول و سرمایه انجام می‌شود، فعالیت اقتصادی و درآمدزایی که امکان رهگیری آن توسط سیستم مالیاتی وجود ندارد. مشارکت‌کننده‌ای می‌گوید: «آن فعال اقتصادی که توانسته یک کارخانه راه بیندازد و برای صد نفر شغل ایجاد کند، آن عقل معاش را دارد که وقتی می‌بیند بالانس ورودی و خروجی‌اش با هم نمی‌خواند می‌بندد می‌گذارد در بانک، یا روش دیگری را انتخاب می‌کنند زمین می‌خرند، مگر آدم دیوانه است زندگی‌اش را بنارد وسط بعد همه را به دارایی بدهد».

تمایل فعالان اقتصادی به سمت فعالیت‌های غیررسمی، دیگر مقوله فرعی تقویت اقتصاد سایه است. آن‌ها تمایل به سمت فعالیت‌هایی دارند که کمترین درگیری ممکن را با سیستم مالیاتی داشته باشند. از نظر آن‌ها با این شرایط راهی جز روی آوردن به فعالیت‌های غیررسمی و اقتصاد زیرزمینی یا حداقل هدایت بخشی از سرمایه به سمت این فعالیت‌ها وجود ندارد. فردی مدیر شرکت تولیدی می‌گوید: «شما وقتی در این شرایط دارید مالیات پرداخت می‌کنید هزینه‌های تولیدتون می‌ره بالا و توجیه اقتصادی نداره، شما یک سال این کار را کنید، به ورشکستگی می‌خورید، باید جمع کنید، برای همین می‌گم الان زیر پله‌ای‌ها زیاد شدنند».



شکل ۵: پیامدها - مقوله‌های اصلی و فرعی

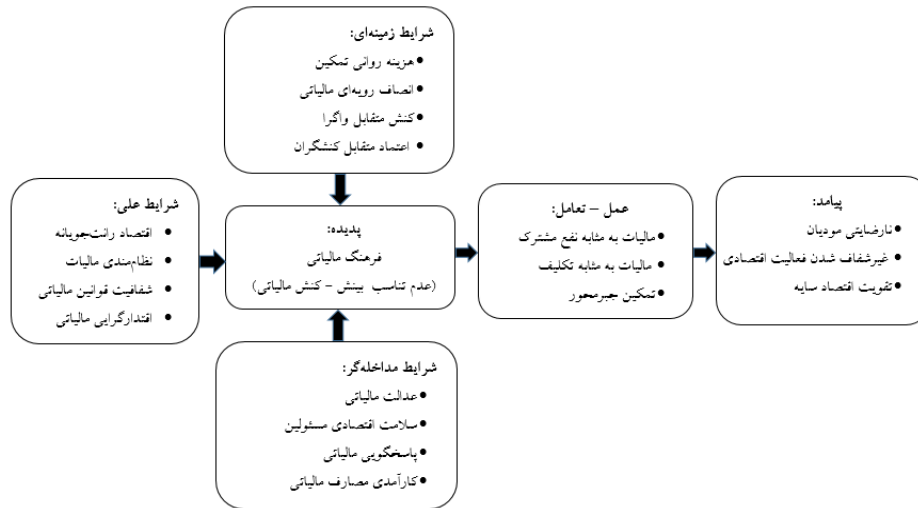
مقوله مرکزی

مقوله مرکزی نمایانگر مضمون اصلی پژوهش است. در این پژوهش نیز بر مبنای تحلیل داده‌ها در مرحله کدگذاری گزینشی، با توجه به مقوله‌های عمده و اصلی پژوهش «مطالبه‌گری نامتوازن غیرهنجارمند» به‌عنوان مقوله‌ی مرکزی که توان تحلیل فرایند درک و تفسیر مؤدیان مالیاتی را در خصوص پدیده مالیات دارد در نظر گرفته شد. بر مبنای این مقوله تفسیر مؤدیان مالیاتی از پدیده مالیات نوعی مطالبه‌گری متقابل بین دولت و عاملان یا کنشگران دولت از یک طرف و شهروندان یا مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر است که در بستر مورد مطالعه در یک حالت عدم‌توازن یا وضعیت نامتوازن قرار دارد. وضعیتی که دولت و عاملان آن براساس هنجارمندی اقدام به مطالبه‌گری نمی‌کند بلکه این مطالبه‌گری مبتنی بر سلیقه عاملان است و عاملان کنش در ایجاد این عدم توازن ایفای نقش می‌کنند.

در توضیح مقوله مرکزی پژوهش باید گفت مطالبه‌گری تا حد زیادی ماهیت پدیده مالیات و مالیات‌ستانی را نمایان می‌کند، به‌عبارت‌دیگر آنچه که در ارتباط با این پدیده بیشتر از همه مرکز و کانون توجه است نوعی مطالبه کردن است، مطالبه‌ای که در رابطه با دو گروه کنشگر اصلی این حوزه (دولت- شهروندان) مطرح می‌شود. دولت مالیات را از شهروندان مطالبه می‌کند چون برای تأمین هزینه‌های عمومی نیازمند منابع مالی است. طرف دیگر این مطالبه‌گری شهروندان یا مؤدیان مالیاتی نیز مطالبه‌گری خاص خود را در خصوص مالیات دارند. مهم‌ترین و شاید اصلی‌ترین مطالبه برای شهروندان دریافت خدمات در ازای مالیات پرداختی‌شان است.

مطالبات دولت و شهروندان در فرایند سه مرحله‌ای مالیات‌ستانی (تشخیص، وصول و هزینه‌کرد مالیات) قابل توضیح و تفسیر است. در چارچوب این فرایند از دیگر انتظارات و مطالبات دولت نخست شفافیت شهروندان در خصوص فعالیت اقتصادی آن‌ها و اعلام درآمد واقعی‌شان به منظور پرداخت مالیات است. دوم همکاری لازم مؤدیان مالیاتی با مجریان امور مالیاتی به منظور پذیرش و تمکین مالیاتی است. در کنار انتظارات و مطالبات دولت مؤدیان مالیاتی نیز مطالباتی دارند. نخست اینکه نظام اقتصادی در راستای اهداف و منافع همه شهروندان سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی نماید. دوم نظام مالیاتی از انسجام و یکپارچگی لازم برای وصول عادلانه و منصفانه مالیات برخوردار باشد. سوم در فرایند تشخیص و وصول مالیات نحوه تعامل و کنش متقابل میان مجریان امور مالیاتی و مؤدیان مبتنی بر احترام و اعتماد متقابل طرفین و توجه به حقوق مؤدیان مالیاتی تعریف و تنظیم گردد.

بر این اساس مطالبه‌گری میان دولت و مؤدیان به‌عنوان مخاطبان اصلی نظام مالیاتی در یک وضعیت نامتوازن قرار دارد. از نظر آن‌ها دولت و عاملان آن تا حدی زیادی انتظارات و مطالبات خود در خصوص پدیده مالیات را با استفاده از ابزارهای مختلف به‌صورت غیرهنجارمند تحقق بخشیده‌اند، درحالی‌که انتظارات و مطالبات مؤدیان مالیاتی در رابطه با سه مؤلفه اساسی و اصلی مرتبط با امر مالیات و مالیات‌ستانی (تشخیص و وصول مالیات، تعامل و کنش متقابل با سیستم مالیاتی و ارائه خدمات در ازای مالیات پرداختی) مورد بی‌اعتنایی و کم‌توجهی قرار گرفته است؛ بنابراین مطالبات مؤدیان مالیاتی دارای دو بعد مهم مادی و تعاملی است. در خصوص بعد مادی ضمن اینکه تشخیص و وصول مالیات منصفانه و عادلانه نیست، هزینه‌کرد مالیات نیز از کارآمدی مطلوبی برخوردار نیست. در خصوص بعد تعاملی نیز نحوه تعامل و ارتباط سیستم مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر کنش متقابل واگرا و عدم اعتماد متقابل بین کنشگران این حوزه است که چندان انتظارات و مطالبات مؤدیان مالیاتی را برآورده نمی‌کند. قابل ذکر است عدم توجه دولت و سیستم مالیاتی به مطالبات مؤدیان تا حد زیادی تحت تأثیر الگوی تعامل مالی (اقناع، مبادله، اجبار و امتناع) بین دولت و شهروندان قرار دارد. به این دلیل که حاکمیت و دولت الگوی تعامل مالی با شهروندان را در چارچوب الگوهایی تعریف کرده‌اند (تا حد زیادی اجبار و امتناع) که رابطه کارگزاری واقعی بین دولت و شهروندان شکل نمی‌گیرد.



شکل ۶: الگوی پارادایمی داده‌بنیاد فرهنگ مالیاتی نزد مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان

نتیجه‌گیری

براساس یافته‌های پژوهش، پدیده مالیات و مالیات‌ستانی در یک فرایند سه مرحله‌ای تشخیص، وصول و هزینه‌کرد مالیات قابل واکاوی است. هر یک از این مراحل الزاماتی دارد که بر نظام معنایی مؤدیان در خصوص پدیده مالیات یا فرهنگ مالیاتی آن‌ها تأثیرگذار است و پیامدهایی را برای آن‌ها، نظام اقتصادی و سیستم مالیاتی به همراه دارد.

فعالان اقتصادی یا به عبارت دقیق‌تر مؤدیان مالیاتی با قرار گرفتن در نظام اقتصادی ایران که ویژگی بارز و برجسته آن رانت‌جویی است شرایط خاصی را تجربه می‌کنند. ماهیت رانت‌جویانه‌ی نظام اقتصادی زمینه زد و بند، دسترسی رانتهی و نفوذ در منابع را برای افراد و گروه‌هایی خاص فراهم کرده است. در یک اقتصاد با ماهیت رانت‌جویانه از یک‌سو رابطه‌گری، لابی‌گری و رانت، کنش اقتصادی افراد و درآمدزایی آن‌ها را جهت‌دهی می‌کند. از سوی دیگر منابع مالی نه به منظور حل مسائل اولویت‌دار جامعه بلکه در جهت منافع و اهداف گروه‌های صاحب رانت و نفوذ هزینه می‌شود؛ بنابراین در این نظام اقتصادی که گروه‌های هم‌سود در تلاش‌اند از مسیرهای قانونی و غیرقانونی حداکثر استفاده را از منابع عمومی به نفع گروه خود داشته باشند، پرداخت مالیات به جای اینکه در جهت تأمین منافع عمومی باشد اتلاف پول و هدر دادن منابع به‌منظور تأمین منافع این گروه‌ها و شبکه‌های آن‌هاست.

در رابطه با ماهیت رانت‌جویانه نظام اقتصادی در سطح کلان، فعالان اقتصادی در سطح خرد در یک نظام مالیاتی که نگرشی غیرنظام‌مند، غیرارگانیک، تک‌بعدی (مطالبه پول و

درآمدزایی) و یکجانبه‌نگر بر آن حاکم است اقدام به کنش می‌کنند. عدم شکل‌گیری نظام مالیاتی منسجم ریشه در مسائلی از جمله ضرورت نداشتن مالیات یا عدم اولویت درآمدهای مالیاتی در برنامه‌های دولت و فقدان نگرش سیستمی حاکم بر نظام مالیاتی است. همچنین این وضعیت بستگی به نگرش و تفکر حاکمان و کارگزاران دولتی در خصوص مالیات دارد. مطابق نظریه «نفرین منابع»^۱ درآمد حاصل از منابع طبیعی، درآمدهای مالیاتی را به‌عنوان بنیاد مالی دولت در نظام اقتصادی تضعیف و به حاشیه برده است و نتیجه‌ی این وضعیت نظام مالیاتی غیرمنسجم و ناکارآمدی است که الزامات مرتبط با این پدیده و همچنین مطالبات همه بازیگران این عرصه را مورد توجه قرار نمی‌دهد.

در این نظام مالیاتی با درجه نظام‌مندی ضعیف، قوانین مالیاتی نیز به دلیل عدم شفافیت و تفسیرپذیری چندان قابل استناد نیستند و ضمانت اجرای لازم را ندارند. عدم شفافیت قوانین مالیاتی و تفسیرپذیری این قوانین منجر به ممیزمحوری تشخیص و وصول مالیات شده است. ضعف در شفافیت قوانین مالیاتی و به تبع آن ممیزمحوری مالیات به دلیل تأثیری که بر عملکرد سیستم مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات دارد با درک مؤدیان از انصاف سیستم مالیاتی مرتبط است. به عبارت دیگر میزان شفافیت پایین قوانین مالیاتی جهت‌گیری مثبت مؤدیان نسبت به انصاف سیستم مالیاتی را در فرایند تشخیص و وصول مالیات تضعیف و این موضوع در ادامه منجر به شکل‌گیری عدم اعتماد مؤدیان مالیاتی به سیستم مالیاتی و کنشگران آن می‌شود.

علاوه بر عوامل بالا نظام مالیاتی به منظور تحقق مطالبات خود (درآمدزایی) نوعی ساختار اقتدارگرایانه را در تعامل با مؤدیان تعریف و ساماندهی کرده است و در این چارچوب برای تشخیص و وصول مالیات اقدام به فعالیت و کنش می‌کند. در حالی که از نظر مؤدیان مالیاتی این درجه از اقتدارگرایی در رابطه با فعالان اقتصادی رسمی که به‌طور منظم اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند و عدم تنظیم اقتدار مالیاتی بر مبنای درجه ریسک مؤدیان که در تناسب با حقوق مؤدیان و کارآیی نظام مالیاتی نیست توجیه عقلانی ندارد. این موضوع ضمن ایجاد فاصله بین سیستم مالیاتی و مؤدیان، کنش متقابل آنها را به سمت واگرایی سوق می‌دهد، اعتماد متقابل کنشگران این عرصه را مخدوش و در نهایت بر کنش مالیاتی (تمکین داوطلبانه) مؤدیان اثر مخرب دارد.

در کنار عوامل بالا عواملی نیز در قالب شرایط زمینه‌ای در تقویت نظام معنایی مؤدیان ایفای نقش می‌کنند. یکی از این عوامل هزینه روانی تمکین است، هزینه روانی تمکین آثار روحی و روانی نامطلوبی است که مؤدیان مالیاتی در نتیجه اضطراب و تشویش‌های ناشی از مواجهه با امور پیچیده مالیاتی و یا اجرای تعهدات مالیاتی درگیر آن می‌شود. چالش‌های ذهنی و روانی که مؤدیان در چارچوب هزینه تمکین در فرایند کنش با سیستم مالیاتی (تمکین مالیاتی) متحمل می‌شوند ضمن اینکه منشأ در پیچیدگی و عدم شفافیت سیستم مالیاتی دارد تا حد زیادی مرتبط با مکانیسم استرس‌زای وصول مالیات در بستر مورد مطالعه است. مکانیسمی که بارزترین ویژگی آن بی‌اعتمادی سیستم مالیاتی به مؤدیان است و در قالب نقض اظهارنامه و حسابرسی از فعالیت‌های اقتصادی بروز و ظهور می‌یابد.

دیگر عامل زمینه‌ای، عملکرد غیرمنصفانه سیستم مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات است. طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی مفهومی چندبعدی است و در پژوهش حاضر آنچه برای مؤدیان مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است با رویه‌های اتخاذی سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات ارتباط دارد. از نظر آن‌ها رویه‌های تشخیص و وصول مالیات چندان مبتنی بر معیارهای منصفانه نیست. این موضوع علاوه بر عدم تناسب با کنش داوطلبانه مؤدیان مالیاتی به نوعی تحمیل اراده سیستم مالیاتی برای وصول مطالباتش است و در نهایت اعتماد به سیستم مالیاتی و کنشگران آن را مخدوش می‌کند. در کنار این عامل که جنبه مادی دارد، عوامل دیگری که جنبه ارتباطی و تعاملی دارند کنش متقابل بین کنشگران این حوزه و اعتماد متقابلی است که بین آن‌ها وجود دارد. کنش متقابل بین مؤدیان و سیستم مالیاتی تحت تأثیر عواملی از جمله اقتدارگرایی سیستم مالیاتی و فساد فراگیر در نظام اقتصادی در یک وضعیت واگرا قرار دارد. نتیجه این وضعیت در کوتاه‌مدت فاصله‌گیری مؤدیان از سیستم مالیاتی و در بلندمدت تضعیف یا فرسایش اعتماد متقابل بین آن‌ها و در نهایت عدم تمایل مؤدیان مالیاتی به تمکین داوطلبانه است.

در کنار شرایط علی و زمینه‌ای تأثیرگذار بر نظام معنایی مؤدیان مجموعه‌ای از عوامل نیز به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در فرایند درگیر شدن فعالان اقتصادی با پدیده مالیات اثر شرایط علی و زمینه‌ای بر نظام معنایی مؤدیان را تقویت کرده است. یکی از این عوامل عدالت مالیاتی است. اینکه نظام اقتصادی برای وصول مالیات از فعالان اقتصادی تا چه حد عادلانه عمل می‌کند اهمیت اساسی دارد. قوانین مالیاتی تبعیض‌آمیز است، برخی از افراد و نهادها در سیستم مالیاتی نفوذ دارند و از این طریق میزان مالیات پرداختی خود را تعدیل یا به‌طور

سلیقه‌ای در امور دیگری هزینه می‌کنند، برخی از فعالان اقتصادی نیز علی‌رغم فعالیت اقتصادی و درآمدزایی اقدام به پرداخت مالیات نمی‌کنند. همه این موارد براساس تفسیر مؤدیان مالیاتی در جهت خلاف انتظارات و مطالبات آن‌ها از سیستم مالیاتی است و به‌نوعی تضییع حقوق آن‌ها محسوب می‌شود. این موضوع اثر مخرب و منفی بر جهت‌گیری ذهنی آن‌ها نسبت به پدیده مالیات دارد و باعث تقویت این نوع نگرش یا طرز تلقی شده است که دایره شمول و وصول مالیات از طرف سیستم مالیاتی سلیقه‌ای و محدود به مؤدیان مالیاتی است که در دسترس‌اند و فاقد ابزارهای فوق جهت تعدیل مالیات هستند.

دیگر عامل مداخله‌گر موثر بر نظام معنایی مؤدیان مالیاتی سلامت اقتصادی مسئولین است که ناظر بر میزان نامطلوب سلامت مالی مسئولین و همچنین عدم وجود عزم و اراده جدی آن‌ها برای مبارزه با مفساد اقتصادی و مفسدین است. در این شرایط جهت‌گیری منفی مؤدیان نسبت به مسئولین تقویت شده و پرداخت مالیات را کنشی غیرعقلانی و غیراقتصادی تلقی می‌کنند. در ارتباط با سلامت اقتصادی مسئولین، ضعف پاسخگویی و کارآمدی نامطلوب مصارف مالیاتی به‌عنوان عواملی تأثیرگذار و دارای اهمیت مضاعف برای مؤدیان برجسته می‌شود. ضعف پاسخگویی مسئولان در قبال پدیده مالیات ریشه در دو موضوع محوری ساختار رانت‌گرای دولت و تسری روحیه عدم پاسخگویی ناشی از این ساختار به نظام مالیاتی و همچنین عدم‌اهمیت مالیات و بی‌توجهی مسئولان نظام اقتصادی به پدیده مالیات در این ساختار رانت‌گرا دارد. در نهایت کارآمدی نامطلوب مصارف مالیاتی دلالت بر عدم تحقق بخشی از مطالبات مؤدیان و نشان‌دهنده عدم توازن در مطالبه‌گری متقابل بین مؤدیان و دولت در رابطه با پدیده مالیات است.

مؤدیان مالیاتی تحت تأثیر مجموعه شرایط و عوامل بالا دست به عمل-تعامل می‌زنند و راهبردهایی اتخاذ می‌کنند که در سه سطح قابل تفسیر است. این سه سطح راهبرد نمایانگر نظام معنایی مؤدیان در خصوص پدیده مالیات (فرهنگ مالیاتی مؤدیان) است. در سطح اول جهت‌گیری یا طرز تلقی افراد نسبت به پدیده مالیات می‌تواند از جهت‌گیری کاملاً مثبت تا جهت‌گیری کاملاً منفی شکل گیرد که در بستر مورد مطالعه مؤدیان مالیاتی، مالیات را به‌مثابه نفع مشترک در نظر می‌گیرند. در سطح دوم تعریف مؤدیان از نقش یا وظیفه آن‌ها در قبال مالیات می‌تواند در قالب یک پیوستار از مالیات به‌مثابه تکلیف تا عدم تعهد مالیاتی قرار گیرد، در این سطح افراد مورد مطالعه مالیات را به‌مثابه نوعی تکلیف شهروندی و مسئولیت اجتماعی در قبال دولت و جامعه می‌دانند که ملزم به انجام آن هستند. در سطح

سوم کنش مالیاتی مؤدیان در یک پیوستار از تمکین مالیاتی کامل تا فرار مالیاتی کامل در قالب راهبردهایی از جمله تمکین داوطلبانه و اجباری، اجتناب و فرار مالیاتی قابل انجام است که افراد مورد مطالعه اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند ولی طبق تفسیر آن‌ها چندان مبتنی بر اراده و اختیارشان نیست؛ بنابراین وضعیت تمکین مالیاتی آن‌ها با رویکرد تمکین اجباری یا بازدارندگی مبتنی بر نظریه اقتصاد جرم مطابقت دارد.

نتیجه راهبرد یا عمل- تعامل مؤدیان مالیاتی در رابطه با پدیده مالیات تحت تأثیر مجموعه عوامل ذکر شده در بالا پیامدهایی برای آن‌ها، نظام اقتصادی و سیستم مالیاتی در بر دارد. این پیامدها در دو سطح ذهنیت و عینیت نمود پیدا می‌کنند، در سطح ذهنیت منجر به نارضایتی مؤدیان مالیاتی شده است، نارضایتی آن‌ها به دلیل نادیده گرفتن انتظارات، مطالبات و منافع آن‌ها در رابطه با پدیده مالیات و همچنین وادار کردن آن‌ها به نوعی کنش غیرارادی و جبرمحوری است که چندان در انجام آن اراده و اختیار یا کنشگری ندارند. در سطح عینیت یا کنش، عمل- تعامل آن‌ها در خصوص پدیده مالیات در این شرایط آن‌ها را وادار به انجام فعالیت‌هایی می‌کند که نخست بخشی از منافع‌شان را که توسط سیستم مالیاتی نادیده گرفته شده است تأمین می‌کند و دوم اینکه از این طریق کنشگری خود را بروز می‌دهند. بنابراین این اقدامات و فعالیت‌ها در سطح عینیت (غیرشفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی و تقویت اقتصاد سایه) بیشتر از آنچه در خدمت منافع همگانی باشد در خدمت منافع فردی و شخصی است. فعالیت‌هایی که به نوعی اقدام در جهت اجتناب از پرداخت بخشی از مالیات حقه یا فرار مالیاتی مؤدیان رسمی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر آن‌ها در پاسخ به شرایط موجود گزینه «خروج از قانون» را ترجیح می‌دهند.

در نهایت بر مبنای الگوی پارادایمی پژوهش و مقوله مرکزی می‌توان این‌گونه استنباط کرد که در بستر مورد مطالعه در خصوص فرهنگ مالیاتی و تعامل بین سیستم مالیاتی و مؤدیان و همچنین مطالبات بین این دو گروه کنشگر قوانین، هنجارها و بسترهای اجتماعی فعال نیستند بلکه عاملان و کنشگران دولت و نظام مالیاتی و تا حدودی مؤدیان مالیاتی هستند که در تعامل و بر هم زدن توازن این مطالبه‌گری ایفای نقش می‌کنند. به این معنا که در وضعیت موجود به دلیل فعال نبودن قوانین و هنجارها، نظام اجتماعی و اقتصادی درگیر ضعف بسترهاست و به نحو مطلوبی امکان مدیریت انتظارات و مطالبات بین دولت و مؤدیان را ندارد، در نتیجه مطالبه‌گری دولت و نظام مالیاتی بر مبنای هنجارمندی صورت نمی‌پذیرد بلکه بیشتر سلیقه‌ی عاملان و کنشگران این کار را انجام می‌دهد.

منابع

- استراوس، انسلم و کربین، جولیت. (۱۳۹۱). *مبانی پژوهش کیفی، فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای*. ترجمه ابراهیم افشار. تهران: نشر نی.
- اسلیتر، دان و تونیکس، فران. (۱۳۹۰). *جامعه بازار؛ بازار و نظریه اجتماعی مدرن*. ترجمه حسین قاضیان، تهران: نشر نی.
- اسملسر، نیل جی. (۱۳۹۵). *جامعه‌شناسی اقتصادی*. ترجمه محسن کلاهی، تهران: انتشارات کویر.
- امیدی‌پور، رضا؛ پژوهان، جمشید؛ محمدی، تیمور و معمارنژاد، عباس. (۱۳۹۴). «برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۸ (۷۶)، ۶۹-۹۴.
- ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ الف). *فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی*. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ ب). *روش‌شناسی تحقیقات کیفی*. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- تراسبی، دیوید. (۱۳۹۲). *اقتصاد و فرهنگ*. ترجمه کاظم فرهادی، تهران: نشر نی.
- دیونگ، الکه. (۱۳۹۰). *فرهنگ و اقتصاد*. ترجمه سهیل سمی و زهره حسین‌زادگان، تهران: ققنوس.
- دادگر، یدالله. (۱۳۹۴). *ابعاد اساسی در اخلاق و اقتصاد*. تهران: سمت.
- دادگر، یدالله؛ نظری، روح‌الله و صیامی عراقی، ابراهیم. (۱۳۹۲). «دولت و مالیات بهینه در اقتصاد بخش عمومی و کارکرد دولت و مالیات در ایران». *فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران*، سال دوم، شماره ۵، ۲۹-۱.
- سالم، علی‌اصغر؛ نادمی، یونس. (۱۳۹۶). «مالیات‌ها و توزیع درآمد در ایران: رویکرد رگرسیون آستانه-ای». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۳۴ (۸۲)، ۴۷-۶۳.
- سوئدبرگ، ریچارد و مارگ گرانووتر. (۱۳۹۵). *جامعه‌شناسی اقتصادی؛ ساخت اجتماعی و کنش اقتصادی*. ترجمه علی‌اصغر سعیدی، تهران: تیسرا.
- سیفی‌پور، رویا و رضایی، محمدقاسم. (۱۳۹۰). «بررسی عوامل مؤثر بر توزیع درآمد در اقتصاد ایران با تأکید بر مالیات‌ها». *پژوهشنامه مالیات*، شماره دهم (۵۸)، ۱۲-۱۴۲.
- شکیبایی، علیرضا و خراسانی، محمود. (۱۳۹۱). «بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی ایرانی با استفاده از داده‌های استانی (۱۳۸۸-۱۳۸۰)». *فصلنامه راهبرد اقتصادی*، شماره ۲، ۲۰۰-۱۸۱.
- صمدی، علی حسین؛ تابنده، رضیه. (۱۳۹۲). «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۹ (۶۷)، ۷۷-۱۰۶.
- طاهرپور کلانتری، حبیب‌الله و علیاری شوره‌دلی، علی. (۱۳۸۶). «شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز)». *ویژه‌نامه اقتصادی*، دوره ۷، شماره ۱، ۷۳-۹۸.
- فطرس، محمدحسن و دلانی میلان، علی. (۱۳۹۵). «بررسی اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در چارچوب مدل‌های تعادلی عمومی پویای تصادفی (DSGE)». *فصلنامه علمی پژوهشی پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی*، شماره ۲۵، ۸۴-۶۵.

- کرسول، جان. دلبیو. (۱۳۹۱). طرح پژوهش؛ رویکردهای کیفی، کمی و ترکیبی. ترجمه علیرضا کیامنش و مریم دانای طوس. تهران: جهاد دانشگاهی.
- کلانتری بنگر، محسن؛ نظری، علیرضا و فدایی، ایمان. (۱۳۹۲). «مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی». *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، سال اول، شماره ۱، ۵۹-۸۰
- کمالی، یحیی. (۱۳۹۵). «بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی». *فصلنامه راهبرد توسعه*، شماره ۴۶، ۲۲۰-۲۰۲
- لشکری‌زاده، مریم و عزیزی، محمد. (۱۳۹۰). «شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران». *فصلنامه مدیریت*، شماره ۲۲، ۸۲-۹۱.
- محسنی تیریزی، علیرضا؛ کمیجانی، اکبر و عباس‌زاده، مرتضی. (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم‌التحریر) البرز». *پژوهشنامه مالیات*، شماره نهم (۵۷)، ۲۲۷-۱۹۹.
- محمدپور، احمد. (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش ۲، تهران: جامعه‌شناسان.
- مسیحی، محمد و محمدنژاد عالی زمینی، ابوالقاسم. (۱۳۹۴). «بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش‌افزوده شهر تهران». *مجله مدیریت فرهنگی*، شماره ۲۷، ۴۶-۲۹.
- ملازاده، محمد. (۱۳۹۳). «عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده (صنف طلافروشان) استان آذربایجان غربی». *مطالعات کمی در مدیریت*، سال پنجم، شماره اول، ۱۴۸-۱۲۱.
- نظری، علیرضا و فدایی، ایمان. (۱۳۹۲). «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران». *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، سال اول، شماره ۴، ۹۵-۱۱۰.
- نیکومرام، هاشم؛ کاوسی، اسماعیل و قبله‌وی، غلامرضا. (۱۳۸۶). «فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران». *فصلنامه بصیرت*، شماره ۳۸، ۷۲-۹۲.
- Chuenjit, P. (2014). "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration", *Journal of Population and Social Studies*, 22(1), 14-34
- Corbin, J., Strauss, A. (2015). *Basic of Qualitative Research: Techniques and Procedures Devloping Grounded Theory*, Thousand Oaks, CA: Sage
- Creswell, J. W. (1998). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five traditions*. CA: Sage.
- Creswell, J. W., Miller, D. L. (2000). "Determining validity in qualitative research". *Theory into Practice*, 39(3), 124-130.
- Creswell, J. W. (2012). *Educational Reserach: Planning, Conducting and Evaluating Quantitative and Qualitative Research*, 4th ed. London: Pearson
- Granovetter, M. (1985). "Economic Action and Social Structure: The Proplem of Embeddedness". *American Journal of Sociology*, 91, 481-510
- Nerre, B. (2001). *The Concept of Tax Culture*. Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association

- Nerre, B. (2001). *The Concept of Tax Culture*. Germany: University of Hamburg.
- Nerre, B. (2008). "Tax Culture, A Basic Concept for Tax Politics", *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 153-167
- Patton, M. (2001). *Qualitative Research & Evaluation Methods*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Pausch, A. (2001). *The Role of Tax Culture in Transformation Processes*. Working Paper
- Ross, M. L. (2004). "Does Taxation Lead to Representation?", *British Journal of Political Science*, 34, 229-249
- Silverman, D. (2005). *Doing qualitative research*, Thousand Oaks, CA: Sage
- Sinkuniene, K. (2005). "Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects", *Organizacija Vadyba: Sisteminiai Tyrimai*, 35, 177-192.
- Smelser, N., Swedberg, R. (2005). *The Handbook of Economic Sociology*, Princeton: Princeton University Press.
- Swedberg, R. (2003). *Principle of Economic Sociology*, Princeton: Princeton University Press.