

حایگاه تمکین و تحول در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های

نظام مالیاتی ایران

محمد قاسم رضایی*

مریم منتظر الظهور**

چکیده

در دو دهه اخیر ساده‌سازی مالیات به یکی از ارکان اصلی برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف بدل شده است. این امر نه تنها به دلیل اثراتی است که پیچیدگی روی هزینه‌های تمکین داوطلبانه مالیات دهندگان و فرار مالیاتی دارد بلکه در مورد سیستم مالیات بر درآمد این امر مانع بزرگی در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود و امری فراتر از هزینه‌های اداری و تمکین است. اگرچه بررسی ابعاد مختلف تمکین، تحول و اصلاحات مالیاتی مستلزم انجام مطالعات گسترده‌ای می‌باشد با این حال در این مقاله که در نوع خود سرآغازی برای طرح این گونه مسائل در کشور می‌باشد تلاش خواهد شد تا جنبه‌های مختلف تمکین مالیاتی، وضعیت سیستم مالیاتی ایران در این خصوص، تجارب کشورهای مختلف در زمینه تمکین مالیات و تاثیرات آن در ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گیرد و در نهایت توصیه‌های لازم برای اصلاح نظام مالیاتی کشور در جهت افزایش آن ارائه شود. بررسی‌ها اولیه و روند کلی سیستم مالیاتی کشور، نشان داده است که پایین بودن نرخ تمکین مالیاتی، بالا بودن تعداد بخشنامه‌های صادره، ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی و... از نشانه‌های اولیه و بدیهی پیچیده بودن سیستم مالیاتی کشور است و لذا یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشور ساده سازی مالیات در مفهوم کلی و ساده سازی

* کارشناس ارشد توسعه اقتصادی و برنامه‌ریزی - پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

** کارشناس ارشد مدیریت

قوانین و مقررات مالیاتی در مفهوم محدود آن است که خود عزم و همکاری جدی سازمان امور مالیاتی و نهادهای قانونگذاری در جهت تحول سیستم مالیاتی را می‌طلبد.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، نظام مالیاتی، اصلاح مالیاتی

۱- مقدمه

بسیاری از مشکلات بزرگ تحول در سیستم مالیاتی به میزان قدرت تشکیلات آن برمی‌گردد. جیت. بی. اس. جیل (۱۳۸۴) معتقد است: «کیفیت تشکیلات مالیاتی بر فضای سرمایه‌گذاری و توسعه بخش خصوصی تاثیر می‌گذارد. بنگاههایی که در صدد سرمایه‌گذاری هستند، علاوه بر نظام رسمی مالیاتی به نحوه کارکرد آن نیز توجه می‌کنند». ضعف تشکیلات مالیاتی، بنگاه‌های اقتصادی را در وضع رقابتی نامطلوبی نسبت به رقبای آنها در بخش غیر رسمی قرار می‌دهد. این وضع، میل به کسب و کار رسمی را کاهش می‌دهد. از این روی، تشکیلات مالیاتی چه در کشورهای در حال توسعه و چه حتی در کشورهای توسعه یافته جهت رویارویی با انواع پدیده‌های فرار مالیاتی، تسهیل خدمات به مودیان و یا تمکین مالیاتی باید از تشکیلات مالیاتی قدرتمند استفاده کنند. تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص شده در تشکیلات مالیاتی (ام برد، ۱۳۸۳). به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیشتری روبرو باشد، بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی امکان پذیرتر می‌شود. با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه افزایش می‌یابد و ضمن کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت خواهد رفت. تمکین مالیاتی، زمانی از لحاظ فرهنگ سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد که به صورت داوطلبانه و از جانب مودیان اعمال شود. صورت ایده آل تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. اما، دایره تمکین مالیاتی تا پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی توسط سازمان هم گسترش می‌یابد (گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳). تمرکز سیاست‌های مالیاتی در تشکیلات مدرن به افزایش تمکین داوطلبانه مودیان استوار است و دولتها سعی می‌کنند به وسیله ایجاد شبکه قابل اتکاء رایانه‌ای اجرا کننده عواملی چون برنامه‌های مناسب برای درک مودیان از تکالیف، رویه‌های ساده و تسریع در مراحل وصول برای رسیدن به این اهداف

تلاش کنند. این در حالی است که کشورهای با اقتصاد در حال گذار از سیستم مالیاتی ناکارا رنج می‌برند. اصولاً کارائی نظام مالیاتی را بر اساس شاخص‌هایی همچون ضریب تمکین مؤدیان مالیاتی اندازه‌گیری می‌کنند. در فرآیند وصول مالیات همواره مالیات دهندگان به عنوان یکی از ارکان تاثیر گذار بر نظام مالیاتی کشور مطرح هستند، لذا جلب همکاری آنها و تشویق آنان به تمکین داوطلبانه همواره به عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی سازمان مالیاتی می‌باشد، به همین دلیل در قانون مالیات‌های مستقیم و در ماده ۱۵۸ آن مقرر شده است که: «سازمان امور مالیاتی می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزاً و در نقاطی که مقتضی بداند، اظهارنامه‌های مؤدیان را بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را مطابق موازین و مقررات مورد رسیدگی قرار دهد».

۲- اصلاحات مالیاتی و جنبه‌های مختلف آن

فلسفه اصلاحات مالیاتی متناسب با تغییر نگرشها از نقش دولتها در اقتصاد، دچار تغییرات اساسی شده است. در گذشته سیستم‌های مالیاتی از طریق ابزار مالیات، اهداف متعددی را نظیر تامین مالی مخارج دولت، تحریک بخشیدن به پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، جهت‌دهی به سرمایه‌گذاری در فعالیتهای مولد و مورد نظر، توزیع عادلانه درآمد و ثروت و سرانجام اصلاح عوامل بیرونی^۱، دنبال می‌کردند. در سال‌های اخیر همگام با تغییر نگرش نسبت به نقش دولت در اقتصاد، نگرشها نسبت به نقش مالیات نیز تغییر یافته است. دیدگاههای جدید بر نقش محدودتر سیستم مالیاتی تاکید دارند و معتقدند که این نقش باید تنها به افزایش درآمد برای دولت محدود شود. بارگس و استرن (۱۹۹۲) معتقدند که هدف اصلی مالیات ستانی تامین مالی مخارج دولت است. از نظر آنها مسئله طراحی نظام مالیاتی، یافتن راهی برای افزایش این منابع به گونه‌ای است که از نظر اداری و سیاسی امکان‌پذیر باشد و در عین حال عدالت و کارایی تا حد امکان خدشه‌دار نشود. صندوق بین‌المللی پول نیز بر این اعتقاد است که مالیات ستانی موجب اختلال در کارکرد متغیرهای اقتصادی می‌شود و لذا هدف اصلی سیاست مالیاتی باید صرفاً کسب درآمد برای دولت با کمترین اختلال در رفتار متغیرهای اقتصادی باشد (مکنزی، اورسموند و جرسون، ۱۹۹۷).

1- Externalities

همچنین رویکردهای جدید در اصلاح مالیاتی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاست‌های مالیاتی به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد و کاهش تنوع نرخ‌های مالیاتی به منظور کاهش تحریف‌های ناخواسته در قیمت‌های نسبی تاکید دارند. علاوه بر این نگاه‌ها از عدالت عمودی به سمت عدالت افقی که براساس آن پایه‌های مالیاتی باید گسترده‌تر، ساده و شفاف‌تر و سطح و تنوع نرخ‌های مالیاتی بسیار کم باشد، معطوف شده است (خلیل زاده و شاه‌انور، ۱۹۹۱). بررسی مبانی نظری اصلاح مالیاتی حاکی از وجود سه مدل متفاوت اصلاح مالیاتی است؛ اولین مدل اصلاح مالیاتی که در ادبیات اقتصاد بخش عمومی به مدل مالیات بهینه معروف است از مبانی نظری بسیار قوی برخوردار است اما با این حال در عمل قابلیت اجرا ندارد (احمد و استرن، ۱۹۹۱). علاوه بر این، بده-بستان بین کارایی و عدالت در سیاست مالیاتی در کنار هزینه‌های اداری و اطلاعاتی طراحی یک مدل بهینه مالیاتی از موانع عمده اجرای این مدل در عمل می‌باشد. به همین خاطر هیچگاه این مدل در عمل کاربرد پیدا نکرده است. مدل دوم اصلاح مالیاتی که توسط هاربرگر (۱۹۹۰)^۲ معرفی شده، همانند مدل بهینه از ساختار نظری مستحکمی برخوردار است. اگرچه قابلیت اجرایی این مدل از مدل اولی بیشتر است، اما با این حال این مدل نیز در عمل کاربرد محدودی دارد. بر اساس این مدل، کارایی و امکان‌پذیری اداری سیاست مالیاتی از اهمیت برابری برخوردار هستند. از نظر هاربرگر مسئله اصلی طراحی سیستم مالیاتی بهینه نیست بلکه در مقابل طراحی سیستمی است که بتواند اخلاص‌های ناشی از وضع مالیات را به حداقل رساند و در عین حال از نظر اداری قابل اجرا باشد. در حقیقت بر اساس مدل هاربرگر اصلاح‌کنندگان نظام مالیاتی باید توجه کمتری به روش‌شناسی اقتصادی کنند و در مقابل به تجارب و بهترین اقدامات انجام شده در این زمینه توجه کنند. بسته اصلاحی هاربرگر برای کشورهای در حال توسعه که در بازارهای بین‌المللی پذیرنده قیمت هستند شامل وضع تعرفه یکنواخت در بخش تجارت خارجی و وضع مالیات بر ارزش افزوده با پایه‌های گسترده است.

مدل سوم اصلاح مالیاتی تحت عنوان مدل مالیاتی طرف عرضه معروف است. طرفداران این مدل بر این اعتقادند که پایه‌های مالیاتی باید با کمترین معافیت‌ها و مشوق-

2- Harberger

های مالیاتی گسترش یابد و در این راه نرخ‌های نهایی مالیات نیز باید در سطحی پایین باشد. همچنین در این رویکرد تاکید بر حداقل کردن آثار تحریفی روی قیمت‌های نسبی و به تبع آن کاهش تعدد نرخ‌های مالیاتی وجود دارد. (گویندا راثو، ۲۰۰۰)

الگوهای مورد استفاده در سال‌های اخیر برای اصلاح مالیاتی، تلفیقی از عناصر هر سه مدل می‌باشند. در رویکرد جدید هر دو جنبه نظری و تجربی اصلاحات در کنار یکدیگر قرار داده شده و محدودیت‌های اداری، سیاسی و اطلاعاتی نیز در طراحی و اجرای اصلاحات ملحوظ می‌شود. در این رویکرد بر افزایش در بهره‌وری سیستم مالیاتی در وصول مالیات و کاهش آثار تحریفی مالیات بر قیمت‌های نسبی تاکید می‌شود. در رویکرد استفاده از بهترین الگوها و تجارب موجود تلاش بر این است تا سیستم‌های مالیاتی جامع، ساده و شفاف شود. در این رویکرد بر گسترش پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ‌های مالیاتی و کاهش تعدد نرخ‌های مالیاتی در مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم تاکید می‌شود. بدیهی است پایه مالیاتی گسترده به نرخ‌های پایین‌تری نیاز دارد تا مقدار مشخصی از مالیات را جمع‌آوری گردد. نرخ‌های نهایی پایین‌تر نه تنها انگیزش کار، پس‌انداز و سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد بلکه به تمکین مالیاتی نیز کمک می‌کند. علاوه بر این آنچه از اهمیت زیادی برخوردار است، این است که گسترش پایه مالیاتی به تامین عدالت افقی کمک می‌کند و از نظر اقتصاد سیاسی نیز به دلیل کاهش نفوذ گروه‌های ذینفع در سیاست‌گذاری مالیاتی و نیز کاهش هزینه‌های اداری وصول مالیات، مطلوب است. تاکید بر عدالت افقی همچنین به معنی تاکید بر تقویت نظام اجرایی و اداری وصول مالیات و توسعه سیستم‌های اطلاعاتی و اتوماسیون اداری نیز هست.

در ارتباط با مالیات غیر مستقیم، دستور کار برنامه اصلاحی باید شامل اعمال مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده با کمترین معافیت‌های ممکن در کنار مالیات‌های انتخابی آنهم به صورت محدود و در مورد کالاهای لوکس باشد.

تمامی توصیه‌هایی که در خصوص اصلاح مالیاتی وجود دارد بر کاهش مشوق‌های مالیاتی، ساده سازی، تحدید نقش مالیات در اقتصاد به منظور تامین درآمد برای دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی با نرخ‌های پایین و سرانجام حرکت از مالیات‌های مستقیم به سمت مالیات‌های غیر مستقیم به منظور کاهش هزینه‌های تمکین و افزایش کارایی سیستم مالیاتی تاکید دارند.

۳- تمکین مالیاتی و معیارهای آن

تمکین مالیاتی معیارهای متفاوتی دارد و با توجه به زمان بررسی آن دیدگاههای متفاوتی در مورد آن وجود دارد. در دهه‌های ماقبل ۱۹۸۰، اندایشمندان اقتصاد بخش عمومی روش شناسی اقتصاد جرم را به عنوان پارادایم نظری ارتقای سطح تمکین مالیاتی معرفی می‌نمودند. اما از دهه ۱۹۸۰ به بعد پارادایم نظری جدیدی مبنای نظری ارتقای سطح تمکین مالیاتی معرفی شد که انگیزش اجتماعی مودیان مالیاتی از حیث همسویی با هنجارهای متعارف در جامعه را مدنظر قرار داده اند. همچنین پژوهشگران مختلف از دیدگاه‌های گوناگونی از قبیل نگرش‌های اقتصادی، سیاسی، جامعه‌شناسی و مدیریتی مساله تمکین مالیاتی را مورد بررسی قرار داده اند. به عنوان مثال با ورود هنجارهای اجتماعی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) تنها به پارادایم اقتصاد جرم (سنتی) توجه نکرده بلکه آن را با پارادایم جدید مذکور در هم آمیخته است. بکر (۱۹۶۸)، برای اولین بار به موضوع تمکین یا عدم تمکین مالیاتی از حیث یک رویکرد اقتصادی پرداخته است. وی روش شناسی اقتصاد جرم را به عنوان پارادایم نظری ارتقای سطح تمکین مالیاتی معرفی نمود. در این رویکرد، مودیان مالیاتی، مجرمان بالقوه قلمداد می‌شوند و اهتمام دستگاه مالیاتی عمدتاً معطوف به تغییر رفتار غیر قانونی آن‌ها از طریق ممیزی (حسابرسی) مکرر، بازرسی دقیق و توسل به جرائم مالیاتی است. این شیوه در حقیقت ادامه همان روش‌هایی است که در طول تاریخ به طور قراردادی بر علیه همه مجرمان مالیاتی اعمال می‌شده است. در این پارادایم نظری که تا مدت‌های مدید، یعنی تا حدود دهه ۱۹۸۰ میلادی، به عنوان رویکرد مسلط در مطالعه و خط مشی گذاری تمکین مالیاتی مد نظر صاحب نظران مالیات قرار داشت، بیش از هر چیز بر انگیزش اقتصادی مودیان مالیاتی از حیث عدم مواجهه با جرائم مالیاتی سنگین و معنادار تاکید می‌شد و اصل بر این گذاشته شده بود که وجود چنین انگیزه باز دارنده‌ای می‌تواند ارتقای سطوح تمکین مالیاتی را در پی داشته باشد. کامینز و دیگران (۲۰۰۱)، از افزایش احتمال ممیزی مالیاتی و افزایش نرخ جرائم مالیاتی و تاثیر معنادار در ارتقای سطح تمکین مودیان مالیاتی صحبت می‌کند و تفاوت‌های رفتار تمکین را ناشی از تفاوت در هنجارهای اجتماعی می‌داند.

با وجود همه این دیدگاهها به نظر می‌رسد هدف اصلی مراجع مالیاتی، ضمن حفظ

اعتماد و اطمینان جامعه نسبت به سازمان و سیستم مالیاتی، وصول مالیات‌ها و عوارض قابل پرداخت است. اقدامات مؤدیان (رفتارهای ناشی از سهل‌انگاری، بی‌دقتی، بی‌توجهی یا فرارهای عمدی) و نیز نقاط ضعف موجود در سیستم مالیاتی حاکی از اجتناب ناپذیر بودن قصور در تمکین از قوانین مالیاتی است. بنابراین سیستم مالیاتی باید در مواقع مقتضی ساختارها و استراتژی‌هایی را جهت حصول اطمینان از حداقل بودن موارد عدم تمکین از قوانین مالیاتی بکار گیرد.

۳-۱- شاخص‌های تمکین مالیاتی

نقش اصلی مراجع مالیاتی (و طرفهای ذینفع) حصول اطمینان از آگاهی مؤدیان و سایر افراد از تعهدات خود به موجب قانون است. مؤدیان و سایرین به سهم خود نقش بسیار مهمی را در انجام تعهدات شان ایفا می‌کنند، چون در بسیاری از موارد صرفاً خود آنها در جایگاه تشخیص تعهدات خود به موجب قانون هستند. تعهدات و مسئولیتهای اصلی بر عهده مؤدی است و از عملکرد مالیاتی تا عملکرد دیگر و از یک حوزه به حوزه دیگر متفاوت است. صرف نظر از حوزه مالیاتی، برای همه مؤدیان چهار گروه گسترده از تعهدات پیش‌بینی می‌شود. «تمکین» اساساً به میزان موفقیت مؤدی در برآورد تعهداتش بستگی خواهد داشت.

چهار گروه گسترده از تعهدات مؤدی عبارت است از:

- ثبت نام در سیستم
- تنظیم به موقع اظهارنامه یا تسلیم اطلاعات مالیاتی درخواستی
- گزارش کامل و دقیق اطلاعات (نگهداری درست اسناد و مدارک)
- پرداخت به موقع تعهدات مالیاتی

همچنین در مورد یک مؤدی خاص کاهش زمان تأخیر در پرداخت مالیات متعلقه یکی از شاخص‌های تمکین محسوب می‌گردد. در صورت عدم رعایت هر یک از وظایف و تعهدات فوق از سوی مؤدی، رفتار وی عدم تمکین تلقی می‌شود. البته کاملاً بدیهی است که درجات عدم تمکین متفاوت است. بنابراین مراجع مالیاتی چگونه می‌توانند نسبت به بخشودگی و یا غیر قابل اغماض بودن رفتارهای عدم تمکین تصمیم‌گیری نمایند؟ به عنوان

مثال طبق تعریف فوق، عدم تمکین ممکن است ناشی از خطاهای سهوی و یا تقلب‌های تعمدی باشد و گاه ممکن است با پرداخت مالیات اضافی همراه باشد. بعلاوه مودی ممکن است به لحاظ حقوقی به تعهدات خود عمل کند، اما تمکین وی به دلیل تعابیر و تفاسیر مختلف از قانون، زیر سوال برود. در چنین شرایطی، شفافیت قوانین مالیاتی مبین گروهی از ریسک‌ها است (حاج محمدی، ۱۳۸۷، ۲۳).

۲-۳- موانع تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی

پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی
عدم اطلاع رسانی کامل و شفاف و مستمر
عدم آگاهی مودیان مالیاتی از قانون مالیات‌ها
فقدان برنامه‌های آموزشی برای مودیان مالیاتی
القای نظام مالیاتی ناعادلانه و احساس تبعیض در بین مالیات دهندگان
نبود ضمانت‌های اجرایی قوی و موثر
نبود سیستم اطلاعاتی جامع مالیاتی
ضعف فرهنگ سازی مالیاتی

۳-۳- عوامل اقتصادی مؤثر بر رفتارهای تمکین

یکی از اصول نظام مالیاتی مطلوب که توسط آدام اسمیت اقتصاد دان معروف مکتب کلاسیک بیان گردیده است اصل صرفه‌جویی است. منظور از این اصل این است که در جمع آوری مالیات باید حداکثر صرفه جویی را به عمل آید و هزینه جمع‌آوری آن به حداقل ممکن تقلیل یابد. از نظر اقتصادی این موضوع یکی از مهمترین مسائل یک نظام مالیاتی مطلوب است که بایستی مورد توجه قرار گیرد. در سال‌های اخیر، این موضوع که هزینه جمع آوری مالیات در مقایسه با درآمدهای وصولی در حد بالایی بوده‌است، به عنوان یکی از دلایل اصلاح نظام‌های مالیاتی در کشورهای مختلف مطرح گردیده است.

۳-۴- مشکلات فرهنگی تمکین مالیاتی

از جمله اساسی‌ترین ضرورت‌های هر نظام مالیاتی مناسب در جامعه اشاعه و رشد

فرهنگ مالیاتی است توجه به این موضوع یکی از اساسی‌ترین مشکلات تمکین و وصول مالیات را در برمی‌گیرد مشکلی که صرفاً از طریق فرهنگ عمومی جامعه و به تبع آن فرهنگ مالیاتی قابل حل خواهد بود. مردم به دلایل گوناگون از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و درآمدهای واقعی خود را کتمان می‌کنند و در مواعد قانونی نسبت به ابراز درآمد و اعلام آن به مأموران مالیاتی اقدام نمی‌کنند و بطور کلی اکثریت قریب به اتفاق مؤدیان مالیاتی مشارکت قابل قبول در تأمین مهمترین منبع درآمدی دولت از خود نشان نمی‌دهند. البته برای این امر دلایل مختلف و بعضاً قابل قبولی نیز ارائه می‌شود که ارائه پاسخ‌های صحیح و روشن به این دلایل می‌تواند بسیاری از مشکلات نظام مالیاتی را که ریشه در فرهنگ عمومی جامعه دارند حل نماید. میزان همکاری افراد یک جامعه، با دستگاه مالیاتی و تمایل آنان به پرداخت داوطلبانه مالیات‌ها از یک سو به درجه رشد اجتماعی و از سوی دیگر به میزان اعتماد و خوشبینی آنان نسبت به دولت و دستگاه مالیاتی بستگی دارد. ایجاد اعتماد و روحیه مساعد در اعضاء یک جامعه مستلزم وجود شرایطی است که اهم آنها را می‌توان بصورت فهرست‌وار به شرح ذیل بیان نمود:

عادلانه بودن مالیات دریافتی از مردم و عدم احساس تبعیض در بین مالیات دهندگان

کفایت دستگاه اداری

عاقلانه بودن مخارج دولتی

مردم باید اعتماد پیدا کنند که وضع و وصول مالیات به ترتیبی است که هر شخصی سهم عادلانه خود را از مالیات می‌پردازد اگر این احساس در افراد عمومیت پیدا کند که بعضی با درآمد بالا و ثروت بیشتر مالیات بالنسبه کمتری می‌پردازند و یا از معافیت‌های بالاتری برخوردار می‌گردند روحیه مالیاتی جامعه تضعیف می‌شود. روحیه و خصوصیات مالیاتی افراد چه در ممالک غنی و چه در کشورهای فقیر با خلیقات آنها در زمینه‌های دیگر متفاوت است و چه بسا ممکن است شریفترین بازرگان یا صنعتکار ایرانی، ایتالیایی یا فرانسوی در تنظیم اظهارنامه مالیاتی خود رعایت امانت و صداقت را نکند و با تمام قوا بکوشد که سهمی کمتر از آنچه واقعاً حق شرکت او در اجتماع است بپردازد و در عین حال خود را هم مجرم نداند. روزمرگی، ضعف دوراندیشی و عدم آینده‌نگری، ضعف مشارکت‌جویی و مشارکت‌پذیری از ویژگی‌های بارز فرهنگ عمومی و مخصوصاً فرهنگ

مالیاتی است و این موضوع از طریق رفتارها و روحیات مؤدیان و مأموران مالیاتی بر امور اجرایی تأثیر گذاشته و بعنوان یکی از مشخصه‌های رفتاری نظام مالیاتی نمود یافته است. ۹۷٪ مؤدیان مالیاتی در امریکا بدون کوچکترین دخالت و اعمال فشار دولت اظهارنامه مالیاتی خود را همراه با چک به خزانه‌داری ارسال می‌کنند بنابراین اکثریت قریب به اتفاق افراد تنظیم صحیح اظهارنامه و پرداخت بموقع مالیات را یکی از مهمترین وظایف اجتماعی خود تلقی می‌کنند و تنها در مورد ۳٪ از مؤدیان وصول مالیات با اعمال قدرت صورت می‌گیرد. (مهندس و ابوطالب، ۱۳۸۵، ۱۲۲) عده‌ای بر این باورند که علت فرار از پرداخت مالیات را باید در عدم شناخت اهمیت و ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد جستجو کرد و عده‌ای دیگر می‌گویند چون هنوز مکانیسم‌های بایسته و درستی در اقتصاد کشور تعبیه نشده و امکان ردیابی و شناسایی و ثبت درآمدها به درستی معلوم نیست لذا تمایل به پرداخت مالیات در حد نازلی قرار دارد.

۳-۵- پیش نیازها و چگونگی زمینه سازی برای تمکین مالیاتی

به طور کلی شرایط لازم برای سیستم موثر تمکین مالیاتی را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

قوانین مالیاتی ساده. پیچیده بودن قوانین مالیاتی شاید موجب ارتقای شدید هزینه‌های تمکین گردد و این امر خود سبب کاهش تمکین مالیاتی می‌شود. در قانون مالیاتی ساده معافیت‌های اندک، نرخ مثبت واحد، نرخ صفر محدود به کالاهای صادراتی، و آستانه بالا پیش بینی می‌شود.

خدمات به مشتریان. تشکیلات مالیاتی باید به مؤدیان در انجام تعهدات خود کمک کند. مؤدیان باید اطلاعات روشنی دریافت کنند که تعهدات آنها، مالیات‌های متعلقه، تاریخ پرداخت مالیات‌ها، و غیره را برای آنها شرح دهد. همچنین باید از تغییرات قوانین آگاهی یافته و به اطلاعات و فرم‌های مالیاتی دسترسی آسان داشته باشند.

رویه‌های ساده برای ثبت نام، تشکیل پرونده، پرداخت، و استرداد فرم‌های مالیاتی. باید به آسانی و با سرعت کافی در اختیار مؤدیان قرار گیرد و رویه‌ها باید به آسانی قابل اجرا باشد.



وصول و اجرا. شناسایی سریع مؤدیانی که اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمی‌کنند، برای ارتقا تمکین مالیاتی، به ویژه در مورد مؤدیان بزرگ اهمیت بسیار دارد.

حسابرسی. مؤدیان باید بدانند که در صورت عدم رعایت قوانین مالیاتی، با خطر شناسایی روبرو می‌شوند. تشکیلات مالیاتی باید امکانات کافی را برای حسابرسی درصد قابل قبولی از مؤدیان در اختیار داشته باشد تا خطر شناسایی گریز از تمکین افزایش یابد.

مجازات. متخلفان باید بدانند که در صورت شناسایی، موکداً مجازات خواهند شد. به علاوه، تقلب مالیاتی باید از طریق نظام حقوقی کیفری پیگیری شود.

امکان تجدید نظر مستقل در تصمیم‌ها. باید رویه اعتراض و تجدید نظر برای حمایت از حقوق مؤدیان فراهم گردد. در صورت عدم موافقت مؤدیان با نتیجه تشخیص مالیات، باید بتوانند از رسیدگی قضایی برای حل اختلاف خود با تشکیلات مالیاتی سود جویند.^۳

از نمونه‌های موفق اصلاح مالیاتی با تاکید بر تمکین مالیاتی می‌توان به برنامه اصلاح مالیاتی ژاپن اشاره کرد. سیستم خوداظهاری در کشور ژاپن بواسطه همکاری مؤدیان با سازمان مالیاتی این کشور از طریق نگهداری دفاتر دقیق و تسلیم اظهارنامه صحیح تقویت شده است. سیاست کلی این سازمان حصول اطمینان از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت درست با همکاری مودی است. به این منظور، نیاز است سازمان از اخذ مالیات عادلانه در همه زمانها و کشف دقیق مودیانی که اظهارنامه نادرست تسلیم می‌کنند، اطمینان یابد. به این ترتیب، بررسی یا حسابرسی مالیاتی بخش اصلی این سازمان بحساب می‌آید. بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی تا حدود زیاد معطوف به مودیانی است که مشکوک به فرار از مبالغ زیادی از مالیات حقه شان هستند. ابزار دیگر برای افزایش سطح همکاری مودی، اشاعه سیستم اظهارنامه رسمی جهت تثبیت و افزایش رویه‌های دفتر داری و غیره است. جهت نیل به این هدف، از هر فرصت احتمالی برای اشاعه اطلاعات مربوط به سیستم شامل رویه‌های دفترداری استفاده می‌شود. بعلاوه، آموزش رویه‌های دفترداری با همکاری سازمانهای خصوصی فراهم می‌شود. سطح تمکین مالیاتی در ژاپن بسیار بالاست و در سال‌های اخیر تمکین مالیاتی شرکتها بیش از ۹۰٪ بوده است. علت اصلی این امر تلاشهایی

۳- مالیات بر ارزش افزوده نوین، ترجمهٔ مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵

است که توسط سازمان مالیاتی کشور ژاپن صورت گرفته است. سیستم خود اظهاری که در سال ۱۹۴۷ در این کشور معرفی شد نقش مهمی در این خصوص دارد. بطوری که محاسبه، گزارش و پرداخت تعهدات مالیاتی بر عهده خود مودی است.

همچنین می‌توان به سیستم مالیاتی استرالیا اشاره کرد. سیستم مالیاتی استرالیا در وهله اول یک سیستم خوداظهاری است. مأموران مالیاتی در این سیستم از امکانات لازم برای بررسی هر معامله یا رخدادی که ممکن است بار مالیاتی داشته باشد، برخوردار نیستند. این فرض که اکثریت مودیان مالیاتی تمایل دارند تعهداتشان را بموجب قانون انجام دهند یا به عبارت دیگر، تمکین داوطلبانه داشته باشند وجود دارد. مدیریت سیستم مالیاتی مبتنی بر این فرضیه است که موثرترین روش دستیابی و حفظ تمکین داوطلبانه برقراری ارتباط بر پایه اعتماد میان اداره مالیاتی و جامعه مؤدیان است. به عبارتی، اگر با افرادی که تحت مدیریت این سازمان هستند بگونه مطمئنی رفتار شود، آنان این احترام را از طریق تمکین به موقع به تعهدات و برخورد صادقانه و همکاری با ما پاسخ می‌دهند.

البته واقعیت آن است که منابع اداره مالیاتی برای بهینه سازی تمکین و رسیدگی و اجرای آن جهت تضمین یک سیستم عادلانه برای همه صرف می‌شود. در هدف کاری سازمان مالیاتی استرالیا عبارت «بهینه سازی تمکین داوطلبانه و انجام کارها بموجب قانون و به روشی که اعتماد عمومی را جلب کند» ذکر شده است. چالش فعلی برای مأموران مالیاتی، ایجاد و حفظ شرایط مناسبی است که از تمکین داوطلبانه پشتیبانی و آن را تشویق کند. بمنظور تحقق این هدف شغلی، الگویی کاری مشخصی تدوین یافته است که می‌توان به آن به دید رویکرد راهبردی سطح بالای سازمان نگریست. زیربنای این الگو، مفاهیم و رهنمودهایی است که در تلفیق با هم، چارچوبی را برای ایجاد و ارتقاء تمکین داوطلبانه فراهم می‌کنند.

۴- وضعیت تمکین و تحول در اصلاحات نظام مالیاتی ایران

بررسی سیر تحول نظام مالیاتی ایران نشان می‌دهد که در ۱۳۴۵ و به دنبال تصویب اولین قانون مدون مالیات‌های مستقیم، سیستم مالیاتی به شکل مدرن پا به عرصه گذاشت. از این تاریخ به بعد نظام مالیاتی کشور به فراخور زمان و تحولات اقتصادی و سیاسی



کشور و از همه مهمتر نوسانات قیمت نفت که خود جرقه‌ای بر ضرورت توجه به درآمدهای مالیاتی به عنوان منبع درآمدی پایدار است، شاهد تغییرات جزئی در ساختار قوانین و تشکیلات آن بوده است. در هر صورت تا پایان جنگ تحمیلی و آغاز برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور (۱۳۷۲-۱۳۶۸) تغییر عمده‌ای در قانون مالیات مصوب ۱۳۴۵ و ساختار اداری و تشکیلاتی آن جز اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶، شاهد نبوده است.

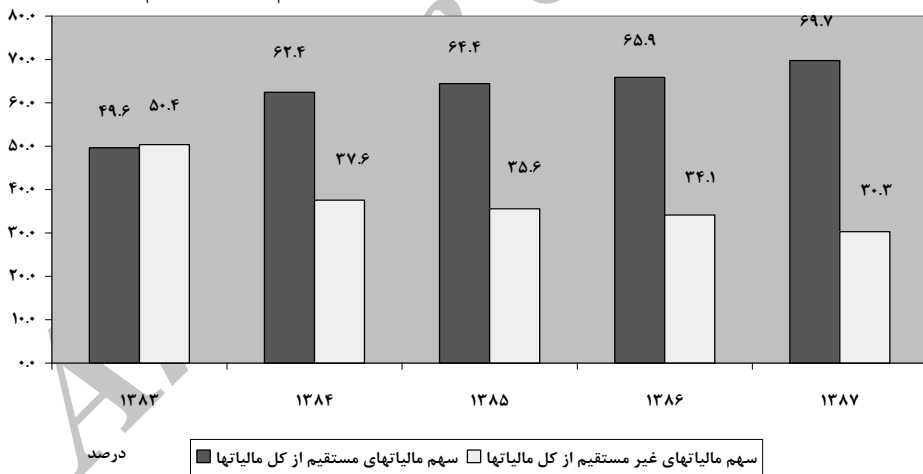
در برنامه اول توسعه یکی از خط مشی‌های دولت، ارتقای سطح کوشش مالیاتی با تاکید بر مالیات بر درآمد از طریق بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی بوده است.

در برنامه دوم توسعه، دولت اقداماتی را در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی انجام داد که در این میان می‌توان به افزودن برخی منابع جدید مالیاتی به مالیات‌های غیرمستقیم، ایجاد و گسترش شبکه مکانیزه اطلاعات مالیاتی، بهبود شیوه استفاده از کدهای اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی در جهت تسریع در امر رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اشاره کرد. در سال‌های آخر برنامه دوم، مطالعات گسترده‌ای در زمینه طراحی و ایجاد سازوکار اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفت که نتیجه آن تنظیم پیش‌نویس لایحه‌ای در این خصوص و ارسال آن به هیأت دولت بود. در برنامه سوم توسعه، با عنایت به طرح ساماندهی اقتصادی، برای نخستین بار پس از انقلاب اسلامی نگرشی بنیادین به نظام مالیاتی کشور صورت گرفت. در این برنامه، علاوه بر ترویج روش خود اظهاری، لغو تخفیف‌ها، ترجیحات و برخی از معافیت‌های مالیاتی و جذب نیروی انسانی، اقدامات مهمی در جهت اصلاح ساختارهای مالیاتی، تغییر قوانین، اقداماتی در جهت ساده سازی مالیات از طریق ساده کردن نرخ مالیات بر شرکتها، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، محدود کردن معافیتها و غیره صورت گرفت.

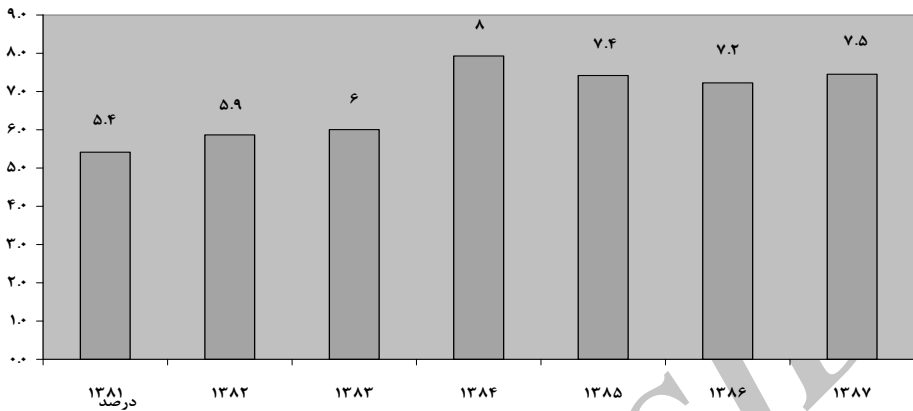
تجاریبی که از برنامه‌های اصلاحات مالیاتی در چهار برنامه بعد از انقلاب اسلامی می‌توان گرفت این است که اولاً ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور به نفع مالیات‌های مستقیم تغییر یافته است به طوری که در طول سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ سهم مالیات‌های

غیرمستقیم از ۵۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۳ به ۳۰/۳ درصد در سال ۱۳۸۷ کاهش یافته است نمودار(۱). نتیجه‌ای که از این تغییر به ظاهر ساده می‌توان گرفت این است که نظام مالیاتی کشور به سمت پیچیده‌تر شدن پیش رفته است. این در حالی است که مطالعات، تجارب کشورهای مختلف و از همه مهمتر ماهیت مالیات‌های مستقیم نشان می‌دهد، حرکت به سمت مالیات‌های غیر مستقیم به دلایل مختلف آثار مثبتی روی تمکین و کارایی سیستم مالیاتی دارد و هزینه‌های وصول و تمکین مالیاتی را کاهش می‌دهد. دومین تجربه‌ای که از برنامه‌های اصلاح مالیاتی در طول سال‌های برنامه اول تا سوم می‌توان گرفت این است که واکنش سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات ایجاد شده در ساختارهای اقتصادی و مالیاتی بسیار کند بوده است. در این ارتباط می‌توان به شاخص معروف نسبت مالیات به GDP اشاره کرد که در طول این سال‌ها علیرغم اقداماتی که در جهت اصلاح نظام مالیاتی صورت گرفته همواره بین ۴ تا ۸ درصد در نوسان بوده است، نمودار(۲).

نمودار ۱: روند تغییرات ترکیب مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم



نمودار ۲: نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (T/GDP)

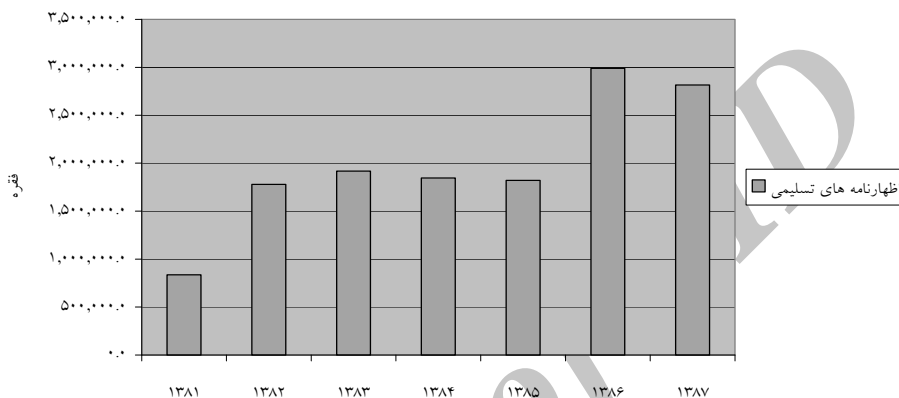


ماخذ: آمار خزانه
ماخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

مسئله دیگری که باید به آن اشاره کرد و در برنامه‌های اصلاح مالیاتی به آن توجه ویژه‌ای می‌شود، تمکین مالیاتی است. در حقیقت ویژگی سیستم‌های مالیاتی کارا، جمع-آوری مالیات با کمترین هزینه وصول و تمکین می‌باشد. در سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای به خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است. بدون تردید در کنار فرهنگ‌سازی مالیاتی و اطلاع‌رسانی به مؤدیان، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و نیز تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی آنها و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد. طبیعت پیچیده قوانین و مقررات مالیاتی تمکین داوطلبانه را با مشکلاتی مواجه کرده است. بسیاری از کسانی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم با نظام مالیاتی در ارتباط هستند بر این اعتقادند که ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی برای تضمین تداوم رویکرد برنامه‌های خوداظهاری و از همه مهم‌ترین افزایش کارایی نظام مالیاتی امری حیاتی است. خوشبختانه اقدامات صورت گرفته در جهت فرهنگ‌سازی تاثیر مثبتی بر افزایش مشارکت مؤدیان و تمکین مالیاتی در سال‌های اخیر داشته است. تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی در این زمینه می‌تواند شاخص مناسبی برای ارزیابی مشارکت داوطلبانه مؤدیان در این زمینه باشد، نمودار (۳). علاوه بر این، شاخص تمکین مالیاتی که به صورت نسبت مجموع تعداد اوراق تشخیص قطعی شده براساس توافق و تمکین به کل اوراق تشخیص

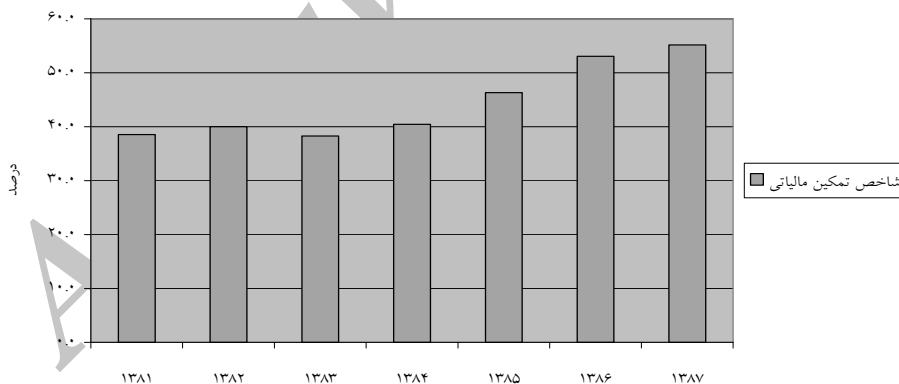
صادره است، نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر روند تمکین مالیاتی در حال بهبودی است به طوری که این شاخص از حدود ۳۸ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۵۴ درصد در سال ۱۳۸۷ افزایش یافته است، نمودار(۴).

نمودار ۳: روند تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی طی سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۸۷



ماخذ: دفتر حساب‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی

نمودار ۴: روند تمکین مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۸۷



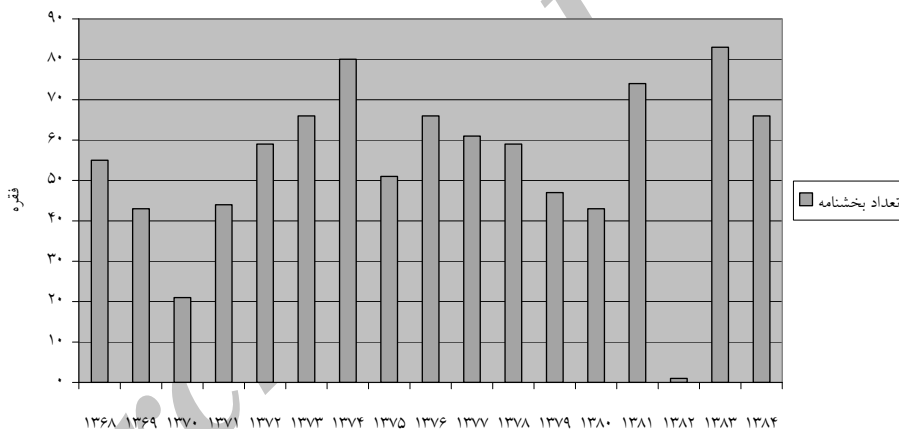
سال

ماخذ: دفتر حساب‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی

با این حال یکی از مشکلات اساسی که در نظام مالیاتی کشور کمتر مورد توجه قرار گرفته است، پیچیدگی سیستم مالیاتی و از همه مهمتر قوانین مالیاتی می‌باشد. شاخص‌های

متعددی برای ارزیابی درجه پیچیدگی سیستم مالیاتی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به هزینه‌های تمکین، تعداد نرخ‌های مالیاتی، تعداد طبقات نرخ‌های مالیاتی، تعداد و انواع معافیت‌ها، کسورات و انواع تخفیف‌ها و ترجیحات، تعداد مواد قانونی و تبصره‌های آن و غیره اشاره کرد. با این حال یکی از شاخص‌هایی که می‌توان بر اساس آن پیچیدگی سیستم مالیاتی و قانون مالیاتی کشور را نشان داد تعداد بخشنامه‌های صادره است. واقعیت این است که علیرغم اقدامات متعدد صورت گرفته در جهت اصلاح نظام مالیاتی در طول دو دهه اخیر، توجه کمتری به امر ساده‌سازی سیستم مالیاتی شده است. از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بالغ بر ۹۰۰ بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی که از سال ۱۳۴۶ تغییرات آنچنانی نداشته، صادر شده است، نمودار (۵).

نمودار ۵: تعداد بخشنامه‌های صادره طی سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۸۴



سال

ماخذ: دفتر حساب‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی

۵- نتیجه گیری

فلسفه اصلاح مالیاتی متناسب با تغییر نگرشها از نقش دولتها در اقتصاد، دچار تغییرات اساسی شده است. با تغییر در استراتژی توسعه به سمت تخصیص منابع از طریق مکانیسم بازار، رویکرد سنتی افزایش درآمدهای مالیاتی برای تامین مالی دولت بدون توجه جدی به

اثرات اقتصادی آن رنگ باخته است. در رویکردهای اخیر اصلاح مالیاتی بر حداقل کردن آثار تحریفی مالیات به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد تاکید زیادی می‌شود. کاهش تنوع نرخ‌های مالیاتی به منظور کاهش تحریفهای ناخواسته در قیمت‌های نسبی، توجه به عدالت افقی بجای عدالت عمودی، ساده سازی مالیات، گسترش پایه‌های مالیاتی، کاهش تنوع نرخ‌ها و محدود کردن نقش مالیات‌ها و... از رویکردهای جدید برنامه‌های اصلاح مالیاتی قلمداد می‌شوند.

ساده‌سازی مالیات یکی از اهداف کلیدی بسیاری از برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف است. این امر نه تنها به دلیل اثراتی است که پیچیدگی روی هزینه‌های تمکین و فرار مالیاتی دارد بلکه در مورد سیستم مالیات بر درآمد به عنوان مانعی بزرگ در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود. ساده سازی قوانین و مقررات، پیدا کردن ساده‌ترین رویکردها، حداقل کردن هزینه‌های تمکین مالیاتی، پرهیز از تغییرات مکرر در قانون مالیاتی، استفاده از مفاهیم و تعاریف یکسان، در نظر گرفتن هزینه‌های اداری، پرهیز از کاربردهای محدود قوانین مالیاتی در کنار کاهش تعدد نرخ‌ها، ساده کردن نرخ‌ها، محدود کردن مشوقها، ترجیحات و تخفیفات مالیاتی و...، از جنبه‌های مختلف برنامه ساده سازی سیستم مالیاتی محسوب می‌شوند. مسئله دیگری که باید به آن اشاره کرد و در تمامی برنامه اصلاح مالیاتی به آن توجه ویژه‌ای شده تمکین مالیاتی است. در حقیقت ویژگی سیستم‌های مالیاتی کارا در وصول مالیات با کمترین هزینه اداری و هزینه تمکین می‌باشد. به نظر می‌رسد در برنامه‌های اصلاح مالیاتی کشور در طول برنامه‌های اول تا چهارم توجه ویژه‌ای به این مسئله نشده است. اگرچه در سال‌های اخیر توجه فراوانی به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت مالیات شده است. بدون تردید در کنار فرهنگ‌سازی مالیاتی و اطلاع‌رسانی به مؤدیان، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی آنها و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد. طبیعت پیچیده قوانین و مقررات مالیاتی تمکین داوطلبانه را با مشکلاتی مواجه کرده است. یکی از پیامدهای پیچیده بودن سیستم مالیاتی افزایش این تصور در بین عموم مبنی بر ناعادلانه بودن مالیات در جامعه و وجود تبعیض مالیاتی است.



منابع

الف. فارسی

آقای، الله محمد (۱۳۸۰) "تمکین مودیان و خدمات رسانی نظام مالیات"، مجله اقتصادی شماره ۵ و ۴.

برد، ریچارد ام. (۱۳۸۳)، «ابعاد اجرایی اصلاحات مالیاتی»، ترجمه مریم حدادی. مجموعه مقالات دفتر طرح مالیت بر ارزش افزوده.

جیل، جیت، بی اس. (۱۳۸۴)، «چفت و بست‌های اصلاحات تشکیلات در آمدی»، ترجمه فرهاد مشتاق صفت. مجموعه مقالات دفتر طرح مالیت بر ارزش افزوده.

حاج محمدی، فرشته و مهدی مرادی (۱۳۸۸). گزارش تطبیقی حرفه مشاوره مالیاتی در کشورهای منتخب. تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

رسولی شمیرانی، رضا (۱۳۸۶). بررسی عوامل موثر بر تمکین و خوداظهاری مؤدیان مالیاتی و ارایه راهکارهای موثر جهت بهبود شرایط موجود. تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

زائر، آیت، مقاله چاپ شده در "مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و

مالیاتی ایران"، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۸

عسگری فرد، حسن (۱۳۸۶) "بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی" مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

کریمی، غلامرضا، مجموعه قوانین مالیاتی، نشر شایورد چاپ ۱۳۸۵

گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳

نماگرهای بانک مرکزی، سال‌های مختلف

نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سال‌های مختلف

ب. انگلیسی

Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern, (1991). *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge (Cambridge University Press).

Burgess, Robin and Nicholas Stern, (1992). *Taxation and Development*, London (London School of Economics).

- Khalizadeh shirazi, Javad & Shah Anvar (1991), "Tax Reform In Developing Countries", Finance & Development, No 28
- M. Govinda Rao (2000) "TAX REFORM IN INDIA: ACHIEVEMENTS AND CHALLENGES", Asia-Pacific Development Journal Vol. 7, No. 2
- Mackenzie, G.A., David Orsmond and Philip Gerson, (1997). The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Washington, DC (International Monetary Fund).
- McLure Jr., Charles, (1990). "Appraising tax reform", in Michael Boskin and Charles McLure Jr., eds., World Tax Reforms: Case Studies of Developed and Developing Countries, San Francisco (International Center for Economic Growth).
- Torgler, B. and Murphy, K. (2005) Tax Moral in Australia: Whatshapes it and has it changed over time? "Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University"
- Wayne Thirsk (1991),"Lessons from Tax Reform: An Overview", WORKING PAPERS, Country Economics Department The World Bank
- Yaniv, G. (2009) "The Tax Compliance Demand Curve: A Diagrammatical Approach to Income Tax Evasion" American Economic Association, 213-223.