

## Research Paper

# Identifying and Prioritizing Factors Responsible for Tax Evasion and Selecting the Best Solution to Reduce it



\*Mostafa Mohamadbagheri<sup>1</sup>, Azita Jahanshad<sup>2</sup>

1. Master of Public Administration, Tehran Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran



**Citation:** Mohamadbagheri, M., & Jahanshad, A. (2019). [Identifying and Prioritizing Factors Responsible for Tax evasion and Selecting the Best Solution to Reduce it]. *Quarterly Journal of the Macro and Strategic Policies*, 7 (Special Issue), 118-137. <https://doi.org/10.30507/JMSP.2020.102396>

<https://doi.org/10.30507/JMSP.2020.102396>



**Received:** 7 March 2015

**Accepted:** 17 March 2018

**Available Online:** 21 January 2020

### Key words:

Social Factors; Economics Factors; Political Factors; Tax Evasion, Law and Regulations; Management Style.

## ABSTRACT

In many developed countries, tax revenues are considered as one of the most important sources of income. Tax is an effective tool for implementing economic policies, both distributive and fiscal. It also guides the economy toward the macro goals, such as economic stabilization, job creation, economic growth, and improvement of the social welfare. Due to the significant growth of tax evasion in Iran, the present study tries to identify the factors affecting tax evasion, and introduce the best solution for its reduction. After reviewing the research conducted in the field, the most important factors affecting tax evasion are extracted through a researcher-made questionnaire administered to 30 tax experts to assess its reliability and validity using Cronbach's alpha, factor validity, and Delphi method. In the next stage, the second questionnaire was constructed in the form of the pairwise comparisons, based on the purpose of the research and the proposed solutions, which was administered to 15 senior tax managers of the Tehran's Tax Office (the west branch). In order to analyze the data, the hierarchical analysis method was employed through the Expert Choice software.

### \* Corresponding Author:

**Mostafa Mohamadbagheri, Msc.**

**Address:** Tehran, Tehran Science and Research Branch, Islamic Azad University

**Tel:** +98 (912) 2072954

**E-mail:** mmmbagheri@yahoo.com

# شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و انتخاب بهترین راهبرد برای کاهش آن

\*مصطفی محمدباقری<sup>۱</sup>، آریتا جهانشاد<sup>۲</sup>

۱. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
۲. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

## چیکید

تاریخ دریافت: ۱۶ اسفند ۱۳۹۳

تاریخ پذیرش: ۲۷ دی ۱۳۹۶

تاریخ انتشار: ۱ بهمن ۱۳۹۸

در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته، درآمدهای مالیاتی - یکی از منابع مهم درآمدی - از اهمیت زیادی برخوردار است. مالیات‌بازی کارآمد برای اجرای سیاست‌های اقتصادی، اعم از توزیعی و مالی، و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان، مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی، به‌شمار می‌آید. با توجه به رشد چشمگیر فرار مالیاتی در ایران، در این مقاله سعی شده عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناسایی و بهترین راه‌حل برای کاهش فرار مالیاتی معرفی شود. پس از مرور تحقیقات صورت گرفته در این زمینه، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، در قالب پرسش‌نامه محقق‌ساخته، در اختیار نمونه اولیه (تعداد ۳۰ کارشناس مالیاتی) قرار گرفت تا پایایی و روایی پرسش‌نامه با استفاده از آلفای کرونباخ، روایی عاملی و روش دلفی مورد بررسی قرار گیرد. در مرحله بعد، پرسش‌نامه دوم به‌صورت مقایسات زوجی و بر مبنای هدف تحقیق و راه‌حل‌های پیشنهادی فراهم آمد و در اختیار ۱۵ مدیر ارشد مالیاتی، اداره مالیات مرکز غرب تهران قرار گرفت. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل سلسله‌مراتبی، با استفاده از نرم‌افزار Expert Choice بهره گرفته شد.

## کلیدواژه‌ها:

عوامل اجتماعی،  
عوامل اقتصادی،  
عوامل سیاسی، فرار  
مالیاتی، قانون و  
مقررات، نحوه مدیریت.

\* نویسنده مسئول:

مصطفی محمدباقری

نشانی: تهران، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی

تلفن: ۲۰۷۲۹۵۴ (۹۱۲) ۹۸+

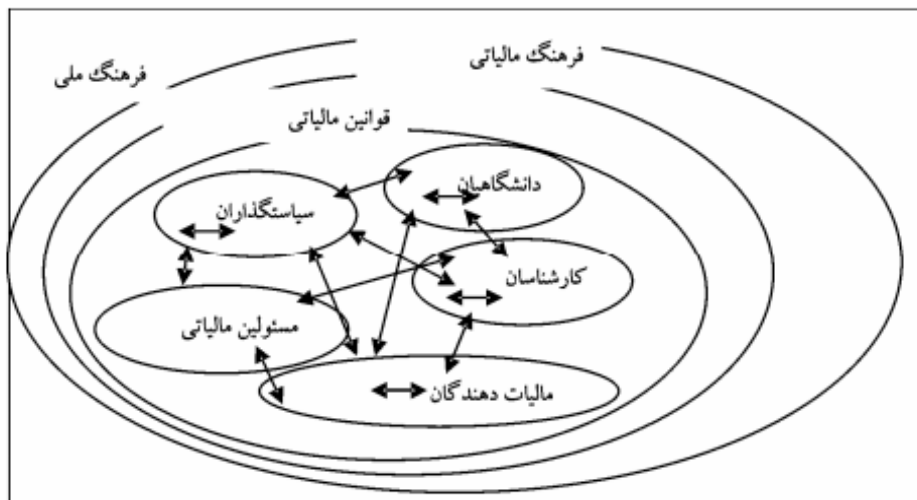
پست الکترونیک: mmmbagheri@yahoo.com

## ۱. مقدمه

در دهه‌های اخیر، به فرهنگ مالیاتی توجه ویژه‌ای شده است. علت افزایش توجه به فرهنگ مالیاتی، وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشورهاست. این نارسایی‌ها را در سه گروه مشکلات فرهنگی، قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی طبقه‌بندی کرده‌اند (Bloomquist, 2003, pp. 347-367). فرهنگ مالیاتی خاص هر کشور را می‌توان تمام مؤسسات رسمی و غیررسمی مرتبط با سیستم مالیاتی و عملکرد آن شامل وابستگی‌ها و روابط ایجادشده توسط تعاملات مداوم در نظر گرفت که از گروه‌ها و عواملی مانند مسئولان مالیاتی، مالیات‌دهندگان، سیاست‌گذاران، کارشناسان مالیاتی و دانشگاهیان تشکیل شده است (ibid.). در بیانی ساده، فرایند فرهنگ مالیاتی را می‌توان به دو صورت بیان کرد:

۱. وجود دولتی قوی که نقش‌ها و وظایف هر گروه را مشخص کند.

۲. مالیات‌دهندگان که از قوانین مالیاتی و سیاست‌گذاران امور مالیاتی اثر می‌پذیرند (عرب‌مازار، گل محمدی و باقری، ۱۳۹۰، صص. ۲۸-۶۹).



شکل ۱. عوامل تشکیل‌دهنده فرهنگ مالیاتی (منبع: Bloomquist, 2003, pp. 347-367)

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل جایگیر نشدن فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص به‌هنگام و وجود ضعف در اجرای آن، استقبال نکردن از

تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، ضعیف بودن ضمانت‌نامه‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، نشناختن مؤدیان و مستند بودن میزان درآمد آن‌ها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی و وجود معافیت‌های وسیع و متنوع خلاصه می‌شود (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲). اقتصاددانان لیبرال اذعان می‌کنند که نظام مقرراتی کشورها با نظام گسترده جواز و مجوز تخم فساد را می‌کارد و کشورهای مختلف با درجات گوناگون الحاق نظام مقرراتی به اقتصاد، باعث رشد درجه‌های گوناگونی از فساد می‌شوند. بروکس در پژوهش خود، به برخی عواملی که مستقیم بر فرار مالیاتی اثرگذارند، اشاره کرده است: افزایش بار مالیاتی، پیچیده شدن قوانین و مقررات، افزایش معافیت‌های مالیاتی، افزایش بوروکراسی، رکود درآمدهای واقعی، افزایش بیکاری، فزونی گرفتن پدیده خوداشتغالی، تغییرات جمعیتی، فشارهای جهانی شدن و کم‌رنگ شدن فرهنگ مالیاتی (cited Bloomquist, 2003, pp. 347-367).

از موارد مهم برای منابع درآمدی آینده، مالیات است. مالیات علاوه بر تأمین مالی مورد نیاز دولت، نقدینگی را نیز کنترل کرده، ضمن توزیع بهتر درآمد و ثروت کشور، آن‌ها را در محل‌های مناسب خرج می‌کند. در کشورهای در حال توسعه مثل ایران، درآمدهای مالیاتی، پس از درآمدهای نفتی، اهمیت خاصی دارد. از طرف دیگر ترکیب درآمدهای مالیاتی، به علت عوامل اقتصادی و فرهنگی و تاریخی، از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. براساس تحقیقات، تزلزل کشورهای در حال توسعه در امر وصول مالیات بیشتر از کشورهای صنعتی است و این امر سبب می‌شود تا در وصول مالیات‌ها در کشورهای در حال توسعه نکات مهمی در نظر گرفته شود؛ برای مثال سهم هر فرد در پرداخت مالیات باید متناسب با درآمد یا ثروت وی باشد. افراد با درآمد بالا، از امکانات موجود جامعه بیشتر استفاده می‌کنند؛ در نتیجه برای تأمین امور مالی جامعه نیز باید سهم بیشتری را پرداخت کنند. در این صورت، عدالت اجتماعی که یکی از اهداف بارز و مورد تأکید نظام اسلامی است، نیز تحقق خواهد یافت. مالیات عمده‌ترین منبع تأمین‌کننده مخارج دولت است. دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، نقشی بنیادین در توسعه اقتصادی ایفا می‌کند. با توجه به اهمیت همکاری اشخاص حقیقی و حقوقی با دولت، در برخی موارد مشاهده می‌شود که افرادی درصدد عمل نکردن به مسئولیت قانونی خود در قبال برخورداری از خدمات دولتی هستند و مالیات قانونی و حقه دولت را پرداخت نمی‌کنند. کوشش برای کاستن از بار مالیاتی در گذشته و حال امر رایجی بوده و افراد بسیاری تلاش خود را صرف یافتن راه‌هایی جهت نیل به این مقصود کرده و می‌کنند (ibid.).

فرار از پرداخت مالیات در کشورهای در حال توسعه مسئله متداولی است که عمدتاً به دلیل دشواری جمع‌آوری اطلاعات مربوط به درآمد، تولید، مبادلات، اسناد مالکیت و ارث در این گونه کشورهاست. در کشورهای مذکور، اخذ مالیات برای بسیاری از مردم مفهومی عجیب، ناخوشایند و گاهی نیز درک‌ناشدنی به‌شمار می‌رود و فقط تعداد اندکی از مردم علاقه‌مند به پرداخت مالیات هستند. میل به فرار از مالیات به انگیزه‌های فرهنگی و پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی در

جامعه و درعین حال انگیزه‌های اقتصادی مربوط می‌شود. بر این اساس در این تحقیق، سعی کرده‌ایم تا با شناسایی مهم‌ترین عوامل فرار مالیاتی، بهترین راه‌حل را برای جلوگیری از این پدیده پیشنهاد دهیم. با توجه به اینکه در هیچ‌کدام از تحقیقات پیشین به‌صورت هم‌زمان معیارهای اقتصادی، اجتماعی، قانون و مقررات، سیاسی و مدیریتی مؤثر بر فرار مالیاتی بررسی نشده، تحقیق حاضر دارای نوآوری است (موسوی جهرمی، طهماسبی بلداجی و خاکی، ۱۳۸۸).

## ۲. مبانی نظری

در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته، درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع مهم درآمدی از اهمیت بیشتری برخوردار است. همچنین مالیات در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی، اعم از توزیعی و مالی، و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی، مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی، ابزاری کارآمد به‌شمار می‌آید. به عبارت دیگر، مقایسه این منبع با سایر منابع حاکی از آن است که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی به میزان زیادی کمتر خواهد بود. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته، برخلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت نقش بسزایی دارند و به‌طور تقریبی قسمت عمده مخارج دولت با همین روش تأمین می‌شود. علاوه‌بر تأمین مالی، دولت در جهت نیل به اهداف سه‌گانه خود، یعنی تخصیص منابع، توزیع درآمد و ثبات اقتصادی، می‌تواند از اهرم مالیات استفاده کند (مرادی، رستمی و تقی‌زاده، ۱۳۹۲، صص. ۱۸۱-۲۰۲). علی‌رغم تمامی مزیت‌های ذکرشده برای درآمدهای مالیاتی، در مقایسه با درآمدهای غیرمالی، وصول این‌گونه درآمدها همواره با مشکلاتی همراه بوده است. یکی از دلایل فاصله داشتن سطح تحقق یافته مالیات از سطح واقعی آن، وجود پدیده فرار مالیاتی است. از این رو در تحقیق حاضر کوشیده‌ایم تا با شناسایی مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی و محاسبه اولویت‌های این عوامل، بهترین راه‌حل را برای مقابله با فرار مالیاتی مطرح کنیم تا از این طریق بتوانیم به اداره مالیاتی در جهت نیل به اهداف و ایجاد فرهنگ مالیاتی یاری رسانیم.

### ۲-۱. فرار مالیاتی

در این روش، افراد مؤدی با مبادرت به انتشار یا تقلب یا اعمال خلاف قانون سعی در پرداختن مالیات دارند که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود: نگاه‌داری دو دسته دفاتر و مدارک برای ثبت معاملات که یک دفتر برای خود مؤدی است که دخل و خرج وی را به‌درستی نشان می‌دهد و دفتر دیگر برای ارائه به مأموران مالیاتی جهت محاسبه مالیات؛ در معاملات نقدی و عدم ثبت این معاملات وظیفه مأموران مالیاتی را جهت ردیابی و کشف معاملات انجام شده و اخذ مالیات مربوطه را دشوار می‌کند؛ حضور سیاست‌مداران افتخاری در شرکت‌ها جهت پایین آوردن مالیات، بالا بردن بهای قیمت تمام‌شده کالای فروخته شده، تغییر و جابه‌جایی محل فعالیت شرکت هر سال یک بار جهت عدم شناسایی توسط مأموران

مالیاتی، دادن آدرس‌های صوری در هنگام تأسیس شرکت، انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به‌طور متوالی از جمله مواردی هستند که باعث می‌شود مأموران مالیاتی نتوانند به وظایف خود به خوبی عمل نمایند.

## ۲-۲. نظام مالیاتی مناسب

نظام مالیاتی مناسب نظامی است که بتواند سه هدف را عملی کند: کارایی، عدالت و سادگی. به عبارت دیگر، نظامی است که رفتار اقتصادی اشخاص را مختل نسازد و از سوی قشرهای مختلف نیز قابل تحمل باشد و آن را به‌آسانی بفهمند و بدان عمل کنند. مؤدیان حتی در صورت وجود نداشتن مشکل پیچیدگی قانون، شکوه و ناراضیتی دارند، چه رسد به آنکه با نظام مالیاتی غیرقابل فهم و بعضاً ناعادلانه نیز روبه‌رو شوند. نتیجه این می‌شود که عوامل مذکور بر احساس همکاری و تمکین ایشان اثر منفی بر جای می‌گذارد. ضمن آنکه چنین نظامی مولد اشتباه و خطا نیز هست و به مرور زمان ممکن است بدبینی پدید آورده و میزان همکاری مؤدیان را کاهش دهد. البته در زمان وضع مقررات کسی مایل به بروز چنین عواقبی نیست؛ اما نظر اغلب کارشناسان مالیات بر آن است که می‌توان این نتایج را پیش‌بینی کرد (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲، صص. ۵۸-۳۹).

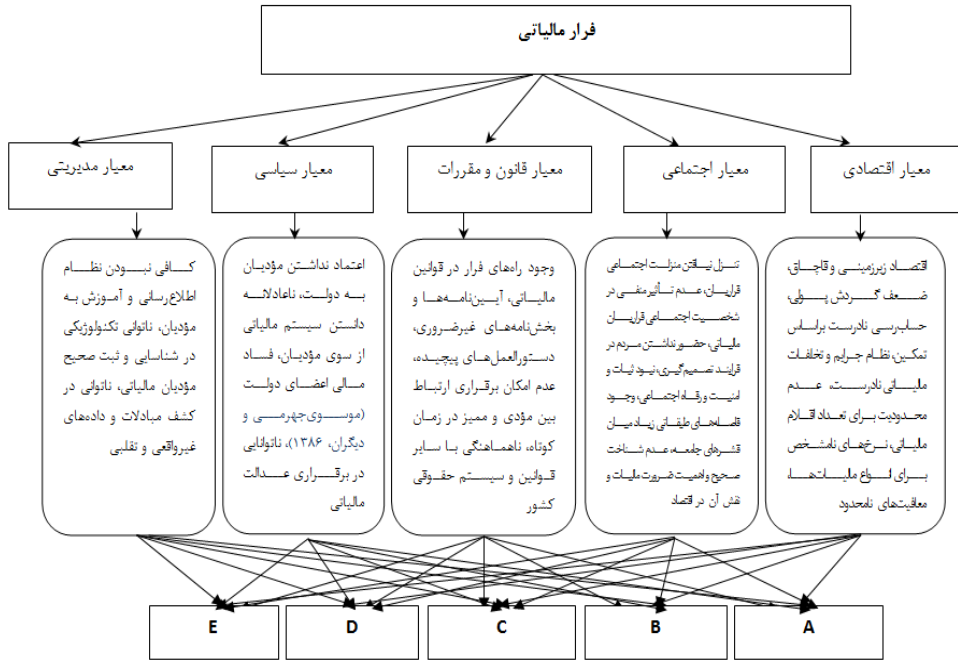
## ۳-۲. فرهنگ مالیاتی

یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی تمایلات فکری و نظرات مردم دربارهٔ مسائل مختلف مالیاتی جامعه است که به فرهنگ مالیاتی مشهور است. به‌نظر متخصصان ممیز مالیاتی، مهم‌ترین مسئله مؤثر در فرهنگ مالیاتی، تبلیغ است که قطعاً اگرچه شرط کافی نیست، شرطی لازم به‌نظر می‌رسد. در کتاب‌های درسی، کانون‌های مختلف اجتماعی، و در سینماها، فیلم‌های تلویزیونی یا برنامه‌های رادیویی کشور تقریباً نشانی از مالیات که حیاتی‌ترین مسئله اقتصاد سالم است، دیده نمی‌شود (اگرهم باشد، خیلی ضعیف است)؛ در حالی که می‌توان با تبلیغات و آگاهی‌رسانی از طریق رادیو و تلویزیون، به اصلاح وضع موجود در این زمینه پرداخت و تحولات اساسی در آن ایجاد کرد. در جامعه ما، عوامل فرهنگی بیشتر ریشه در تاریخ دارد که به‌همراه بسیاری از مشکلات دیگر اجتماعی همواره باعث شده مالیات واقعی اظهار و وصول نشود. بنابراین اراده و خواست مردم عمده‌ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها ایفا می‌کند و به این لحاظ، مؤثرترین عامل موفقیت در اجرای این قوانین، فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود (الماسی، مرجانی و قریشی، ۱۳۹۱، صص. ۵۱-۳۷).

قلی‌پور و روحی‌خلیلی (۱۳۹۲، صص. ۲۱-۱۹) در مقاله خود با موضوع بررسی رابطه بین رفتار شهروندی سازمانی کارکنان مالیاتی و تمکین مالیاتی مؤدیان اداره مالیاتی استان مازندران، ۲۵۵ نفر از کارکنان آن و در حدود ۲۷۵ نفر از مؤدیان مالیاتی این اداره را به‌روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب کردند. افراد نمونه به پرسش‌نامه رفتار شهروندی سازمانی و پرسش‌نامه

محقق ساخته تمکین مالیاتی مؤدیان پاسخ گفتند. نتایج نشان داد ادب و نزاکت اولویت اول را در بین ابعاد رفتار شهروندی سازمانی کارکنان امور مالیاتی دارد. **خدای پور و امینی‌نیا (۱۳۹۲)** در بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی و تأثیر مالکیت نهادی در این رابطه، اظهار کردند که بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی رابطه منفی وجود دارد. این رابطه منفی نشان می‌دهد اثر مناسب مالیاتی ناشی از اجتناب از پرداخت مالیات ممکن است به‌عنوان بدهی برای شرکت منظور گردد؛ از این رو پرهیز از پرداخت مالیات جانشین استفاده از بدهی خواهد بود. علاوه بر این، نتایج حاکی از آن است که سطح مالکیت نهادی تأثیر معناداری در ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی ندارد. **الماسی و دیگران (۱۳۹۱، صص. ۳۷-۵۱)** در مقاله خود به بررسی عوامل سازمانی مؤثر بر فرار مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران پرداختند. آن‌ها دریافتند که بیشترین میانگین نمره پاسخ در بُعد سازمانی از نظر متخصصان، مربوط به سؤالات عدم توانایی در کشف مبادلات و داده‌های غیرواقعی و تقلبی، ناتوانی در برقراری عدالت مالیاتی (تبعیض بین مؤدیان با وضعیت مشابه) و ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی است. بیشترین میانگین نمره پاسخ از نظر مؤدیان مربوط به سؤالات ناکافی بودن سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان، ناتوانی در برقراری هدایت مالیاتی و تشریفات بیش از حد در تکالیف قانونی توسط مؤدیان است. **عرب‌مازار و دیگران (۱۳۹۰، صص. ۲۸-۶۹)** در پژوهش خود با عنوان «سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد» نشان دادند هرچند نظریه یا مدل خاصی وجود ندارد که با در نظر گرفتن همه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان، سطح تمکین آن‌ها را اندازه‌گیری کند، مدل فیشور می‌تواند چارچوب نظری ماندگاری را برای پژوهش‌هایی در زمینه تمکین مالیاتی مؤدیان ایجاد کند؛ اما باید متغیرهای بیشتری را به آن اضافه کرد. **عبدالهی معتقد است** ناکارآمدی نظام اطلاع‌رسانی و نبود ضمانت‌های اجرایی مؤثر و میزان مالیات تصاعدی با شیب تند موجب فرار مالیاتی مؤدیان می‌شود **(به نقل از هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲، صص. ۳۹-۵۸)**. بکر معتقد است فرار از مالیات با اقتصاد غیرقانونی (جزایی) و به‌نظر آرو با اقتصاد ریسک و بدون اطمینان در ارتباط است پایل این‌گونه توضیح می‌دهد تقریباً افراد بدون توجه به اصول اخلاقی، گریزان از خطرپذیری در راه به حداکثر رساندن سودشان عمل می‌کنند **(Lumumba et al., 2010, pp. 112-122)**. به عبارت دیگر، آن‌ها از کار کردن در بخش غیررسمی و اغفال ممیز مالیاتی احساس شرمساری نمی‌کنند. سایمون و ویت<sup>۱</sup> معتقدند بیش از نیمی از بخش غیررسمی اقتصاد آمریکا به‌واسطه فرار از مالیات شکل گرفته است. هرشل<sup>۲</sup> در تحقیق خود اظهار کرد در بعضی از مشاغل، درآمد اظهارشده به مقامات مالیاتی بسیار پایین‌تر از درآمد اعلام‌شده در بررسی نمونه‌ای بوده است. همچنین فرار مالیاتی در گروه‌های مختلف درآمدی که به‌روش شکاف (تفاوت بین درآمد مالیاتی بالقوه و درآمد مالیاتی واقعی) محاسبه می‌شود، نشان می‌دهد باینکه میزان فرار از مالیات از نظر درصد در گروه‌های میانی درآمد بیشتر است، از نظر مبلغ به این میزان در طبقات بالای درآمد بیشتر است.

1. Herbert Alexander Simon & Doan Viet
2. Herschel



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق

فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان

عاملی و دیگران اثر اعتماد عمومی بر نحوه تخصیص و مصرف مالیات بر تمکین مالیاتی را از دیدگاه خبرگان مالیاتی، مأموران و مؤدیان مالیاتی از دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد بین اعتماد عمومی ناشی از آگاهی به نحوه مصرف مالیات و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛ به طوری که هر چه سطح پاسخ‌گویی عمومی به درآمدهای مالیاتی افزایش یابد، میزان تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مالیاتی نیز بیشتر خواهد بود (به نقل از سیدنورانی، ۱۳۸۸، صص. ۱۳۵-۱۵۶). رضایی و نعیمی‌حشکوبی در پژوهشی، تأثیر اصلاحات جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی را تحلیل کردند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر اثر مثبت اصلاحات جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی، خود اظهاری و شفاف‌سازی اطلاعات مالی است (به نقل از روزن، ۱۳۷۲).

بنابه نظر زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹، صص. ۵۹-۲۵)، پیچیدگی نظام مالیاتی نه تنها بر هزینه‌های تمکین داوطلبانه مالیات‌دهندگان و فرار مالیاتی اثرگذار است، بلکه مانع بزرگی در برابر عدالت و کارایی سیستم مالیات بر درآمد قلمداد می‌شود که مقوله‌ای فراتر از هزینه‌های اداری و تمکین است. از این رو یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشور ساده‌سازی مالیات در مفهوم کلی و ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی در مفهوم محدود آن است. بلنثورن و کاپلان در مدلی برای



تمکین مالیاتی براساس رابطه بین تمکین با فرصت مؤدیان برای عدم تمکین، باورهای اخلاقی و ارزش‌های اجتماعی ارائه نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد از نظر مؤدیان، با فرصت‌های کم برای عدم تمکین، فرار مالیاتی به میزان کمتری غیراخلاقی تلقی می‌شود. همچنین باورهای اخلاقی تا اندازه‌ای به‌طور غیرمستقیم بر رابطه بین فرصت برای عدم تمکین و کم‌اظهاری اثرگذار است (به نقل از عرب‌مازار و دیگران، ۱۳۹۰، صص. ۶۹-۲۷).

### ۳. روش تحقیق

تحقیق حاضر از حیث هدف، کاربردی و از نظر روش، پیمایشی است. به‌منظور شناسایی شاخص‌ها از تحقیقات میدانی و کتابخانه‌ای بهره گرفته و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تصمیم‌گیری چندمعیاره (تحلیل سلسله‌مراتبی) با استفاده از نرم‌افزار Expert Choice استفاده شد تا مهم‌ترین اولویت‌ها در میان زیرمعیارها و معیارها مشخص گردد. تحقیق حاضر مبانی شناختی خود را از قوانین، نظریه‌ها و نتایج تحقیقات بنیادی اخذ کرده و علاوه‌بر پرسش‌نامه، از مشاهده و تحلیل محتوا نیز بهره برده است. ابتدا با روش کتابخانه‌ای و مراجعه به مقالات و سایت‌های معتبر علمی پیشینه تحقیق بررسی شد. سپس متغیرهایی که در مطالعات مختلف در حوزه مرتبط با مالیات و فرار مالیاتی وجود داشت، جمع‌آوری و تدوین شد و در قالب پرسش‌نامه اولیه در اختیار نمونه آماری (تعداد ۳۰ خبره در اداره مالیاتی مرکز غرب تهران) قرار داده شد.

#### جدول ۱. شاخص‌ها و متغیرهای تحقیق

متغیرها	شاخص‌ها
معیار مدیریتی	کافی نبودن نظام اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان، ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی، ناتوانی در کشف مبادلات و داده‌های غیرواقعی و تقلبی
معیار سیاسی	اعتماد نداشتن مؤدیان به دولت، ناعادلانه دانستن نظام مالیاتی از سوی مؤدیان، فساد مالی اعضای دولت، ناتوانایی در برقراری عدالت مالیاتی
معیار قانون و مقررات	وجود راه‌های فرار در قوانین مالیاتی، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های غیرضروری، دستورالعمل‌های پیچیده، عدم امکان برقراری ارتباط بین مؤدی و ممیز در زمان کوتاه، ناهماهنگی با سایر قوانین و سیستم حقوقی کشور
معیار اجتماعی	تنزل نیافتن منزلت اجتماعی فراریان، عدم تأثیر منفی در شخصیت اجتماعی فراریان مالیاتی، حضور نداشتن مردم در فرایند تصمیم‌گیری، نبود ثبات و امنیت و رفاه اجتماعی، وجود فاصله‌های طبقاتی زیاد میان قشرهای جامعه، عدم شناخت صحیح و اهمیت ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد
معیار اقتصادی	اقتصاد زیرزمینی و قاچاق، ضعف گردش پولی، حساب‌رسی نادرست براساس تمکین، نظام جرایم و تخلفات مالیاتی نادرست، عدم محدودیت برای تعداد اقلام مالیاتی، نرخ‌های نامشخص برای انواع مالیات‌ها، معافیت‌های نامحدود

در تجزیه و تحلیل پرسش‌نامه اول، با استفاده از روش دلفی هیچ شاخصی حذف نشد و پس از یک هفته، دوباره پرسش‌نامه در اختیار همان نمونه قرار گرفت و بازهم هیچ شاخصی حذف نگردید. روش دلفی بدین شکل است که متخصصان هر حوزه علمی در مورد پیش‌بینی آینده بهترین نظر را ارائه دهند. بنابراین، برخلاف سایر روش‌های تحقیق پیمایشی، اعتبار روش دلفی نه به تعداد شرکت‌کنندگان در تحقیق بلکه به اعتبار علمی شرکت‌کنندگان در پژوهش بستگی دارد. شرکت‌کنندگان در روش دلفی از ۵ تا ۳۰ نفر را شامل می‌شوند. در این تحقیق، به‌منظور سنجش روایی پرسش‌نامه از این روش استفاده شد تا برای رسیدن به مطمئن‌ترین توافق گروهی از عقاید متخصصان و خبرگان در زمینه شناسایی شاخص‌های مؤثر بر بلوغ همسویی استراتژیک استفاده شود. در انتها بر مبنای شاخص‌های به‌دست‌آمده، پرسش‌نامه دوم در قالب مقایسات زوجی تنظیم و در اختیار نمونه منتخب (۱۵ مدیر ارشد سازمان اداری مالیاتی در مرکز غرب تهران) قرار گرفت. پایایی پرسش‌نامه اول از طریق آلفای کرونباخ محاسبه شد و برابر با ۰/۹۱۴ به‌دست آمد.

#### جدول ۲. راه‌حل‌های پیشنهادی تحقیق

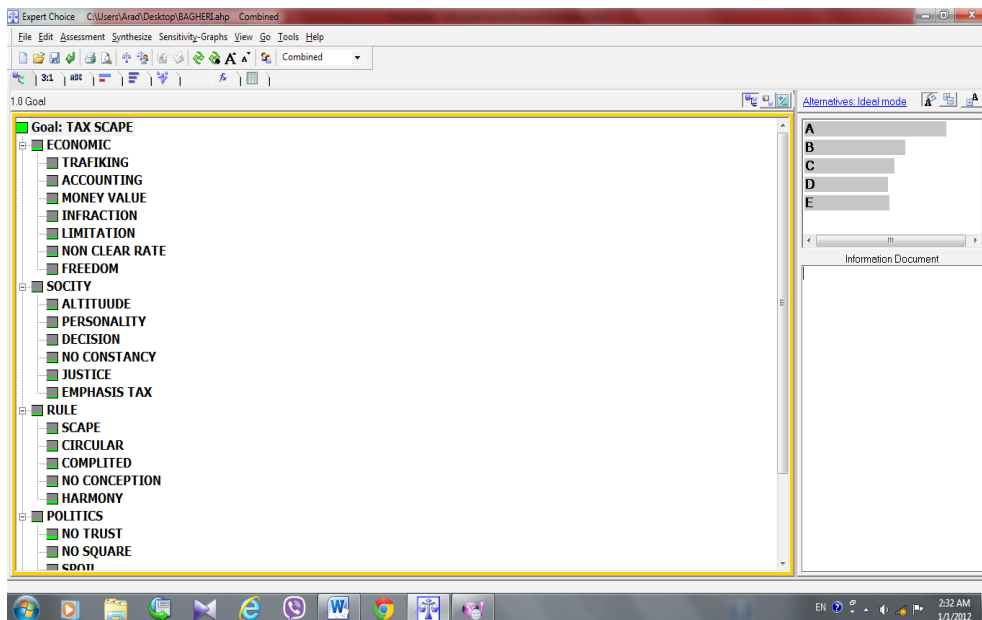
گزینه‌ها	تعریف گزینه‌های تحقیق (راه‌حل‌های)
E	بالا بردن فرهنگ مالیاتی مؤدیان
D	تعدیل و ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی
C	اصلاح قانون‌های جرایم مالیاتی و عمل به آن
B	ایجاد برنامه‌ای برای جلب اعتماد مؤدیان
A	ارتقای عملکرد مدیران اداره مالیات و تجهیز تکنولوژیک

فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان

#### ۴. تجزیه و تحلیل داده‌ها

به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری‌شده از مقایسات زوجی، از تحلیل سلسله‌مراتبی با استفاده از نرم‌افزار Expert Choice بهره گرفته شد. هنگامی که عمل تصمیم‌گیری با چند گزینه و معیار روبه‌روست، فرایند سلسله‌مراتبی یکی از بهترین روش‌های تصمیم‌گیری به‌شمار می‌رود. تصمیم‌گیرنده با فراهم کردن درخت سلسله‌مراتب تصمیم، اقدام به تصمیم‌گیری می‌کند. در سطح صفر هدف (انتخاب بهترین راه‌حل برای جلوگیری از فرار مالیاتی)، در سطح ۱ معیارها (معیار اقتصادی، اجتماعی، قانون و مقررات، سیاست و مدیریت) و در سطح ۲ گزینه‌ها (بالا بردن فرهنگ مالیاتی مؤدیان، تعدیل و ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی، اصلاح قانون‌های جرایم مالیاتی و عمل به آن، ایجاد برنامه‌ای برای جلب

اعتماد مؤدیان، ارتقای عملکرد مدیران اداره مالیات و تجهیز تکنولوژیک) قرار می گیرد. آنچه جدول هر معیار و تصمیم را اعتبار می بخشد، نرخ ناسازگاری است که باید مقدار آن از ۰/۱ کمتر باشد. نخست مدل به صورت **شکل ۳** در نرم افزار شبیه سازی شد و بر مبنای دیدگاه خبرگان مالیاتی (۲۵ مدیر ارشد مالیاتی) مقایسات زوجی بر مبنای طیف ساعتی (۱ تا ۹) وارد نرم افزار گردید.



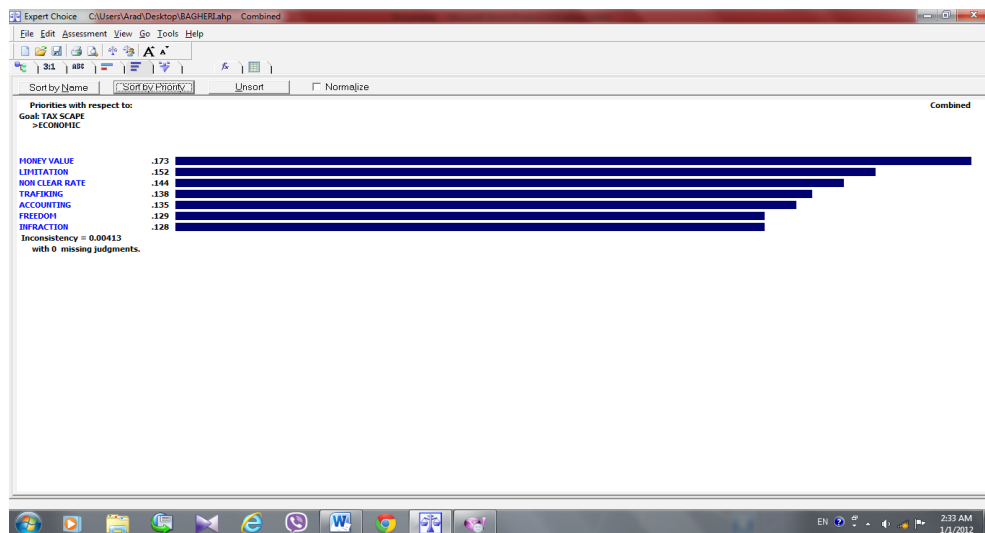
شکل ۳. مدل شبیه سازی شده تحقیق در حالت ترکیب در نرم افزار Expert Choice

#### ۱-۴. معیار اقتصادی

بر اساس نتایج مقایسات زوجی، خروجی جدول معیار اقتصادی در **جدول ۳** نشان داده شده است. مقدار ضریب نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۰ است که با توجه به صفر بودن، می توان سازگاری جواب ها را عالی برآورد کرد. بر پایه **شکل ۴** بالاترین اولویت متعلق به شاخص ضعف گردش پولی کشور و ارزش پایین ارز ریال با ضریب تأثیر ۰/۱۷۳ است و اولویت های بعدی به ترتیب متعلق به عدم محدودیت مالیاتی ۰/۱۵۲، نرخ های نامشخص مالیات با ۰/۱۴۴، قاچاق با ۰/۱۳۸، حسابرسی نادرست با ۰/۱۳۵، معافیت های نامحدود با ۰/۱۲۹ و نظام جرایم و تخلفات مالیاتی با ۰/۱۲۸ قرار می گیرند.

جدول ۳. بررسی ضرایب شاخص‌های معیار اقتصادی

شاخص	حسابرسی نادرست	ضعف گردش پولی	نظام جرایم و تخلفات مالی	عدم محدودیت مالیاتی	نرخ نامشخص مالیاتی	معافیت‌های نامحدود مالیاتی
اقتصاد زیرزمینی و قاچاق	۱/۱۴۶	-۱/۲۶۱	۱/۰۶۵	-۱/۱۳۸	-۱/۰۹۷	۱/۰۸۸
حسابرسی نادرست	-۱/۴۲۴	-۱/۲۰۴	۱/۱۵۴	۱/۰۲۲	۱/۱۳۲	
ضعف گردش پولی		۱/۳۲۵	۱/۱۵۳	۱/۰۹۲	۱/۳۴۰	
نظام جرایم و تخلفات مالی			-۱/۳۱۸	-۱/۲۸۷	-۱/۰۴۷	
عدم محدودیت مالیاتی				۱/۲۲۱	۱/۱۴۰	
نرخ نامشخص مالیاتی						۱/۰۸۳
نرخ ناسازگاری				۰/۰۰		



شکل ۴. اولویت‌های شاخص معیار اقتصادی

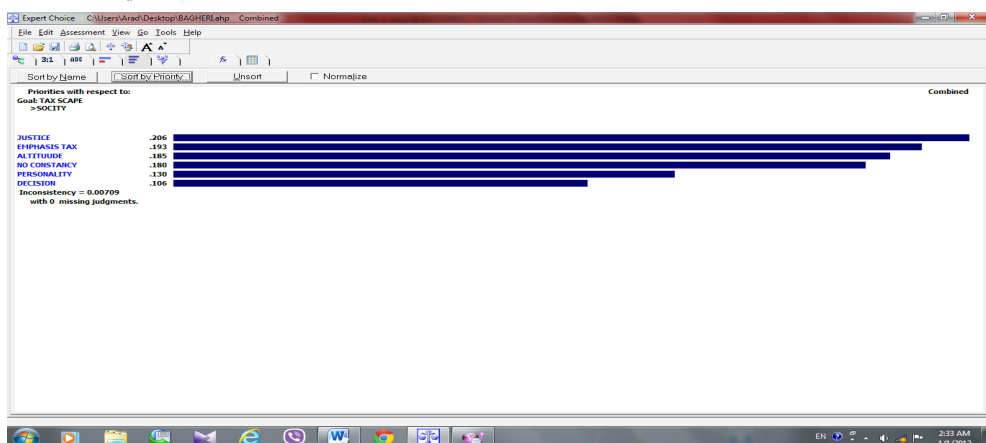
## ۲-۴. معیار اجتماعی

در این معیار، شش شاخص وجود دارد که به ترتیب فاصله طبقاتی با ضریب ۰/۲۰۶ در مکان نخست، عدم آگاهی از اهمیت مالیات با ضریب ۰/۱۹۳ در مکان دوم، عدم کاهش منزلت اجتماعی با ضریب ۰/۱۸۵ در مکان سوم، عدم ثبات و امنیت اجتماعی با ضریب ۰/۱۸۰ در مکان چهارم، شخصیت اجتماعی با ضریب ۰/۱۳ در مکان پنجم و عدم حضور در تصمیم گیری با ضریب ۰/۱۰۶ در مکان آخر قرار می گیرد. نرخ ناسازگاری در بررسی معیار اجتماعی در حالت ترکیب برابر با ۰/۰۱ است که برآزش جدول بسیار مناسب و همخوانی جوابها تأیید می شود.

جدول ۴. بررسی ضرایب شاخص های معیار اجتماعی

شاخص	شخصیت اجتماعی	حضور نداشتن در تصمیم گیری	نبود ثبات و امنیت اجتماعی	فاصله طبقاتی	ناآگاهی از اهمیت مالیات
تنزل نیافتن منزلت اجتماعی	۱/۳۰۴	۱/۴۶۸	-۱/۰۳۴	-۱/۰۲۱	۱/۲۰۳
شخصیت اجتماعی		۱/۱۲۵	-۱/۴۱۵	-۱/۵۱۸	-۱/۴۳۷
حضور نداشتن در تصمیم گیری			-۲/۰۴۵	-۲/۳۵۲	-۱/۶۱۲
نبود ثبات و امنیت اجتماعی				-۱/۲۵۹	-۱/۲۷۹
فاصله طبقاتی					-۱/۱۰۸
نرخ ناسازگاری			۰/۰۱		

فصلنامه سیاست های راهبردی و کلان



فصلنامه سیاست های راهبردی و کلان

شکل ۵. اولویت های شاخص معیار اجتماعی

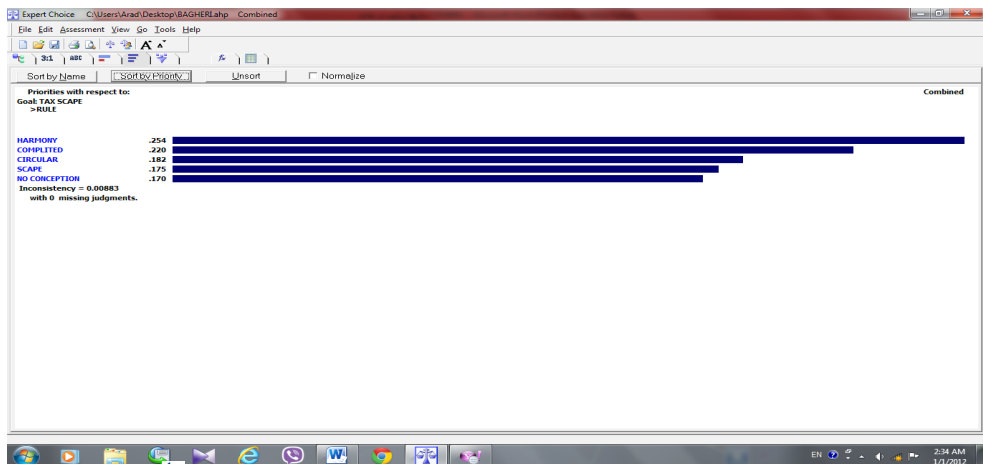
## ۳-۴. معیار قانون و مقررات

در اولویت شاخص های قانون و مقررات، ناهماهنگی با قانون و مقررات جامع کشوری با ضریب ۰/۲۵۴ در مکان اول، دستورالعمل های پیچیده با ضریب ۰/۲۲۰ در مکان دوم، آیین نامه های غیرضروری با ضریب ۰/۱۸۲ در مکان سوم، راه های فرار مالیاتی با ضریب ۰/۱۷۵ در مکان چهارم و عدم برقراری ارتباط بین مؤدی و ممیز با ضریب ۰/۱۷۰ در مکان آخر قرار می گیرد. نرخ ناسازگاری در این معیار برابر با ۰/۰۱ و مقدار بسیار مناسبی است.

## جدول ۵. بررسی ضرایب شاخص های معیار قانون و مقررات

شاخص	آیین نامه های غیرضروری	دستورالعمل های پیچیده	عدم برقراری ارتباط بین ممیز و مؤدی	ناماهنگی با قوانین جامع کشوری
راه های فرار در قانون	-۱/۰۴۳	-۱/۴۱۷	-۱/۰۱۲۵	-۱/۲۲۱
آیین نامه های غیرضروری	-۱/۴۹۲	۱/۱۵۷		-۱/۲۱۶
دستورالعمل های پیچیده		۱/۰۸۳		-۱/۳۷۵
عدم برقراری ارتباط بین ممیز و مؤدی				-۱/۷۰۸
نرخ ناسازگاری			۰/۰۱	

فصلنامه سیاست های راهبردی وکلان



فصلنامه سیاست های راهبردی وکلان

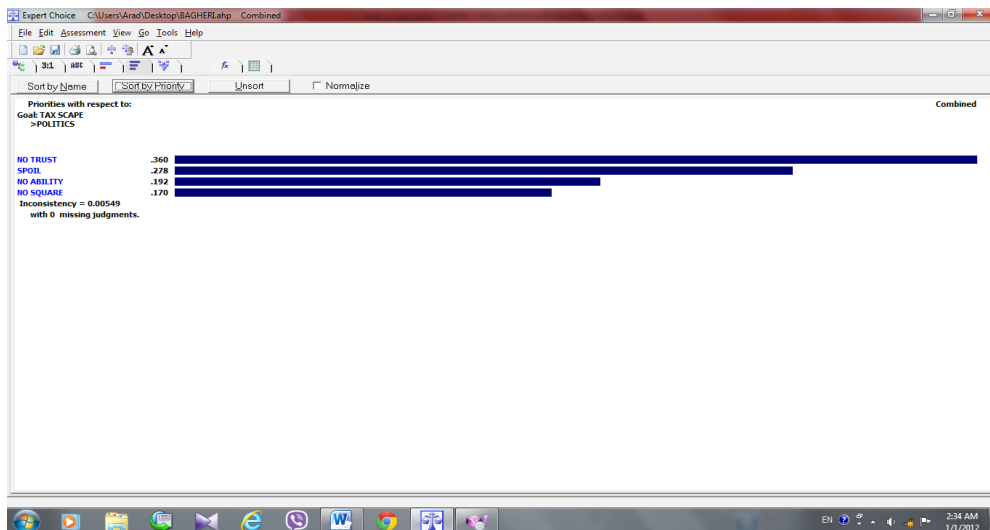
## شکل ۶. اولویت های شاخص معیار قانون و مقررات

## ۴-۴. معیار سیاست

در این معیار، میزان نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۱ و مقدار مناسبی است. اولویت‌های شاخص‌ها به ترتیب عدم اعتماد با ضریب ۰/۳۶۰، فساد دولت با ضریب ۰/۲۷۸، ناتوانی اداره مالیات با ضریب ۰/۱۹۲ و سرانجام ناعادلانه بودن سیستم با ضریب ۰/۱۷۰ قرار می‌گیرد.

جدول ۶. بررسی ضرایب شاخص‌های معیار سیاست

شاخص	ناعادلانه بودن سیستم	فساد دولت	ناتوانی اداره مالیات
عدم اعتماد	۱/۸۹۶	۱/۶۳۱	۱/۷۶۶
ناعادلانه بودن سیستم		-۱/۷۵۴	-۱/۱۸۰
فساد دولت			۱/۵۸۰
نرخ ناسازگاری		۰/۰۱	



شکل ۷. اولویت‌های شاخص معیار سیاست

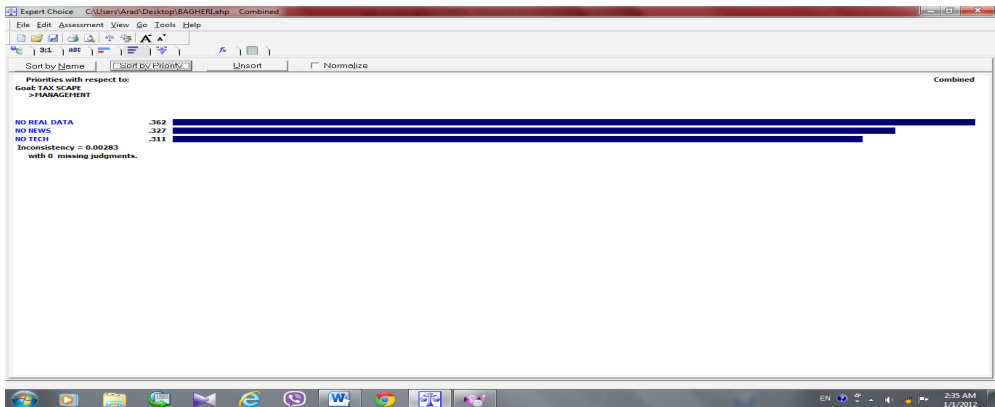
## ۵-۴. معیار مدیریت

در این معیار، بالاترین اولویت به شاخص داده‌های غیرواقعی با ضریب ۰/۳۶۲، اولویت دوم به کافی نبودن اطلاع‌رسانی با ضریب ۰/۳۲۷ و اولویت آخر به ناتوانی تکنولوژی با ضریب ۰/۳۱۱ تعلق می‌گیرد.

## جدول ۷. بررسی ضرایب شاخص‌های معیار مدیریت

شاخص	ناتوانی تکنولوژی	داده‌های غیرواقعی
کافی نبودن اطلاع‌رسانی	۱/۱۱۳	-۱/۱۶۷
ناتوانی تکنولوژی		-۱/۱۸۳
نرخ ناسازگاری	۰/۰۴	

فصلنامه سیاست‌های راهبردی وکلان



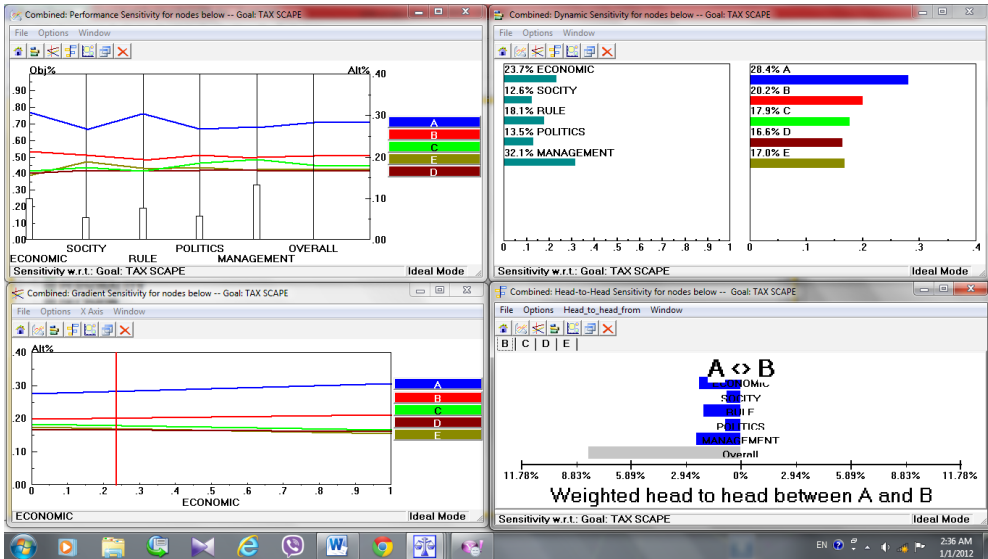
شکل ۸. اولویت‌های شاخص معیار مدیریت

## ۵. نتیجه‌گیری

از آنجا که مالیات یکی از اصلی‌ترین درآمدهای دولت محسوب می‌شود، تلاش برای مجاب کردن مردم به پرداخت آن و جلوگیری از فرار مالیاتی یکی از اولویت‌های دولت است. بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان از درآمدهای مالیاتی در جهت به‌سازی و شهرسازی و ایجاد امنیت درون کشور استفاده می‌کنند. ایران یکی از کشورهایی است که درآمد مالیاتی کمی دارد و بیشتر هزینه‌های کشور از طریق درآمدهای نفتی تأمین می‌گردد. به دلیل کاهش بی‌سابقه قیمت نفت و کسری بودجه، اهمیت درآمدهای مالیاتی دوچندان می‌شود. براساس نتایج تحقیق حاضر، بالاترین درجه اهمیت به معیار مدیریت با ضریب ۳۲/۱ درصد باز می‌گردد. بنابراین برخورداری سازمان امور مالیاتی از

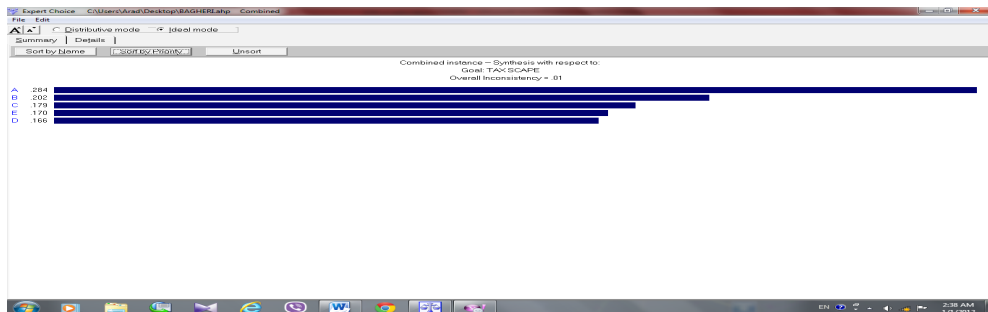


مدیران کارآمد و تغییر در نحوه مدیریت حاضر توانایی سازمان برای جلوگیری از فرار مالیاتی را افزایش می دهد. معیار اقتصادی با ضریب ۲۳/۷ درصد در اولویت دوم قرار می گیرد. شاید نرخ تورم بالا و ارزش پایین ریال، در مقایسه با سایر ارزها، یکی دیگر از دلایل مؤثر در فرار مالیاتی باشد. اولویت های بعدی به ترتیب به قانون و مقررات با ضریب ۱۸/۱ درصد، سیاست های دولت با ضریب ۱۳/۵ درصد و در نهایت عامل اجتماعی با ضریب ۱۲/۶ درصد اختصاص می یابد.



شکل ۹. نتایج بررسی فرضیه ها

بهترین راه برای کاهش فرار مالیاتی، راهبرد ارتقای عملکرد مدیران اداره مالیات و تجهیز تکنولوژیک با ضریب ۰/۲۸۴ درصد است.



شکل ۱۰. بررسی اولویت گزینه ها

برای کاهش فرار مالیاتی به سازمان پیشنهاد می‌شود تا به تغییراتی در شیوه مدیریتی دست یازد. تجهیز مدیران به سیستم‌های نوین اطلاعاتی و ارتباطی، آموزش حین خدمت و امکان ادامه تحصیل در رشته‌های مرتبط راه‌حل‌های مناسبی برای بهبود عملکرد مدیران سازمان است. برخورداری از پایگاه‌های داده و انبار داده‌های به‌روز با قابلیت اتصال به شبکه‌های اینترنت و در دسترس مدیران و ممیزان قرار گرفتن این اطلاعات در کوتاه‌ترین زمان ممکن، امکان فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. عدم برخورداری سازمان از مالیات بر درآمد، مالیات بر حقوق، ارزش افزوده و برخورداری هریک از زیرمجموعه‌های اداره مالیات از داده‌ها و اطلاعات جدا از هم، امکان دستکاری اطلاعات را برای فراریان مالیاتی فراهم می‌آورد (Bloomquist, 2003, pp. 347-367).

## ملاحظات اخلاقی

### حامی مالی

این مقاله حامی مالی ندارد.

### مشارکت نویسندگان

تمام نویسندگان در آماده‌سازی این مقاله مشارکت کرده‌اند.

### تعارض منافع

بنا به اظهار نویسندگان، در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

### تعهد کپی‌رایت

طبق تعهد نویسندگان، حق کپی‌رایت (CC) رعایت شده است.

## منابع

- آقای، الله‌محمد (۱۳۷۹). «بهبود کمی مالیات در گرو خدمات‌رسانی». *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱ (پیش‌شماره)، ۱۰۵-۱۲۸.
- خدای‌پور، احمد و امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۲). «بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی و تأثیر مالکیت نهادی بر این رابطه». *پژوهشنامه مالیات*، ۱۹، ۱۳۵-۱۵۶.
- روزن، هاروی اس. (۱۳۷۲). *مالیه عمومی*. ترجمه عین‌الله علا. بی‌جا: ناشر دانشکده دارایی.
- زهی، نقی و محمدخانلی، شهرزاد (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)». *پژوهشنامه مالیات*، ۹(۵۷)، ۵۹-۲۵.

- سیدنورانی، سیدمحمد رضا (۱۳۸۸). *فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران*. تهران: مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم و باقری، بهروز (۱۳۹۰). «سطح تمکین مالیاتی، مهم ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد». *پژوهشنامه مالیات*، ۱۲، ۶۹-۲۸.
- الماسی، حسن، مرجانی، امیربابک و قریشی، راهله (۱۳۹۱). «عوامل مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران)». *پژوهشنامه مالیات*، ۱۵، ۵۱-۳۷.
- مرادی، مهدی، رستمی، امین و تقی زاده، رضا (۱۳۹۲). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی». *پژوهشنامه مالیات*، ۱۸۱، ۲۰۲-۱۸۱.
- موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد و خاکی، نرگس (۱۳۸۸). «فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری». *فصلنامه تخصصی مالیات*، ۵(۵۳)، ۳۸-۲۷.
- هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی (۱۳۹۲). «شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران». *فصلنامه برنامه ریزی و بودجه*، ۱۸(۲)، ۵۸-۳۹.
- Aghayi, A. (2000). "Quantitative improvement of tax for giving service". *Journal of Economic Research*, 1, 105-128. (Persain)
- Arab Mazar, A. A., Golmohammadi, M., & Bagheri, B. (2011). "The level of tax compliance: The basic element of a working tax system". *Journal of Tax Research*, 12, 28-69. (Persain)
- Elmasi, H., Marjani, A. B., & Ghoreyshi, R. (2012). "Factors influencing the VAT fraud: The case of VAT organization in Tehran". *Journal of Tax Research*, 15, 37-51. (Persain)
- Hadian, A., & Tahvili, A. (2013). "Facotrs related to tax fraud in the economy of Iran". *The Journal of Planning and Budgeting*, 18(2), 58-39. (Persain)
- Khodamipour, A., & Amininia, M. (2013). "Analyzing the relationship between non-payment of tax and debt cost, and their effect on the institutional ownership". *Journal of Tax Research*, 19, 135-156. (Persain)
- Moradi, M., Rostami, A., & Taghizadeh, R. (2013). "Analyzing factors related to tax fraud: A cultural approach". *Journal of Tax Research*, 181, 181, 202. (Persain)
- Mousavi Jahromi, Y., Tahmasebi Beldaji, F., & Khaki, N. (2009). "Tax fraud in VAT system: A theoretical model". *Journal of Tax Research*, 5(53), 27-38. (Persain)
- Rosen, H. S. (1993). *Public tax*. translated by Alla Tehran: Darayi Faculty Publication. (Persain)
- Seyed Nourani, S. M. (2009). *Tax fraud and economic growth in Iran*. Tehran: The Center of

- Islamic Parliament Research. (Persain)
- Zehi, N., & Mohammadkhanly, Sh. (2010). "Analyzing the factors related to tax fraud: The case of Easter Azarbaijan". *Journal of Tax Research*, 9(59), 25-59. (Persain)
- Bloomquist, K. (2003). "US income inequality and tax evasion: A synthesis". *Tax Notes International*, 31(4), 347- 367.
- Breusch, T. (2005). "The Canadian underground economy: An examination of giles and tedds". *Canadian Tax Journal*, 53 (2), 367-391.
- Brooks, N. (2001). "Challenges of tax administration and compliance". *Tax Conference, Asian Development Bank*. pp. 1- 35.
- Keith Hart (1987). *Informal economy. The new pallarav A Dictionary of Economics*. London: Macminan press.
- Lumumba Omweri Marti et al., (2010). "Taxpayers' Attitudes and Tax Compliance Behavior in Kenya". *African Journal of Business & Management (AJBUMA)*, 1, 112-122.