



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری  
دوره ۱۵ / شماره ۱ (پیاپی ۵۷) / بهار ۱۴۰۵  
صفحه ۴۲۷ تا ۴۵۲

## ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور

علی اصغر تراب احمدی

دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات - دانشگاه آزاد اسلامی - تهران، ایران

حسین وظیفه‌دوست

استاد گروه مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات - دانشگاه آزاد اسلامی - تهران، ایران (نویسنده مسئول)

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد گروه مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات - دانشگاه آزاد اسلامی - تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۳۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۱۹

### چکیده

افزایش ظرفیت مالیاتی کشور، به معنای افزایش درآمدهای دولت از مالیات‌ها و ارزش افزوده، می‌تواند بسیار مهم و حیاتی برای توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور باشد. در این پژوهش سعی شده با بهره‌گیری از روش تحقیق کیفی داده‌بنیاد، به ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور اقدام شود. بر این اساس، با انجام مصاحبه با چهارده نفر از اساتید و خبرگان نظام مالیاتی کشور و متخصصین امر با حداقل ۱۵ سال سابقه کاری و حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد، تعداد ۱۰ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی شناسایی شده که در قالب شش بعد ساختاردهی شده است: سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، هوشمندسازی مالیاتی و متقاعدسازی مالیاتی به عنوان «شرایط علی»، تورم و اقتصاد دولتی به عنوان «شرایط مداخله‌گر»، تحریم به عنوان «شرایط زمینه‌ای»، گسترش پایه‌های مالیاتی و تمکین مالیاتی به عنوان «بعد تعاملی»، ظرفیت مالیاتی به عنوان «پدیده محوری» و رفاه عمومی به عنوان «بعد پیامدی». همچنین بیشترین فراوانی مربوط به متغیرهای سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، هوشمندسازی مالیاتی و متقاعدسازی مالیاتی بود که نشان از اهمیت بیشتر این متغیرها در مدل تحقیق دارد. با توجه به الگوی حاصل از پژوهش مشخص شد که عوامل کلان از جمله سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی و همچنین متقاعدسازی مالیاتی و هوشمندسازی مالیاتی تاثیر بسزایی بر ظرفیت مالیاتی و توسعه آن دارند.

**واژه‌های کلیدی:** ظرفیت مالیاتی، سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، نظریه داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

توسعه پایدار نیازمند سیاست‌های مالیاتی مناسب است، هم در سطح کسب و کار و هم در سطح ایالتی این موضوع حائز اهمیت است. ظرفیت مالیاتی از ظرفیت کلیدی دولت است (ویکتوروا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰) که می‌تواند رشد اقتصادی (باشا<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲) و توسعه پایدار را موجب شود. درآمدهای مالیاتی منبع ضروری توسعه پایدار است که توانایی دولت را برای تولید درآمدهای مالیاتی خود افزایش می‌دهد (کوام و آسونگو<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). مالیات یکی از مهمترین، اصلی‌ترین و با ثبات‌ترین منابع مالی برای تامین درآمدهای عمومی دولت است. توان بالقوه پرداخت مالیات از سوی جامعه و توان وصول مالیات از طرف دولت که در ادبیات اقتصادی از آن تحت عنوان ظرفیت مالیاتی یاد می‌شود اولین گام در جهت وصول مالیات می‌باشد. ظرفیت مالیاتی در واقع حجم مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد. به عبارتی دیگر ظرفیت مالیاتی، ظرفیت اقتصادی یک کشور برای تحمل انواع مالیات هاست و میزانی است که اشخاص حقیقی و حقوقی یک کشور می‌توانند مالیات بپردازند. افزایش مالیات بدون توجه به ظرفیت مالیاتی کشور امکان‌پذیر نیست. عدم توجه به موضوع ظرفیت مالیاتی موجب عدم تحمل جامعه در زیر فشار انواع مالیات‌ها شده است که این موضوع خود باعث عدم تحقق اهداف نظام مالیاتی از جمله عدم تحقق درآمدهای دولت در کارنامه مالی دولت (بودجه) گردیده است. ظرفیت مالیاتی توانایی دولت برای ایجاد درآمدهای مالیاتی را مشخص می‌کند (بای و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). عدم توجه کافی به ظرفیت مالیاتی موجب سیاست‌گذاری مالیاتی نامناسب و نارضایتی جامعه در زبربار فشار انواع مالیات‌ها و بدنبال آن عدم پذیرش و تمکین مودیان در پرداخت مالیات و ایجاد دودیده اجتناب و فرار مالیاتی و عدم تحقق اهداف مالیاتی گردیده است. در این پژوهش بنا داریم که الگوی مناسب ظرفیت مالیاتی را ارائه نماییم تا با شناسایی عوامل موثر بر ظرفیت مالیاتی افزایش آن به بهترین نحو ممکن اهداف نظام مالیاتی کشور محقق گردد. اهداف نظام مالیاتی از این جهت حائز اهمیت است که خود ارتباط مستقیمی با سیستم اقتصادی کشور در سطح کلان دارد. همچنین میبایست به این نکته توجه شود که امروزه به همان نسبت که دولت در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی و تامین درآمدهای ملی تلاش می‌کند، ظرفیت مالیاتی به یک امر مهم و حیاتی تبدیل شده است زیرا تحقق درآمدهای مالیاتی بدون توجه به ظرفیت مالیاتی امکان‌پذیر نیست. بنابراین تلاش دولت برای تحقق درآمدهای خود در نظام مالیاتی باید بر این باشد که عوامل موثر بر ظرفیت مالیاتی شناسایی و ظرفیت مالیاتی کشور تقویت شود. امروزه در کشور بدلیل عدم توجه کافی به ظرفیت مالیاتی و عوامل تاثیرگذار آن در ظرفیت‌سازی، بین ظرفیت واقعی مالیات و وصول مالیاتی شکاف قابل توجهی وجود دارد که این موضوع برنامه ریزی‌های دولت را دچار مشکل نموده است. گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی، اجتماعی و ... هزینه‌های دولت را با روند افزایشی مواجه نموده است که تامین چنین مخارجی منابع درآمدی مطمئنی را می‌طلبد فلذا شناسایی ظرفیت مالیاتی و مولفه‌های آن در افزایش درآمدهای مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. دولت با تبیین کارکردهای نظام مالیاتی برای رسیدن به رشد و توسعه

<sup>1</sup> Victorova

<sup>2</sup> Basha

<sup>3</sup> Kouam & Asongu

<sup>4</sup> Bai

اقتصادی و با ایجاد بستری مناسب از فن آوری روز، میتواند ظرفیت مالیاتی را که تامین کننده درآمدهای مالیاتی در زمینه های توزیعی، تخصیصی و تثبیتی می باشد افزایش دهد. بکارگیری درست و هدفمند معافیتها، تخفیفات، تشویقات، بخشودگی ها امتیازات و خدمات مالیاتی با رویکرد مناسب در جهت ظرفیت سازی مالیاتی و توسعه کسب و کار برای ارتقای سطح رفاه و رضایتمندی جامعه نیز در این مسیر راهگشاست. بنابراین با توجه به موارد مذکور در این پژوهش بوسیله روش تحقیق داده بنیاد به ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور پرداخته می شود؛ فلذا سوال اصلی پژوهش به این صورت مطرح می گردد که چه الگوی را می توان جهت ظرفیت مالیاتی کشور ارائه نمود؟

## ۲- مبانی نظری

یکی از عوامل مهم توسعه اقتصادی، وجود نظام مالیاتی مؤثر است. ظرفیت مشمول مالیات به نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی پیش بینی شده اشاره دارد که می تواند به صورت تجربی با در نظر گرفتن ویژگی های کلان اقتصادی، جمعیتی و نهادی یک کشور که همگی در طول زمان تغییر می کنند، تخمین زده شود (کارکون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). مالیات به عنوان یکی از مهم ترین راه های تامین اعتبار مالی از آغاز شکل گیری جوامع و دولت ها همیشه مورد توجه بوده است. در واقع اقتصاد ایران با توجه به وابستگی بالای آن به درآمدهای نفتی از ساختار شکننده ای برخوردار است به گونه ای که وقوع شوکهای مرتبط با نوسانات روبه پایین نفت و تکانه ها و تحولات سریع اقتصادی ... در صورت عدم اتخاذ سیاستها و اقدامات مناسب و اجرای آنها و عدم جایگزین مطمئن درآمدی میتواند عوارض قابل توجهی را برای اقتصاد کشور به همراه داشته باشد. بنابراین درآمدهای مالیاتی درآمد قابل اتکا و مطمئن و پایداری برای دولت جهت تحقق اهداف اقتصادی و رفاه اجتماعی و رشد و شکوفایی کشور خواهد بود که رابطه و وابستگی آن با ظرفیت مالیاتی بسیار قابل توجه و حائز اهمیت است؛ فلذا شناسایی عوامل مؤثر در تعیین ظرفیت مالیاتی نقش و عملکرد گسترده ای در تعدیل ثروت و درآمد، بهبود عدالت اجتماعی و اقتصادی، جلوگیری از تشدید نابرابری های درآمدی از طریق توزیع مجدد آن دارد و از ابزارهای مهم و قوی در اجرای سیاست های دولت در مقابله با بحران های اقتصادی به شمار می رود. سیستم مالیاتی زمانی کاراست که بتواند حداکثر درآمد مالیاتی قابل وصول را حاصل نماید، اما اینکه ظرفیت مالیاتی در هر جامعه به چه میزان است، موضوعی بحث انگیز می باشد. در واقع، ظرفیت مالیاتی حجم مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد و برآورد آن می تواند بیان نماید چه میزان تلاش در تامین درآمدهای مالیاتی بکار برده شده است و از سویی تا چه حد توان افزایش این درآمد وجود دارد. ظرفیت مالیاتی علاوه بر میزان توان پرداخت در بین افراد جامعه به توانایی دولت در دریافت مالیات نیز مرتبط می شود. با افزایش ظرفیت مالیاتی امکان افزایش درآمدهای مالیاتی وجود خواهد داشت و تلاش برای اخذ مالیات بر اساس ظرفیت مالیاتی می بایست صورت پذیرد تا از بروز مشکلات اجتماعی و نارضایتی عمومی جلوگیری به عمل آید. در بررسی ظرفیت مالیاتی یک کشور می توان اقدامات گسترده ای را برای افزایش شاخص های واقعی با تغییر نظام مالیاتی با در نظر گرفتن تمامی پیامدهای اقتصادی

<sup>1</sup> Karkon

و اجتماعی انجام داد (ایار و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). از آنجائی که وصول مالیات از طرف دولت و پرداخت آن از سوی مردم نیاز به یک همکاری و تعامل مشترک و متقابل برخوردار است از واقعیتها و تواناییهای جامعه دارد. اما مشاهده شده است که عدم توجه به عواملی سبب شده که این مهم بخوبی صورت نگیرد و کارائی سیستم مالیاتی و برنامه ریزی مالی دولت در جهت تامین مخارج عمومی ورشد و شکوفای اقتصادی و رفاه اجتماعی و رضایتمندی مودیان، فعالان اقتصادی و مردم جامعه را دچار مشکل نموده است. هرچند پژوهشهای در خصوص ظرفیت مالیاتی بعمل آمده که هر یک جنبه های از آن را مورد بررسی قرار داده اند اما رسیدن به یک سیستم مالیاتی کارا و قابل اطمینان، مستلزم داشتن یک الگوی مناسب که بخوبی بتواند عوامل تاثیر گذار بر ظرفیت مالیاتی را تبیین و مسیر راههای بهبود و افزایش آنرا (ظرفیت سازی مالیاتی) مشخص نماید علیرغم جایگاه ویژه آن تاکنون پژوهشی در این خصوص صورت نگرفته و این خلاء کماکان در مسیر سیاستگذاری مالیاتی و اقتصادی و استراتژی دولت رفاه، احساس میگردد. با بررسی نظریه های مرتبط به ظرفیت سازی مالیاتی موید این واقعیت است که بدون در نظر گرفتن و متغیرتورم و تحریم بطور مشترک شکاف اصلی تئوریک و اجرا در این حوزه محسوب میشود. فلذا در این راستا نیز سازگاری ظرفیت مالیاتی با کارکردهای اقتصادی مالیات از ضروریات است و ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور می تواند به لحاظ علمی و پژوهشی و کاربردی از اهمیت قابل توجهی برخوردار باشد.

### ۳- پیشینه تحقیق

فرازمند و عرب (۱۴۰۲) تحقیقی با عنوان بررسی ظرفیت مالیاتی و عوامل موثر بر آن در استان های ایران صورت دادند. پژوهش با استفاده از شواهد آماری استان های ایران به بررسی ظرفیت مالیاتی و عوامل موثر بر آن طی دوره زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۰ می پردازد، نتایج برآوردها نشان می دهد که میانگین عدم کارایی مالیات در استان های ایران برابر با ۷۴ درصد بوده است، علاوه بر این تولید ناخالص داخلی باعث افزایش کارایی مالیاتی و بهره مندی از ظرفیت مالیات شده است و نسبت اعتبارات اثر منفی و معنی داری را بر ظرفیت مالیاتی دارد، بنابراین اصلاح نظام مالی در اقتصاد ایران یکی از مهمترین تعیین کننده های بهره مندی از ظرفیت مالیاتی است.

پارسا و همکاران (۱۳۹۹) تحقیقی با عنوان تاثیر تحریم های اقتصادی و ارتباطات سیاسی با تاکید بر درآمدها و شکاف مالیاتی: آزمون تئوری اقتصاد سیاسی صورت دادند. دولت ها همواره در زمان ها و مکان های گوناگون باید در خصوص برآورده کردن نیازها و خواسته های اساسی، همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت ها و غیره در برابر عموم مردم پاسخ گو باشند. دولت به عنوان یکی از ذی نفعان کلیدی شرکت ها، برای تشخیص میزان مالیات، بر اظهارنامه های مالیاتی که توسط مودیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می گردد، تکیه می کند. به رغم تکیه دولت بر اظهارنامه های مودیان، مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی در بیش تر موارد یکسان نمی باشد. داده های پژوهش با استفاده از نمونه ای شامل ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سالهای ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۷ با روش داده های ترکیبی و مدل رگرسیون چند متغیره تحلیل شدند. نتایج پژوهش نشان داد که تحریم های اقتصادی باعث افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می شوند همچنین

<sup>1</sup> Uyar

ارتباطات سیاسی نیز باعث افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می شوند. در شرایط تحریم اقتصادی، شرکت ها رو به اقتصاد پنهان و اقتصاد زیرزمینی می آورند تا از این طریق بتوانند از پرداخت مالیات فرار کرده و وجوه نقد را در شرکت نگه دارند.

حکیمی (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان ظرفیت سنجی مالیات در مناطق ایران انجام داد. در مقاله حاضر بر حسب سطح وصول مالیات در استان های کشور طی سال های ۱۳۷۹ الی ۱۳۹۰ اقدام به تقسیم بندی استان های کشور به سه منطقه به نام های توسعه یافته، کمتر توسعه یافته و توسعه نیافته شده است هر کدام از این مناطق، شامل استان هایی بوده که انتخاب آنها با توجه به داده های موجود، وجود داشته و لذا منطقه توسعه یافته شامل ۹ استان، منطقه کمتر توسعه یافته و توسعه نیافته هر کدام شامل ۶ استان می باشند و سایر استان ها حذف شده اند. همچنین با استفاده از روش پانل دیتا به شناسایی عوامل موثر بر ظرفیت مالیات استان های مختلف پرداخته شده و لذا مشخص گردید که ارزش افزوده بخش صنایع و معادن از تولید ناخالص داخلی، سهم ارزش افزوده بخش خدمات از تولید ناخالص داخلی، درآمد سرانه و سرمایه گذاری از متغیرهای معنی دار می باشند. در نهایت با استفاده از حداکثر درآمد مالیاتی محاسبه شده از طریق فرم عمومی منحنی لافر و مقایسه آن با ظرفیت بالفعل مالیاتی هر استان، مقدار شکاف مالیاتی هر استان محاسبه گردیده است که به ترتیب برای منطقه توسعه یافته ۴۱٪، منطقه کمتر توسعه یافته و منطقه توسعه نیافته هر کدام ۴۷٪ می باشد، نتایج مربوط به این تحقیق نشان می دهد که شکاف مالیاتی در همه مناطق و استان ها موجود بوده و حتی افزایش یافته است. بنابراین جهت جبران آن پیشنهاد شده است که در زمینه: الف- فرهنگ مالیاتی ب- طرح جامع مالیاتی و آموزش ضمن خدمت ج- اصلاح قوانین و بخشنامه های مالیاتی و د- سایر تمهیدات ضروری اقدامات لازم صورت گیرد (حکیمی، ۲۰۱۸).

سپهر دوست و باروتی (۱۳۹۶) تحقیقی با عنوان بررسی اثر تورمی تانزی بر عملکرد نظام مالیاتی در ایران صورت دادند. تأثیر تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی و به تبع آن کسری بودجه به اثر تانزی مشهور است. از راهکارهای توصیه شده برای برون رفت نظام اقتصادی کشور در شرایط تحریم و کاهش اتکا به درآمدهای نفتی، بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور است و به همین دلیل ضرورت دارد به عوامل مؤثر بر عملکرد درآمدهای مالیاتی بیش از پیش توجه شود. هدف از انجام این پژوهش، بررسی اثر تورمی تانزی در کنار سایر متغیرهای کلان اقتصادی بر عملکرد نظام مالیاتی ایران است. برای این منظور، از روش اقتصادسنجی خود توضیح با وقفه های توزیعی (ARDL)، برای بررسی پیامدهای بلندمدت و کوتاه مدت نرخ تورم و متغیرهای کلان اقتصادی طی سال های ۱۳۹۳-۱۳۶۳ استفاده شد. نتایج حاصل از بررسی نشان می دهد که در کوتاه مدت و بلندمدت، متغیرهای نرخ تورم و سهم بخش کشاورزی، اثر منفی دارد و متغیرهای شاخص توسعه انسانی، مخارج دولت و سهم بخش های صنعت و خدمات با پیامدهای مثبت و معنی دار بر عملکرد نظام مالیاتی طی دوره مورد بررسی مواجه است. نتایج بیانگر این واقعیت است که گسترش پایه مالیاتی در بخش تولیدی صنعت و خدمات، وصول به موقع درآمدهای مالیاتی از طریق کوتاه کردن دوره های مالیاتی همچنین حذف معافیت های مالیاتی غیراصولی موجب استحکام و کارایی نظام مالیاتی می گردد.

ربیعی و اسماعیل نیا (۱۳۹۲) تحقیقی با عنوان برآورد ظرفیت و تلاش مالیاتی و ارتباط آن با درآمد نفتی در اقتصاد ایران و چند کشور منتخب عضو اوپک انجام دادند. این پژوهش به بررسی ظرفیت و تلاش مالیاتی و ارتباط آن با درآمد نفتی ۶ کشور منتخب عضو اوپک نظیر ایران، کویت، امارات متحده عربی، ونزوئلا، الجزایر و عربستان سعودی می‌پردازد. بررسی با استفاده از داده‌های پانل طی دوره‌ی ۲۰۰۸-۱۹۹۰ انجام شده است. متغیرهای تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی شامل درآمد سرانه، باز بودن اقتصاد (مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی)، نسبت درآمد نفتی به تولید ناخالص داخلی و ظرفیت مالیاتی با یک بار وقفه در نظر گرفته شد. نتایج نشان داد که درآمد سرانه، نسبت درآمد نفت به تولید ناخالص داخلی و ظرفیت مالیاتی با یک بار وقفه ارتباط مثبت و معناداری با ظرفیت مالیاتی دارند (ربیعی & اسماعیل نیا کتابی، ۲۰۱۳).

نیانومبا (۲۰۲۳) تحقیقی با عنوان چالش‌های پیش روی سیستم مالیاتی، اصلاحات مالیاتی و آینده مالیات: مطالعه موردی کنیا صورت دادند. درآمد راه نجات هر اقتصادی است. این رگ حیاتی است که در سیستم مالی یک کشور جریان دارد و باعث گسترش در صنایع مختلف می‌شود که وضعیت کشور را تعریف می‌کنند. رشد اقتصادی کنیا و منبع درآمد هر دو به شدت به مالیات بستگی دارد. دولت کنیا از بسیاری از مالیات‌ها از جمله مالیات غیر مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد، عوارض گمرکی و سایر عوارض درآمد کسب می‌کند. سازمان دولتی مسئول اداره مالیات و جمع‌آوری مالیات در کنیا، اداره درآمد کنیا (KRA) است. سیستم مالیاتی در کنیا با مشکلات زیادی مواجه است که بر گسترش پایه مالیاتی، تمکین مالیاتی تأثیر منفی می‌گذارد. کنیا اصلاحات مالیاتی را برای افزایش میزان درآمد مالیاتی جمع‌آوری شده اجرا کرده است. ساختارهای مالی کنیا نشان می‌دهد که علی‌رغم اصلاحات، هزینه‌ها و درآمد دولت ثابت مانده است و هزینه‌ها دائماً از درآمدها فراتر رفته است. کسری‌های مالی بزرگ ناشی از نابرابری بین درآمدها و هزینه‌ها، کنیا را مجبور کرده است که به طور مداوم از خارج از کشور وام بگیرد. برای این منظور، این مقاله دیدگاه‌های گسترده‌تری درباره مالیات در کنیا ارائه می‌کند، چالش‌های پیش روی سیستم مالیاتی کنیا، اصلاحات مالیاتی که کنیا هم اصلاحات اداری و سیاستی و هم آینده مالیات در کنیا را اتخاذ کرده است را مشخص می‌کند. همچنین باید نتیجه‌گیری و توصیه‌هایی در مورد آن ارائه کند.

اوکونوگبه و سانتورو (۲۰۲۳) تحقیقی با عنوان وعده و محدودیت‌های فناوری اطلاعات برای بسیج مالیاتی صورت دادند. درآمد مالیاتی در بسیاری از کشورهای با درآمد کم و متوسط برای تامین مالی سرمایه‌گذاری در کالاهای عمومی و سرمایه‌انسانی ناکافی است. با سطوح بالای غیر رسمی و ظرفیت محدود دولت، بسیاری از مقامات مالیاتی در تعیین پایه مالیاتی واقعی و جمع‌آوری مالیات‌ها به طور کارآمد و عادلانه با مشکل مواجه هستند. مقامات مالیاتی به طور فزاینده‌ای از فناوری‌های جدید برای بهبود فرآیندهای اداری، تمکین مالیات دهندگان و افزایش پایه‌های مالیاتی استفاده می‌کنند. این مقاله به بررسی ادبیات اخیر در مورد استفاده از فناوری برای اداره مالیات می‌پردازد. این پتانسیل فناوری را برای بهبود جمع‌آوری مالیات با کمک به شناسایی پایه مالیاتی، نظارت بر انطباق و تسهیل انطباق برجسته می‌کند. همچنین محدودیت‌های احتمالی استفاده از فناوری ناشی از

زیرساخت‌ها و اتصال ناکافی، عدم پذیرش یا مقاومت توسط مالیات دهندگان و جمع‌آوران مالیات، فقدان جریان اصلی نهادی، و محیط نظارتی غیرحمایتی را شناسایی می‌کند.

اکبری و مینوی (۲۰۲۲) تحقیقی با عنوان شناسایی مؤلفه‌های مؤثر در ارتقای ظرفیت مالیاتی در تجارت الکترونیک و ارائه ابزار بر اساس دسته‌بندی‌های شناسایی شده صورت دادند. این پژوهش کاربردی و کیفی بوده و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۲۰ نفر از اساتید و صاحب‌نظران این حوزه به روش نمونه‌گیری هدفمند و پس از اشیاع نظری انجام شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل داده‌های کیفی انجام شد. محققین به این نتیجه رسیدند که چهار مؤلفه اصلی عوامل سازمانی - اداری، فنی - مخابراتی، عوامل فرهنگی - اجتماعی و عوامل قانونی - مهم‌ترین مؤلفه‌های مؤثر در افزایش ظرفیت مالیاتی در تجارت الکترونیک هستند.

سانتوز و استارپراوو (۲۰۲۲) تحقیقی با عنوان تجزیه و تحلیل ظرفیت مالیاتی سرانه شهرداری برای تمرکززدایی از برنامه SEGUNDO صورت دادند. اطلاعات مربوط به ظرفیت مالیاتی از وب‌سایت IBGE جمع‌آوری شد. داده‌های بین سال‌های ۲۰۰۳-۲۰۱۲ تجزیه و تحلیل شدند. نتایج نشان می‌دهد که ظرفیت مالیات سرانه در توزیع برنامه تداخلی نداشته است. علاوه بر این، این فرضیه که ظرفیت مالیاتی سرانه باعث کاهش توانایی تمرکززدایی برنامه می‌شود، تأیید نشد.

تاجیم و مورسی (۲۰۲۱) تحقیقی با عنوان محرک‌های ظرفیت مالیاتی در جنوب صحرای آفریقا چیست؟ صورت دادند. این مقاله از داده‌های سالانه ۴۴ کشور جنوب صحرای آفریقا استفاده می‌کند که دوره ۱۹۸۰ تا ۲۰۱۸ را پوشش می‌دهد. آنها به این نتیجه رسیدند که برای افزایش ظرفیت مالیاتی میبایست تجزیه نسبت درآمد مالیاتی واقعی به بالقوه برای استفاده از جزء روند به عنوان معیاری برای ظرفیت مالیاتی استفاده شود. همچنین استفاده از تحلیل عمومی و خاص با طیف گسترده‌ای از متغیرهای اقتصادی و نهادی به عنوان عوامل بالقوه تعیین‌کننده ظرفیت مالیاتی مهم هستند.

برامندی و راجرز (۲۰۲۱) تحقیقی با عنوان جغرافیای متفاوت و منشاء ظرفیت مالیاتی صورت دادند. محققین به این نتیجه رسیدند که بین توزیع جغرافیایی مواهب اقتصادی در یک کشور و ظرفیت مالیاتی بلندمدت ارتباط وجود دارد. جغرافیای اقتصادی انگیزه‌ها را برای تسهیل قوانین مالیات در مقیاس بزرگ موجب می‌شود. مزیت اقتصادی بخش نیز اهرمی را فراهم می‌کند تا این مشوق‌های دولت را به سیاست‌ها و تعادل‌های نهادی باثبات تبدیل کنند. مواهب اقتصادی نابرابر در سراسر جغرافیای یک کشور تفاوت ظرفیت مالیاتی را تشدید می‌کند. همچنین اختلافات سیاسی بر سر اندازه و وسعت دولت مانع از سرمایه‌گذاری متمرکز در ظرفیت دولت برای جمع‌آوری مالیات می‌شود.

با بررسی پیشینه تحقیق مشخص شد تاکنون به ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور و به روش کیفی پرداخته نشده است. در این پژوهش بسترها، راهبردها و پیامدهای الگوی ظرفیت مالیاتی ارائه شده است. از این نظر، پژوهش ارائه شده در حوزه مالیاتی جامع به نظر میرسد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از جهت ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور که بوسیله نظریه داده بنیاد<sup>۱</sup> حاصل شده؛ جزء پژوهش‌های کیفی و بنیادی است. همچنین استراتژی پژوهش از لحاظ بعد کیفی، داده بنیاد و از لحاظ بعد، کمی پیمایشی است. این پژوهش از لحاظ پارادایمی؛ از بعد کیفی بر ساخت‌گرایی (تفسیری) است. همچنین تحقیق حاضر از جهت تعیین ویژگی‌های موثر، از نوع تحقیقات اکتشافی است. از نظر نوع داده‌ها، این کار، پژوهشی کیفی بوده است.

جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی اساتید و خبرگان نظام مالیاتی کشور و متخصصین امر با حداقل ۱۵ سال سابقه کاری و حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد با توجه به تخصصی بودن موضوع بودند. حجم نمونه در مطالعاتی که با روش کیفی و مصاحبه انجام می‌شوند معمولاً بین ۵ تا ۲۵ نفر توصیه شده است (شفیعی و تات، ۱۳۹۹). همچنین برای نمونه‌گیری بخش کیفی از روش‌های غیراحتمالی و هدفمند و از فرآیند نمونه‌گیری نظری<sup>۲</sup> استفاده شده است. (محمدپور، ۱۳۹۲) استفاده شد و فرایند مصاحبه در تحلیل کیفی تا رسیدن به اشباع نظری ادامه پیدا کرد. براین اساس ۱۴ نفر در بخش کیفی شرکت کردند. برای گردآوری داده‌های پژوهش از مصاحبه استفاده شده است. از آنجا که برای مطالعات کیفی که با هدف اکتشافی و طراحی الگو انجام می‌شوند مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته مناسب‌تر هستند، در این تحقیق نیز مصاحبه نیمه‌ساختارمند با خبرگان صورت گرفت. در بخش کیفی از روش تحلیل تماتیک استفاده شد و با این روش بستر، فرایند و پیامدها شناسایی شدند. برای انجام روش تحلیل تماتیک از نرم‌افزار MaxQDA استفاده شد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

در بخش کیفی این مطالعه براساس دیدگاه ۱۴ نفر از خبرگان حوزه مورد مطالعه انجام شده است. از نظر جنسیت ۱۱ نفر مرد هستند و ۳ نفر نیز زن می‌باشند. از نظر سنی ۱ نفر کمتر از ۴۰ سال سن دارند، ۶ نفر بین ۴۱ تا ۴۵ سال سن دارند و ۷ نفر نیز بالای ۴۵ سال هستند. از نظر تحصیلات ۴ نفر از خبرگان تحصیلات کارشناسی ارشد داشته و ۱۰ نفر دکتری دارند. در نهایت ۳ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه‌کاری داشته و ۱۱ نفر نیز بالای ۲۰ سال تجربه کاری دارند.

برای ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور، مصاحبه‌های تخصصی نیمه‌ساختاریافته با خبرگان صورت گرفته است. در این مرحله پیش از شروع مصاحبه ده سوال باز در نظر گرفته شده است و در طول فرایند مصاحبه این پیش‌بینی در نظر گرفته شده است که سوالات جدیدی نیز مطرح شود. برای اینکه پژوهشگر با عمق و گستره محتوایی داده‌ها آشنا شود اقدام به بازخوانی مکرر داده‌ها و خواندن داده‌ها به صورت فعال (جستجوی معانی و الگوها) گردیده است.

1 Grounded theory

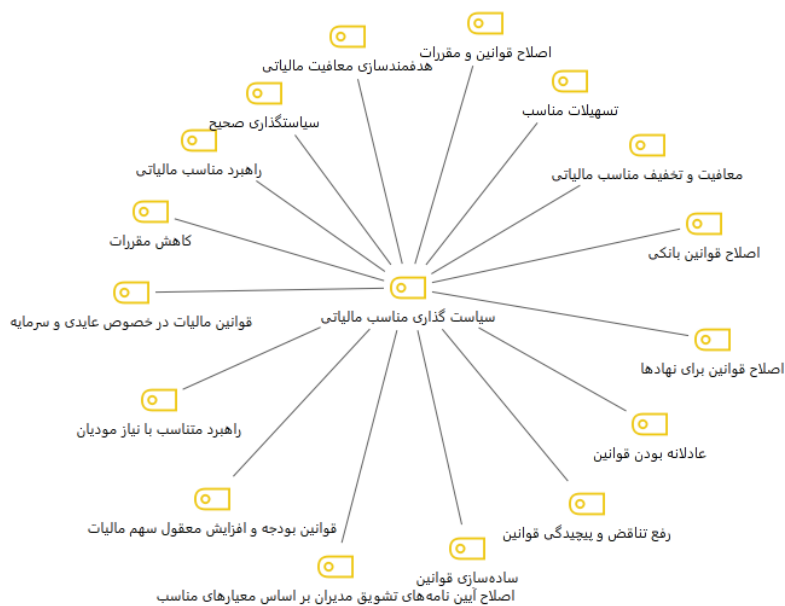
2 Theoretical sampling

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

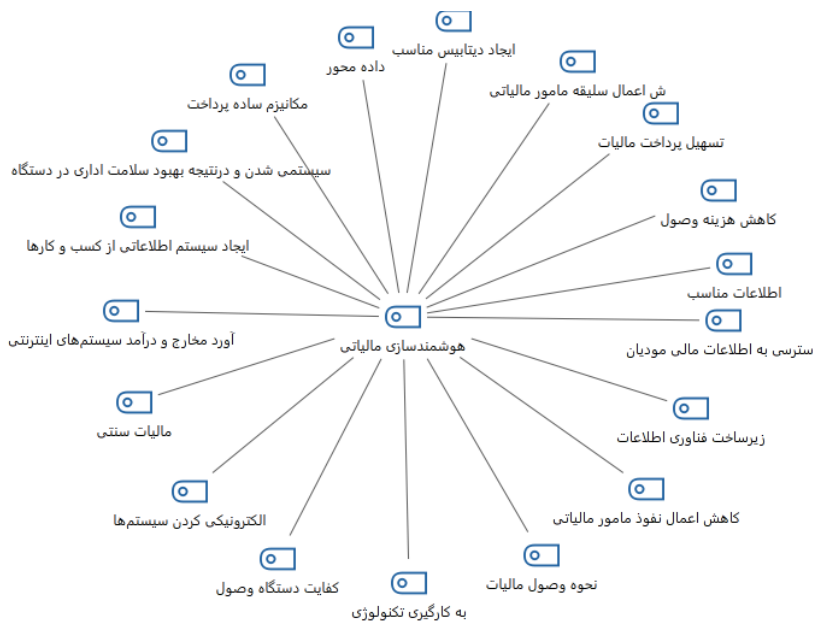
درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
۷۸۵٪	۱۱	مرد	جنسیت
۲۱۵٪	۳	زن	
۷٪	۱	کمتر از ۴۰ سال	سن
۴۳٪	۶	۴۱ تا ۴۵ سال	
۵۰٪	۷	۴۵ سال و بیشتر	
۲۹٪	۴	کارشناسی ارشد	تحصیلات
۷۱٪	۱۰	دکتری	
۲۱۵٪	۳	۱۰ تا ۲۰ سال	سابقه کاری
۷۸۵٪	۱۱	بالای ۲۰ سال	
۱۰۰٪	۱۴	کل	

نتایج مصاحبه‌ها با روش داده بنیاد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای این منظور متن مصاحبه‌ها چندین بار مطالعه و مرور شد. برای انجام پژوهش داده بنیاد از «رهیافت نظام مند» که به نام اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) شناخته می‌شود، استفاده شده است.

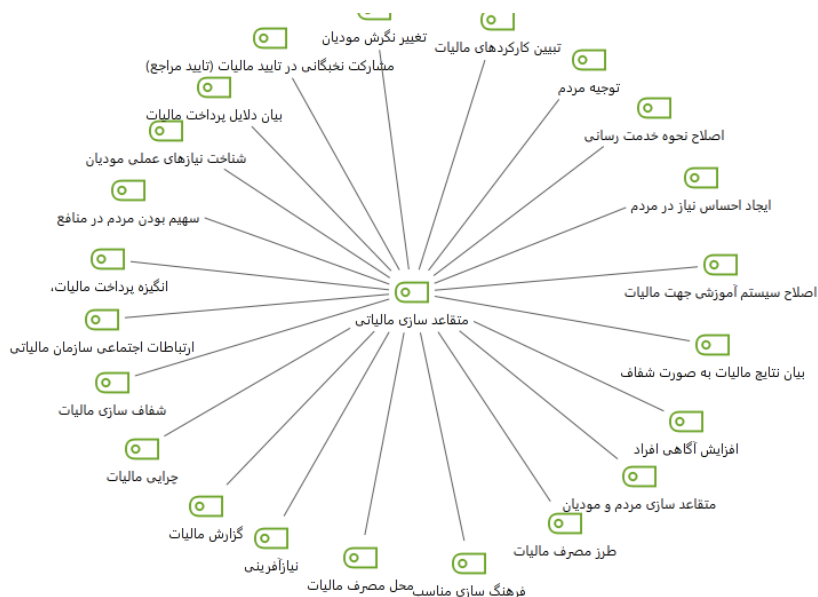
با انجام مصاحبه از طریق نمونه گیری نظری پس از کدگذاری اولیه متن مصاحبه‌ها، استخراج مفاهیم و مقوله‌ها انجام شده است. متن مصاحبه‌ها، ۳۶۵۶۹ کلمه و ۷۲۱۲ کلمه با حداقل ۳ کاراکتر بوده است. با انجام کدگذاری اولیه در کدگذاری باز در مجموع ۱۶۰۸ کد شناسایی گردید. که با غربالگری کدهای اولیه به ۱۱۷ مفهوم رسیدیم. در تحقیقات کیفی، معیار متوقف کردن روند مصاحبه و تحلیل آن دستیابی به «کفایت نظری» یا دستیابی به اشباع است. به عبارت دیگر، طولانی شدن تحقیقات منجر به تغییر در مفاهیم یا مقوله‌های ظهور یافته در طول تحقیق نمی‌شود. از اواخر سیزدهم تا پایان مصاحبه چهاردهم، تغییری در مفاهیم و مقوله‌های شکل گرفته در طول تحقیق (از جمله ایجاد یا اصلاح) ایجاد نشده است، که به معنای تحقق معیار «کفایت نظری» است. کدهای باز با هم گروه بندی شدند و سپس کدهای متمرکز تدوین شدند. مفاهیم در قالب ۱۰ مقوله اصلی در کدگذاری متمرکز طبقه بندی شدند که در شکل‌های زیر که مربوط به نرم افزار maxqda است قابل مشاهده است.



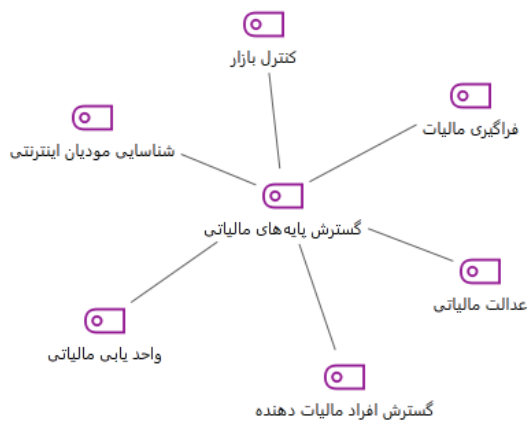
شکل ۱- مقوله سیاست گذاری مناسب مالیاتی



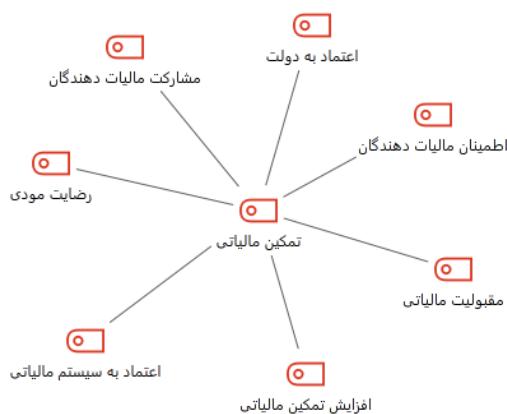
شکل ۲- مقوله هوشمندسازی مالیاتی



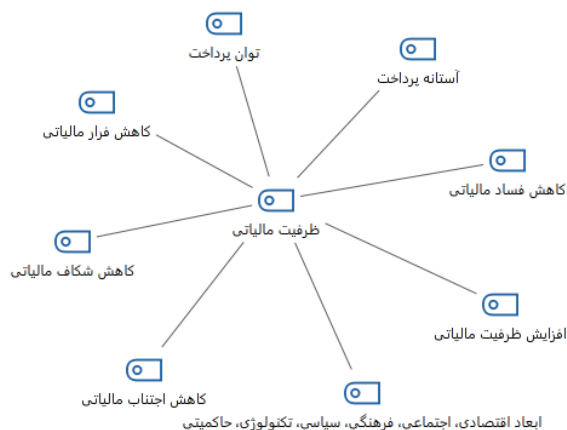
شکل ۳- مقوله متقاعد سازی مالیاتی



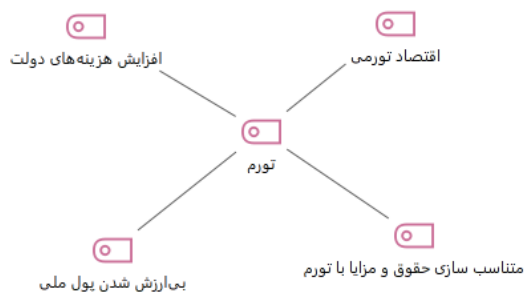
شکل ۴ مقوله گسترش پایه‌های مالیاتی



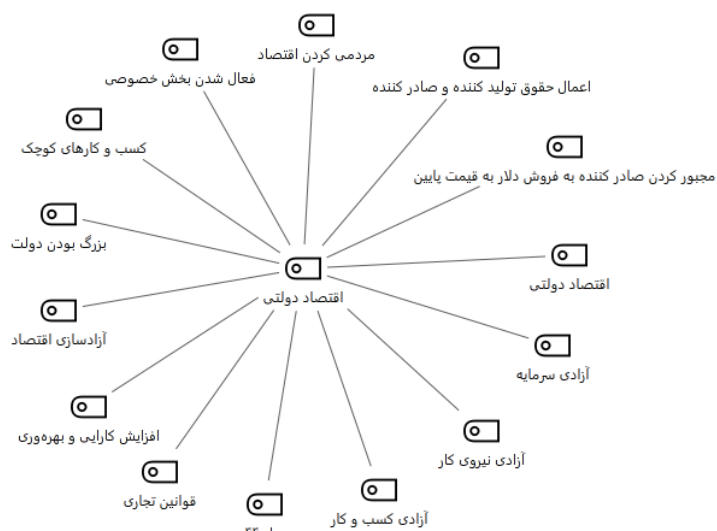
شکل ۵- مقوله تمکین مالیاتی



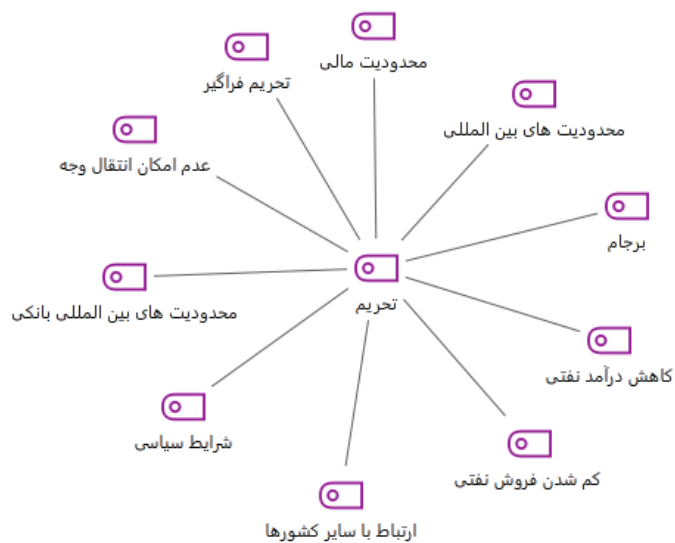
شکل ۶- مقوله ظرفیت مالیاتی



شکل ۷- مقوله تورم



شکل ۸- مقوله اقتصاد دولتی



شکل ۹- مقوله تحریم



شکل ۱۰- مقوله رفاه عمومی

مفاهیم و مقوله‌های اصلی الگو ظرفیت مالیاتی کشور مستخرج از مصاحبه‌ها به روش داده بنیاد در جدول ۲ ارائه شده

جدول ۲- مفاهیم و مقوله‌های اصلی الگو ظرفیت مالیاتی

مقوله	مفهوم
سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی	اصلاح قوانین و مقررات، هدفمندسازی معافیت مالیاتی، سیاست‌گذاری صحیح، راهبرد مناسب مالیاتی، قوانین مالیات در خصوص عایدی و سرمایه، قوانین بودجه و افزایش معقول سهم مالیات، اصلاح آیین‌نامه‌های تشویق مدیران بر اساس معیارهای مناسب و نه بر اساس وصول مالیات، ساده‌سازی قوانین، رفع تناقض و پیچیدگی قوانین، عادلانه بودن قوانین، اصلاح قوانین برای نهادها، اصلاح قوانین بانکی، معافیت و تخفیف مناسب مالیاتی، تسهیلات مناسب، کاهش مقررات، راهبرد متناسب با نیاز مودیان
هوشمندسازی مالیاتی	ایجاد دیتابیس مناسب، کاهش اعمال سلیقه مامور مالیاتی، تسهیل پرداخت مالیات، کاهش هزینه وصول، اطلاعات مناسب، دسترسی به اطلاعات مالی مودیان، زیرساخت فناوری اطلاعات، کاهش اعمال نفوذ مامور مالیاتی، نحوه وصول مالیات، به کارگیری تکنولوژی، کفایت دستگاه وصول، الکترونیکی کردن سیستم‌ها، مالیات سنتی، داده محور، مکانیزم ساده پرداخت، سیستمی شدن و در نتیجه بهبود سلامت اداری در دستگاه مالیات، ایجاد سیستم اطلاعاتی از کسب و کارها، برآورد مخارج و درآمد سیستم‌های اینترنتی

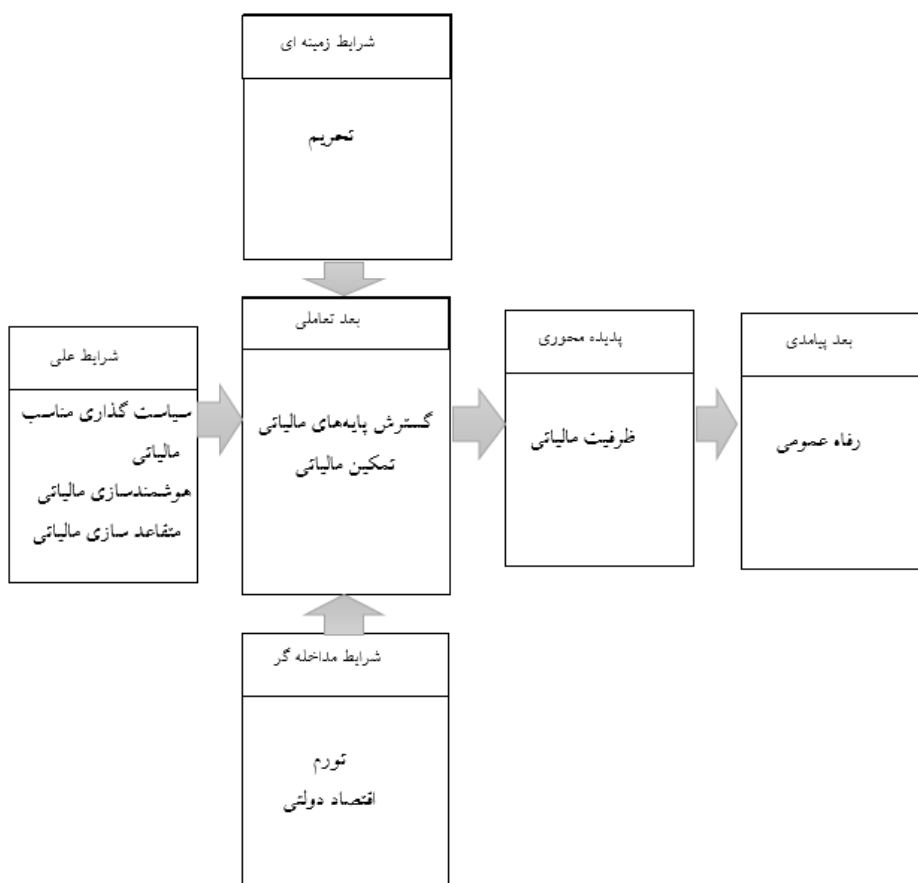
مفهوم	مقوله
طرز مصرف مالیات، تغییر نگرش مودیان، انگیزه پرداخت مالیات، ارتباطات اجتماعی سازمان مالیاتی، شفاف سازی مالیات، چرایی مالیات، گزارش مالیات، نیاز آفرینی، محل مصرف مالیات، فرهنگ سازی مناسب، متقاعد سازی مردم و مودیان، افزایش آگاهی افراد، بیان نتایج مالیات به صورت شفاف، اصلاح سیستم آموزشی جهت مالیات، ایجاد احساس نیاز در مردم، اصلاح نحوه خدمت رسانی، توجه مردم، تبیین کارکردهای مالیات، مشارکت نخبگانی در تایید مالیات (تایید مراجع)، بیان دلایل پرداخت مالیات، شناخت نیازهای عملی مودیان، سهیم بودن مردم در منافع	متقاعد سازی مالیاتی
واحد یابی مالیاتی، گسترش افراد مالیات دهنده، عدالت مالیاتی، فراگیری مالیات، کنترل بازار، شناسایی مودیان اینترنتی	گسترش پایه‌های مالیاتی
اعتماد به سیستم مالیاتی، افزایش تمکین مالیاتی، مقبولیت مالیاتی، اطمینان مالیات دهندگان، اعتماد به دولت، مشارکت مالیات دهندگان، رضایت مودی	تمکین مالیاتی
کاهش شکاف مالیاتی، کاهش اجتناب مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی، افزایش ظرفیت مالیاتی، کاهش فساد مالیاتی، آستانه پرداخت، توان پرداخت، ابعاد اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، تکنولوژی، حاکمیتی	ظرفیت مالیاتی
متناسب سازی حقوق و مزایا با تورم، بی‌ارزش شدن پول ملی، اقتصاد تورمی، افزایش هزینه‌های دولت	تورم
آزادسازی اقتصاد، افزایش کارایی و بهره‌وری، قوانین تجاری، اصل ۴۴، آزادی کسب و کار، آزادی نیروی کار، آزادی سرمایه، اقتصاد دولتی، مجبور کردن صادر کننده به فروش دلار به قیمت پایین، اعمال حقوق تولید کننده و صادر کننده، مردمی کردن اقتصاد، فعال شدن بخش خصوصی، کسب و کارهای کوچک، بزرگ بودن دولت	اقتصاد دولتی
شرایط سیاسی، ارتباط با سایر کشورها، کم شدن فروش نفتی، کاهش درآمد نفتی، برجام، محدودیت های بین المللی، محدودیت مالی، تحریم فراگیر، عدم امکان انتقال وجه، محدودیت های بین المللی بانکی	تحریم
رشد و توسعه اقتصادی، اشتغال زایی، ارتقای سطح معیشت و اقتصاد مودیان، تامین مخارج عمومی، رفاه اجتماعی، توزیع عادلانه ثروت، توزیع مجدد منابع، کاهش فاصله طبقاتی، تنظیم اقتصاد، کاهش نابرابری، ایجاد سرمایه، تامین مالی دولت،	رفاه عمومی

سپس کدهای محوری با هم تنظیم شدند و ارتباط آنها با یکدیگر بوسیله روش مدلسازی ساختاری-تفسیری مشخص شد.

این ماتریس توسط خبرگان و متخصصین فرآیند محوری تکمیل شد. اطلاعات حاصله بر اساس متد مدلسازی ساختاری تفسیری جمع بندی و ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی تشکیل گردیده است. در گروه بندی مقوله ها یک صورت بندی درباره بسترها، فرایندها و پیامدها و ارتباط بین مقوله‌های پژوهش انسجام می‌یابد که در این پژوهش بسترها، فرایندها و پیامدها به شرح زیر شناسایی شدند: بسترها مقوله‌های سیاست گذاری مناسب مالیاتی،

هوشمندسازی مالیاتی، متقاعد سازی مالیاتی، تورم، اقتصاد دولتی و تحریم شناسایی گردیدند. همچنین فرایندها مقوله‌های تمکین مالیاتی و گسترش پایه‌های مالیاتی شناسایی شد. پیامد مدل ارائه شده نیز، رفاه عمومی شناسایی شدند.

پس از بررسی مقوله‌ها از جنبه‌های مختلف، و تعیین ارتباط بین مقوله‌ها در سطوح مختلف و مسیریابی شرطی، مرحله کدگذاری محوری به پایان رسیده تا در گام نهایی تحلیل، کدگذاری گزینشی و خلق نظریه و مدل نهایی انجام شود. در کدگذاری گزینشی مقوله هسته تحقیق ظرفیت مالیاتی تشخیص داده شد. همچنین شکل الگو پارادایمی حاصل از یافته‌های کیفی تحقیق در زیرآورده شده است:



شکل ۱۱- الگوی پارادایمی

## ۶- نتیجه گیری و بحث

در پژوهش حاضر سعی شده با بهره‌گیری از روش تحقیق کیفی داده‌بنیاد، به ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور اقدام شود. هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی ظرفیت مالیاتی کشور می باشد و اهداف فرعی پژوهش: شناسایی عوامل موثر بر الگوی ظرفیت مالیاتی کشور؛ شناسایی بستر مورد نیاز شامل شرایط علی، شرایط مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای برای افزایش ظرفیت مالیاتی کشور؛ شناسایی بعد تعاملی مرتبط با افزایش ظرفیت مالیاتی کشور؛ شناسایی پیامدهای افزایش ظرفیت مالیاتی کشور است. در بخش کیفی تعداد ۱۰ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی شناسایی شده که در قالب شش بعد ساختاردهی شده است:

سیاست گذاری مناسب مالیاتی، هوشمندسازی مالیاتی و متقاعد سازی مالیاتی به عنوان «شرایط علی» شناسایی شدند. سیاست گذاری مالیاتی مناسب شامل طراحی و اجرای قوانین و مقررات مالیاتی کارآمد و عادلانه است. این سیاست ها باید منجر به افزایش پایه های مالیاتی، بهبود نظام وصول مالیات ها و کاهش فرار مالیاتی شود. سیاست های مالیاتی مناسب می تواند به تامین منابع مالی دولت برای اجرای برنامه های توسعه ای کمک کند. حکیمی (۱۳۹۷)، اکبری و مینوی (۲۰۲۲) و نیانومیا (۲۰۲۳) بر اهمیت سیاست گذاری مناسب مالیاتی تاکید داشته اند و آن را در افزایش ظرفیت مالیاتی موثر دانسته اند؛

هوشمندسازی نظام مالیاتی به معنای استفاده از فناوری های روز و داده های بزرگ برای افزایش کارایی و اثربخشی آن است. این امر شامل الکترونیکی کردن فرآیندهای مالیاتی، استفاده از تحلیل داده ها برای شناسایی ریسک های مالیاتی و بهبود خدمات مودیان است. هوشمندسازی مالیاتی می تواند به کاهش فرار مالیاتی، افزایش پایه های مالیاتی و افزایش ظرفیت مالیاتی کمک کند. اوکونوگبه و سانتورو (۲۰۲۳) هوشمندسازی مالیاتی را برای بهبود جمع آوری مالیات و ظرفیت مالیاتی موثر دانسته اند.

متقاعدسازی مالیاتی به معنای ایجاد انگیزه و رضایت در مودیان برای پرداخت مالیات است. این امر از طریق ارائه خدمات باکیفیت به مودیان، آموزش و اطلاع رسانی مناسب و تعامل و همکاری با آن ها صورت می گیرد. متقاعدسازی مالیاتی می تواند به افزایش همکاری داوطلبانه مودیان در پرداخت مالیات ها منجر شود. نیانومیا (۲۰۲۳) در پژوهش خود متقاعد سازی مالیاتی را در موفقیت سیستم مالیاتی موثر دانسته است. تورم و اقتصاد دولتی به عنوان «شرایط مداخله گر» شناسایی شدند.

سپهر دوست و باروتی (۱۳۹۶) تورم را بر عملکرد نظام مالیاتی موثر دانسته اند. تورم بالا می تواند به کاهش ارزش واقعی درآمدها و پایه های مالیاتی منجر شود. همچنین تورم می تواند به افزایش فرار مالیاتی و کاهش انگیزه پرداخت مالیات توسط مودیان بینجامد. در نتیجه، تورم بالا می تواند به کاهش ظرفیت مالیاتی دولت منجر شود.

در تحقیقات صورت گرفته توسط ربیعی و اسماعیل نیا (۱۳۹۲) و برامندی و راجرز (۲۰۲۱) اقتصاد دولتی را بر کاهش ظرفیت مالیاتی موثر تشخیص دادند. در اقتصادهای دولتی، دولت نقش برجسته ای در اقتصاد ایفا می کند. این امر می تواند به افزایش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی و کاهش پایه های مالیاتی منجر شود. همچنین اقتصاد دولتی ممکن است به افزایش فساد و رانت خواری و در نتیجه کاهش انگیزه پرداخت مالیات توسط مودیان بینجامد.

تحریم به عنوان «شرایط زمینه‌ای» شناسایی شد. تحریم‌های اقتصادی می‌توانند به کاهش ظرفیت مالیاتی منجر شوند. تحریم‌ها باعث محدودیت در منابع درآمدی دولت، تضعیف پایه‌های مالیاتی و افزایش فرار مالیاتی می‌شوند. همچنین تحریم‌ها ممکن است هزینه‌های دولت را افزایش داده و منابع مالی را به سمت بخش‌های غیرمولد هدایت کنند. پارسا و همکاران (۱۳۹۹) تحریم را بر شکاف مالیاتی و کاهش درآمد مالیاتی موثر دانسته‌اند.

گسترش پایه‌های مالیاتی و تمکین مالیاتی به عنوان «بعد تعاملی» شناسایی شدند. گسترش پایه‌های مالیاتی به معنای افزایش تعداد و تنوع منابع مالیاتی است. این امر به معنای افزایش گروه‌های مشمول پرداخت مالیات و همچنین افزایش انواع مالیات‌ها (مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر دارایی‌ها و غیره) است. گسترش پایه‌های مالیاتی منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی و در نتیجه افزایش ظرفیت مالیاتی دولت می‌شود. همچنین گسترش پایه‌های مالیاتی به کاهش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی منجر می‌شود. سپهر دوست و باروتی (۱۳۹۶) و نیانومبا (۲۰۲۳) بر اهمیت گسترش پایه‌های مالیاتی برای افزایش درآمد مالیاتی تأکید داشته‌اند.

تمکین مالیاتی به معنای میزان پذیرش و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط مودیان است. افزایش تمکین مالیاتی به معنای افزایش پرداخت صحیح و به موقع مالیات توسط مودیان است. تمکین مالیاتی بالا منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی و در نتیجه افزایش ظرفیت مالیاتی دولت می‌شود. همچنین تمکین مالیاتی بالا به معنای کاهش فرار مالیاتی و سایر انحرافات مالیاتی است. تاجیم و مورسی (۲۰۲۱) تمکین مالیاتی را از عوامل موثر بر افزایش ظرفیت مالیاتی دانسته‌اند.

ظرفیت مالیاتی به عنوان «پدیده محوری» شناسایی شد. افزایش ظرفیت مالیاتی به معنای افزایش درآمدهای مالیاتی دولت است. در تحقیقات متعددی از جمله پژوهش سانتوز و استارپراوو (۲۰۲۲) بر اهمیت ظرفیت مالیاتی تأکید شده است.

رفاه عمومی به عنوان «بعد پیامدی» شناسایی شدند.

افزایش ظرفیت مالیاتی به معنای افزایش درآمدهای دولت است. این درآمدهای مالیاتی می‌تواند برای توسعه زیرساخت‌ها، ارائه خدمات عمومی بهتر و حمایت از اقشار کم‌درآمد جامعه هزینه شود. بهبود زیرساخت‌ها و ارائه خدمات عمومی بهتر مانند آموزش، بهداشت و رفاه اجتماعی به طور مستقیم بر افزایش رفاه عمومی تأثیر می‌گذارد. همچنین حمایت از اقشار کم‌درآمد از طریق برنامه‌های رفاهی و افزایش درآمد واقعی مردم، رفاه عمومی را افزایش خواهد داد. بر طبق یافته‌های سانتوز و استارپراوو (۲۰۲۲) ظرفیت مالیاتی بر بهبود رفاه عمومی موثر است. همچنین نتایج نشان داد، بیشترین فراوانی مربوط به متغیرهای سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، هوشمندسازی مالیاتی و متقاعدسازی مالیاتی بود که نشان از اهمیت بیشتر این متغیرها در مدل تحقیق دارد. با توجه به تحقیق صورت گرفته نتیجه‌گیری می‌شود که برای تصمیم‌گیرندگان مالیاتی ارزنده است که متغیرهای موثر بر ظرفیت مالیاتی و توسعه آن را مورد توجه قرار دهند. هر یک از این متغیرها بصورت مستقیم و یا غیرمستقیم تعیین‌کننده ظرفیت مالیاتی و در نتیجه رفاه عمومی می‌باشند.

پیشنهادهای کاربردی ذیل برای متغیرهای الگو با توجه به تحقیق صورت گرفته برای افزایش ظرفیت مالیاتی کشور ارائه می‌گردد:

### سیاست گذاری مناسب مالیاتی

در خصوص این متغیر پیشنهادات زیر مطرح می‌گردد:

- هدفمندسازی معافیت های مالیاتی به خوبی در سیاست گذاری های مالیاتی صورت پذیرد
- راهبردهای سازمان مالیاتی بصورت کارشناسی شده تر و متناسب با اهداف نظام مالیاتی و نیاز مودیان تدوین گردد
- قوانین مالیات در خصوص پایه های مالیاتی کارشناسی شده تر تدوین گردد.
- افزایش معقول سهم مالیات در قوانین بودجه متناسب با ظرفیت مالیاتی کشور لحاظ گردد
- آیین نامه های تشویق مدیران بر اساس معیارهای مناسب و نه تنها بر اساس وصول مالیات تدوین شوند
- به ساده سازی، رفع تناقض و پیچیدگی قوانین مالیاتی و کاهش مقررات دست و پاگیر مورد توجه جدی سیاستگذاران مالیاتی قرار گیرد.
- نرخ های مالیاتی بصورت عادلانه تدوین گردند.
- قوانین مالیاتی بنیادها و نهادها بصورت کارشناسی شده تدوین شوند
- اصلاح قوانین بانکی در جهت وصول مالیات صورت پذیرد.
- مشوق ها و جرایم مالیاتی به صورت هدفمند تدوین گردند.
- تدوین مقررات مالیاتی متناسب با اصول مالیات باشد
- در سیاست گذاری های مالیاتی به منابع انسانی، مالی و بودجه سازمانی توجه بیشتری شود.

### هوشمندسازی مالیاتی

- سازمان امور مالیاتی به بهبود دیتابیس برای شناسایی مودیان و وصول مالیات توجه نماید
- با هوشمندسازی سیستم مالیاتی و سیستمی شدن مالیات اعمال سلیقه و نفوذ مامور مالیاتی کاهش و سلامت اداری در دستگاه مالیات بهبودیابد.
- با هوشمندسازی سریعتر سیستم مالیاتی، خدمات به مودیان و پرداخت مالیات تسهیل، هزینه پرداخت و وصول مالیات کاهش یابد.
- سازمان امور مالیاتی با سرعت بخشیدن به هوشمندسازی سیستم مالیاتی، دسترسی مناسبی به اطلاعات مالی فعالان اقتصادی و مودیان ایجاد نماید.
- در سازمان امور مالیاتی به ارتقای زیرساخت فناوری اطلاعات با سرعت بیشتری توجه شود.
- به هوشمندسازی سیستم مالیاتی و بکارگیری تکنولوژی که موجبات بهبود فرایندهای مالیاتی و نحوه وصول مالیات و کفایت دستگاه مالیات را فراهم می نماید، توجه بیشتر، جدی و کافی شود.
- سیستم های سازمان مالیاتی بصورت کامل و یکپارچه الکترونیکی شوند.

- سیستم مالیاتی داده محور ایجاد شود و از اخذ مالیات‌ستانی سنتی با سرعت بیشتری فاصله گرفته شود.
- هوشمندسازی سیستم مالیاتی ارتباطات مناسبی را با مودیان و جامعه ایجاد نماید.
- سیستم اطلاعاتی مناسبی از کسب و کارها در سازمان مالیاتی ایجاد گردد.
- هوشمندسازی سیستم مالیاتی جهت شفافیت فعالیت اقتصادی فعالان اقتصادی و مودیان با جدیت و سرعت بیشتری اقدام گردد.
- با هوشمندسازی مالیاتی، برآورد مخارج و درآمد فعالیت‌های اینترنتی در سازمان مالیاتی امکان پذیر گردد.

#### متقاعد سازی مالیاتی

- به مردم و مودیان در خصوص طرز مصرف مالیات توضیحات کافی داده شود و بطور مستمر اطلاع رسانی گردد.
- با ارائه هزینه کرد مالیات، نگرش مودیان نسبت به سازمان مالیاتی و اهمیت مالیات مثبت و تا انگیزه پرداخت مالیات در مودیان بهبود یابد.
- ارتباطات اجتماعی سازمان مالیاتی با جامعه هدف مناسب تر گردد.
- در خصوص چرایی، کارکرد و هزینه کرد مالیات برای جامعه شفاف سازی صورت پذیرد.
- برای مودیان در خصوص مالیات نیازآفرینی صورت پذیرد.
- فرهنگ سازی در خصوص پرداخت مالیات با اولویت دادن موضوع به نحو شایسته ای صورت پذیرد تا مردم و مودیان نسبت به مالیات بخوبی متقاعد شوند.
- به اصلاح سیستم آموزشی در جهت پرداخت مالیات توجه بیشتری شود.
- سازمان امور مالیاتی به اصلاح نحوه خدمت رسانی به مردم و مودیان توجه کافی نماید
- به مشارکت نخبگانی در تایید مالیات (تایید مراجع) توجه بیشتری شود.
- شناخت نیازهای عملی مودیان مورد توجه قرار گیرد
- مردم در منافع سیستم مالیاتی کشور به میزان کافی سهیم شوند.

#### تورم

- همگام با تورم، متناسب سازی حقوق و مزایا با مخارج بخوبی صورت پذیرد
- به اصلاح اقتصاد تورمی که از معضلات سرمایه گذاری و تولید ملی و اشتغال است؛ توجه شود و برنامه ریزی مناسب و اقدامات موثر در جهت برون رفت آن صورت گیرد.
- به حفظ ارزش پول ملی که موجب مشکلات زیادی برای سیستم مالیاتی شده است؛ توجه بیشتر و اقدامات موثری انجام شود.

#### اقتصاد دولتی

- به آزادسازی اقتصادبه ویژه آزاد سازی کسب و کارها توجه کافی صورت پذیرد.
- به اصلاح قوانین تجاری که موجب مشکلات متعدد در فعالیت بخش خصوصی شده است؛ توجه کافی صورت پذیرد.

- به اجرای اصل ۴۴ توجه کافی شود.
- دستوری بودن اقتصاد از جمله مجبور کردن صادر کننده به فروش ارز به قیمت پایین مورد بازنگری قرار گیرد تا انگیزه تولید افزایش یابد
- به حقوق تولید کننده و صادر کننده توجه کافی صورت پذیرد
- مردمی کردن اقتصاد مورد توجه کافی قرار گیرد.
- به رونق کسب و کارهای کوچک و فعالیت بخش خصوصی توجه کافی صورت پذیرد
- با توجه به اینکه بزرگ بودن دولت بر سیستم مالیاتی کشور تاثیر مخرب می گذارد؛ به کوچک کردن اندازه دولت توجه شود

### تحریم

- بهبود ارتباطات سیاسی برای کاهش تحریم ها توجه بیشتری شود و اقدامات مناسبی جهت راه حل آن اتخاذ گردد.
- با توجه به اینکه محدودیت های بین المللی موجب کمبود منابع دولتی شده است؛ به راهکارهای کاهش فشار تحریمی توجه شود.
- با توجه به اینکه محدودیت های بین المللی بانکی مشکلات متعددی فراهم کرده، به رفع موانع مالی و بانکی توجه شود.

### تمکین مالیاتی

- با اتخاذ راهبردهای مناسب تلاش شود اعتماد به سیستم مالیاتی در بین مردم و مودیان افزایش یابد.
- تلاش شود سیستم مالیاتی مقبولیت مناسبی در بین مردم داشته باشد.
- به ایجاد اطمینان مالیات دهندگان به دولت توجه بیشتری شود
- مشارکت مالیات دهندگان در سیستم مالیاتی بهبود یابد
- سیستم مالیاتی به رضایت مودی توجه نماید.

### گسترش پایه های مالیاتی

- سیستم مالیاتی به واحدیابی مالیاتی (شناسایی و ثبت مودیان و منابع جدید) توجه بیشتری نماید.
- به عدالت مالیاتی در زمینه پایه های مالیاتی و گسترش آن توجه بیشتری شود
- به فراگیری مالیات در سیستم مالیاتی کشور توجه بیشتری گردد
- سازمان امور مالیاتی با ایجاد سیستم مناسب، و ارتباط سیستمی موثر کنترل مناسبی بر بازار داشته باشد.
- سیستم مالیاتی به بخش های مختلف اقتصادی که دارای ارزش افزوده بالایی است توجه بیشتری نماید.
- با اتخاذ راهبردهای مناسب تر، سهم بخش غیررسمی اقتصاد (اقتصاد زیرزمینی) کمتر و کمتر شود.
- به شناسایی مودیان اینترنتی توجه بیشتری مبذول شود.

## ظرفیت مالیاتی

- کاهش شکاف مالیاتی با اقدامات مناسب سیستم مالیاتی ایجاد گردد
- با اتخاذ برنامه‌های مناسب تلاش شود اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی بین مودیان کاهش یابد
- به افزایش ظرفیت مالیاتی کشور (ظرفیت سازی مالیاتی) به لحاظ اهمیت موضوع توجه خاص ویژه ای شود.
- به کاهش فساد مالیاتی که آثار مخربی بر ظرفیت مالیاتی و افزایش آن دارد توجه کافی صورت پذیرد
- به ابعاد مختلف عوامل اقتصادی، حاکمیتی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی و تکنولوژی ظرفیت مالیاتی توجه همه جانبه گردد.

## رفاه عمومی

باتوجه به اینکه یکی از مهمترین اهداف هر حاکمیت و دولت کارآمدی، حداکثر کردن سود و رفاه اجتماعی است؛ لذا زمانی این مهم در حوزه مالیات محقق میگردد که اقدامات و تصمیمات سیاستگذاران اقتصادی و نظام مالیاتی با تاثیر بر ظرفیت مالیاتی همواره موجبات توسعه ظرفیت مالیاتی را فراهم نموده تا با اتخاذ سیاستها و عملکرد مناسب مالیاتی منجر به رضایت مندی و ایجاد اعتماد مودیان و فعالان اقتصادی و النهایه رفاه عمومی گردد. بنابراین در این راستا پیشنهاد می گردد که، سیاستگذاران اقتصادی و نظام مالیاتی علاوه بر تامین منابع مالی به توزیع عادلانه درآمد و ثروت و تخصیص مطلوب منابع و ثبات و تنظیم گری اقتصادی و ایجاد سرمایه گذاری و اشتغال زایی و ارتقاء سطح معیشت و اقتصاد مودیان و مردم و کاهش فاصله طبقاتی و رشد و توسعه اقتصادی و در نتیجه رفاه عمومی توجه کافی نماید.

## سهم علمی پژوهش

- (۱) در این پژوهش شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای، بعد تعاملی، پدیده محوری اصلی، و پیامدهای ظرفیت مالیاتی ارائه شده است. و نیز پیشنهادات علمی، تخصصی و کاربردی در خصوص موضوع پژوهش ارائه گردیده، این پژوهش در حوزه ظرفیت مالیاتی جامع و برای پژوهشگران، ذینفعان، تصمیم گیرندگان، برنامه ریزان و مدیران و سیاستگذاران مالیاتی و اقتصادی کشور... میتواند مفید و مورد بهره برداری قرار گیرد.
- (۲) در این پژوهش، شرایط بومی ایران نیز لحاظ شده و الگو با توجه به این شرایط ارائه شده است. از ضعف‌های اصلی که این پژوهش آن را پوشش میدهد، تمرکز جامع بر شرایط تورمی و تحریمی کشور است، درحالیکه پژوهش‌های موجود هریک صرفاً جنبه‌های از ظرفیت مالیاتی را مورد بررسی قرار داده و یا جامع نیستند.
- (۳) در این پژوهش، سعی شده از تجربیات اساتید، متخصصان و افراد بسیار مجرب در نظام مالیاتی کشور که تجربیات مدیریت عالی داشته و دارند بهره گرفته شود. با مصاحبه صورت گرفته با این افراد، این تجربیات امکان کدگذاری و ارائه شدن در این پژوهش را پیدا کردند.

۴) با توجه به الگوی حاصل از پژوهش مشخص شد که عوامل کلان از جمله سیاست گذاری مناسب مالیاتی و همچنین متقاعد سازی مالیاتی و هوشمند سازی مالیاتی تأثیر بسزایی بر ظرفیت مالیاتی و توسعه آن دارند.

۵) همچنین مشخص شد شرایط خاص ایران به دلیل وجود تحریم و تورم افسار گسیخته و نوع اقتصاد ظرفیت سیستم مالیاتی کشور را مختل کرده است.

### محدودیت‌های تحقیق

مانند اغلب پژوهش‌های مبتنی بر نظریه داده بنیاد مبتنی بر داده‌ها، یافته‌های این مطالعه با اتکا به دیدگاهها و تجربیات افراد نسبتاً محدودی حاصل شده است که این مورد میتواند تعمیم پذیری نظری یافته‌های پژوهش را با محدودیتهایی همراه کند.

### منابع

- استراوس، ا. و کربین، ج. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش کیفی فنون و مراحل تولید نظریه زمینه ای (ا. افشار، Trans. چاپ پنجم ed). تهران: نشرنی.
- احمدی، و. و، شهنازی، ر. و اسلاملوپیان، ک. و صدراپی جواهری، ا. (۱۴۰۰). ارزیابی مدل های سنجش فرار مالیاتی از اقتصاد نئوکلاسیک تا اقتصاد رفتاری: رهیافت تحلیل سلسله مراتبی در اقتصاد ایران. برنامه ریزی و بودجه، ۲۶(۱)، ۱۱۵-۱۴۱. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=576358>
- پارسا، امیدعلی، مهرکام، مهرداد، و حصنی مقدم، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر تحریم های اقتصادی و ارتباطات سیاسی با تأکید بر درآمدها و شکاف مالیاتی: آزمون تئوری اقتصاد سیاسی. پژوهشنامه مالیات، ۲۸(۴۸) (۹۶ پیایی)، ۸۳-۱۰۸. SID. <https://sid.ir/paper/390292/fa>
- تراب احمدی، علی اصغر، مالیات و توسعه اقتصادی، تهران، انتشارات شیل، ۱۳۹۶
- حکیمی، ف. (۲۰۱۸). ظرفیت سنجی مالیات در مناطق ایران. J/ تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۴۰)، ۱۵۹-۱۸۰.
- سپهردوست، حمید، & باروتی، مهسا. (۱۳۹۶). بررسی اثر تورمی تانزی بر عملکرد نظام مالیاتی در ایران. پژوهش‌های اقتصادی ایران، ۲۲(۷۲)، ۱-۴۰. doi: 10.22054/ijer.2017.8290
- شفیعی، علی، & تات، سارا. (۱۳۹۹). روش تحقیق در مدیریت. (چاپ دوم)، انتشارات بازاریابی، تهران.
- فرازمند، حسن و عرب، وحید، ۱۴۰۲، بررسی ظرفیت مالیاتی و عوامل موثر بر آن در استان های ایران، اولین همایش بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد با رویکرد نگاهی به آینده، بوشهر، <https://civilica.com/doc/1832141>
- ربیعی، م. و اسماعیل نیا کتابی، ف. (۲۰۱۳). برآورد ظرفیت و تلاش مالیاتی و ارتباط آن با درآمد نفتی در اقتصاد ایران و چند کشور منتخب عضو اوپک. J/ اقتصاد مالی، ۷(۲۲)، ۴۹-۶۹.
- محمدپور، ا. (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش (ویرایش دوم ed). تهران: جامعه شناسان.

- Akbari, A. E. J., Fathi, Z., & Minouei, M. J. T. R. S. (2022). Identifying the Effective Components on Promoting Tax Capacity in E-Commerce and Providing Tools Based on Identified Categories. 1114-1142.
- Bai, Q., Xu, J., Gong, Y., & Chauhan, S. S. (2022). Robust decisions for regulated sustainable manufacturing with partial demand information: Mandatory emission capacity versus emission tax. *European Journal of Operational Research*, 298(3), 874-893. doi:<https://doi.org/10.1016/j.ejor.2021.06.011>
- Basha, M. H. J. A. E., & Review, F. (2022). Evaluating the Impact of Direct Taxes on Economic Growth: Empirical Evidence from Jordan. 12(8), 627-635.
- Beramendi, P., & Rogers, M. J. T. R. o. I. O. (2021). Disparate geography and the origins of tax capacity. 16(1), 213-237.
- Karkon, A., Nakhaei, H., & Hajiha, Z. J. P. S. o. I. (2021). The role of tax capacity on the tax effort of South Khorasan gold sellers. 3(4), 2952-2964.
- Kouam, J. C., & Asongu, S. A. J. I. J. o. I. S. (2022). Effects of Taxation on Social Innovation and Implications for Achieving Sustainable Development Goals in Developing Countries: A Literature Review.
- Nyanumba, A. J. T. R., & Study, t. F. o. T. K. s. C. (2023). Challenges Facing the Tax System, Tax Reforms and the Future of Taxation: Kenya's Case Study.
- Okunogbe, O., & Santoro, F. J. T. W. B. R. O. (2023). The Promise and Limitations of Information Technology for Tax Mobilization. 38(2), 295-324.
- Santos, E. S. d., & Starepravo, F. A. J. M. (2022). ANALYSIS OF MUNICIPAL GOVERNMENTS'PER CAPITA TAX CAPACITY FOR DECENTRALIZATION OF PROGRAM SEGUNDO TEMPO. 24, 1097-1110.
- Tagem, A. M. E., & Morrissey, O. (2021). *What are the drivers of tax capacity in sub-Saharan Africa?* (9292671014). Retrieved from
- Uyar, A., Bani-Mustafa, A., Nimer, K., Schneider, F., & Hasnaoui, A. (2021). Does innovation capacity reduce tax evasion? Moderating effect of intellectual property rights. *Technological Forecasting and Social Change*, 173, 121125. doi:<https://doi.org/10.1016/j.techfore.2021.121125>
- Victorova, N., Rytova, E., Koroleva, L., & Pokrovskaia, N. J. I. J. T. (2020). Determinants of tax capacity for a territory (the case of the Russian Federal districts). 11(6), 1255-1264.

## **Presenting the tax capacity model of the country**

**Ali Asghar Torab Ahmadi**

PhD Student, Department of Business Management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Hossein Vazifehdoost**

Professor, Department of Business Management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding Author)

**Fereydoun Rahnama Roodposhti**

Professor, Department of Accounting and Financial, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

### **Abstract**

Increasing the country's tax capacity, which means increasing government revenues from taxes and added value, can be very important and vital for the economic and social development of the country. In this research, an attempt has been made to provide a model of the country's tax capacity by using the grounded theory qualitative research method. Based on this, by conducting interviews with fourteen professors and experts of the country's tax system and specialists with at least 15 years of work experience and at least a master's degree, 10 main categories were identified based on the paradigm model, which is structured in the form of six dimensions. : appropriate tax policy, tax smartness and tax persuasion as "causal conditions", inflation and state economy as "intervening conditions", sanctions as "background conditions", expansion of tax bases and tax compliance as "interactive dimension" ", tax capacity as a "central phenomenon" and public welfare as a "consequence dimension". Also, the highest frequency was related to the variables of appropriate tax policy, tax intelligence and tax persuasion, which shows the importance of these variables in the research model. According to the model obtained from the research, it was found that macro factors such as appropriate tax policy as well as tax persuasion and tax smartness have a significant impact on tax capacity and its development.

**Keywords:** tax capacity, appropriate tax policy, grounded theory.

