مجله اقتصادی
شماره‌های ۱ و ۲، فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۷، صفحات ٦٧-٤١

تحلیل نظری ارتباط بین اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان و اثرات آن بر تمکین مالیاتی؛ با استفاده از چارچوب شیب لغزنده

آزاد خانزادی
استادیار گروه اقتصاد دانشگاه رازی
azadkhanzadi@gmail.com

مریم حیدریان
دانشجوی دکتری بخش عمومی دانشگاه رازی
maryamheidarian.1368@yahoo.com

سارا مرادی
کارشناس ارشد علوم اقتصادی دانشگاه رازی
saramoradi070@gmail.com

بی‌شک در فرایند وصول مالیات، مؤدیان مالیاتی یکی از عوامل تأثیرگذار بر نظام مالیاتی هر کشور هستند. از این رو، جلب همکاری و رضایت آن‌ها نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سازمان مالیاتی محسوب می‌شود. یکی از مشکلات اساسی مالیات‌ستانی در ایران ذهنیت منفی مردم نسبت به مقوله مالیات است. لذا در این پژوهش تلاش بر آن است در کنار بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، به دو عنصر اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان به عنوان عناصر اصلی در رفتار مالیاتی پرداخته شود. برای این منظور از طریق چارچوب شیب لغزنده (SSF)، حد آستانه اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان تعیین و با بررسی تعامل بین آن‌ها و تأثیری که بر تمکین مالیاتی دارند، پیامدها و سیاست‌های اقتصادی متناسب با آن ارائه شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد در یک جامعه معتمد، مسئولین مالیاتی با بهره‌گیری از قدرت مشروع خود باعث کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین داوطلبانه می‌شوند. از همین رو، می‌توان انتظار داشت با کوچک‌تر شدن اقتصاد سایه‌ای، اشتغال و رشد اقتصادی کشور افزایش یابد. لذا به نظر می‌رسد اقدامات اعتمادسازی در یک جامعه بر اقدامات بازدارنده ارجحیت خواهد داشت.

واژگان کلیدی: اعتماد مالیات‌دهنده، قدرت مالیات‌ستان، تمکین مالیاتی، چارچوب شیب لغزنده.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۱. مقدمه

اهمیت مالیات در تأمین هزینه تدارک کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است. لازمه تدارک بهینه کالاهای عمومی و بهبود توزیع درآمد توجه به تمکین مالیاتی است. پرداخت مالیات یکی از عوامل رشد و توسعه جامعه است و موجب رونق اقتصادی و ارتقای شاخص‌های آن، تحقق عدالت اجتماعی، افزایش خدمات و عمران و آبادانی کشور می‌شود. با وصول مالیات عادلانه از مؤدیان می‌توان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور از جمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینه ایجاد عدالت اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد. مناسب‌ترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها علاوه بر انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط، افزایش انگیزه‌های درونی و جلب همکاری و همفکری مؤدیان است. این امر می‌تواند آنان را مجاب سازد که تمکین مالیاتی را روشی منطقی در افزایش منافع اقتصادی و برخورداری از مواهب اجتماعی بدانند (صامتی و همکاران، ۱۳۹۴).

اما در ایران یکی از مشکلات اساسی مالیات‌ستانی ذهنیت منفی مردم نسبت به مقوله مالیات است. مالیات‌دهندگان به مأموران مالیاتی به عنوان افرادی نگاه می‌کنند که از سوی دولت مأمور شده‌اند تا سرمایه‌شان را از آنان بگیرند. به یقین این نگاه منفی سابقه تاریخی دارد. هرچند این نگاه منفی ممکن است بر زبان جاری نشود، اما عقبه حافظه این جامعه این نگاه نفی را استمرار بخشیده است؛ به گونه‌ای که مالیات یک نوع زورگویی تلقی می‌شود (آقانظری، ۱۳۸۹، ۹۶).

بررسی پیشینه تحقیق مبین آن است که اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار مالیاتی وجود دارد. از یک سو، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم سعی دارند تا پدیده تمکین یا عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف از قبیل «اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار»، «اصل عقلانیت فردی» و غیره تبیین کنند و از سوی دیگر، رویکردهای متفاوتی وجود دارد که به کلی منتقد مدل‌های غالب اقتصاددانان مرسوم بوده‌اند یا پیش‌فرض‌های اولیه آن‌ها را در تبیین این پدیده کافی نمی‌دانند و درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی از قبیل عوامل اجتماعی و ساختارهای نهادی به مدل‌های ریاضی‌وار آن‌ها برآمدند (خان‌جان، ۱۳۸۳).

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

چارچوب شیب لغزنده (SSF)[1] اولین بار در حوزه روان‌شناختی- اقتصادی به منظور تبیین یافته‌های حاصل از رویکرد فرار مالیاتی مطرح شد. این یافته‌ها شامل درجه بالای تمکین مالیاتی در بیشتر کشورها که مربوط به سطح پایین بازدارندگی است (تورگلر[2]، ۲۰۰۷؛ سلمرود[3]، ۲۰۰۷) و تفاوت‌های بزرگ در تمکین مالیاتی بین کشورها که به دلیل سیاست‌های مالیاتی و جریمه‌های یکسان است (رودستین[4]، ۲۰۰۰).

این چارچوب با معرفی دو مسیر به سمت تمکین بالای مالیاتی در تلاش است که از یک سو با اقدامات بازدارنده از فرار مالیاتی بکاهد و از سوی دیگر با ایجاد اعتماد بین مالیات‌دهنده و مالیات‌ستان، تمکین داوطلبانه را در جامعه گسترش دهد. این مهم تنها از طریق یافتن سطح بهینه‌ای از اعتماد و قدرت حاصل می‌شود.

لذا هدف از این مطالعه، بررسی نقش دو عنصر مهم اعتماد و قدرت در سیستم مالیاتی و تأثیر آن‌ها بر تمکین مالیاتی است که تلاش می‌شود از طریق چارچوب شیب لغزنده (SSF) حد آستانه اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان تعیین شود و سیاست‌ها و پیامدهای اقتصادی متناسب با آن ارائه گردد. لذا ساختار این مقاله در شش بخش سازمان‌دهی شده است. در بخش دوم به بررسی مبانی نظری مرتبط با تمکین مالیاتی پرداخته می‌شود. در بخش سوم مطالعات تجربی ارائه می‌گردد. در بخش چهارم چارچوب شیب لغزنده معرفی و در بخش پنجم رابطه بین اعتماد و قدرت و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی از طریق این چارچوب بررسی خواهد شد. بخش پایانی به نتیجه‌گیری و پیشنهادها اختصاص دارد.

۲. ادبیات موضوع

۲-۱. مبانی نظری تمکین مالیاتی

رایج‌ترین و ابتدایی‌ترین تعریف برای مفهوم تمکین در اصطلاح «شکاف مالیاتی»[5] بوده است، که تفاوت بین درآمد واقعی جمع‌آوری‌شده و میزان درآمد موجود در حالت صددرصد تمکین است. با

1. Slippery Slope Framework
2. Torgler
3. Slemrod
4. Rothstein
5. Gap Tax

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

این حال، این تعریف از شکاف مالیاتی برای عدم تمکین به منظور هدف‌گذاری سیاست‌های عملی بیش از حد ساده‌انگارانه به نظر می‌رسد.

یکی از تعاریف ارائه شده برای مفهوم تمکین، مبنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی به هریک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (رضایی و نعیمی حشکوایی، ۱۳۸۶). اصولاً عدم تمکین مالیاتی در دو قالب کلی فرار مالیاتی[1] و اجتناب از مالیات[2] می‌گنجد که هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. در تئوری، فرار از پرداخت مالیات درواقع عملی عمدی با هدف عدم تمکین قانون مالیاتی به منظور کاهش بدهی مالیاتی است. با این حال، قصور در تمکین با گزارش‌های مالیاتی ممکن است به علت اشتباهات، اطلاعات غلط، سوءتفاهم و یا سهل‌انگاری باشد؛ در صورتی که فرار مالیاتی به معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی جهت اختفا یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی است (ساندمو،[3] ۲۰۰۴).

دو رویکرد متفاوت برای بحث پیرامون موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آن‌ها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی[4] است (آلینگهام و ساندمو،[5] ۱۹۷۲) که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد دیگری تحت عنوان رویکرد اجتماعی- روان‌شناختی[6] نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی تعیین می‌شود (کیرچلر،[7] ۲۰۰۷).

یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی نظریه بازدارندگی[8] بیکر[1] (۱۹۶۸) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد

1. Tax Evasion
2. Tax Avoidance
3. Sandmo
4. Public Choice Theory
5. Allingham and Sandmo
6. Social-Psychology Approach
7. Kirchler
8. Deterrence Theory

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

انتظار خود از قماری[۲] به نام عدم تمکین هستند که از مانده منافع به‌دست‌آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرائم مالیاتی به دست می‌آید (ساندمو، ۲۰۰۵). نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حسابرسی مالیاتی و مجازات بستگی دارد. به عبارت دیگر مؤدیان به دلیل ترس از جرائم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد (او. آلابده و همکاران،[۳] ۲۰۱۱). در این مدل، عوامل روان‌شناختی و اجتماعی به طور کلی نادیده گرفته می‌شوند.

جکسون و میلیرون[۴] (۱۹۸۶) و آلم[۵] (۱۹۹۹) بیان کردند که تصمیم‌گیری برای عدم تمکین ممکن است تحت تأثیر عوامل دیگری غیر از آنچه در مدل اولیه ذکر شده است قرار گیرد. با پیدایش و بسط مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی رفتار مؤدیان، اصول و مبانی مدل خالص اقتصادی بازدارندگی تحت تأثیر قرار گرفته و به چالش کشیده شده است (دووس، ۲۰۰۷).

۲-۲. انواع تمکین مالیاتی

در ادبیات مربوط به مفهوم تمکین مالیاتی، طبقه‌بندی‌های گوناگونی برای آن ذکر شده است. با توجه به تعاریف ارائه شده از مفهوم تمکین مالیاتی، بهتر است این مفهوم در قالب دو مقوله اصلی تمکین اداری[۶] (رفتار مطابق قوانین اداری در زمینه تشخیص و پرداخت به‌موقع؛ آنچه برخی در تعاریف خود از تمکین در قالب الزامات گزارشگری، تمکین رویه‌ای و یا تمکین مقرراتی یاد می‌کنند) و تمکین فنی[۷] (محاسبه مالیات‌ها بر اساس الزامات فنی قوانین مالیاتی و یا پرداخت آن توسط مؤدیان مطابق با آنچه در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شده است) مورد بررسی قرار گیرد. اندازه‌گیری تمکین فنی با تعیین مبلغ صحیح مالیات قابل پرداخت شروع می‌شود. اما با توجه به معمول بودن ابهام در تفسیر و به‌کارگیری قوانین مالیاتی، مبلغ صحیح مالیات تا اندازه‌ای با توجه به پیش‌زمینه‌ها، سوگیری‌ها و سطح مهارت فردی که سعی در تعیین مبلغ صحیح مالیات دارد، می‌تواند

1. Becker
2. Gamble
3. O. Alabede et al.
4. Jackson and Milliron
5. Alm
6. Administrative Compliance
7. Technical Compliance

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

بسیار متفاوت باشد (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،[1] ۲۰۰۱).

در این راستا، طبقه‌بندی دیگر، تمکین اختیاری (داوطلبانه) در برابر تمکین اجباری است (رضایی و نعیمی حشکوایی، ۱۳۸۶). چنانچه تمکین مالیاتی به صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان اعمال شود، از لحاظ فرهنگ‌سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد. به عبارت دیگر، صورت ایدئال تمکین در خوداظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. اما مفهوم تمکین مالیاتی دربرگیرنده پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی از سوی سازمان امور مالیاتی نیز می‌شود (گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳). گفتنی است که هرچه نرخ تمکین داوطلبانه در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، امکان بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر خواهد شد. زیرا با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش بینی‌شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت پیش خواهد یافت (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶).

۲-۳. عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی مؤدیان به عوامل متعددی بستگی دارد. اقتصاددانان بیشتر بر عوامل خارجی (نظیر نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حسابرسی مالیاتی و به‌خصوص جرائم مالیاتی) تأکید می‌کنند، اما پژوهش‌های روان‌شناختی نشان داده است که متغیرهای درونی نظیر داشتن سطحی از دانش در زمینه قوانین مالیاتی، نگرش مؤدیان نسبت به دولت و وضع مالیات، ارزش‌های فردی، ارزش‌های اجتماعی، عدالت و همچنین تمایلات انگیزشی به اندازه متغیرهای بیرونی بااهمیت است (هافمن و همکاران،[2] ۲۰۰۸). به طور کلی می‌توان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. ویژگی‌های قانونی (انواع مالیات‌ها، نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها و ضمانت‌های اجرایی)؛
۲. ویژگی‌های مؤدیان (انواع مؤدی، میزان و نوع درآمد، نوع حرفه و فرصت‌های عدم تمکین)؛

1. Center for Tax Policy and Administration of OECD
2. Hofmann

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، میزان تخصص و مهارت حرفه‌ای، مذهب، نژاد و ملیت)؛
۴. ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان (تیپ شخصیتی و اخلاقیات)؛
۵. وضعیت نظام مالیاتی (توانایی اجرایی، توانایی در برقراری عدالت، داشتن تخصص، کیفیت خدمات مالیاتی، میزان فساد اداری، میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی)؛
۶. عوامل سیاسی (میزان مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها، پاسخ‌گویی دولت در قبال اقداماتش، اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدها، شفافیت درآمدی دولتمردان و عملکرد شخصی آنان در پرداخت مالیات و مشروعیت نظام حاکم)؛
۷. عوامل اقتصادی (سیاست‌های دولت، ترکیب درآمدی دولت، تورم، نرخ بهره و تأثیرات بین‌المللی)؛
۸. عوامل اجتماعی و فرهنگی (هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، میزان فساد مالی و اداری در جامعه و میزان انتفاع طبقات مختلف جامعه از هزینه‌های عمومی).

۲-٤. مدل‌های تمکین مالیاتی

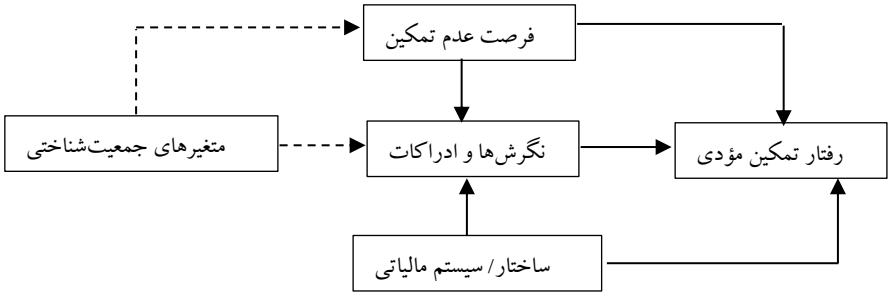
جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) پس از انجام بررسی جامعی بر روی ادبیات تمکین مالیاتی، چهارده عامل مهم و مؤثر بر تمکین مالیاتی را که توسط پژوهشگران مختلف مورد مطالعه قرار گرفته بودند، شناسایی و معرفی کردند. فیشر و همکارانش[1] (۱۹۹۲) این عوامل چهارده‌گانه را در چهار گروه عمده طبقه‌بندی نمودند:

۱. متغیرهای جمعیت‌شناسی (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)؛
۲. فرصت‌های عدم تمکین (میزان درآمد، منبع درآمد و نوع حرفه)؛
۳. نگرش‌ها و ادراکات (عدالت سیستم مالیاتی و تأثیر محیط)؛
۴. ساختار/ سیستم مالیاتی (پیچیدگی سیستم مالیاتی، احتمال کشف عدم تمکین و جرائم و نرخ‌های مالیاتی).

1. Fischer et al.

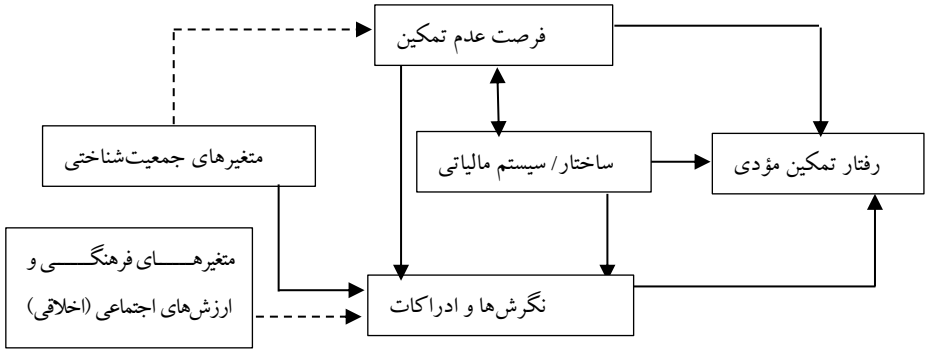
[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

از این رو، مدل تمکین مالیاتی فیشر (شکل ۱)، چارچوبی برای درک و فهم اثر مؤلفه‌های اجتماعی- اقتصادی و روان‌شناختی بر تصمیم‌های مؤدیان در خصوص تمکین فراهم می‌کند. بر اساس این مدل، متغیرهای جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)، به صورت غیرمستقیم از طریق تأثیر بر فرصت‌های عدم تمکین و همچنین تأثیر بر نگرش‌ها و ادراکات می‌توانند بر تمکین مؤدیان اثرگذار باشند (چاوو و لیوونگ،[1] ۲۰۰۹).



شکل ۱. مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)

چاوو و لیوونگ (۲۰۰۹) از طریق دخالت دادن فرهنگ به عنوان یک متغیر محیطی بسیار مهم و همچنین تأثیر متقابل فرصت‌های عدم تمکین و ساختار/ سیستم مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مدل فیشر را تعدیل نمودند. مدل ارائه‌شده توسط آن‌ها به شرح شکل (۲) است:



شکل ۲. مدل تعدیل‌شده تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)

نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین مؤدیان متناسب با انگیزه‌های مؤدی از استراتژی‌های گوناگونی استفاده می‌کنند. از این نظر که مؤدیان یک گروه همگن نیستند و شرایط

1. Chau and Leung

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند، انگیزه آن‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد. بر این اساس OECD (۲۰۰۵) مدل تمکینی را پیشنهاد می‌کند که این مدل در بیشتر سازمان‌های مالیاتی مدرن به کار می‌رود. در این مدل، عوامل مؤثر بر رفتار مؤدی عبارتند از: عوامل اقتصادی، تجاری، روانی و غیره که شکل‌دهنده نگرش مؤدی نسبت به نظام مالیاتی کشور ذی‌ربط هستند و بر اساس آن، مؤدی نوع رفتار تمکین خود را انتخاب می‌کند.

۳. مروری بر مطالعات تجربی

۳-۱. مطالعات خارجی

چان و همکاران[1] (۲۰۰۰) به بررسی اثر تفاوت‌های فرهنگی و ساختار نظام مالیاتی بر تمکین مؤدیان مالیاتی هنگ‌کنگ و ایالات متحده پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تلاش‌ها در راستای بهبود تمکین مالیاتی باید متناسب با سیستم مالیاتی و فرهنگ حاکم بر مالیات‌دهندگان باشد.

تورگلر (۲۰۰۲)، در مقاله‌ای بر اخلاق مالیاتی به عنوان یک متغیر وابسته در آمریکای لاتین تمرکز کرده و به جستجوی فضایی عوامل مؤثر بر آن با استفاده از مجموعه داده‌های لاتین بارومترو[2] که شامل طیف گسترده‌ای از داده‌های اجتماعی و اقتصادی است، پرداخته است. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که همبستگی معناداری بین اخلاق مالیاتی و اندازه اقتصاد سایه وجود دارد. بنابراین، افرادی که تجربه اجتناب مالیاتی داشته‌اند به طور قابل توجهی اخلاق مالیاتی کمتری نسبت به دیگران داشته‌اند.

ریو و لیسی[3] (۲۰۱۱)، در مقاله‌ای تحت عنوان «اخلاق مالیاتی، چارچوب شیب لغزنده و تمکین مالیاتی» به دنبال دو جریان مهم از ادبیات تمکین مالیاتی، به توسعه تحلیل‌های مقطعی به منظور آزمون هر دو نقش اخلاق مالیاتی بر تصمیم‌های تمکین مالیاتی و پیش‌بینی‌های عمده چارچوب شیب لغزنده پرداخته‌اند. آن‌ها با استفاده از داده‌های نظرسنجی‌های ارزش جهانی نشان دادند که متغیرهای فرهنگی همچون اعتماد افقی و وابستگی‌های مذهبی به طور معنادار و مثبت نه به اخلاق مالیاتی، بلکه به اعتماد عمودی وابسته است. وقتی که در رگرسیون اخلاق مالیاتی در مقابل اعتماد

1. Chan et al.
2. Latinbarometro
3. Ruiu and Lisi

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

عمودی فرهنگ کنترل می‌شود، فقط این حالت از لحاظ آماری معنادار می‌شود. آن ها پیشنهاد می‌کنند که اعتماد عمودی مجرایی است که از طریق فرهنگ ملی بر اخلاق مالیات اثر می‌گذارد. همچنین افزایش مقبولیت فساد منجر به افزایش اندازه اقتصاد پنهان می‌شود. از این رو یافته‌های تجربی در چارچوب شیب لغزنده تأیید می‌شود، در حالی که اعتماد به قدرت و مقامات مالیاتی به طور منفی و معناداری با اندازه اقتصاد پنهان وابسته است. به‌ویژه اینکه اعتماد به مقامات مالیاتی نسبت به قدرت آن ها اثر بیشتری بر اقتصاد سایه دارد. در عوض، ارتباط بین اخلاق مالیاتی و نماینده فرار مالیاتی در این مطالعه از لحاظ آماری معنادار نیست.

هال (۲۰۱۲)، در مقاله‌ای با عنوان «اخلاق مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی، اولین شاهد مبنی بر یک رابطه علی» آورده است که تحقیقات اخیر در خصوص فرار مالیاتی، به اهمیت ملاحظات اخلاقی برای توضیح رفتار تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند. رفتار برون‌گرا و تغییرپذیر اخلاق مالیاتی که توسط بخشی از اخلاق مالیاتی موروث اجداد آمریکایی به دست آمده است، با روش تخمین حداقل مربعات دومرحله‌ای، اولین شاهد مبنی بر وجود رابطه علی بین اخلاق مالیاتی و اندازه تولیدات زیرزمینی است.

جیمنز و لیر[1] (۲۰۱۶)، در مطالعه‌ای به بررسی تمکین مالیاتی در یک مجموعه اجتماعی پرداخته و تأثیر هنجارهای اجتماعی، اعتماد به دولت و انصاف را بر تمکین مالیاتی سنجیده‌اند. در این مطالعه با استفاده از نظرسنجی ۲۱۷ مالیات‌دهنده در ایالات متحده، تأثیر عوامل اجتماعی بر تمکین مالیاتی بررسی شد. نتایج نشان می‌دهد که تأثیر هنجارهای اجتماعی بیشتر از هنجارهای فردی است و پیشنهاد می‌شود که مسئولین مالیاتی از استراتژی‌های کم‌هزینه‌تر و مؤثرتر برای افزایش تمکین مالیات‌دهندگان استفاده کنند.

۳-۲. مطالعات داخلی

امیری (۱۳۸۷) در مقاله «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی» بیان می‌کند که مدل‌های توسعه‌یافته، برای تمکین یا عدم تمکین افراد از مالیات نقش هنجارها را برجسته کرده‌اند. وی با در

1. Jimene and Iyer

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

نظر گرفتن ساختاری چرخه‌ای برای ارتباط دادن هنجار و رفتار کنشگران مالیاتی، بخشی از مسیر تحول هنجارها را نشان داده شده است.

زنگنه (۱۳۸۸) در پایان‌نامه‌اش با عنوان «اثر روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی مطالعه موردی اجتماعی شهر اصفهان» در قالب مدل سنتی فرار مالیاتی آلینگهام وساندمو (۱۹۷۲)، به بررسی عوامل اجتماعی و جمعیتی تأثیرگذار بر سطح تمکین مالیاتی و روابط متقابل اجتماعی بین مؤدیان پرداخته است. این مطالعه با استفاده از داده‌های ۱۶ اتحادیه در یک نمونه‌گیری از مشاغل بند (ج)، مدل فرار مالیاتی فورتین (۲۰۰۷)، را با روش داده‌های تابلویی توبیت با اثرات تصادفی برآورد کرده است. درنهایت به این نتیجه دست یافت که متغیرهای نرخ مالیات، سن مؤدی، جنسیت، متوسط نرخ مالیات سایرین و متوسط سن سایرین بر سطح تمکین مالیاتی اثر منفی و متغیرهای متوسط عدم تمکین سایرین، نرخ بیمه و احتمال حسابرسی بر سطح تمکین مالیاتی اثر مثبت دارد.

آقانظری (۱۳۸۹) در مقاله‌ای با عنوان «ناهنجاری فرهنگی- اقتصادی درآمد مالیاتی کشور و راه‌حل‌ها با رویکرد آموزه‌های اسلامی» معتقد است که هنجار شدن مالیات‌ستانی در هر جامعه‌ای به شکل‌گیری زیرساخت‌های مناسب آن، به ویژه زمینه‌های فرهنگی وابسته است. وی در این مطالعه، با به‌کارگیری روش تحلیلی و استناد به پژوهش میدانی در مورد فرهنگ مالیاتی در میان پزشکان شمال شهر تهران به بررسی مشکل ناهنجاری فرهنگ مالیاتی در ایران می‌پردازد.

عرب‌مازار و همکاران (۱۳۹۰)، در مطالعه‌ای به بررسی مدل‌های اندازه‌گیری تمکین مالیاتی و روش‌ها و شاخص‌های کمی برای اندازه‌گیری آن پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هرچند هیچ نظریه و یا مدل خاصی وجود ندارد که با در نظر گرفتن همه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان سطح تمکین آن‌ها را اندازه‌گیری کند، با این وجود مدل فیشر می‌تواند یک چارچوب نظری ماندگار را برای پژوهش‌ها در زمینه تمکین مالیاتی مؤدیان ایجاد کند؛ اما باید متغیرهای دیگری نیز به آن اضافه شود.

صامتی و همکاران (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی از ۱۰۰ مؤدی مالیاتی و با به‌کارگیری رگرسیون چندمتغیره خطی به روش OLS و رگرسیون چندمتغیره لجستیک دوجمله ای، به بررسی پارامترهای غیراقتصادی در اخلاق مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

پرداخته‌اند. نتایج حاصل از برآورد مدل‌ها نشان می‌دهد که متغیرهای نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی در سطح اطمینان ۹۵٪ و متغیر سن در سطح اطمینان ۹۰٪ اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارند. همچنین در سطح اطمینان ۹۵٪ متغیر اخلاق مالیاتی اثر مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد.

رامشینی و همکاران (۱۳۹۵)، در مطالعه‌ای به مدل‌سازی معادلات ساختاری برای آزمون فرضیات در یک چارچوب شیب لغزنده با در نظر گرفتن قدرت قهری و قدرت مشروع پرداخته‌اند. و در این راستا از ۳۶۲ نفر از صاحبان مشاغل آزاد جهت بررسی این موضوع استفاده کرده‌اند. نتایج حاکی از آن است که اعتماد به صورت مثبت با تمکین مالیاتی مرتبط است. اعتماد همچنین با قدرت مشروع ارتباطی مثبت و با قدرت قهری ارتباطی منفی دارد. قدرت قهری و همچنین قدرت مشروع با تمکین اجباری مرتبط است.

بر اساس مبانی نظری و مطالعات تجربی انجام‌شده می‌توان گفت، مدل‌های اقتصادی متعارف که بر پایه رویکرد فرار مالیاتی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) تبیین شده‌اند، احتمال نظارت و جریمه بیشتر و درنتیجه تمکین کمتر و فرار مالیاتی بیشتری را به دنبال دارند. البته در بسیاری از کشورها سطح بازدارندگی برای توضیح درجه تمکین مالیاتی بیش از حد کم و یا مبهم است، از این رو نه تنها ابزارهای بازدارندگی همچون ممیزی‌ها و جریمه‌ها (عوامل اقتصادی تمکین مالیاتی)، بلکه عوامل روان‌شناختی (همچون هنجارهای اجتماعی، اخلاق و اعتماد) منجر به تمکین مالیاتی می‌شوند (ونزل، ۲۰۰۵). اعتماد به مسئولین مالیاتی برای ایجاد ثبات در همکاری داوطلبانه مالیات‌دهندگان صادق ضروری است. به طور کلی تصمیم مالیات‌دهندگان برای فرار مالیاتی یا عمل کردن به قوانین مالیاتی بر اساس یک رویکرد اقتصادی از حداکثرسازی سود بسیار پیچیده است و بنابراین به تحلیل یک الگوی بزرگ‌تری از رفتار انسانی نیاز دارد (مولرو و پیوجویل،[1] ۲۰۱۲).

لذا در چارچوب مطرح‌شده در این پژوهش دیدگاهی بررسی می‌شود که در آن هدف اصلی تبیین سطح بالای تمکین مالیاتی از طریق افزایش سطح بهینه اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان است. با شفاف‌سازی مباحث پیرامون این رویکرد می‌توان انتظار داشت، تمکین مالیاتی در کشور به صورت داوطلبانه و در یک فضای همکارانه بین مالیات‌دهنده و مالیات‌ستان انجام پذیرد. به‌ویژه آنکه

1. Molero and Pujol

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

در سال‌های اخیر به دلیل اهمیت برنامه‌های تحول سیستم مالیاتی در ایران، شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، ثبات در همکاری و جلوگیری از فرار مالیاتی بیش از پیش مورد توجه است.

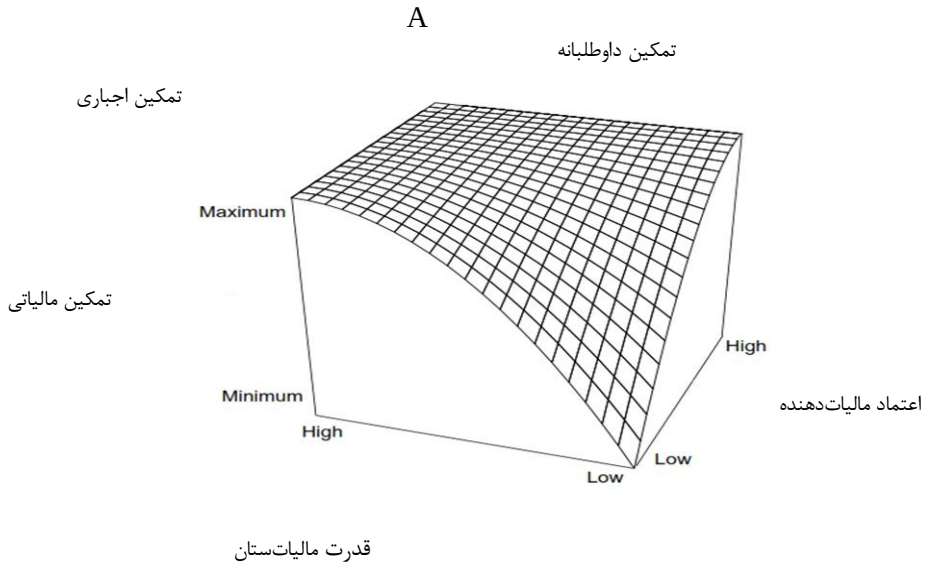
٤. چارچوب شیب لغزنده

در بین مطالعات مختلف بر روی رفتار مالیاتی، چارچوب شیب لغزنده (کیرچلر، هولزل و واهل،[1] ۲۰۰۸) به عنوان رویکردی برای ادغام عوامل اقتصادی و روان‌شناختی جهت شفاف‌سازی مباحث پیرامون تمکین مالیاتی ارائه شده است. این چارچوب دو مسیر عمده به سمت تمکین مالیاتی پیشنهاد می‌کند: (۱) اعتماد مالیات‌دهنده، (۲) قدرت مالیات‌ستان. در اینجا منظور از اعتماد، افکار عمومی در مورد رفتار مالیات‌ستان و عملکرد او در جهت حفظ منافع مشترک است. در حالی که منظور از قدرت مالیات‌ستان به درک قابلیت و توانایی مالیات‌ستان در شناسایی افراد متخلف و مجازات فرار مالیاتی اشاره دارد. بر طبق این چارچوب تمکین مالیاتی شهروندان می‌تواند از طریق افزایش اعتماد به مالیات‌ستان و افزایش درک قدرت او انجام می‌پذیرد. البته در اینجا کیفیت تمکین مالیاتی می‌تواند متفاوت باشد که این تفاوت به صداقت در پرداخت مالیات بستگی دارد. افزایش صداقت مالیاتی از طریق افزایش اعتماد به مالیات‌ستان منجر به تمکین داوطلبانه می‌شود، در حالی که افزایش قدرت مالیات‌ستان منجر به تمکین اجباری می‌شود.

در شکل (۳) چارچوب شیب لغزنده از طریق یک فضای سه‌بعدی با در نظر گرفتن قدرت مالیات‌ستان، اعتماد به او و تمکین مالیاتی به تصویر کشیده شده است.

1. Kirchler, Hoelzl and Wahl

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]



شکل ۳. چارچوب شیب لغزنده (کلیچر و همکاران، ۲۰۰۸)

با توجه به شکل (۳)، در گوشه‌ی بالا (A)، شرایطی وجود دارد که اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان کم است. درنتیجه این احتمال وجود دارد که شهروندان به دنبال حداکثر کردن درآمد خود از طریق فرار مالیاتی باشند، لذا تمکین مالیاتی در این حالت حداقل سطح خود را دارد. با حرکت در امتداد لبه به سمت چپ، همراه با افزایش قدرت تحت اعتماد پایین، تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد. البته در اینجا قدرت مالیات‌ستان از طریق افزایش ممیزی‌ها و اعمال جریمه‌ها افزایش یافته است. در این حالت، مالیات‌دهندگان انگیزه کمتری برای فرار مالیاتی دارند، چون انتظار می‌رود درآمد ناشی از عدم تمکین کمتر از درآمد ناشی از تمکین باشد. لذا افزایش قدرت مالیات‌ستان منجر به تمکین اجباری می‌شود.

حرکت در امتداد لبه به سمت راست، همراه با افزایش اعتماد تحت قدرت پایین، تمکین ناشی از اعتماد افزایش می‌یابد. به عبارتی افزایش اعتماد منجر به تمکین داوطلبانه در بین مالیات‌دهندگان می‌شود.

در گوشه‌ی پایین شکل (۳)، افزایش تمکین در هر دو شرایط اعتماد بالای مالیات‌دهنده و قدرت بالای مالیات‌ستان ایجاد شده است. ازاین‌رو در تمکین مالیاتی تفاوت‌های کیفی وجود دارد که این تفاوت‌ها به تمکین اجباری و داوطلبانه بستگی دارد. قدرت و اعتماد همدیگر را تعدیل

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

کرده، به گونه‌ای کـه مـاکزیمم اعتمـاد زمـانی اسـت کـه قـدرت حـداقل باشـد و قـدرت زمـانی در ماکزیمم خود قرار دارد که اعتماد حداقل باشد.

ترنر[1] (۲۰۰۵) پیشنهاد می‌کند که قدرت مالیات‌ستان می‌تواند بـه دو شـکل ظـاهر شـود؛ قـدرت مشروع[2] و قدرت قهری[3] (اجباری). قدرت مشروع به قدرتی اشاره دارد که توسط مراجـع قـانونی در پیشگیری از فرار مالیاتی اعمال می‌شود و در این حالت افراد به صـورت داوطلبانـه مالیـات پرداخـت می‌کنند. ولی در قدرت اجباری، مسئولین مالیاتی افراد را مجبور به یـک رفتـار خـاص مـی‌کننـد. در این چارچوب، قدرت قهری در ناحیه اعتماد پایین و قدرت مشروع در ناحیه اعتمـاد بـالا قـرار دارد. لذا از یک‌سو افزایش اعتماد به مالیات‌ستان، مـی‌توانـد قـدرت او را افـزایش دهـد و از سـوی دیگـر کاهش اعتماد، می‌تواند قدرت مالیات‌ستان را کاهش دهد.

۵. بررسی رابطه بین اعتماد و قدرت و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی

همان‌طور که بیان شد، SSF بر اهمیت قدرت و اعتماد و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی تأکید می‌کند، با توجه به مطالعه‌ی میوهلباچر و کیرچلـر[4] (۲۰۱۰)، حسابرسـی مالیـاتی مکـرر و جریمـه‌هـای سـنگین، اعتماد مالیات‌دهندگان صادق را به مسئولین مالیاتی از بین می‌برد. اما در همین زمان اگر هیچ ممیـزی و جریمه‌ای نباشد، شک و تردید به قدرت مسئولین مالیاتی افزایش می‌یابد و باعـث عـدم اعتمـاد بـه اثربخشی و اعتبار کار مسئولین مالیاتی می‌شود. در یک وضعیت بی‌اعتمادی، قدرت مـی‌توانـد نقطـه شروع ظهور اعتماد باشد. از این رو قدرت مالیات‌ستان عامل کلیدی در ایجاد اعتمـاد مالیـات‌دهنـده است.

مدل سازی اقتصادی اولیه از SSF توسط لیسی (۲۰۱۲) انجام شد. او فرض می‌کند که اعتماد بـه مسئولین مالیاتی تابعی از قدرت آن‌ها است.

$$T = a.P + b.P^2 \qquad (۱)$$

در اینجا، $a > 0$ و $b < 0$ است. معادله (۱) بیان می‌کند که اعتماد به مسئولین مالیاتی با افزایش قدرت آن‌ها تا نقطه حداکثر اعتماد افزایش می‌یابد. از این نقطه به بعد، افزایش بیشـتر در قـدرت اثـر

1. Turner
2. Legitimate Power
3. Coercive Power
4. Muehlbacher and Kirchler

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

منفی بر روی اعتماد دارد (در صورت عدم تغییر سایر شرایط). پارامترهای a و b شاخص‌هایی از کیفیت، اثربخشی، انصاف و شفافیت دولت و نهادهای آن هستند. از این رو، مقدار a بالاتر و b پایین‌تر باعث تثبیت پایداری رابطه اعتماد و قدرت می‌شود. لازمه این کار، آگاه بودن مالیات‌دهندگان به منافع و خدمات ارائه شده توسط دولت است.

به منظور یافتن سطح بهینه قدرت ($P = P_{optimal}$) در نقطه حداکثر اعتماد ($T = T_{MAX}$) و زمانی که $(\partial T) / (\partial P) = 0$ باشد، مسئله حداکثرسازی به صورت (۲) نشان داده می‌شود:

$$P_{optimal} = -\frac{a}{2.b} \quad (۲)$$

که در این حالت، $P_{optimal} > 0$ و $b < 0$ است.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از مدل اولیه لیسی، ولی همچنان ابهاماتی در نوع رابطه اعتماد و قدرت وجود دارد. در مدل گسترش‌یافته لیسی، ابتدا اثر متقابل اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان به‌روشنی بیان می‌شود. سپس اثرات متقابل اعتماد- قدرت بر روی تمکین و فضای مالیاتی استخراج‌شده و درنهایت پیامدهای سیاستی و اقتصادی متناسب با آن ارائه می‌شود.

۵-۱. رابطه اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان

مدل گسترش‌یافته لیسی بیان می‌کند که معادلات (۱) و (۲) کامل نیستند، چون تنها اثر قدرت را بر اعتماد نشان داده‌اند. ولی در مدل کنونی ابتدا بایستی قدرت بهینه تعریف شود؛ یعنی سطح ابزارهای سیاستی بازدارنده (ممیزی‌ها و جریمه‌ها) یا به اصطلاح قدرت مشروع ($P = P_{optimal}$)که اعتماد را حداکثر می‌کند، چقدر باید باشد؟ و همچنین لازم به معرفی قدرت اجباری یا قهری نیز هست که در آن $P > P_{optimal}$.

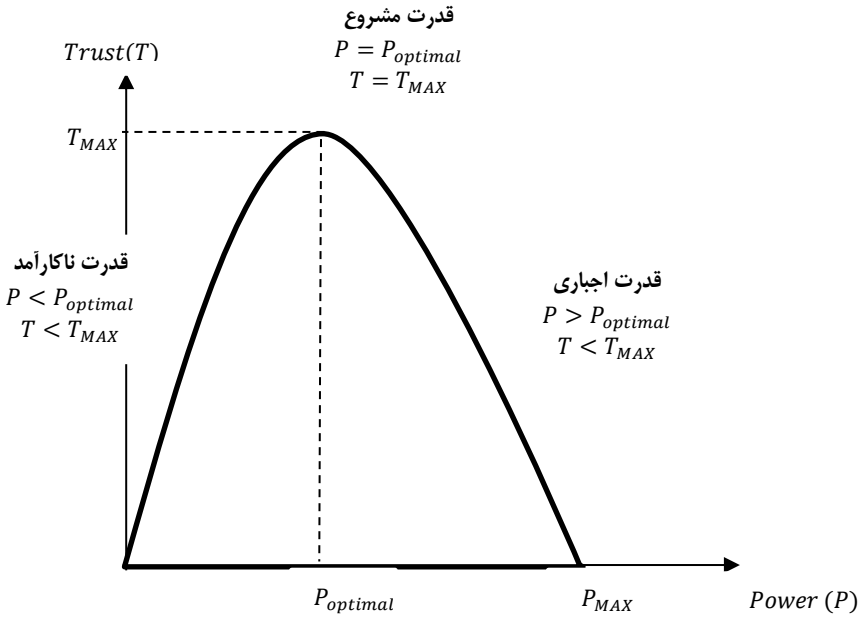
قدرت مشروع سطحی از قدرت مسئولین مالیاتی است که به اندازه کافی اثربخشی عملکرد آن‌ها را نشان می‌دهد، اما خیلی زیاد نیست که اعتماد را از بین ببرد و تبدیل به قدرت اجباری شود. بنابراین این مدل قادر به تمایز قدرت اجباری با مشروع است. در شکل (۴) مشاهده می‌گردد، زمانی که قدرت واقعی با قدرت مشروع برابر نباشد ($P \neq P_{optimal}$)، اثر قدرت بر اعتماد و تمکین مالیاتی می‌تواند متفاوت باشد. به عبارتی، با افزایش در قدرت، اعتماد و تمکین مالیاتی کاهش می‌یابد ($P > P_{optimal}$). در حالی که اگر $P < P_{optimal}$ باشد، اعتماد و تمکین مالیاتی افزایش

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

می‌یابد. با توجه به این نتایج، می‌توان حالت‌های زیر را برای مسئولین مالیاتی در افزایش اعتماد در نظر گرفت:

۱. کاهش در قدرت؛ اگر $P > P_{optimal}$ باشد، چون بایستی سطح جریمه‌ها و ممیزی‌های مالیاتی به منظور افزایش اعتماد کاهش یابد.

۲. افزایش در قدرت؛ اگر $P < P_{optimal}$ باشد، در این حالت عملکرد مسئولین مالیاتی در ایجاد اعتماد توسط قدرت ناچیز است و بایستی از طریق جریمه‌ها و ممیزی‌های مالیاتی تأمین شود.



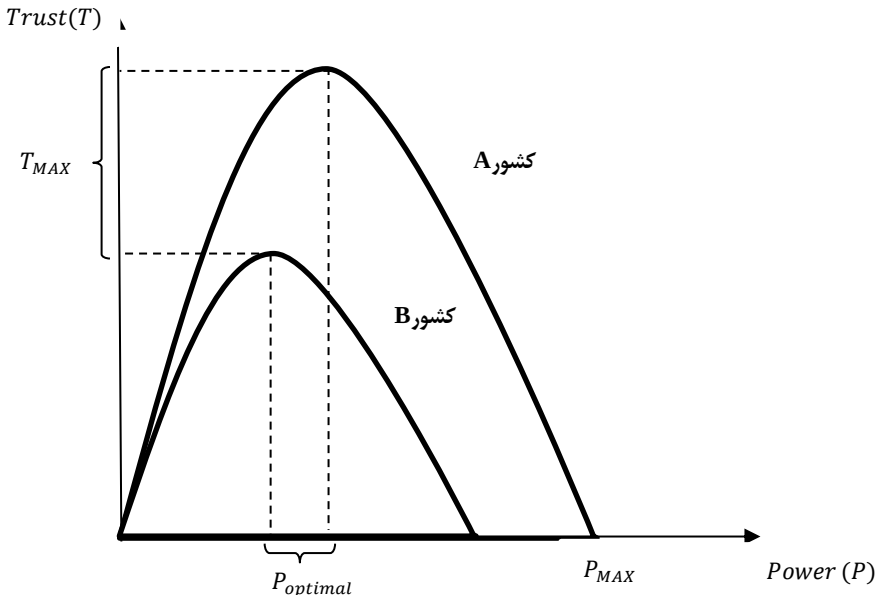
شکل ٤. تعامل قدرت مالیات‌ستان و اعتماد مالیات‌دهنده

این مدل نظری ساده بر نقش کلیدی اعتماد در افزایش تمکین مالیاتی متمرکز است، به عبارتی حداکثر تمکین مالیاتی در حداکثر اعتماد اتفاق می‌افتد (البته در صورت ثابت بودن سایر شرایط). یک افزایش در اعتماد به طور معناداری تمکین مالیاتی را افزایش می‌دهد، در حالی که یک افزایش در قدرت، اثر مثبت کمتری بر روی تمکین مالیاتی دارد. البته نقش قدرت نباید نادیده گرفته شود، چون در این مدل، تنها راه مؤثر برای تأثیرگذاری اعتماد بر تمکین مالیاتی، قدرت مشروع است. این نتیجه بر اهمیت اعتماد و تعامل عادلانه بین مسئولین مالیاتی و مالیات‌دهندگان تأکید دارد، به طوری

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

که رابطه آن ها از فضای دزد- پلیس به سمت رابطه خدمت- مشتری تغییر یابد که در آن مسئولین مالیاتی به مالیات‌دهندگان احترام بگذارند و مقررات شفاف و عادلانه‌ای اعمال شود.

معادلات (۱) و (۲) به‌شدت به مقدار پارامترهای a و b حساس هستند، به طوری که کشور A در شکل (۵) با کیفیت، اثربخشی، انصاف و شفافیت دولتی بالاتر نسبت به کشور B قرار گرفته است (یعنی a بالاتر و b پایین‌تر) و سطح بالاتری از P_{MAX} را دارد. به دلیل آنکه مسئولین مالیاتی از قدرت مشروع بالاتری برخوردار هستند.



شکل ۵. تعامل قدرت مالیات‌ستان و اعتماد مالیات‌دهنده در بین دو کشور

تورگلر و اسچنیدر[1] (۲۰۰۹)، به شواهد تجربی مبنی بر کوچک‌تر بودن اقتصاد سایه‌ای در نتیجه افزایش کیفیت در عملکرد دولت و نهادهای مربوط به آن دست یافتند. آن ها بیان می‌کنند تفاوت در رفتار تمکین مالیاتی، به ارزیابی شهروندان از کیفیت عملکرد دولت مربوط می‌شود. درواقع مقایسه اثربخشی، انصاف و شفافیت دولت و نهادهای آن می‌تواند در درک مشکلات تمکین مالیاتی در دو کشور مختلف مفید باشد. به عبارتی اگر کشور B از همان سطح بهینه نظارت و جریمه‌های کشور A استفاده کند، قدرت اجباری است نه مشروع. بنابراین اعتماد و درنتیجه تمکین

1. Torgler and Schneider

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

مالیاتی کاهش می‌یابد. به طور کلی می‌توان گفت، از آنجایی که قدرت می‌تواند اعتماد را ایجاد و تخریب کند، تثبیت قدرت مشروع و حداکثرسازی اعتماد در یک کشور یک وظیفه بدیهی و ناچیز نخواهد بود.

۵-۲. رابطه تمکین مالیاتی و فضای مالیاتی

اگرچه هر دو فرم تمکین مالیاتی (اجباری و داوطلبانه)، تضمین‌کننده درآمدهای مالیاتی است، ولی نتایج بسیار متفاوتی دارد. مطالعات تجربی بر روی رفتار مالیاتی نشان می‌دهد که هم اعتماد و هم قدرت پرداخت‌های مالیاتی را افزایش می‌دهند، ولی افزایش اعتماد و کاهش قدرت منجر به تمکین داوطلبانه می‌شود؛ در حالی که افزایش قدرت و کاهش اعتماد منجر به تمکین اجباری می‌شود (واهل و همکاران،[1] ۲۰۱۰). همچنین تنها با مشاهده درآمد اعلام‌شده (y^D) نمی‌توان تمکین داوطلبانه و اجباری را جدا کرد. لذا اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان به فضای مالیاتی حاکم بر جامعه بستگی دارد. در فضای مالیاتی خصمانه،[2] قدرت مسئولین مالیاتی موجب تمکین مالیاتی اجباری می‌شود. در حالی که در فضای همکارانه،[3] اعتماد بر قدرت غلبه دارد و موجب تمکین داوطلبانه می‌شود. درواقع این مدل قادر به تشخیص و تمیز سه فضای مالیاتی مختلف بر جوامع است (شکل ۶):

۱. فضای مالیاتی خصمانه؛ که در آن قدرت اجباری (یعنی قدرتی که باعث سلب اعتماد می‌شود) منجر به تمکین اجباری می‌شود (چون سطح جریمه‌ها و ممیزی‌ها بالا هستند). لذا تمکین مالیاتی کمتر خواهد شد. چون $P > P_{optimal}$ و درنتیجه $T < T_{MAX}$.

۲. فضای مالیاتی همکارانه؛ که در آن قدرت مشروع منجر به حداکثر شدن اعتماد و بنابراین تمکین مالیاتی بیشتری می‌شود. چون $P = P_{optimal}$ و درنتیجه $T = T_{MAX}$.

۳. فضای مالیاتی مشخص‌شده به وسیله قدرت و اعتماد کمتر؛[4] یعنی تمکین مالیاتی کم که هم اجباری و هم داوطلبانه است. زمانی اتفاق می‌افتد که مسئولین مالیاتی بی‌کفایت هستند. چون $P < P_{optimal}$ و درنتیجه $T < T_{MAX}$.

1. Wahl
2. antagonistic tax climate
3. cooperative tax climate
4. tax climate characterized by a low power and trust

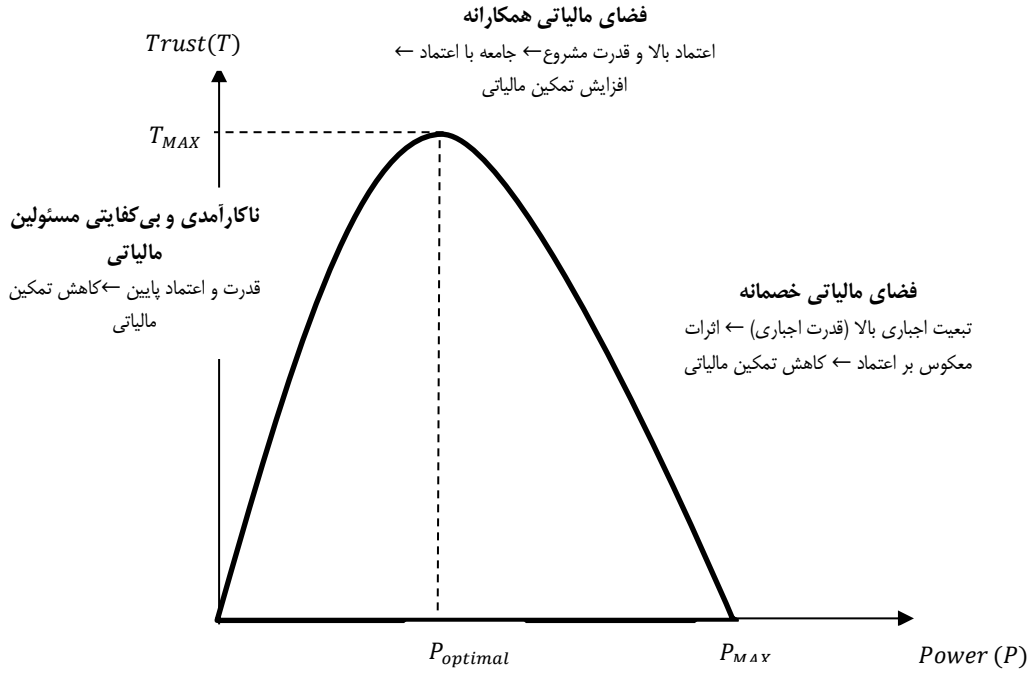
[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

همچنین در چارچوب شیب لغزنده می‌توان مفهوم بنیادی از اعتماد افقی[1] (اعتماد اجتماعی)[2] در کنار اعتماد عمودی (اعتماد به مسئولین مالیاتی) معرفی کرد. یعنی اعتمادی که از سایر مالیات‌دهندگان به واسطه پیروی از قوانین مالیات مشاهده می‌شود و ارتباط نزدیکی با مفهوم سرمایه اجتماعی دارد. اصطلاحی که معمولاً برای شرح سطوح فعالیت‌های شبکه‌ای و تمایلات شهروندان به همکاری با یکدیگر استفاده می‌شود. همچنین مطالعات تجربی بر روی رفتارهای فردی نشان می‌دهد که اعتماد اجتماعی یا افقی منجر به اعتماد عمودی می‌شود. از سوی دیگر می‌توان گفت که افزایش اعتماد عمودی دارای اثرات مثبت بر روی اعتماد افقی است و کاهش در اعتماد عمودی منجر به اثرات منفی کوچک‌تری بر اعتماد افقی می‌شود. این منطق کامل مشهود است؛ زمانی که مردم اعتقاد دارند مسئول مالیاتی که باید الگوی خوبی باشد، ولی بد است (منظور از بد، غیراخلاقی، ناعادلانه است)، لذا اعتماد عمودی کاهش می‌یابد. مردم نیز به همان اندازه بد می‌شوند و درنتیجه اعتماد افقی هم پایین می‌آید. به طور کلی می‌توان گفت که اعتماد افقی در تغییر فضای مالیاتی بی‌کفایت به فضای مالیاتی همکارانه، بالاتر است ولی در تغییر فضای مالیاتی همکارانه به خصمانه، پایین‌تر است. بنابراین اعتماد افقی بالاتر در یک فضای مالیاتی همکارانه منجر به افزایش بیشتر در اعتماد عمودی می‌شود (اک و روستین،[3] ۲۰۰۵).

در یک جامعه بااعتماد، جایی که اعتماد در حداکثر مقدار خود قرار دارد و مسئولین مالیاتی منافعی را از قدرت مشروع به دست می‌آورند (فضای مالیاتی همکارانه)، تعامل سودمند و منصفانه‌ای بین مسئولین مالیاتی و مالیات‌دهندگان به وجود می‌آید و منجر به افزایش تمکین مالیاتی و اعتماد افقی بالاتری می‌شود. ولی در یک جامعه بی‌اعتماد، جایی که قدرت اجباری تولید می‌شود و اثرات نامطلوبی بر رفتار مالیاتی می‌گذارد (فضای مالیاتی خصمانه)، اعتماد از بین رفته و منجر به کاهش تمکین مالیاتی می‌شود.

1. Horizontal trust
2. Social trust
3. Eek and Rothstein

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]



شکل ۶. اثرات قدرت مالیات‌ستان و اعتماد مالیات‌دهنده بر تمکین مالیاتی و فضای مالیاتی

۵-۳. پیامدهای اقتصادی و سیاستی

از منظر اقتصاد کلان، سطح پایین‌تر (بالاتر) تمکین مالیاتی (فرار مالیاتی) بر اقتصاد سایه‌ای بزرگ‌تر دلالت می‌کند. اقتصاد سایه‌ای نیز دارای رابطه معکوس با رشد اقتصادی است (لاپورتا و شلیفر،[1] ۲۰۰۸). درواقع اثر تمکین مالیاتی بر نرخ اشتغال به ارتباط بین محدودیت بازار و درآمد اعلام شده بستگی دارد. از دیدگاه تجربی، در صورتی که سطح واقعی اعتماد از حد آستانه‌اش بالاتر باشد، کاهش در فرار مالیاتی یعنی افزایش در تمکین مالیاتی، موجب افزایش محدودیت بازار و اشتغال می‌شود. به طور کلی می‌توان سه سیاست اقتصادی متفاوت در نظر گرفت:

۱. اقدامات بازدارنده: در آن مسئول مالیاتی متوسل به اجرای شدید قانون از جمله افزایش جریمه‌ها و ممیزی‌های سنگین می‌شود. این سیاست موجب افزایش قدرت مالیات‌ستان و کاهش اعتماد مالیات‌دهنده می‌شود. از این رو، رابطه مثبت محدودیت بازار و تمکین مالیاتی محقق نخواهد شد.

1. La Porta and Shleifer

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۲. اقدامات اعتمادسازی: مقامات مالیاتی می‌توانند حداکثر اعتماد را با قدرت مشروع به دست آورند. با در نظر گرفتن حد آستانه اعتماد در حدود بین حداقل و حداکثر، شرایط رابطه مثبت بین محدودیت بازار و تمکین مالیاتی تحقق می‌یابد. درنتیجه با ترکیبی از سیاست‌های بازدارنده (جریمه و نظارت) که اعتماد را حداکثر می‌کند و منجر به قدرت مشروع می‌شود، می‌توان تمکین مالیاتی، محدودیت بازار و اشتغال را افزایش داد. درواقع در یک جامعه بااعتماد، سطح فرار مالیاتی کمتر است و سیاست‌گذاران می‌توانند سطح مالیات را کاهش داده و انگیزه فرصت‌های شغلی توسط بنگاه‌ها افزایش یابد.

۳. سطح مالیات کم: طبق نظر سیاستمداران و اقتصاددانان، یک رابطه قوی بین مالیات و فرار مالیاتی وجود دارد. اساساً مالیات بالا منجر به فرار مالیاتی می‌شود. ولی می‌توان آن را به کیفیت و کمیت خدمات عمومی هم نسبت داد (یک مثال واضح در این مورد مربوط به کشورهای اسکاندیناوی است که با وجود سطح بالای مالیات‌ستانی، کیفیت و کمیت خدمات عمومی بالایی نیز دارند).

بنابراین در درجه نخست، مسئولین مالیاتی بایستی اعتماد مالیات‌دهندگان را نسبت به عملکردشان افزایش دهند و این مهم از طریق بهبود دانش و اطلاعات مالیات‌دهندگان نسبت به قوانین مالیاتی، ساده‌سازی قوانین، ارائه یک تصویر منفی از فرار مالیاتی، ایجاد یک رفتار محترمانه در برابر مالیات‌دهندگان و بهبود مهارت‌های مالیات‌دهندگان انجام می‌شود. علاوه بر این مسئولین مالیاتی بایستی بین افرادی که مالیات پرداخت می‌کنند و آن‌هایی که تحت هیچ شرایطی زیر بار پرداخت نمی‌روند، تمایز قائل شوند. درنهایت از مالیات‌دهندگان صادق حمایت شود، و در مقابل از فرارکننده‌های مالیاتی به پیروی کامل از قانون مجازات و تحت تعقیب قرار گیرند. این می‌تواند یک استراتژی برنده باشد.

۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

بر اساس نظر آدام اسمیت، یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند و در این میان یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مؤدیان است. از این رو پرداختن به عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، از موضوعات بسیار مهم در هر سازمان مالیاتی است. این مطالعه با هدف رسمی کردن نقش

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان به عنوان عناصر اصلی در تمکین مالیاتی (به اصطلاح فرضیات اولیه چارچوب شیب لغزنده) و تعامل بین اعتماد و قدرت و تأثیر آن بر فضای مالیاتی (چارچوب گسترش‌یافته شیب لغزنده) انجام شده است. همچنین در کنار بررسی عوامل روان‌شناختی حاکم بر رفتارهای مالیاتی، به پیامدهای اقتصادی ناشی از آن پرداخته و تلاش شده است با در نظر گرفتن حد آستانه قدرت و اعتماد، تمکین مالیاتی در جامعه را به شکلی داوطلبانه افزایش داد. یافته‌های اصلی این تحلیل بر اقدامات اعتمادسازی بیشتر از اقدامات بازدارنده در افزایش تمکین مالیاتی تأکید شده است. به طور کلی در یک جامعه با اعتماد، مسئولین مالیاتی از قدرت مشروع نفع برده و تمکین مالیاتی بالایی وجود خواهد داشت. در عین حال فرار مالیاتی کمتر و سطح مالیات هم پایین می‌آید. از همین رو، بنگاه‌ها ظرفیت‌های خالی را پر کرده و نرخ اشتغال افزایش می‌یابد. درنهایت با فرار مالیاتی کمتر، اقتصاد سایه‌ای کوچک‌تر خواهد بود و دستمزدها و رشد اقتصادی افزایش خواهد یافت.

به طور کلی می‌توان گفت، اولین و مهم‌ترین رکن در به دست آوردن این نتایج، به عملکرد مسئولین مالیاتی در افزایش اعتماد مالیات‌دهندگان بستگی دارد تا پرداخت مالیات در کشور بیشتر از آنکه یک وظیفه اجباری تلقی شود، به عنوان یک وظیفه مقبول و داوطلبانه باشد. در راستای تکمیل هدف این مقاله، پیشنهادهایی وجود دارد که باید به عنوان برنامه راهنما، سیاست تدوینی و اجرایی دولت برای افزایش سطح تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان مدنظر قرار گیرد.

- مهم‌ترین ابزارهای مقابله با فرار مالیاتی، برخورداری از ساختار جریمه و پاداش مؤثر در کنار ممیزی یا حسابرسی مطلوب میدانی است. همچنین وجود رژیم حقوقی کارآمد، پیش‌نیاز تأثیرگذاری این دو ابزار اجرایی است.
- اعتماد به مقامات مالیاتی عنصری مهم در افزایش تمکین مالیاتی است. از این رو سازمان امور مالیاتی در راستای افزایش تمکین مالیاتی و تشویق و یا الزام مؤدیان به اجرای تکالیف قانونی خود، باید اقدامات مؤثری در جهت خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات صورت دهد. یکی از اقدامات مؤثر در این جهت این است که سازمان مالیاتی می‌تواند با برنامه‌ریزی دقیق و مدون و مطلع کردن افراد از قوانین، آیین‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها،

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

تصمیمات سازمان امور مالیاتی و ایجاد پایگاه‌های مشاوره و بانک‌های اطلاعاتی مختلف در سراسر کشور در جهت جلب اعتماد مؤدیان گام‌های مؤثری بردارد.

- هنجار شدن پرداخت مالیات در ایران، نیازمند تغییر نگاه و باور منفی مردم نسبت به مالیات است. بر این اساس، در سطح آموزش عمومی، باید بر این نکته تأکید شود که مالیات یک حق مالی است. به طور خاص، نگرش لایه‌های مختلف اجتماعی نسبت به مالیات، اصلاح و زمینه باور عمومی فراهم گردد. طبیعی است در گام دوم و سوم، باید از تشویق و تنبیه نیز استفاده کرد. کسانی که تمکین مالیاتی دارند، بر اساس قانون مورد تشویق قرار گیرند. در مقابل کسانی که تخلف مالیاتی دارند، مورد کیفر و مجازات قرار گیرند تا انگیزه افراد برای پرداخت مالیات افزایش یابد.
- آگاهی مؤدیان از محل مصرف مبالغ مالیاتی در جهت تحقق مقاصد و اهداف ارزشمند در تقویت انگیزه تمکین آنان مؤثر است. پیشنهاد می‌شود موارد مصرف مالیات از طریق برنامه‌های تلویزیونی و یا از طریق سایت سازمان امور مالیاتی، انتشار روزنامه و یا مجله تخصصی در زمینه مالیات، به اطلاع عموم برسد.
- آموزش همگانی و استفاده از تجارب کشورهای توانمند در اجرای سیاست‌های مالیاتی، می‌تواند نقش بسزایی در دستیابی به اهداف مورد نظر در رابطه با تمکین مالیاتی در کشور به همراه داشته باشد.

منابع

- **امیری، هادی** (۱۳۸۷). «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی». *مجموعه مقالات همایش (مبانی فقهی و اقتصادی مالیات‌های اسلامی)*. شماره ۱. صص ۴۷-۲۷.
- **آقانظری، حسن** (۱۳۸۹). «ناهنجاری فرهنگی- اقتصادی درآمد مالیاتی کشور و راه‌حل‌ها با رویکرد آموزه‌های اسلامی». *معرفت اقتصادی*. شماره ۱(۲). صص ۱۰۸-۹۵.
- **حاج‌محمدی، فرشته؛ آقایی، اله‌محمد** (۱۳۸۹). «ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین، رویکرد خدمات مؤدی». *دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی*.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

- **خان‌جان، علیرضا** (۱۳۸۳). «سنجش شکاف مالیاتی بالفعل؛ مطالعه موردی شهرستان مشهد». *پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*. شماره ۱۲(۲). صص ۹۱-۵۵.
- **رضایی، محمدقاسم؛ نعیمی‌حشکوایی، فاطمه** (۱۳۸۶). «بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی». مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی. صص ۴۲۷-۴۴۵.
- **زنگنه، احسان** (۱۳۸۹). «اثر روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی استان اصفهان). دانشکده علوم اداری و اقتصاد. دانشگاه اصفهان
- **سعدی، محمدرضا؛ ثاقب‌فرد، محمد؛ قندهاری، مهدی** (۱۳۸۶). «نقش رایانه‌سازی فرایندها در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی: بررسی موردی مالیات حقوق». دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی. مرکز تهران. مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی. صص ۵۲۷-۵۴۷.
- **صامتی، مجید؛ امیری، هادی؛ حیدری، زهرا** (۱۳۹۴). «تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان». *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*. شماره ۲۳ (۷۵). صص ۲۶۲-۲۳۱.
- **عرب‌مازار، علی‌اکبر؛ گل‌محمدی، مریم؛ باقری، بهروز** (۱۳۹۰). «سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دست‌یابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۲(۶۰). صص ۶۹-۲۷.
- **رامشینی، محمود؛ جمشیدی، ناصر؛ اسدی، غلامحسین** (۱۳۹۵). «نگرش نوین به تمکین مالیاتی؛ ارائه یک چارچوب جدید». *پژوهشنامه مالیات*. شماره ۳۱ (۷۹). صص ۳۰-۱۱.
- **AllinghomT M. G. & Sandmo A** (1972), "Income tax evasion: A theatrical analysis", *Journal of Public Economic*, Vol. 1, PP. 323-338.
- **Alm, J** (1999), *Tax compliance and administration*, In H. W. Bartley, Handbook taxation, New York: Marcel Deker.
- **Becker, G. S** (1968), "Crime and punishment: An econometric approach", *Journal Political Economy*, Vol. 76, PP. 169-27.
- **Chan, C. W.; Troutman, C. S. and D. O'Bryan** (2000), "An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from United States and Hong

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

Kong", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 9(2), PP. 83-103.

- **Chau, G. and Leung, P** (2009), "A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 1(2), PP. 34- 40.
- **Cuccia, A. D** (1994), "The Economic of Tax Compliance: What Do We Know and Where Do We Go?", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 81, PP. 1-90.
- **Devos, K** (2007), "Measuring and Analyzing Deterrence in Taxpayer Compliance Research", *Journal of Australian Taxation*, Vol. 10 (2), PP. 182-219.
- **Eek, Daniel and Rothstein Bo** (2005), "Exploring a causal relationship between vertical And Horizontal trusts", *QOG Working Paper Series*, Vol. 4.
- **Fakile Adeniran, Samuel** (2011), "Analysis of Tax Morale and Tax Compliance in Nigeria", *The School of Postgraduate Studied Audited Covenant University*, Prof. T. O. Asaolu.
- **Gabriele Ruiu; Gaetano Lisi** (2011), "Tax Morale, Slippery-Slope Framework and Tax Compliance: A Cross-section Analysis", *Working Paper*. PP. 1-33.
- **Halla, Martin** (2012), "Tax morale and compliance behavior: first evidence on a causal link", *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*.
- **Hofmann, E.; Hoelzl, E. and E. Kirchler** (2008), "Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate", *Zeitschrift Fur Psychologies*, Vol. 216 (4), PP. 209-217.
- **Jackson, B. R. and Milliron, V. C,** (1986). "Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, PP. 125-165.
- **Jimenez. Peggy and Iyer. Govind S** (2016), "Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 34, PP. 17–26
- **Kirchler, E,** (2007), "the economic psychology of tax behavior", *Cambridge, MA: Cambridge University Press*.
- **Kirchler, Erich, Erik Hoelzl and Ingrid Wahl** (2008a), "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: the 'Slippery-slope' Framework*". Journal of Economic Psychology*, Vol. 29 (2), PP. 210–225.
- **La Porta, Rafael and Andrei Shleifer** (2008), "The unofficial economy and economic development", *Brookings Papers on Economic Activity*, Vol. 39 (2), PP. 275–363.
- **Lisi, Gaetano** (2012a), "Testing the slippery slope framework", *Economics Bulletin*, Vol. 32 (2), PP. 1369–1377.
- **Lisi, Gaetano** (2012b), "Unemployment, tax evasion and the slippery slope framework", *International Review of Economics*, Vol. 59 (3), PP. 297–302.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

- **Muehlbacher, Stephan and Erich Kirchler**, (2010), "Tax compliance by trust and power of authorities", *International Economic Journal*, Vol. 24 (4), PP. 607–610.
- **O. Alabede, J; Zainol Ariffin, Z. Bt. and K. Md. Idris** (2011), "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior? Empirical Evidence from Nigeria", *Economics and Finance Review*, Vol. 1 (8), PP. 18-30.
- OECD Centre for Tax Policy and Administration (2001), Compliance Measurement – Practice Note. Tax guidance series: General Administrative Principles - GAP004 Compliance Measurement.
- **Rothstein, Bo** (2000), "Trust, social dilemmas and collective memories", *Journal of Theoretical Politics*, Vol. 12 (4), PP. 477–501.
- **Sandmo, A** (2004), "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View", Discussion Paper 31/04 published by Norwegian School of Economics and Business Administration.
- **Sandmo, A** (2005), "The theory of tax evasion: A retrospective view", *National Tax Journal*, Vol. 53 (4), PP. 643-648.
- **Snow, A. and Warren Jr, R. S** (2005), "Ambiguity about Audit Probability, Tax Compliance and Taxpayer Welfare", *Economic Inquiry*, Vol. 43 (4), PP. 865-871.
- **Slemrod, Joel** (2007), "Cheating ourselves: the economics of tax evasion", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21 (1), PP. 25–48.
- **Torgler, B** (2002), "Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 16, PP. 657-684.
- **Torgler, Benno and Schneider Friedrich** (2009), "The impact of tax morale and instate-tonal quality on the shadow economy", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 30 (2), PP. 228–245.
- **Torgler, Benno** (2007), "Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis". *Cheltenham UK: Edward Elgar*.
- **Turner, J. C** (2005), "Explaining the nature of power: A three-process theory". *European Journal of Social Psychology*, Vol. 35 (1), PP. 1–22.
- **Wahl, Ingrid, Barbara Kastlunger and Erich Kirchler** (2010), "Trust in authorities and Power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the "Slippery Slope Framework", *Law and Policy*, Vol. 32 (4), PP. 388–406.
- **Wenzel, M** (2004), "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 25, P. 213.

Wenzel, M (2005), "Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 26, PP. 862–883.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]