

فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی  
سال بیست و سوم، شماره ۷۵، پاییز ۱۳۹۴، صفحات ۲۶۲-۲۳۱

## تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان

مجید صامتی

دانشیار اقتصاد، دانشگاه اصفهان  
sameti.majid.ui@gmail.com

هادی امیری

استادیار دانشگاه اصفهان  
Amiri1705@gmail.com

زهره حیدری

کارشناسی ارشد علوم اقتصادی (نویسنده مسئول)  
zahraheidari24@yahoo.com

### چکیده

مطالعه تمکین مالیاتی با رویکردهای جدید، متضمن افزودن پارامترهای غیراقتصادی از قبیل عوامل اجتماعی و ساختارهای نهادی به مدل‌های سنتی است. مقاله حاضر در صدد افزودن «اخلاق مالیاتی» به مدل تمکین مالیاتی است. مؤلفه‌های اخلاق مالیاتی با پرسش‌نامه‌ای که، سؤالات آن برگرفته از نظرسنجی‌های جهانی ارزش‌ها (WVS) بوده، کمی شده است. جامعه آماری شامل کل مودیان مالیاتی شهر اصفهان و نمونه‌گیری به روش تصادفی توسط سازمان امور مالیاتی و دارایی استان اصفهان انجام شده است. حجم نمونه تعیین شده، به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، ۱۰۰ نفر مؤدی مالیاتی است که پس از جمع‌آوری داده‌ها تجزیه و تحلیل با استفاده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی صورت گرفته است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چند متغیره خطی به روش OLS و رگرسیون چند متغیره لجستیک دو جمله‌ای استفاده شد. 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.

طبقه‌بندی JEL: H26, H73, H31

واژه‌های کلیدی: اخلاق مالیاتی، تمکین مالیاتی، اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی

## 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 از مالیات 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 از مالیات را روشی منطقی در افزایش منافع اقتصادی و برخورداری از مواهب اجتماعی بدانند.

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 با عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف از قبیل «اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار»، «اصل عقلانیت فردی» و... 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 ریاضی - وار آنها برآمدند (خان‌جان، ۱۳۸۶). این پژوهش به دلایل روش‌شناختی صرفاً نقش نهاد غیررسمی «اخلاق» مالیاتی (به معنای عام کلمه)، با در نظر گرفتن متغیرهای مؤثر بر آن، متغیرهای جمعیت‌شناختی، نگرش مالیات‌دهندگان نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی، اعتماد مالیات‌دهندگان نسبت به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی نسبت به تمکین مالیاتی را مورد تحلیل و بررسی قرار خواهد داد. در واقع پرسش این است که آیا با توجه به شرایط ساختارهای اجتماعی - سیاسی غالب بر جامعه امروز، غیراخلاقی بودن، نامشروع بودن و ناهنجار بودن فرار مالیاتی در اذهان شهروندان اصفهانی تثبیت شده است و در برابر این رفتار ناخوشایند اجتماعی نقشی «بازدارنده» ایفا می‌کند. در این تحقیق در ابتدا مبانی نظری و تمکین مالیاتی و اخلاق مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن توضیح داده می‌شود، سپس تصریح مدل و نتایج

حاصل از آزمون فرضیه‌ها ارائه می‌شود. در آخر هم پیشنهاداتی برای سیاست‌گذاری و مطالعات آتی ارائه می‌گردد.

## ۲. ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. مبانی نظری تمکین مالیاتی

رایج‌ترین و ابتدایی‌ترین تعریف برای مفهوم تمکین در اصطلاح «شکاف مالیاتی»<sup>۱</sup> بوده است، که تفاوت بین درآمد واقعی جمع‌آوری شده و میزان درآمد موجود در حالت صددرصد تمکین است. با 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، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (رضایی و نعیمی حشکوبی، ۱۳۸۶: ۴۳۰). اصولاً عدم تمکین مالیاتی در دو قالب کلی، «فرار مالیاتی» و «اجتناب از مالیات» می‌گنجد که هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. بدین ترتیب، مؤدی مالیاتی کمتر از میزانی که قانوناً موظف به پرداخت آن است، تأدیه می‌نماید. در تئوری، فرار از پرداخت مالیات در واقع 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، سوء تفاهم، و یا سهل‌انگاری سبب شده باشد. در صورتی که فرار مالیاتی به‌معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی جهت اختفاء یا نادیده‌گرفتن بدهی مالیاتی است (ساندمو، ۲۰۰۴: ۴-۵). اجتناب از مالیات، استفاده از راه‌های قانونی مختلف توسط مؤدی، به‌منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند. از این‌رو، اجتناب از مالیات، رفتاری قانونی است در حالی که فرار مالیاتی، رفتاری غیرقانونی محسوب می‌شود.

دو رویکرد متفاوت برای بحث در خصوص موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آنها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی<sup>۲</sup> است (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲) که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد

---

1. Gap Tax  
2. Public Choice Theory  
3. Allingham & Sandmo

دیگری با عنوان «رویکرد اجتماعی-روان‌شناختی»<sup>۱</sup> نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی تعیین می‌شود (کرچلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی «نظریه بازدارندگی»<sup>۳</sup> بیکر (۱۹۶۸) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود از قمار<sup>۴</sup> به نام عدم تمکین هستند که از مانده منافع به دست آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی، در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرایم مالیاتی، به دست می‌آید (ساندمو، ۲۰۰۵). نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حساسی مالیاتی و مجازات‌ها بستگی دارد. به عبارت دیگر، مؤدیان به دلیل ترس از جرایم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد (ا.آلابده و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). با توجه به آنچه گفته شد، در این مدل عوامل روان‌شناختی و اجتماعی به طور کلی نادیده گرفته می‌شوند و، به همین سبب، مورد انتقاد بسیاری از محققان قرار گرفته است. تجارب تمکین مالیاتی غالباً سطح بالاتری از درآمد اعلام شده را نسبت به پیش‌بینی مدل مطلوبیت انتظاری گزارش می‌کند (برایرستورگلر، ۲۰۰۲ a). به عبارتی، در بسیاری از کشورها سطح بازدارندگی برای توضیح درجه تمکین مالیاتی بیش از حد کم است. در حالی که یافته‌های تجربی و آزمایشی میزان فرار مالیاتی کمتری را نسبت به مدل‌های سنتی نشان می‌دهد (به عنوان مثال گریتر و وایلد، ۱۹۸۵؛ آلم و مک کالند و شولز، ۱۹۹۲؛ فری و فیلد، ۲۰۰۲). بنابراین، شکاف بزرگی بین درجه ریسک‌گریزی گزارش شده و میزان درجه ریسک‌گریزی لازم برای ایجاد چنین تمکینی، وجود دارد. به عنوان مثال، درجه ریسک‌گریزی ایالات متحده بین یک تا دو اعلام شده است، در حالی که با توجه به سطح بالای تمکین مشاهده شده در این کشور درجه ریسک‌گریزی باید ۳۰ باشد. همچنین، در سوئیس نسبت ریسک‌گریزی بین یک و دو متغیر است، اما با توجه به سطح تمکین مشاهده شده ۷۶٫۵۲ درصدی در سوئیس، نسبت ریسک‌گریزی باید ارزشی معادل ۳۰٫۷۵ داشته باشد (فری و فیلد، ۲۰۰۲). از این‌رو، برای حل پازل تمکین مالیاتی، بسیاری از محققان استدلال کردند که اخلاق مالیاتی می‌تواند به توضیح درجه بالای تمکین مالیاتی کمک کند. ایرارد و فاینستاین (۱۹۹۴) در مقاله نظری خود بر ارتباط یکپارچه‌سازی احساسات اخلاقی به این مدل‌ها برای ارائه یک توضیح منطقی از رفتار تمکین مالیاتی تأکید می‌کردند. علاوه بر این، آندرونی و

- 
1. Social-Psychology Approach
  2. Kirchler
  3. Becker
  4. Gamble
  5. O. Alabede et al.

ایرارد و فاینستاین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸: ۸۵۲) اشاره می‌کنند که در بررسی تمکین مالیاتی اضافه کردن پویایی‌های اخلاقی و اجتماعی به مدل تمکین مالیاتی هنوز نواحی توسعه‌نیافته پژوهشی زیادی دارد. بسیاری از محققان تأکید می‌کنند که بخش شایان توجهی از مالیات‌دهندگان صادق و درستکارند. بعضی از مالیات‌دهندگان «حقیقتاً مستعد برای فرار نیستند» (لانگ و سوینگر<sup>۲</sup>، ۱۳۰: ۱۹۹۱) و، بنابراین، حتی راه‌های تقلب در پرداخت مالیات را جستجو نمی‌کنند.

به طور کلی نتایج پژوهش‌های میدانی متعددی که در زمینه‌های روانشناختی - اجتماعی رفتار تمکین در کشورهای مختلف انجام شده‌است نشان می‌دهد که:

۱. در بسیاری از کشورها میزان تمکین به شدت متأثر از هنجارهای اجتماعی تمکین است.
۲. کاهش منزلت اجتماعی فراریان مالیاتی عاملی بازدارنده در برابر فرار از مالیات است.
۳. فراریان مالیاتی بر رفتار تمکین اطرافیان خود تأثیر منفی دارند.
۴. جوامعی که انسجام اجتماعی بیشتری دارند به سطح تمکین بالاتری می‌رسند.
۵. تلقی عامه مردم از اخلاقی نبودن فرار مالیاتی موجب ارتقای سطح تمکین است.
۶. مخالفت شهروندان در چگونگی مصرف درآمدهای مالیاتی توسط دولت موجب کاهش تمکین می‌شود.

۷. حضور نداشتن مردم در فرآیند تصمیم‌گیری، موجب انگیزش منفی آنها نسبت به تمکین مالیاتی می‌شود (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۳۷).

در پژوهش‌های انجام شده، دو نظریه ما را قادر می‌سازد که از محدودیت‌های اخلاقی در یک مدل برای مالیات‌دهندگان منطقی استفاده کنیم. نظریه اول رویکرد نوع دوستانه است (چانگ<sup>۳</sup>، ۱۹۷۶) که با توجه به آن مالیات‌دهندگان نه تنها به رفاه خود علاقه‌مند هستند بلکه در مورد رفاه عمومی نیز نگرانند. تصمیم به فرار با آگاهی به آنکه باعث کاهش میزان منابع موجود برای رفاه اجتماعی می‌شود، محدود می‌شود. دوم، رویکرد اخلاق کانت است (سوگدن<sup>۴</sup>، ۱۹۸۴). این رویکرد به طور گسترده بر تعریف کانت از اخلاق، مبتنی بر فرضیه مالیات عادلانه استوار است. در صورتی که سهم مالیاتی مالیات‌دهنده در صورتی که عادلانه تعیین شده باشد ولی از پرداخت مالیات فرار کند، موجب ایجاد تشویش، احساس گناه یا شرم در فرد می‌شود. در واقع تنها در این صورت است که مالیات‌دهنده این هزینه‌ها را

---

1. Andreon & Erard & Feinstein  
2. Long & Swinger  
3. Chung  
4. Sugden

احساس می‌کند اما اگر میزان مالیات پرداختی فرد بیشتر باشد، فرار را به عنوان نوعی دفاع از خود تلقی خواهد کرد. به گفته لوئیس<sup>۱</sup> (۱۹۷۱)، احساس گناه زمانی ایجاد می‌شود که افراد درک کنند که آنها به طور غیرمسئولانه در رابطه با یک قاعده یا هنجار اجتماعی مرسوم عمل کرده‌اند. از آنجایی که تعهد به پرداخت مالیات به دولت به عنوان هنجار اجتماعی پذیرفته شده است، ممکن است افرادی که مالیات خود را پرداخت نمی‌کنند احساس گناه بکنند. ایتکن و بنیولین<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) دریافتند که در نظرسنجی مالیات‌دهندگان بیش از ۵۰٪ از پاسخ‌دهندگان ادعا کرده‌اند که وجدانشان بعد از درگیر شدن در فعالیت‌های زیر «بسیار زیاد» پریشان می‌شود:

۱. مخفی کردن فعالیت‌های کسب و کار،

۲. بیان زیاد هزینه‌های پزشکی،

۳. فهمیدن درآمد،

۴. عدم ثبت بازده یا

۵. اظهار وابستگی اضافی.

ایرارد و فاینستاین (۱۹۹۴) شرم و گناه را به طور مستقیم در مطلوبیت مالیات‌دهنده وارد ساختند. آنها فرض کردند که مالیات‌دهنده وقتی که درآمدش را کمتر گزارش و از بازرسی فرار می‌کند، احساس گناه به او دست می‌دهد. او، همچنین، احساس شرم می‌کند از اینکه درآمدش را کمتر گزارش می‌کند و گرفتار می‌شود. مشکل رویکرد ایرارد و فاینستاین این است که مالیات‌دهنده تحدید خجالت کشیدن را تجربه نمی‌کند اگر افراد نظر او را که بسیار با ارزش است در مورد جرمش کشف نکنند. بنابراین لازم است که چگونگی احتمال درک شده از تشخیص قابل توجه دیگران که می‌تواند به عنوان عامل بازدارنده خوبی عمل کند، تلفیق داده شود.

## ۲-۲. اخلاق مالیاتی

تحقیق‌های اولیه در مورد اخلاق مالیاتی در طول دهه ۱۹۶۰ در «مدرسه روانشناسی کالن»<sup>۳</sup> انجام یافته است (اسچمولدرس<sup>۴</sup>، ۱۹۶۰؛ استرومیل<sup>۵</sup>، ۱۹۶۹). در این تحقیقات رابطه تنگاتنگی بین اقتصاد و روانشناسی اجتماعی با تأکید بر جنبه اقتصادی ایجاد شده بود. نتایج تحقیقات مربوطه نشان داد، اخلاق

---

1. Lewis  
 2. Aitken & Bonneville  
 3. Cologne School of Psychology  
 4. Schmolders  
 5. Strumpel

مالیاتی نگرشی مهم و کامل در مقوله تمکین مالیاتی است. به رغم تعریف‌های متعدد از اخلاق مالیاتی این اتفاق نظر در همه آنها وجود دارد که انگیزه درونی برای پرداخت مالیات تعریف می‌شود (تورگلر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵: ۱۳۶). بنابراین، اخلاق مالیاتی در نظر می‌گیرد که در نظر یک شخص فرار مالیاتی تا چه حد بد تلقی می‌شود. این بدین معناست که هرچه شخص اخلاق مالیاتی بالاتری داشته باشد، احساس تمایل بیشتری برای پرداخت مالیات خواهد داشت. با این حال، در مطالعات انجام یافته اخلاق مالیاتی به عنوان جعبه سیاهی، بدون بحث در مورد اینکه چگونه ایجاد و یا چگونه حفظ می‌شود، در نظر گرفته شده است و معمولاً بخشی از ترجیحات مالیات‌دهندگان را شامل و به عنوان جزء اخلاقی در تجزیه تحلیل-های اثرات ناشناخته بر فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است (فیلد و فری<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲: ۸۹-۸۸).

بسیاری از محققان همچون فری (۲۰۰۳) و تورگلر (۲۰۰۲) بر تأثیر اخلاق مالیاتی برای درک سطح بالای مشاهده شده از تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند. سه عامل اساسی که برای درک اخلاق مالیاتی مهم هستند: قوانین اخلاقی و احساسات، انصاف و ارتباط بین مؤدیان مالیاتی و دولت است. این سه کلید اساسی قسمت تجربی پژوهش محسوب می‌شوند. قوانین اخلاقی و احساسات بر هنجارهای اجتماعی و چهار حس یعنی جرم، شرم، وظیفه و انصاف دلالت می‌کند که موجب تشویش، احساس گناه، یا گرفتار شرم و موجب قضاوت و پیش‌داوری مالیات‌دهنده در مورد خودش می‌شود. اخلاق مالیاتی اغلب به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده تمکین مالیاتی معرفی می‌شود.

بر طبق نظر ایلفرس<sup>۳</sup> (۲۰۰۰)، برای فرار مالیات‌دهنده از پرداخت مالیات، وجود زمینه‌های متعددی (گام) ضروری است: اولین آن است که مالیات‌دهنده تمایل به تمکین نداشته باشد. اشنایدر<sup>۴</sup> و تورگلر (۲۰۰۴) این گام را (گام تمایل) نام نهاده‌اند. در طول این گام مؤدیان به سادگی مستعد برای فرار نیستند (لانگ و اسوینگر، ۱۹۹۱: ۱۳۰). در طول گام دوم مالیات‌دهنده مجبور به داشتن فرصت و دانش برای فرار است. در سومین و آخرین گام او واقعاً تصمیم می‌گیرد که فرصتی برای فرار به دست بیاورد. گام اول مهم‌ترین مرحله برای تحقیق در مورد اخلاق مالیاتی است. بدین دلیل که در طول این گام، به عنوان مثال، نگرش نسبت به فرار مالیاتی در اخلاق مالیاتی، نقش مهمی را بازی می‌کند (اشنایدر و تورگلر، ۲۰۰۴).

یک سیستم مالیاتی ناعادلانه می‌تواند انگیزه‌ها را به صورت توجیه‌پذیری برای فریب در پرداخت مالیات افزایش دهد. براساس نظریه برابری می‌توان استدلال کرد که مالیات‌دهندگان درک می‌کنند که

1. Torgler
2. Feld & Frey
3. Elffers
4. Schneider

رابطه‌شان با دولت نه تنها یک رابطه اجباری و تهدیدآمیز نیست، بلکه به عنوان مناسباتی تبادل‌ی است. در واقع، اگر مالیات‌دهندگان مشاهده کنند که دولت با مالیات پرداختی آنها به ایجاد امکانات اجتماعی در جهت افزایش برابری قدم بر می‌دارد، موجب می‌شود که انگیزه آنها برای پرداخت مالیات بیشتر شود. به عبارت دیگر، اگر مالیات‌دهنده احساس کند یا معتقد باشد که سیستم مالیاتی ناعادلانه است و بار مالیاتی زیادی دارد، هزینه‌های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش، و فرار مالیاتی به عنوان نوعی مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پیدا می‌کند (آلم، مک کالند و شولز<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). از این رو، تعامل بین مالیات‌دهندگان و دولت عامل تعیین‌کننده است، زیرا اقدامات مثبتی که دولت برای افزایش نگرش مثبت مالیات‌دهندگان لحاظ می‌کند، فقط تعهدی به سیستم مالیاتی نیست، بلکه موجب پرداخت مالیات و، بنابراین، افزایش تمکین مالیاتی می‌شود.

## ۲-۳. چارچوب نظری اخلاق مالیاتی

### ۲-۳-۱. تئوری انگیزش درونی

علوم دیگر مانند جامعه‌شناسی و روانشناسی براهمیت رفتار مثبتی بر ملاحظات اخلاقی و معنوی تأکید می‌کنند. در تجزیه و تحلیل اقتصادی، ارزش‌های درونی به عنوان متغیرهای برون‌زا، که تحت تأثیر قیمت یا قوانین نیستند، در نظر گرفته می‌شوند (بیکر، ۱۹۷۶ و هیرشلایفر<sup>۲</sup>، ۱۹۸۵). با این حال، دیدگاه اقتصاددانان همچون هیرشمن<sup>۳</sup> (۱۹۶۵) و سن<sup>۴</sup> (۱۹۷۷) رابطه بین انگیزش درونی و بیرونی را در محاسبات در نظر گرفت. فری (۱۹۹۷) اثبات کرد که انگیزش درونی در مقابل انگیزش بیرونی رابطه‌ای برای توضیح رفتار تمکین مالیاتی است. او اخلاق مالیاتی را به عنوان نوع خاصی از انگیزش درونی در نظر می‌گیرد. انگیزه درونی یک تأثیر روانی بر اقتصاد است بدون آنکه چارچوب انتخاب عقلانی در نظر گرفته شود. روش او شامل اثر تراکمی انگیزش درونی در تحلیل‌های تمکین مالیاتی است.

با افزایش نظارت و جریمه برای عدم تمکین، متوجه خواهید شد که انگیزش بیرونی افراد افزایش یافته است و، از سوی دیگر، به ایجاد انگیزه‌ای درونی برای پرداخت مالیات منجر می‌شود. بنابراین، اثر خالص یک سیاست مالیاتی به شدت نامشخص است. اگر انگیزه درونی به رسمیت شناخته نشود، مالیات‌دهندگان احساس می‌کنند که آنها به خوبی می‌توانند فرصت‌طلب باشند. این امر، ارتباط بین سیاست‌های ابزاری در حفظ یا زیان انگیزش درونی را به حساب می‌آورد. انگیزش درونی بستگی به

---

1. Alm & McClelland & Schulze  
2. Hirschleifer  
3. Hirschman  
4. Sen



کاربرد سیاست‌های ابزاری دارد. فری (۱۹۹۷) ادعا می‌کند که اگر مالیات‌دهندگان صادق بفهمند که سیاست سخت‌گیرانه برای هدایت شدن مالیات‌دهندگان متقلب وضع شده است، انتظار نمی‌رود که اخلاق مالیاتی ایجاد شود. مقرراتی که مانع عمل غیراخلاقی و ایجاد عدالت و برابری می‌شود به حفظ اخلاق مالیاتی کمک می‌کند.

### ۲-۳-۲. نظریه ایپستيو<sup>۱</sup>

در وضعیت خاصی که می‌توان اعمال انسان را با مجموعه‌ای از احتمالات، که فقط مربوط به خودش است، محدود نمود و گزینه‌های دیگر نادیده گرفته می‌شوند (فری و فوپا<sup>۲</sup>، ۱۹۸۶). فری (۱۹۹۷: ۱۹۶) «مجموعه امکانات ایپستيو<sup>۳</sup>» مطرح می‌شود. این نظریه به شدت بر شواهد روانشناختی تأکید می‌کند و می‌تواند به عنوان تلاشی در نظر گرفته شود که عیوب انسانی را وارد مدل کرده است. مجموعه امکانات ایپستيو توسط فری (۱۹۹۷) توصیف شده است و موارد آن عبارتند از:

۱. غیر حاشیه‌ایی<sup>۴</sup> (گزینه‌ها به صورت کاملاً و یا نه در همه، در نظر گرفته می‌شوند).

۲. نامتقارن<sup>۵</sup> (گزینه‌ها در خارج از مجموعه مورد نظر هستند).

۳. شخصی<sup>۶</sup> (مربوط به شخص خاص).

فری ادعا می‌کند که «مجموعه ایپستيو تعمیم‌یافته» پدیده‌ای شایع در میان بازیگران عقلایی است. طبق این نظریه اخلاق مالیاتی می‌تواند به عنوان مسئله‌ای که به حاشیه گشوده نشده است و یا به عنوان یک ارزیابی مطلق دیده می‌شود، در واقع مالیات‌دهندگان وجود دارند که حتی روش‌های فریب در مالیات را جستجو نمی‌کنند در حالی که تعدادی دیگر در جهت مخالف عمل می‌کنند. تغییرات نسبی قیمت، به دلیل مجازات بالاتر است که فقط توسط مالیات‌دهندگان با اخلاق کم که تقلب می‌کنند در نظر گرفته شده است. فری حتی از یک اثر انحرافی ناشی شده از افزایش مجازات شهروند با اخلاق مالیاتی بالاتر توسط دولت نیز صحبت می‌کند، که شهروندان این را به عنوان نشانه‌ای که دولت با احترامی سازگار رفتار نمی‌کند و نسبت به آنها بی‌اعتماد است تلقی می‌کنند. در نتیجه این رفتار اخلاق مالیاتی تضعیف می‌شود.

- 
1. Ipsative Theory
  2. Foppa
  3. Ipsative Possibility Set
  4. Non-Marginal
  5. Asymmetric
  6. Personal

## ۲-۳-۳. نظریه جرم

دکترین بازدارندگی را می‌توان در آثار کلاسیک جرمی بنتام و چزاره (مورفی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸) دنبال کرد. نظریه مطلوبیت کلاسیک از جرم و جنایت آنها این است که مردم بازیگران منطقی‌ایی هستند که به شیوه‌ای رفتار می‌کنند که مطلوبیت مورد انتظار خود را به حداکثر برسانند. بیکر (۱۹۶۸) استدلال کرد که مقامات به طور مناسب به کشف تعادلی بین عدم تمکین کردن و نقطه‌ای معین که عدم تمکین مالیاتی غیر منطقی می‌شود، احتیاج دارند.

در اوایل دهه ۱۹۷۰، آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) تحقیق بکری را بر روی اقتصاد جرم در زمینه مالیات ارائه کردند. آنها بررسی کردند که مالیات‌دهندگان برای تصمیم فرار از پرداخت مالیات، موقعی که اظهارنامه مالیاتی خود را پر می‌کنند ارتباط بین نرخ جریمه برای فرار مالیاتی، احتمال تشخیص، و درجه درگیر شدن در فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهند. در واقع آنها درمی‌یابند که ارتباطی بین این متغیرها وجود دارد؛ با نرخ جریمه بالاتر و ترساندن افراد از احتمال تشخیص فرار از پرداخت مالیات، می‌توان میزان فرار مالیاتی آنها را کاهش داد. از این‌رو، در دهه ۱۹۸۰ بسیاری از محققان بحث ارزش بازدارندگی در تنظیم رفتار را مطرح کردند. آنها نظرات خود را بر روی تحقیق تمکین مالیاتی بیشتر از بازدارندگی و فهمیدن اهمیت تشویق و همکاری به عنوان یک ابزار تنظیمی برای حاصل شدن تمکین مالیاتی متمرکز نمودند. در واقع، تحقیقات نشان داده است که استفاده از تهدید و اجبار قانونی، به ویژه وقتی که به نامشروع قلمداد شود، می‌تواند رفتاری منفی ایجاد کند؛ این اقدامات به احتمال زیاد منجر به عدم تمکین بیشتر (مورفی و هریس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷)، تمکین خلاق (مک بارنت<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳)، رفتار مجرمانه یا مخالفت (فیهر و روکینبج<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳) بیشتر می‌شود.

## ۲-۴. عوامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی

## ۲-۴-۱. متغیرهای جمعیت‌شناختی

## ۲-۴-۱-۱. جنسیت

بسیاری از دانشمندان علوم اجتماعی در تحقیقات خود سعی کردند تا دریابند، که مردان و زنان چه نظری در مورد اخلاق فرار از مالیات دارند. نظرسنجی‌های جهانی ارزش‌ها (WVS) شامل صدها سؤال پرسیده شده از حدوداً ۲۰۰۰۰۰ نفر در ۸۰ کشور جهان است که در این میان برخی از نتایج حاکی از

- 
1. Murphy
  2. Harris
  3. McBarnet
  4. Fehr, E. & Rockenbach

آن است که زنان اخلاقی‌تر از مردانند. برخی دیگر نشان داده است که هیچ تفاوت معناداری بین دیدگاه زنان و مردان وجود ندارد و گروه سومی از مطالعات نشان داده است که مردان اخلاقی‌تر از زنانند. در بعضی از مواقع این نتایج به مسئله اخلاقی مورد بررسی بستگی دارد یا ممکن است بستگی به این داشته باشد که اخلاق چگونه تعریف، و یا چگونه این سؤالات از شرکت کنندگان پرسیده شده است.

#### ۲-۴-۱-۲. سن

بعضی از مطالعات دریافته‌اند که مردم با مسن‌تر شدن مودب‌تر می‌شوند و بیشتر از قانون پیروی می‌کنند. مطالعات دیگری یافته‌های متفاوتی داشتند. طبق یافته‌های نظرسنجی ارزش‌های جهانی برای سه گروه سنی ۱۵ تا ۲۹ سال، ۳۰ تا ۴۹ سال و بالاتر از ۵۰ سال، مسن‌ترین گروه در ۷۲ کشور مخالف‌ترین نسبت به فرار مالیاتی بودند و جوان‌ترین گروه (۱۵ تا ۲۹) کمتر مخالف فرار مالیاتی بودند. گروه سنی متوسط (۳۰ تا ۴۹) در ۸ کشور (الجزایر، ارمنستان، بنگلادش، مولداوی، فیلیپین، اوگاندا، ونزوئلا و ویتنام) مخالف‌ترین نسبت به فرار مالیاتی بودند و در دو کشور هند و ویتنام جوان‌ترین گروه مخالف‌ترین گروه نسبت به فرار مالیاتی بودند. میانگین نمرات برای دو گروه سنی ۴۹-۳۰ و ۵۰+ برای کشور ویتنام یکسان بود.

#### ۲-۴-۱-۳. دین

دین متغیر دیگری است که بر عقاید اخلاقی و نگرش نسبت به فرار از پرداخت مالیات مؤثر است. تور گلر (۲۰۰۶) بر نقش دین به عنوان عاملی مؤثر بر اخلاق مالیاتی تمرکز می‌کند. وی در مطالعه‌اش از چند شاخص برای اندازه‌گیری درجه دینداری هر شخص مانند حضور در کلیسا استفاده کرده است و سرانجام دریافته که تفاوت معناداری بین ادیان وجود دارد. همچنین، در مطالعه دیگری نیز بر این امر صحنه می‌گذارد که افراد مذهبی اخلاق مالیاتی بالاتری دارند.

#### ۲-۴-۱-۴. تحصیلات

برخی از مطالعات نشان داده است که با افزایش تحصیلات، شخص بیشتر مخالف فرار از پرداخت مالیات می‌شود. اما مطالعات دیگر نتایج متفاوتی داشته است. یک دلیل برای این نتیجه‌گیری متفاوت این است که عوامل رفتاری متعددی در کار فرد وجود دارد که باعث بروز نظرات مخالف و متضاد می‌شود. مالیات-دهندگان ثروتمند بیشتر از دیگر مردم عادی تمایل دارند که تحصیل کرده باشند و آنها ممکن است تمایل بیشتری برای پیروی از قانون داشته باشند. از سوی دیگر افراد ثروتمند مشمول پرداخت مالیات بیشتری

نسبت به فقرا هستند و، در نتیجه، ممکن است که برای آنها فرار از پرداخت مالیات مطلوب‌تر باشد. طبق یافته‌های نظرسنجی ارزش‌های جهانی برای سه گروه از تحصیلات، نشان داده شد که، به طور کلی، گروهی که پایین‌ترین سطح تحصیلات را داشتند. مخالف‌ترین گروه نسبت به فرار از پرداخت مالیات بوده‌اند و افراد با تحصیلات متوسط کمترین مخالفت را نسبت به فرار مالیاتی داشته‌اند. به طور کلی، میانگین نمره برای گروه با بیشترین سطح تحصیلات از بین دو گروه دیگر کمترین نمره را داشته‌است. بنابراین، به نظر می‌رسد که این رابطه به صورت خمیده و منحنی است نه به صورت خطی.

#### ۲-۴-۱-۵. وضعیت تأهل

طبق داده‌های جمع‌آوری شده از نظرسنجی ارزش‌های جهانی، تصور می‌شد که وضعیت تأهل ممکن است که بر نگرش افراد نسبت به فرار مالیاتی مؤثر باشد اما اثر آن نامشخص است. از یک طرف ممکن است که فرض شود که افراد متأهل نسبت به افراد مجرد مسئولیت‌پذیرتر باشند بنابراین بیشتر نسبت به فرار مالیاتی مخالفت دارند. از سوی دیگر، این افراد ممکن است مخارج بیشتری نسبت به افراد مجرد داشته و در نهایت توانایی کمتری برای پرداخت مالیات داشته باشند و این اثر متضادی بر عقایدشان نسبت به فرار مالیاتی خواهد داشت. بنابراین لازم است که این فرضیه‌ها را مورد آزمون قرار دهیم.

#### ۲-۴-۱-۶. طبقه درآمدی

متغیر دیگری که در نظرسنجی‌های جهانی ارزش‌ها مورد بررسی قرار گرفته است، سطح درآمد است. در ابتدا ممکن است تصور شود که کسانی که سطح درآمد بیشتری دارند، بیزاری کمتری برای فرار مالیاتی دارند به دلیل اینکه احساس می‌کنند افراد غنی مالیات نسبتاً سنگین‌تری را متحمل می‌شوند. از سوی دیگر، کسانی که در گروه‌های درآمدی فقیرتر هستند به دلیل عدم توانایی پرداخت مالیات، بیزاری کمتری نسبت به فرار مالیاتی داشته باشند. در مورد وضعیت اقتصادی، موقعیت نسبی فرد در جامعه مهم‌تر از درآمد مطلق اوست. بنابراین، نیاز به انجام آزمون برای سنجش ارتباط بین سطح درآمد و نگرش نسبت به فرار مالیاتی همچنان پابرجاست.

#### ۲-۴-۲. نگرش نسبت به فرار مالیاتی

فیشبین و آجزن<sup>۱</sup> (۱۹۷۵) نگرش‌ها را به عنوان حالت افراد برای نشان دادن تمایل یا عدم تمایل به یک مورد، شخص، نهاد یا واقعه یا هر جنبه از جهان شخص تعریف می‌کنند. نگرش‌ها ارزیابی‌های مثبت و منفی‌ایی را که یک شخص از اشیا دارد، نشان می‌دهد. فرض می‌شود که نگرش‌ها اشخاص را به فعالیت

بر طبق آنها ترغیب می‌کنند. بنابراین، انتظار می‌رود که یک مؤدی با نگرش‌های مثبت به فرار مالیاتی کمتر از یک مؤدی با نگرش‌های منفی تمکین کند. نگرش‌ها نسبت به فرار مالیاتی اغلب نگرش‌های مثبتی هستند (کرچلر و دیگران، ۲۰۰۷).

نگرشی که مالیات‌دهندگان نسبت به فرار مالیاتی دارند عامل مؤثر بر اخلاق مالیاتی آنهاست. به عبارتی، هر چه فرار مالیاتی در نظر مالیات‌دهندگان عمل زشت و ناپسند تلقی شود، باعث می‌شود که اخلاق مالیاتی آنها بالاتر و به تبع فرار مالیاتیشان کمتر شود. در مطالعه‌ای وینتروب<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) به چهار جنبه بسیار مهم در توضیح فرار مالیاتی اشاره دارد:

۱. تا زمانی که افراد/ بنگاه‌ها باور نداشته باشند که دولت پاسخگوی خواسته‌های آنهاست، حتی اگر دولت صادق باشد، تلاش خواهند کرد که از مالیات‌هایشان فرار کنند.
۲. تا زمانی که افراد/ بنگاه‌ها به دولت اعتماد نداشته باشند، مایل به پرداخت مالیات‌هایشان نخواهند بود.
۳. تا زمانی که افراد/ بنگاه‌ها باور کنند که مالیات پرداختی آنها منصفانه بوده و به صورت عادلانه به کار می‌رود، تمایل بیشتری به پرداخت مالیات‌های خود خواهند داشت.
۴. تا زمانی که افراد/ بنگاه‌ها تصور کنند که افراد/ بنگاه‌های دیگر سعی در فرار مالیاتی دارند، آنها هم در فرار از پرداخت مالیاتشان تلاش خواهند کرد.

وینتروب پیشنهاد می‌کند که دولت به اطلاعات بیشتری در مورد ترجیحات افراد نیاز دارد؛ اقدامات بیشتری که باید منجر به افزایش اعتماد به دولت شود یعنی بر درآمد کسب شده از هر منبع باید با یک روش کاملاً یکسان مالیات وضع شود؛ دولت باید انگیزه‌ها برای اجابت مالیاتی در بین فرارکنندگان کوچک مالیاتی را به‌جای تعقیب فراریان بزرگ افزایش دهد. نهایتاً، او تأکید می‌کند که یک روش مهم برای حل مشکل فرار مالیاتی، توسعه منطق دموکراسی است. «باید بر این موضوع تأکید شود که الزاماً حاکمیت قانون باید اجرا شود و این در برگیرنده جریمه‌های مناسب برای فرار مالیاتی نیز هست، اما در قالب پارامترهای حاکمیت قانون و در یک دموکراسی که در آن شهروند باید احساس کند رابطه‌اش با دولت به صورت یک مبادله است نه یک اجبار» (وینتروب، ۲۰۰۱).

فیلد و فری (۲۰۰۰)، با تمرکز بر رفتار مأموران مالیاتی نسبت به مؤدیان مالیاتی در سوئیس، دریافتند که تفاوت‌های قانونی بین مناطق سوئیس، میزان اخلاق مالیاتی افراد را به طور معناداری تحت تأثیر قرار داده است. به بیان دیگر، هر چقدر نهادهای مرتبط با مشارکت مستقیم شهروندان (یعنی رفراندوم) توسعه یافته‌تر باشد، اهمیت رابطه بین مأموران مالیاتی و پرداخت‌کنندگان مالیات (یعنی سطح بالاتر اعتماد) بیشتر

بوده و به عنوان پیامد وجود اخلاق مالیاتی بالاتر محسوب می‌شود. این یک نتیجه مهم است، زیرا آنها استدلال می‌کنند که فرار مالیاتی فقط به امکانات برای فرار از مالیات و مکانیزم‌های اجرایی مأموران مالیاتی وابسته نیست. چیزی که نباید مورد غفلت قرار گیرد اهمیت اخلاق مالیاتی پرداخت‌کنندگان مالیات است. به عبارتی، اخلاق مالیاتی، نتیجه تربیت کسی نیست. بلکه به واکنش متقابل پرداخت‌کنندگان مالیات با مأموران مالیاتی در چارچوب و محیط قانونی بستگی دارد (فیلد و فری، ۲۰۰۰).

#### ۲-۳. اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی

رویکرد دیگر برای تأثیر اخلاقی و اجتماعی درجه رضایتی است که مالیات‌دهندگان نسبت به دولت دارند. اقدامات مثبت دولت برای افزایش نگرش مثبت مالیات‌دهندگان و تعهد به نظام مالیاتی و پرداخت مالیات و، در نتیجه، تمکین مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند. یکی از مهم‌ترین دلایل روانی اجتماعی انتظار همکاری متقابل است. روابط متقابل مثبت انگیزه برای هم‌نوع شدن با کسانی است که برای ما هم‌نوع شده‌اند. رفتار مثبت از دولت نسبت به مالیات‌دهندگان احتمال تمکین مالیاتی را افزایش خواهد داد.

در صورتی که مبادله مالیات پرداختی و دریافت خدمات دولتی عادلانه باشد، مالیات‌دهندگان تمایل بیشتری نسبت به پیروی از قوانین مالیاتی خواهند داشت. بر طبق نظر فری و هالر<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، افزایش در بازدارندگی، تعادل مبتنی بر روابط متقابل مالیات‌دهندگان صادق را مختل می‌کند، به عنوان مثال، وقتی که مالیات‌دهندگان دریابند که با وجود پرداخت بدهی منصفانه، حسابرسی و جریمه شده‌اند، ولی مالیات‌دهندگانی ناقض قوانین مالیاتی، مجازات نشده‌اند، این احساس در آنها قوی‌تر خواهد شد. همچنین، اقدامات مقامات برای ارزیابی و تمایل به همکاری بر افراد تأثیر می‌گذارد.

تیلر<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) استدلال می‌کند که درک نیاز مردم در یک رویکرد قانونی، به توضیح ناراضایتی عمومی از قانون و هدایت به سوی اصول ایجاد حمایت عمومی برای قانون در آینده کمک می‌کند. بنابراین، مالیات‌دهندگان، زمانی که رفتار منصفانه و با احترامی از طرف مقامات مالیاتی می‌بینند تمایلشان برای همکاری بهتر خواهد شد.

با در نظر گرفتن کمک‌های داوطلبانه، در آراء آلم، جکسون و مک‌کی<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) چنین استنباط می‌شود که وقتی افراد خدمات سودمندی از کالاهای عمومی دریافت می‌کنند، تمایل آنها به پرداخت مالیات بیشتر می‌شود. در حالی که هر دو مطالعه نتیجه‌گیری می‌کنند که افراد چون سودشان از

1. Hollar  
2. Tyler  
3. Alm, Jackson & McKee

همکاری کردن افزایش می‌یابد مالیات بیشتری پرداخت خواهند کرد. هرچند ماهیت پاسخ‌های فردی تا حدودی مبهم و محل بحث است.

فری (۱۹۹۲) استدلال می‌کند که انگیزه مالیات‌دهندگان برای پرداخت مالیات بستگی به عوامل برونی و درونی دارد. نظارت بیشتر و مجازات بالاتر نشان‌دهنده این است که مقامات به مالیات‌دهندگان اعتماد ندارند و، بنابراین، اثر منفی بر روی اخلاق مالیاتی مالیات‌دهندگان دارد. بنابراین، انگیزه مثبت دادن باید برای تشویق به تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد.

در مطالعه دیگری نقش دادگاه حسابرسی و حقوق دموکراتیک در کشور سوئیس مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از این است که افراد اگر نفوذ بیشتری در تصمیم‌گیری‌های سیاسی و مالی و مخارج دولتی داشته باشند، تمایل بیشتری به پرداخت مالیات خواهند داشت. در کشور سوئیس هر دو صلاحیت دادگاه حسابرسی و درجه حقوق دموکراتیک برای هر بخش متفاوت بود. تورگلر (۲۰۰۵a) بیان می‌کند که اخلاق مالیاتی در هر بخشی که دادگاه صلاحیت حسابرسی صلاحیت و شایستگی بیشتر داشته باشد، بالاتر است. او همچنین دریافت که وقتی حقوق دموکراتیک افراد بیشتر باشد، اخلاق مالیاتی آنها بالاتر خواهد بود.

#### ۲-۴-۴. هنجارهای اجتماعی

مفهوم هنجارهای اجتماعی با توجه به اهمیت استراتژی آن در شکل‌دهی تمکین مالیاتی مورد توجه بسیاری از محققان و وکلای قرار گرفته است. هنجارهای اجتماعی که به هنجارهای بازدارنده اشاره می‌کند (سیلدینی و تراست<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸)، در واقع، قواعدی است که مقبولیت تمکین مالیاتی یا بالعکس عدم تمکین را تجویز می‌کند. همچنین، در مورد هنجارهای اجتماعی استدلال شده است که، به طور مثال، مشاهده عمل یا تأیید فرار مالیاتی در میان یک گروه مرجع، بر روی تمکین مالیاتی اثرگذار است (ونزل<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). هنجارهای اجتماعی، اگر درونی شده باشند، فرصت درکی را ایجاد می‌کنند که به کاهش تمایل به فرار مالیاتی منجر می‌شود.

هنجارهای اجتماعی معمولاً به عنوان شیوع یا پذیرش فرار مالیاتی در یک گروه مرجع (آلم، مس کالند و اسپولتز، ۱۹۹۹؛ چان-گان، هیون و یوو<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰) یا به طور طبیعی بین فرهنگ‌ها یا گروه‌های فرهنگی فرعی تغییرپذیر است (آلم، سانچیز، و دی جان<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵). بر اساس دیدگاه ونزل (۲۰۰۴) از منطق

1. Cialdini & Trost
2. Wenzel
3. Chan-Gyun, Hyun and YooI
4. Alm, Sanchez & DeJuan

بازیگر با اخلاق اجتماعی، هنجارهای اجتماعی بر رفتار مالیات‌دهنده و، بنابراین، تمکین مالیاتی از طریق فرایند شناسایی یک گروه اجتماعی مرتبط اثر می‌گذارد. این اثر علی با درونی کردن هنجارهای اجتماعی واسطه شده و به بخشی از وجود شکل‌یافته افراد تبدیل می‌شود. از یک چشم‌انداز جامعه‌شناختی، رفتار انسان به میزان قابل توجهی توسط هنجارهای اجتماعی شکل می‌یابد و باعث بهبود تمکین مالیاتی می‌شود. از این‌رو، تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان بر تمکین مالیاتی دیگران و درآمد مالیاتی اثر می‌گذارد. متقابلاً برای تمکین مالیاتی داوطلبانه و نیاز به وجود هر یک از شرکت‌کنندگان در سیستم مالیاتی، برای انجام دادن وظایف به طور مؤثر و هماهنگ شدن با منافع دیگران، ضروری است (ایدلون و آبرگ، ۲۰۰۲). اسمیت و استالن<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) ثابت می‌کنند که هنجار تعهدی است که مهم‌ترین عامل در تصمیم به تمکین یا فرار از حکم قانون مالیاتی است. فری و ویک-هانیمن<sup>۳</sup> (۱۹۸۴) نتیجه می‌گیرند که دولت‌ها درآمد مالیاتی مربوط به تمکین مالیاتی را براساس همکاری اجتماعی که در میان مالیات‌دهندگان وجود دارد افزایش می‌دهند. اگر نگرش‌های فردی تابعی از هنجارهای اجتماعی باشد، پس افزودن این هنجارها می‌تواند گزینه سیاستی مطلوبی باشد (کامینگز و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴). با توجه به نظرسنجی ارزش‌های جهانی، هنجارهای اجتماعی سطح بالاتری از اعتماد در دولت را بازتاب می‌دهد که منجر به اخلاق مالیاتی بالاتری می‌شود. کامینگز و همکاران (۲۰۰۴) و آد-هلگ<sup>۵</sup> (۲۰۰۵) ادعا کردند که بیشتر شهروندانی که به دولت اعتماد می‌کنند، انگیزه بالاتری برای پرداخت مالیات خواهند داشت. اگر افراد متوجه شوند که بسیاری از افراد دیگر از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، تمایلشان برای پرداخت مالیات احتمالاً کاهش خواهد یافت؛ از این‌رو، مالیات‌دهندگان ممکن است باور کنند که آنها می‌توانند فرصت طلب باشند و هزینه‌های فرار مالیاتی کاهش می‌یابد (آلم و مارتینز-وازکز<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳؛ فری و تورگلر، ۲۰۰۴). فری و تورگلر (۲۰۰۴) و تورگلر (۲۰۰۵) نیز به شواهدی از چنین اثراتی دست پیدا کردند.

## ۲-۵. پیشینه پژوهش

هال<sup>۷</sup> (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با عنوان «اخلاق مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی، اولین شاهد مبنی بریک رابطه علی» آورده است که تحقیقات اخیر در خصوص فرار مالیاتی، به اهمیت ملاحظات اخلاقی برای توضیح

- 
1. Edlund and Åberg
  2. Smith & Stalans,
  3. Weck-Hannemann
  4. Cummings et al.
  5. Odd-Helge
  6. Alm, and Martinez-Vazquez
  7. Halla



رفتار تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند. برای تبیین بحث باید عوامل شکل‌دهنده اخلاق مالیاتی را شناسایی کنیم هرچند هنوز رابطه علی بین اخلاق مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی ثابت نشده است. او در مقاله‌اش اولین شواهد مبنی بر وجود رابطه علی بین اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی را ارائه می‌کند. رفتار برون‌گرا و تغییرپذیر اخلاق مالیاتی که توسط بخشی از اخلاق مالیاتی موروث اجداد آمریکایی به دست آمده است، با روش تخمین حداقل مربعات دو مرحله‌ای، اولین شاهد مبنی بر وجود رابطه علی بین اخلاق مالیاتی و اندازه تولیدات زیرزمینی است. در واقع، این تخمین‌ها نشان می‌دهد که اخلاق مالیاتی بالاتر اندازه تولیدات اقتصاد زیرزمینی را کاهش می‌دهد. این شواهد اهمیت مطالعه اخلاق مالیاتی را افزایش می‌دهد. این امر نشان می‌دهد که اخلاق مالیاتی می‌تواند به توضیح این مسئله که چرا افراد با وجود اینکه احتمال حسابرسی و نرخ جریمه پایین است ولی باز هم به پرداخت مالیات مبادرت می‌ورزند، کمک کند. به طور کلی، نتیجه این فرض را که هم‌انگیزه‌های اقتصادی و هم‌هنجارهای اجتماعی (یا ملاحظات اخلاقی) موجب تحریک رفتار افراد می‌شود، ثابت می‌کند.

ساموئل<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، در پایان نامه‌اش تحت عنوان «تحلیل اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی در نیجریه» معتقد است که مالیات اشاره به سهم اجباری اعمال شده از سوی دولت دارد. در حالی که مالیات-دهندگان ممکن است جواب محسوسی در ازای سهم خود دریافت نکنند. با این حال آنها با زندگی در یک جامعه سالم و امن و فرهیخته نفع می‌برند. ظهور حکومت دموکراتیک در سال ۱۹۹۹م، تمرکز بیشتری بر روی سه موضوع تولید درآمد به اندازه کافی و مواجه شدن با وعده‌های انتخاباتی از نظر تأمین نیازهای اساسی و ایجاد زیرساخت برای توانمندسازی اقتصادی مردم اعمال کرده است. برای دستیابی به این اهداف، یک اخلاق مالیاتی بالا برای افزایش تمکین مالیاتی مورد نیاز است. هدف از این مطالعه تعیین اثر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان در تطابق با سیاست‌های مالیاتی دولت در نیجریه است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در مطالعات مقطعی پرسشنامه است. نتیجه نشان داده است که ارتباط معناداری بین تمکین مالیاتی و اخلاق مالیاتی وجود دارد. وی پیشنهاد می‌کند که احتیاج به ارائه خدمات قوی به مالیات‌دهندگان، به ویژه در مرحله تشکیل پرونده، وجود دارد، اظهارنامه مالیاتی تحت نظارت دقیق و یا به طور مشترک با یک مقام ارشد مالیاتی بررسی شود به طوری که با اعمال نفوذ این قدرت مالی به حقوق کسی تجاوز نشود.

گابریل ریو و گائتانولیزی<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) در مقاله‌ای تجربی تحت عنوان «اخلاق مالیاتی، چارچوب شیب ناپایدار 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 ناپایدار پرداخته‌اند. وی با استفاده از داده‌های نظرسنجی‌های ارزش جهانی (WVS) نشان داد که متغیرهای فرهنگ، 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 عمودی فرهنگ کنترل می‌شود، فقط این حالت از لحاظ آماری معنادار می‌شود. وی پیشنهاد می‌کند که اعتماد عمودی مجرای است که از طریق فرهنگ ملی بر اخلاق مالیات اثر می‌گذارد. همچنین، افزایش مقبولیت فساد منجر به افزایش اندازه اقتصاد پنهان می‌شود. از این‌رو، یافته‌های تجربی در چارچوب شیب ناپایدار تأیید می‌شود، در حالی که اعتماد به قدرت و مقامات مالیاتی (در واقع، شاخص قدرت مقامات مالیاتی) به طور منفی و معنی‌دار با اندازه اقتصاد پنهان وابسته است. به ویژه اینکه، اعتماد به مقامات مالیاتی نسبت به قدرت مقامات مالیاتی اثر بیشتری بر اقتصاد سایه دارد. در عوض، ارتباط بین اخلاق مالیاتی و نماینده فرار مالیاتی در این مطالعه از لحاظ آماری معنادار نمی‌باشد. این نتایج قوی برحسب مشخصات متمایز مدل هستند. یک دلالت سیاسی مهم این است که دولت باید از تأسیس فضای پلیس و دزد با مالیات‌دهندگان اجتناب کند. در عوض، مقامات مالیاتی باید سعی کنند تا اعتماد شهروندان خود را به دست آورند.

تورگلر (۲۰۰۴) در مقاله‌اش تحت عنوان «اخلاق مالیاتی در کشورهای آسیایی» به تجزیه و تحلیل توصیفی اخلاق مالیاتی در چند کشور آسیایی پرداخته است. این تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که اخلاق مالیاتی در فیلیپین بسیار پایین و در ژاپن، چین و بنگلادش نسبتاً بالاست. به طور کلی، آسیا دارای اخلاق مالیاتی بالاتر نسبت به کشورهای OECD می‌باشد. در این مقاله اخلاق مالیاتی به عنوان یک متغیر وابسته مورد تحلیل قرار می‌گیرد و بررسی می‌شود که از چه عواملی شکل یافته است. به عنوان مثال درمی‌یابیم که در کشورهای آسیایی اعتماد به دولت و نظام حقوقی اثر مثبتی بر اخلاق مالیاتی دارد. این نتایج برای هند و ژاپن در تجزیه تحلیل سری زمانی به طور قوی باقی می‌ماند. نتایج نشان می‌دهد که اعتماد به دولت و نظام حقوقی و رضایت‌مندی نسبت به مقامات ملی اثر مثبت درخور توجهی بر اخلاق مالیاتی دارد. بنابراین، اعتماد عامل تعیین‌کننده‌ای برای حفظ و افزایش اخلاق مالیاتی و، در نتیجه، تمایل مالیات‌دهندگان به مشارکت برای کالای عمومی است. به گونه‌ای که در تمام فرهنگ‌های مختلف موجود همچون یک استراتژی اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارد. این نتایج نشان می‌دهد که ارتباط بین آنها و مالیات-دهندگان (رابطه‌ای قراردادی) می‌تواند پشتوانه ایجاد نهادهای مناسب یا ایجاد یک فضای مثبت سرمایه اجتماعی تلقی شود. همچنین استراتژی تشویق منجر به اخلاق مالیاتی بالاتر خواهد شد. بنابراین، ایجاد

اعتماد می‌تواند جایگزین یکی از استراتژی‌های سنتی، همچون بازدارندگی، به عنوان تضمین‌کننده اخلاق مالیاتی باشد. نتیجه آنکه در آسیا نگرش دموکراسی بالاتر منجر به اخلاق مالیاتی بالاتری می‌شود، طرفداران بیشتری یافته و حاکی از حرکت کردن به سمت دموکراسی (مستقیم) بیشتر است. سطح دموکراسی بالاتر باعث می‌شود که فعالیت‌های دولت شفاف‌تر و عدم تقارن اطلاعات بین مالیات‌دهندگان و دولت، که مشوقی برای اخلاق مالیاتی بالاتر است، کمتر شود. بنابراین، نهادهای دموکراتیک به افزایش اخلاق مالیاتی و فضیلت اجتماعی در طول زمان کمک کنند.

تورگلر (۲۰۰۳) در مقاله‌ای با عنوان «اخلاق مالیاتی در آمریکای لاتین» بر اخلاق مالیاتی به عنوان یک متغیر وابسته در آمریکای لاتین تمرکز کرده و به جستجوی عوامل مؤثر بر آن با استفاده از مجموعه داده‌های Latinbarometro و (wvs) که شامل طیف گسترده‌ای از داده‌های اجتماعی و اقتصادی می‌باشد، 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. با نگاه به درک افراد از علل فرار مالیاتی در می‌یابیم که بار مالیاتی، فقدان صداقت و فساد از عوامل اصلی دیده شده‌اند. در واقع، اگر افراد دریابند که نظام مالیاتی ناعادلانه است و مرتباً در معرض این بی‌عدالتی قرار می‌گیرند میزان تمکین مالیاتی آنها کاهش می‌یابد. در تحلیل رگرسیونی اخلاق مالیاتی کمتری در جنوب امریکا نسبت به مناطق مرکزی مشاهده می‌شود. به طور کلی، نتایج مشخص می‌کند که فرض سیاست‌های مالیاتی جایگزین این است که مردم به دلیل سادگی‌شان باید کنترل شوند و، بدین ترتیب، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. قانون مالیاتی باید «روح اعتماد» را در نظر بگیرد، به عنوان مثال، باید شامل قوانینی خاص همچون، خوداظهاری، که به مالیات‌دهندگان میدان بیشتری برای حفظ قابلیت اعتماد به عنوان انگیزه برای پرداخت مالیات می‌دهد. اعتماد به رئیس جمهور و مقامات و اعتقاد به اینکه افراد دیگر پیرو قانون و طرفدار نگرش دموکراتیک هستند، اثر مثبت و معنی‌داری بر اخلاق مالیاتی دارد. دولت و مقامات مالیاتی ملزم به ایجاد اعتماد به منظور حفظ اعتبار و ظرفیت خود برای تحقق وعده‌هایشان در خصوص مالیات هستند.

محبوبی و نجفی شهبازی (۱۳۹۰) در مقاله‌ای با عنوان «فرهنگ مالیاتی در ایران»، معتقدند که نوع فعالیت‌های اقتصادی، از یک سو، و نقش رو به افزایش دولت‌ها در جهت گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی، تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، از سوی دیگر، پرداخت و دریافت مالیات را به مسئله‌ای مهم و

تأثیرگذار تبدیل کرده است. مالیات از آن دست ویژگی‌های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از طرف مؤدیان و نحوه اجرای آن از طرف دولت و حساسیت نخبگان و سازمان‌های مردم‌نهاد نسبت به آن، بسیار به ویژگی‌های فرهنگی کشور بستگی دارد. مالیات از نظر پذیرش و مقبولیت فردی، جایگاه منحصر به فردی دارد و پرداخت یک‌جانبه ملت به دولت براساس قانون است که برخلاف جریان عمومی اقتصادی، هنگام پرداخت آن، کالا یا خدمت مشخصی به پرداخت‌کننده آن صورت نمی‌گیرد. با این توصیف، فرهنگ مالیاتی که عبارت است از بررسی جریان فرهیختگی در عناصر مادی و معنوی پرداخت مالیات از طرف شهروندان و دریافت آن از طرف دولت و هزینه کرد آن، بسیار پیچیده خواهد بود. بنابراین، اراده و خواست مردم که، عمده‌ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها ایفا می‌کند و، مؤثرترین عامل موفقیت در اجرای این قوانین و به خصوص ارتقاء فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود. از طرفی، شرط اول برای ترویج هر مقوله عدالت است، یعنی وقتی مردم مطمئن شوند که چارچوب قوانین مالیاتی برای همه در نظر گرفته شده و اجرا می‌شود و هیچ تبعیضی میان افراد جامعه وجود ندارد آنگاه خودشان را مطیع قانون دانسته و اطاعت از آن را واجب می‌دانند.

آقانظری (۱۳۸۹) در مقاله‌اش با عنوان «ناهنجاری فرهنگی - اقتصادی در آمد 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 نوشتار، با به کارگیری 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. بر این اساس، ناهنجاری فرهنگ مالیاتی، یکی از دلایل عدم تمکین مالیاتی در جامعه ایران است. این مشکل ریشه در گذشته تاریخ جامعه ایران و لایه‌های اجتماعی دارد. فرضیه اصلی مقاله این است که راه حل این مشکل صرفاً اطلاع‌رسانی و رشد آگاهی عمومی نسبت به نقش مالیات در جامعه نیست. وضع قوانین مالیاتی، که منشأ الزام قانونی‌اند، نیز چندان مؤثر نیست؛ زیرا این قوانین توان تشریح حق مالی به عنوان یک حق برخاسته از آموزه‌های دینی را ندارند. در مقابل، ارائه مبنای فقهی مالیات می‌تواند به ایجاد فرهنگ مالیاتی کمک کند. در این راستا، باید این باور در مردم ایجاد شود که مالیات (حق مالی) دولت اسلامی است. در واقع، استفاده از ظرفیت‌های آموزش همگانی در ایجاد این باور، که مالیات حق شرعی دولت اسلامی است، می‌تواند به حل ناهنجاری فرهنگی در مالیات‌ستانی کمک نماید. به نظر می‌رسد توجه به جهت‌گیری‌های حاکم بر مالیات‌های اسلامی، می‌تواند در اصلاح زیرساخت‌های فرهنگی و اقتصادی مالیات‌ستانی مؤثر باشد. بر این اساس، گسترش پایه مالیاتی و تعیین نرخ ثابت مالیاتی می‌تواند مسیر تحصیل در آمد مالیاتی دولت را هموار سازد.

زنگنه (۱۳۸۸) در پایان‌نامه‌اش با عنوان «اثر روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی مطالعه موردی شهر اصفهان»، در قالب مدل سنتی فرار مالیاتی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، به بررسی عوامل اجتماعی و جمعیتی تأثیرگذار بر سطح تمکین مالیاتی و روابط متقابل اجتماعی بین مؤدیان - علاوه بر سایر عوامل مورد بررسی در مدل سنتی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) - پرداخته است. این مطالعه با استفاده از داده‌های ۱۶ اتحادیه در یک نمونه‌گیری از مشاغل بندج، مدل فرار مالیاتی فورتین<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) را با روش داده‌های تابلویی توییت با اثرات تصادفی برآورد کرده است. در ادامه با استفاده از روش‌های اقتصاد ریاضی به بررسی تأثیرگذاری آن دسته از عواملی که وارد تصریح اقتصادسنجی نشده‌اند، پرداخته است. در نهایت به این نتیجه دست یافت که متغیرهای نرخ مالیات، سن مودی، جنسیت، متوسط نرخ مالیات سایرین و متوسط سن سایرین بر سطح تمکین مالیاتی اثر منفی و متغیرهای متوسط عدم تمکین سایرین، نرخ جریمه و احتمال حسابرسی بر سطح تمکین مالیاتی اثر مثبت دارد، از آنجایی که ضریب متغیر نسبت مردان معنی‌دار نشد این متغیر بر سطح تمکین مالیاتی اثر خاصی ندارد؛ همچنین، اثر سطح درآمد واقعی مؤدیان بر سطح تمکین مالیاتی مبهم است.

امیری (۱۳۸۷) در مقاله «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی» بیان می‌کند که مدل‌های توسعه یافته، برای تمکین یا عدم تمکین افراد از مالیات، نقش هنجارها را برجسته کرده‌اند. وی با در نظر گرفتن ساختاری چرخه‌ای برای ارتباط دادن هنجار و رفتار کنشگران مالیاتی، بخشی از مسیر تحول هنجارها را نشان داده شده است. با توجه به این مسیر تحولی پیشنهاد شده با افزایش هزینه‌های استراتژی‌های شخصی و تسهیل کنش‌های جمعی مؤدیان، زمینه برای نصح گرفتن هنجارهای مالیاتی تدارک دیده شود. همچنین تمیز فرار مالیاتی از اقسام دیگر عدم تمکین از مالیات، نظیر اجتناب مالیاتی و خطای غیر عمدی در برآورد مالیات، می‌تواند درجه شیوع فرار مالیاتی را کاهش داده و بستر لازم برای رشد هنجارهای مالیاتی را فراهم آورد.

وی همچنین بیان می‌کند که گام اول در بهبود تمکین مالیاتی مؤدیان، افزایش بعد و تغییر درایه‌های ماتریس پیامدهای انتظاری کنشگران مالیاتی است. بنابراین، باید برای بهبود تمکین مالیاتی در محیط نهادی تسهیل‌کننده کنش جمعی تغییراتی ایجاد شود. در این راستا بخشی از سیاست‌ها به منظور تغییر تصور مردم از هزینه‌ها و منافع همکاری در مقابل هزینه‌ها و منافع اتخاذ استراتژی‌های شخصی افزایش یابد. همچنین، لازم است به جای اینکه همه مؤدیان حسابرسی مالیاتی شوند، تعداد حسابرسی‌ها کاهش

یابد و، در عوض، نرخ جریمه‌ها بالا برده شود. تقویت نظام اطلاعات مالیاتی نقش مهمی در تصور فرد از احتمال گرفتار شدن و هزینه‌های آن دارد.

خان‌جان (۱۳۸۶) در مقاله‌ای تحت عنوان «بررسی نهادهای غیررسمی با فرار مالیاتی مطالعه موردی شهرستان مشهد» به بررسی «نقش نهادهای غیررسمی» در «رفتار عدم تمکین مالیاتی عامدانه» شهروندان می‌پردازد. مسئله مورد بررسی این است که آیا می‌توان رفتار فرار مالیاتی غیرقانونی فراریان مالیاتی را به کیفیت نهادهای غیررسمی جامعه نسبت داد؟ در این تحقیق پیمایشی و با استفاده از ابزار «پرسشنامه محقق ساخته» نوع نگرش افراد نسبت به نهادهای غیررسمی اخلاق، هنجارهای اجتماعی، دیدگاه سیاسی و مذهب اندازه‌گیری نموده و رابطه بین این دیدگاه نهادی با میزان فرار مالیاتی آنها را مورد سنجش قرار داده است.

بررسی نتایج حاصله در وهله نخست مبین آن است که افراد نمونه آماری به‌رغم آنکه همگی سابقه فرار مالیاتی عامدانه را در آخرین سال عملکرد مالی خود داشته‌اند، از دیدگاه نهادی کم و بیش مثبتی برخوردار بوده‌اند. این بدان معناست که اگر قرار باشد رفتار عدم تمکین مالیاتی فراریان مالیاتی را در جامعه مورد بررسی به‌خلاف دیدگاه نهادی آنها نسبت دهیم، این‌خلاف نهادی بیش از آنکه به نگرش ایدئولوژیک افراد در موضع نظر ارتباط داشته باشد، به عدم التزام عملی آنها نسبت به نظام باورهای ذهنی و ایدئولوژیک خویش مربوط می‌شود. به عبارتی، نگرش این افراد بیشتر مبین وجود نوعی‌خلاف نهادی در میدان عمل است تا‌خلاف نهادی در موضع نظر. از سوی دیگر، مقایسه نمرات اکتسابی آزمودنی‌ها نشان می‌دهد که از نظر نهادهای غیررسمی «اخلاق» و «مذهب» نگرش افراد در دامنه «مطلوب» ارزش‌گذاری می‌شود اما از نظر نهادهای «هنجارهای اجتماعی» و «دیدگاه سیاسی» شاهد شرایط مطلوبی نیستیم. این نتایج مبین آنند که فراریان مالیاتی، از حیث نظام ارزش‌های اخلاقی و باید و نبایدهای مذهبی، با فرار مالیاتی موافق نیستند و آن را «غیراخلاقی» و «نامشروع» تلقی می‌کنند اما، در عین حال، «دیدگاه سیاسی» خوش‌بینانه‌ای نسبت به مجموعه «دولت» و «لزوم حمایت مالی» از آن احساس نمی‌کنند؛ ضمن اینکه «عدم تمکین (مالیاتی)» را پدیده‌ای رایج در سطح جامعه می‌دانند که مبدل به یک «هنجار اجتماعی» فراگیر گشته و قبح و کراهت خود را از دست داده است. همچنین، تحلیل همبستگی «میزان فرار مالیاتی» افراد با «دیدگاه نهادی» آنها نبود یک رابطه معنی‌دار بین این دو متغیر را نشان می‌دهد.

### ۳. تصریح مدل تحقیق<sup>۱</sup>

با توجه به مباحث ارائه شده در بخش‌های پیشین و اهمیت منحصر به فرد اخلاق مالیاتی، در این مطالعه پس از جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و کمی‌سازی آنها با استفاده از طیف لیکرت، اخلاق مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن مورد بررسی و تحلیل قرار می‌گیرند. این عوامل عبارتند از: متغیرهای جمعیت‌شناختی، هنجارهای اجتماعی، نگرش مالیات‌دهندگان نسبت به فرار از پرداخت مالیات، اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه. سپس، اثر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی و در نظر گرفتن دو متغیر نرخ جریمه و احتمال حسابرسی، از عوامل مؤثر در تئوری‌های بازدارندگی تمکین مالیاتی، با استفاده از رگرسیون لجستیک چند متغیره تخمین زده می‌شود. فرضیه صفر معمولاً به شکل دو متغیر مستقل است، در این راستا شش فرضیه برای تجزیه و تحلیل مطرح شده است. داده‌های مربوطه با استفاده از پرسشنامه و، سپس، در نظر گرفتن میانگین وزنی پاسخ‌های حاصل شده برای هر یک از متغیرها به کار گرفته شده است.

$$TMOR = F(SON, TRUST, ATTEV, DV) \quad (۱)$$

$$TCOM = F(TMOR, PACCOUNTING, FINE) \quad (۲)$$

$$TMOR = \alpha_0 + \beta_1 DV + \beta_2 TRUST + \beta_3 ATTEV + \beta_4 SON + \varepsilon \quad (۳)$$

$$TCOM = \alpha_0' + \beta_1' TMOR + \beta_2' PACCOUNTING + \beta_3' FINE + \varepsilon' \quad (۴)$$

TCOM = تمکین = تمکین / عدم تمکین مالیاتی

TMOR = اخلاق مالیاتی

SON = هنجارهای اجتماعی

TRUST = اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی

ATTEV = نگرش مالیات‌دهندگان نسبت به فرار مالیاتی

DV = ماتریسی از متغیرهای جمعیت‌شناختی<sup>۲</sup>

$$DV = [Gender, Age, Religious, Matrial, Level, Education]$$

PACACCOUNTING = احتمال حسابرسی

FINE = نرخ جریمه

۱. شایان ذکر است که چون این معادلات به صورت عطفی هستند نیاز به برآورد سیستمی آنها نیست.

۲. با توجه به اینکه در مدل مزبور متغیرهای جمعیت‌شناختی به صورت ماتریس ارائه شده اند، قاعدتاً ۱ ماتریسی از ضرایب متغیرهای جمعیت‌شناختی است.

#### ۴. تجزیه و تحلیل استنباطی فرضیه های تحقیق

با توجه به مقدار Prob آماره F در جدول (۱)، مدل رگرسیونی (TMOR) تخمین زده شده معنادار می‌باشد.

جدول ۱. معناداری مدل رگرسیونی (TMOR)

F-statistic	Prob
۷,۸۶۹۷	۰,۰۰۰۰

مأخذ: محاسبات تحقیق

جدول (۲) نتایج مربوط به معناداری ضرایب متغیرهای مدل رگرسیونی (TMOR) را نشان می‌دهد.

جدول ۲. معناداری ضرایب متغیرهای مدل رگرسیونی (TMOR)

متغیر	B	Std. Error	t-Statistic	Prob	
متغیرهای جمعیت شناختی	جنس	۰,۱۰۴	۰,۰۷۲	۱,۴۴۸	۰,۱۵۲
	سن	۰,۰۸۲	۰,۰۴۹	۱,۶۷۶	۰,۰۹۷
	دین	-۰,۰۱۲	۰,۰۲۵	-۰,۵۰۳	۰,۶۱۸
	وضعیت تأهل	-۰,۰۷۴	۰,۰۹۹	-۰,۷۳۹	۰,۴۶۱
	تحصیلات	۰,۰۱	۰,۰۳۱	۰,۳۲۳	۰,۷۴۶
نگرش‌های سیاسی	اعتماد	۰,۱۴۵	۰,۰۵۲	۲,۸	۰,۰۰۶۳
	هنجارهای اجتماعی	۰,۱۹۲	۰,۰۵۷	۳,۳۴۵	۰,۰۰۲
	نگرش نسبت به فرار مالیاتی	۰,۳۰۱	۰,۰۵۳	۵,۶۲۱	۰,۰۰۰
	مالیاتی				

مأخذ: محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج حاصل شده تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل است:

**فرضیه اول:** بین متغیرهای جمعیت شناختی افراد و اخلاق مالیاتی آنها رابطه معناداری وجود دارد. در سطح اطمینان ۹۵٪، رابطه معناداری بین متغیرهای جمعیت شناختی (جنس، سن، ...) و اخلاق مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. اما در سطح اطمینان ۹۰٪ از بین متغیرهای جمعیت شناختی تنها بین متغیر سن و اخلاق مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. مطابق با علامت ضریب  $\beta_1 = 0,082$  که مثبت است؛ نشان می‌دهد که با افزایش سن مؤدیان، اخلاق مالیاتی آنها نیز افزایش خواهد یافت.

**فرضیه دوم:** هر چه افراد اعتماد بیشتری نسبت به دولت و سیستم مالیاتی داشته باشند اخلاق مالیاتی آنها بالاتر خواهد بود.



در سطح اطمینان ۹۵٪، رابطه معناداری بین متغیر اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی و اخلاق مالیاتی وجود دارد. مطابق با علامت ضریب  $\beta_2 = 0,145$  که مثبت است، نشان می‌دهد که با افزایش اعتماد مؤدیان، اخلاق مالیاتی آنها افزایش خواهد یافت.

**فرضیه سوم:** بین نگرش افراد نسبت به فرار مالیاتی و اخلاق مالیاتی آنها رابطه معناداری وجود دارد. در سطح اطمینان ۹۵٪، رابطه معناداری بین متغیر نگرش نسبت به فرار مالیاتی و اخلاق مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به علامت ضریب متغیر نگرش نسبت به فرار مالیاتی ( $\beta_3 = 0,3$ ) نشان می‌دهد که هر چه نگرش مالیات‌دهندگان نسبت به فرار مالیاتی منفی‌تر بشود اخلاق مالیاتی آنها مثبت‌تر خواهد شد (و بالعکس). به عبارتی هر چه افراد نسبت به فرار مالیاتی نگرش بدبینانه‌ای داشته باشند؛ اخلاق مالیاتی بیشتر خواهد بود. (البته شایان ذکر است اگرچه مقدار  $\beta_3 = 0,3$  به دست آمده مثبت است اما این جهت معکوس در نحوه نمره‌دهی به پاسخ‌های افراد نمونه در پرسشنامه ملاحظه شده است).

**فرضیه چهارم:** هرچه هنجارهای اجتماعی افراد بالاتر باشد اخلاق مالیاتی آنها بالاتر خواهد بود. در سطح اطمینان ۹۵٪، رابطه معناداری بین متغیر هنجارهای اجتماعی و اخلاق مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به علامت ضریب  $\beta_4 = 0,192$  نشان می‌دهد که هر چه متغیر هنجارهای اجتماعی نسبت به لزوم تمکین از پرداخت مالیات بیشتر شود، اخلاق مالیاتی افراد افزایش می‌یابد.

برای تجزیه و تحلیل فرضیه اصلی تحقیق، متغیر اخلاق مالیاتی مؤدیان شرکت‌کننده در نمونه که در مرحله پیش تخمین زده شد، و دو متغیر مدل‌های سنتی بازدارندگی (نرخ جریمه و احتمال حسابرسی) و مورد استفاده قرار می‌گیرد. **فرضیه اصلی تحقیق:** بین اخلاق مالیاتی مؤدیان مالیاتی و تمکین مالیاتی آنها رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

$$TCOM = \alpha_0' + \beta_1' TMOR + \beta_2' PACCOUNTING + \beta_3' FINE + \epsilon' \quad (5)$$

به منظور بررسی این فرضیه از مدل لجستیک دو متغیره استفاده شده است. نتایج، حاصل از

معناداری مدل رگرسیونی (TCOM) در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. معناداری مدل رگرسیون (TCOM)

LR-statistic	Prob
۳۹,۸۰۶	۰,۰۰۰۰

مأخذ: محاسبات تحقیق

نتایج، حاصل از معناداری مدل رگرسیونی (TCOM) در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. معناداری ضرایب متغیرهای مدل رگرسیونی (TCOM)

نام متغیر	B	Std. Error	z-Statistic	Prob
اخلاق مالیاتی	۲,۶۵	۰,۶۸۳	۳,۸۷۷	۰,۰۰۰۱
احتمال حسابرسی	۰,۶۰۰	۰,۲۰۳	۲,۹۶	۰,۰۰۳
نرخ جریمه	۰,۵۶	۰,۲۴۶	۰,۲۷۱	۰,۰۲۳

مأخذ: محاسبات تحقیق

در سطح احتمال ۹۵٪ با توجه به  $\text{prob} = ۰,۰۰۰۱$  به دست آمده معنادار می‌باشد. و  $۲,۶۵ =$  دارای علامت مثبت است، این گونه تفسیر می‌شود که با افزایش در متغیر اخلاق مالیاتی احتمال وقوع تمکین مالیاتی افزایش خواهد یافت.

### ۵. نتیجه گیری

این تحقیق اثر متقابل بین اخلاق مالیاتی و متغیرهای مستقل (ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مالیات-دهندگان، نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی) را پوشش داده‌است. هدف اصلی تحقیق تعیین اثر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی مالیات-دهندگان در شهر اصفهان بوده است. با توجه به نتایجی که در قسمت پیشین حاصل شده هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت اثر مثبت، و نگرش نسبت به فرار مالیاتی اثر منفی و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارد. همچنین، بین اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

۱. از بین متغیرهای جمعیت‌شناختی تنها متغیر سن معنادار شد و با توجه به علامت مثبت ضریب حاصل شده می‌توان دریافت که هرچه سن افراد بالاتر می‌رود اخلاق مالیاتی آنها و، به تبع، احتمال تمکین مالیاتی‌شان بیشتر می‌شود.

۲. هر چه میزان اعتماد افراد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی بیشتر باشد اخلاق مالیاتی آنها و، به تبع، احتمال تمکین مالیاتی آنها بیشتر خواهد شد.

۳. هر چه افراد دیدگاه و نگرش بدبینانه‌تری نسبت به فرار مالیاتی داشته باشند اخلاق مالیاتی آنها بالاتر و، در نتیجه، احتمال تمکین مالیاتی آنها بالاتر خواهد بود.

۴. هر چه هنجارهای اجتماعی در جامعه به لزوم تمکین از پرداخت مالیات بیشتر باشد، اخلاق مالیاتی و، در نتیجه، احتمال تمکین مالیاتی بالاتر خواهد بود.

۵. هر چه اخلاق مالیاتی مؤدیان مالیاتی بیشتر شود، موجب کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی آنها می‌شود.

## ۶. پیشنهادهای پژوهش

### ۶-۱. پیشنهادهای مبتنی بر نتایج

براساس مطالعات انجام شده پیشنهادهای وجود دارد که باید به عنوان برنامه راهنما، سیاست تدوینی و اجرایی دولت برای افزایش سطح تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان مدنظر قرار گیرد. این تحقیق برای بهبود اخلاق مالیاتی برای دستیابی به سطح تمکین مالیاتی بالاتر پیشنهادهایی را ارائه می‌کند.

۱. با توجه به نتایج به دست آمده در بخش قبل، افزایش در نرخ جریمه اثر مثبتی بر تمکین مالیاتی مؤدیان دارد، بنابراین، تعیین جریمه‌های مالیاتی مناسب (اعم از اتوماتیک، کیفری و غیر آن) و انجام هماهنگی‌های لازم با سایر نهادهای ذیربط به منظور تضمین اجرای احکام جریمه‌های تعیین شده می‌تواند یکی از راهکارهای مؤثر جهت جلوگیری از فرار مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی تلقی شود. به عبارتی، تصمیم قاطعانه و سخت‌گیری در این مورد باید به طور اعمال دنبال شود زیرا یکی از عوامل مؤثر در ارتکاب فرار مالیاتی، یادگیری از رفتار دیگران است. بنابراین، اگر به نحوی عمل شود که مجرمان بزرگ به سزای عمل خود رسیده و معرفی شوند می‌توان امیدوار بود که دیگران کمتر مرتکب این عمل غیرقانونی شوند. ضمن آنکه اهتمام سازمان امور مالیاتی و قضایی کشور در این رابطه ضروری و مهم است.

۲. افزایش در احتمال حسابرسی (کشف) به این دلیل که افراد بیشتر احساس خطر می‌کنند، باعث کاهش تمایلشان برای فرار مالیاتی خواهد شد. از این‌رو، سازمان امور مالیاتی باید به طور تصادفی و براساس برنامه‌ای منظم به ممیزی اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان بپردازد. بدیهی است که اولویت حسابرسی باید با بنگاه‌هایی باشد که احتمال وقوع فرار مالیاتی در آنها بیشتر است. در این باره نباید اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی - از جمله اعتمادسازی و کارایی سازمان مالیاتی - و، همچنین، افزایش هزینه‌های اجرایی وصول مالیات را از نظر دور داشت.

۳. اعتماد به مقامات مالیاتی عنصری مهم در افزایش اخلاق مالیاتی مؤدیان و به تبع تمکین مالیاتی آنان است. از این‌رو، باید در جهت ایجاد رضایت و اعتماد مؤدیان مالیاتی و، در نتیجه، جلب همکاری و مشارکت آنها برای وصول مالیات تلاش شود. سازمان امور مالیاتی در راستای افزایش تمکین مالیاتی و تشویق و یا الزام مؤدیان به اجرای تکالیف قانونی خود، باید اقدامات مؤثری در جهت خود اظهاری 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 و بخش‌نامه‌ها و تصمیمات سازمان امور مالیاتی و ایجاد پایگاه‌های

مشاوره و بانک‌های اطلاعاتی مختلف در سراسر کشور و استفاده از نیروهای متعهد، متخصص، شایسته و لایق و با شناسایی نقاط ضعف و قوت در جهت جلب اعتماد مؤدیان گام‌های مؤثری بردارد. ۴. هنجار شدن پرداخت مالیات در جامعه ایران، نیازمند تغییر نگاه و باور منفی مردم نسبت به مالیات است. بر این اساس، در سطح مدارس ابتدایی، دبیرستان و 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 که در گام دوم و سوم، باید از تشویق و تنبیه نیز استفاده کرد. کسانی که تمکین مالیاتی دارند، براساس 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.

۵. 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. در این خصوص دولت هم باید با به کارگیری برنامه‌هایی به سمت فرهنگ‌سازی پرداخت مالیات و تلقی شدن آن به عنوان یک وظیفه ملی قدم بردارد، البته به کارگیری سیاست‌های مناسب اقتصادی و اجتماعی و استفاده مناسب از درآمدهای مالیاتی به گونه‌ایی که منافع آن شامل حال عموم مردم شود در تقویت اخلاق مالیاتی افراد و در نتیجه تمکین مالیاتی بسیار مهم و ضروری است.

## ۲-۶. پیشنهادهایی برای مطالعات آتی

۱. کار کردن با مدل‌های سیستماتیک یکپارچه اقتباس شده از دیگر علوم اجتماعی با وجود جامعه‌ای ناهمگن از انواع افراد.
۲. عدم استفاده از پرسشنامه و متأثر شدن داده‌های جمع‌آوری شده از طرز و گرایش و نوع سؤالات محقق. در پژوهش‌های آینده می‌توان سعی نمود که از داده‌های مؤسسات مبتنی بر معیارهای عینی و مرتبط با اخلاق مالیاتی استفاده شود.
۳. در پژوهش‌های آینده در مورد اخلاق مالیاتی می‌توان انصاف، پیچیدگی قوانین مالیاتی، نرخ مالیات، نگرش مشاغل مالیاتی را به عنوان عوامل بالقوه اخلاق مالیاتی برای کسب نتایج قوی‌تر مدنظر قرار داد.
۴. تجزیه تحلیل اخلاق مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی در سطح کل کشور و سایر شهرها و استان‌های کشور.

## منابع

- آقائظری حسن (۱۳۸۹)، "ناهنجاری فرهنگی - اقتصادی درآمد مالیاتی کشور و راه‌حل‌ها با رویکرد آموزه‌های اسلامی"، معرفت اقتصادی، سال اول، شماره دوم، بهار و تابستان، صص ۹۵-۱۰۸.
- امیری هادی (۱۳۸۷)، "درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی"، مجموعه مقالات همایش (مبانی فقهی و اقتصادی مالیات‌های اسلامی)، چاپ اول، تابستان، صص ۲۷-۴۷.
- حبیب‌پور، ک.؛ صفری‌شالی، ر. (۱۳۹۱)، راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی، چاپ پنجم، تهران: انتشارات متفکران.
- خان‌جان، علی‌رضا (۱۳۸۳)، "سنجش شکاف مالیاتی بالفعل؛ مطالعه موردی شهرستان مشهد"، پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال دوازدهم، شماره دوم، صص ۵۵-۹۱.
- \_\_\_\_\_ (۱۳۸۶)، "بررسی نهادهای غیر رسمی با فرار مالیاتی (مطالعه موردی شهرستان مشهد)"، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، پیش شماره ۳، بهار و تابستان، ص ۴۹.
- رضایی، محمدقاسم؛ نعیمی‌حشکوبایی، فاطمه (۱۳۸۶)، "بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرایم 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)، اصفهان: دانشگاه اصفهان، دانشکده علوم اداری و اقتصاد.
- Aitken, S. & Bonneville, L. (1980), *A general taxpayer opinion survey*, Washington D.C: Internal Revenue Service.
- Allinghom T M. G. & Sandmo A. (1972), "Income tax evasion: A theoretical 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.
- Alm, J.; Jackson, B. R. & McKee, M. (1992), "Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data", *National Tax Journal*, 45(1), pp. 107-114.
- Alm, J.; Mc Lelland, G. H. & Schulze, W. D. (1999), "Changing the sociale no tax compliance by voting", *Journal of Economic Literature*, 36(2), p. 818.
- Alm, J.; J. Martinez-Vazquez (2003), "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", in *Public Finance in Developing and Transition Countries*, eds. J. Martinez-Vazquez and J. Alm, Edgar Elgar: pp. 146-178.
- Alm, J. Sanchez, I.; DeJuan, A. (1995), "Economic and noneconomic factors in tax compliance", *Kyklos*, 48, pp. 3-18.
- Becker, G. S. (1968), "Crime and punishment: An econometric approach", *Journal Political Economy*, 76, pp. 169-27.
- \_\_\_\_\_ (1976), *The Economic Approach to Human Behavior*, Chicago: Chicago University Press.
- Chan-Gyun P., Hyun J.K. & Yoo, I. (2000), *The determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea*, Seoul: KDI School of Public Policy and Management.

- Cialdini, R.; Trost, M.** (1998), *The Handbook of Social Psychology*, New York: Oxford University Press.
- Chung, P.** (1976), "On complaint about high taxes: An analytical note", *Public Finance*, 31, pp. 36-47.
- Cummings, R.G.; Martinez – Vazquez, J.; McKee, M.; Torgler, B.** (2004), "Effects of Culture on Tax compliance; a crosscheck of Environmental and Survey evidence", *School of policy studies*, Georgia state University.
- Devos, K.** (2007), "Measuring and Analyzing Deterrence in Taxpayer Compliance Reserch", *Journal of Australian Taxation*, Vol. 10, No. 2, pp. 182-219.
- Edlund, J.; Åberg, R.** (2002), "Social norms and tax compliance", *Swedish economic policy review* 9, pp. 201-228.
- Elffers, H.** (2000), *But taxpayers do cooperate! In Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations*, London: Routledge, pp. 184-194.
- Erard, B.; Feinstein, J. S.** (1994), "The role of moral sentiments and audit percen tax compliance", *Public Finance*, 49, pp. 70-89.
- Fakile Adeniran, Samuel** (2011), *Analysis of Tax Morale and Tax Compliance in Nigeria*, The School of Postgraduate Studitted Tuditted Covenant University, Prof. T. O. Asaolu.
- Fehr, E.; Rockenbach, B.** (2003), "Detrimental effect of sanctions on human. Attruism", *Nature*, 422, pp. 137-140.
- Feld, L. P.; Frey, B. S.** (2002), "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", *Economics of Governance*, 3(2), 87.
- Fishbein, M.; Ajzen, I.** (1975), *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Fortin, B.; Lacroix, G.; Villeval, M.-C.** (2007), "Tax Evasion and Social Interactions", *Journal of Public Economics*, 91, pp.2089-112.
- Frey, B. S.** (1997), *Not Just for the Money: An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham:UK, Edward Elgar Publishing.
- Frey, B. S.; Torgler, B.** (2004), *Taxation and Conditional Cooperation*, CREMA Working Paper 2004-20, Basel, Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- Frey, B. S.** (1992), *Tertium datur – pricing, regulating and intrinsic motivation*, *Kyklos*, 45(2), pp. 161-84.
- \_\_\_\_\_ (2003), "The role of deterrence and tax morale in taxation in European counries", *Netherlands Institute for Advance Studies in Humanities and Social Sciences*, Wassenaar.
- Frey, B. S.; Foppa, K.** (1986), "Human Behaviour: Possibilities Explain Action", *Journal of Economic Psychology*, 7, pp. 137-160.
- Frey, B. S.; Holler, M. J.** (1998), "Tax compliance policy reconsidered", *Homo Oeconomicus*, 15, pp. 27-44.
- Frey, B. S.; Weck-Hannemann, H.** (1984), "The Hidden Economy as an 'Unobserved' Variable", *European Economic Review*, 26, pp.33-53.
- Gabriele Ruiiu; Gaetano Lisi** (2011), *Tax Morale, Slippery-Slope Framework and Tax Compliance: A Cross-section Analysis*, Working Paper (2011), pp. 1-33.
- Grasmick, H. G.; Bursik, R. J.; Cochran, J. K.** (1991), "Render Unto Caesar What Is Caesar's, Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat", *Sociological Quarterly* 32, pp. 251-266.
- Halla, Martin** (2012), "Tax morale and compliance behavior: first evidence on a causallink", *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy* (Last update: March 5, 2012).

- Hirschman, A. O.** (1965), "Obstacles to Development: A Classification and a Quasi-Vanishing Act", *Economic Development and Cultural Change*, 13, pp. 385-393.
- Hirshleifer, J.** (1985), "The Expanding Domain of Economics", *American Economic Review* 75(May), pp. 53-68.
- Jackson, B. R.; Milliron, V. C.** (1986), "Tax Compliance Reserch: Findings, Problems, and Prospects", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, pp.125-165.
- Kirchler, E.** (2007), *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Lewis, H. B.** (1971), *Shame and guilt in neurosis*, NewYork: International University Press.
- Lewis, A.** (1979), "An empirical assessment of tax mentality", *Public Finance review*, 28, pp. 395-414.
- Long, S. a.; Swinger, J.** (1991), *The Conduct of Tax-Evasion experiments: Validation, Analytical Methods, and Experimental Realism*, In: P. Wembley. H. Elffers and D. Hensing, In Tax Evasion: An experimental approach. (28-138): Combridge University Press, Cambridge.
- Mc Barnett, D.** (2003), *When Compliance is not the Solution but the Problem: from changes in law to changes in attitude*, in: V. Braithwaite (ed), Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion. Aldershot: Ashgate.
- Murphy, K.; Harris, N.** (2007), "Shaming, shame and recidivism; A test of re integrative shaming theory in the white-collar crime context", *British Journal of Criminology*, 47, pp. 900-917.
- Murphy, K.** (2008), "Enforcing tax compliance: To punish or persuade"? *Economic Analysis and Policy*, 38, pp. 113-135.
- O. Alabede, J.; Zainol Ariffin, Z. Bt.; Idris, K. Md.** (2011), "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior?: Empirical evidence from Nigeria", *Economics and Finance Review*, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.
- Odd-Helge, F.** (2005), *Corruption in tax administration: Lessons from institutional reforms in Uganda 14*, CMI Working Paper 2005, 10.
- Sandmo, A.** (2004), *The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View*, Discussion Paper 31/04 published by Norwegian School of Economics and Business Administration.
- \_\_\_\_\_ (2005), "The theory of tax evasion: A retrospective view", *National Tax Journal*, Vol. 53, No. 4, Pp. 643-648.
- Schmolders, G.** (1960), *Das Irrtt illll e in eer o'ffentliceen Fizzzz wissesscfff t*, Hamburg: Rowolt.
- Schneider, F.; Torgler, B.** (2004), *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries: CREMA*, working paper, 17.
- Sen, A. K.** (1977), *Rational Fools: A Critique of the Bahavioral Foundations of Economic Theory, Philosophy and Public Affairs*, 6, pp. 317-344.
- Smith, K. W.; Stalans, L. J.** (1991), "Encouraging Tax Compliance with Positive Incentives: A Conceptual Framework and Research Directions", *Law and Society Review* 13, pp. 35-53.
- Strümpel, Burkhard** (1969), "The contribution of survey research to public finance", in: A. T. Peacock (ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*, New York, NY: Praeger Publishers, pp. 14-32.
- Sugden, R.** (1984), "Reciprocity: The supply of public goods through voluntary contribution", *Economic Journal*, 94, pp. 772-787.

- Torgler, B.** (2002), "Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments", *Journal of Economic Surveys*, 16, pp. 657-684.
- \_\_\_\_\_ (2003), *Theory and empirical analysis of tax compliance*, Basel: University of Basel.
- \_\_\_\_\_ (2004), "Tax Morale in Asian Countries", *Journal of Economics* 15 (2004), pp. 237-266
- \_\_\_\_\_ (2005), *Tax Morale in Latin America*, Public Choice, Vol. 122, No. 1/2, pp. 133-157.
- \_\_\_\_\_ (2005a), "A knight without a Sword? The Effect of Audit Court on Tax Morale", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 161 (4), pp. 735-760.
- \_\_\_\_\_ (2005c), "Tax Morale in Latin America", *Public Choice*, 122 (1-2), pp. 133-157.
- \_\_\_\_\_ (2006), "The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity", *Journal of Political Economy*, 21, pp. 525-531.
- Tyler, T. R.** (1997), "Procedural Fairness and Compliance with the Law", *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 133, pp. 219-240.
- Wenzel, M.** (2004), "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 25, pp. 213.
- Wintrobe Ronald,** (2001), *Tax Evasion and Trust*, UWO Department of Economics Working Papers 2001, 11, University of Western Ontario, Department of Economics.
- WVS** (1999), Online data analysis. Retrieved September 5, 2007 from the World Wide Web: <http://www.worldvaluessurvey.org>.