

# A Model for Tax Compliance in Iran

**Habibiollah Taherpour Kalantari**<sup>1</sup> Associate Professor, Department of Public Administration, Institute for Management and Planning Studies, Tehran, Iran.

**Yalda Amiri Khaledi**<sup>2</sup> Ph. D. of Student, Department of Public Administration, Institute for Management and Planning Studies, Tehran, Iran.

**Aliasghar Anvari Rostami**<sup>3</sup> Professor of the Center for Management and Technology Development Studies, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

Received: 21/09/2022 | Accepted: 07/01/2023

## Abstract

**Purpose:** The purpose of this research was to identify the effective factors of compliance behavior among taxpayers and the extent these factors impact their tax compliance with a voluntary approach.

**Methodology:** The statistical population was composed of all taxpayers and business owners in Tehran. Using the availability sampling method, 151 taxpayers and business owners were selected, and the necessary data were obtained from them through questionnaires. Regarding purpose, the research type was applied, and from the viewpoint of data collection method, it was descriptive. Also, field, exploratory, and causal survey methods were employed. For statistical analysis and to achieve the first goal of the research (identification of factors affecting voluntary tax compliance), the exploratory factor analysis method (dimension reduction) was used. To achieve the second (determining to what extent the identified factors affect tax compliance), multivariate regression was used.

**Findings:** The results of exploratory factor analysis show that eight factors affect voluntary tax compliance including attitude towards the quality of the Tax Organization's services, legitimacy, promotion of justice, complexity, observing ethics, tax knowledge and information, collective determination to pay taxes, and fear and altruism. According to the results of multivariate regression, such factors as attitude towards the quality of services of the Tax Organization, promotion of justice, complexity, observing ethics and fear and altruism have a significant effect on the components of tax compliance.

**Originality:** Collecting taxes based on taxpayers' willingness has been one of the goals of governments. If this is realized, it will both have a positive effect on social trust and social capital and help the government save resources that would otherwise be spent for tax collection operations. All these will eventually increase the efficiency of the government. Identifying and examining these factors can have useful messages for policymakers as they lead to the provision of necessary facilities to promote voluntary tax compliance.

**Keywords:** Tax Compliance, Voluntary compliance, Tax Fraud, Slippery Slope Framework, Social Trust.

1. h.taherpour@imps.ac.ir

2. y.amiri@imps.ac.ir

3. anvary@modares.ac.ir

## عنوان مقاله: مدلی برای تمکین مالیاتی در ایران

حبیب‌الله طاهرپور کلانتری<sup>۱</sup>، یلدا امیری خالدي<sup>۲</sup>،  
علی اصغر انواری رستمی<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۳۰

پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۷

### چکیده:

**هدف:** این پژوهش به دنبال شناسایی عوامل موثر بر رفتار تمکین مالیاتی مودیان و میزان اثرگذاری عوامل شناسایی شده بر تمکین مالیاتی با رویکرد داوطلبانه است.

**طرح پژوهش/روش شناسایی/ویکورد:** جامعه آماری کلیه مودیان مالیاتی و صاحبان مشاغل در شهر تهران است. نمونه‌ای شامل ۱۵۱ نفر از مودیان مالیاتی (حقیقی) و صاحبان مشاغل انتخاب شده و با پرسشنامه اطلاعات لازم از آن‌ها اخذ شده است. برای انجام این پژوهش از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است. نوع پژوهش بر اساس هدف کاربردی است و روش آن بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی است. به منظور تحلیل آماری و برای نیل به هدف یکم پژوهش (شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی داوطلبانه) از روش تحلیل عاملی اکتشافی (کاهش ابعاد) استفاده شده است. برای نیل به هدف دوم پژوهش (تعیین میزان تاثیر عوامل شناسایی شده بر تمکین مالیاتی) از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.

**یافته‌ها:** با انجام تحلیل عاملی اکتشافی هشت عامل موثر بر تمکین داوطلبانه مالیاتی شناسایی شدند. عوامل به ترتیب عبارت‌اند از: نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، مشروعیت، اعتدالی عدالت، پیچیدگی، توجه به اخلاق، دانش و اطلاعات مالیاتی، عزم جمعی برای پرداخت مالیات، و ترس و نوع دوستی. با توجه به نتایج رگرسیون چندمتغیره عوامل نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، اعتدالی عدالت، پیچیدگی، توجه به اخلاق، و ترس و نوع دوستی بر مولفه تمکین مالیاتی تاثیر معناداری دارند.

**ارزش/اصالت پژوهش:** دریافت داوطلبانه مالیات یکی از اهداف دولت‌ها بوده است. اگر دولتی موفق به دریافت مالیات به صورت داوطلبانه از مردم شود، این امر بر اعتماد اجتماعی و سرمایه اجتماعی تاثیر مثبتی دارد و هم از آن‌جا که باعث می‌شود منابع دولت برای عملیات مالیات‌ستانی به هدر نرود، باعث افزایش کارایی دولت خواهد بود. شناسایی و بررسی این عوامل می‌تواند برای خط‌مشی‌گذاران دارای پیام‌های مفیدی باشد تا به فراهم‌آوری امکانات لازم برای ارتقای تمکین مالیاتی داوطلبانه بینجامد.

**کلیدواژه‌ها:** تمکین مالیاتی، تمکین داوطلبانه، فرار مالیاتی، چارچوب شیب لغزنده، اعتماد اجتماعی.

۱. دانشیار، گروه مدیریت دولتی، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).  
h.taheerpour@imps.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران.  
y.amiri@imps.ac.ir

۳. استاد، مرکز مطالعات مدیریت و توسعه فناوری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.  
anvary@modares.ac.ir

مهم‌ترین آسیب‌های خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در ایران عبارت‌اند از: عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، نبود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح نزد مودیان، جابه‌جایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، و نبود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی (Harati et al., 2021). مالیات اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد برای دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی است و از طرف دیگر به عنوان ابزار تاثیرگذاری بر اقتصاد به‌شمار می‌رود. دولت‌ها می‌توانند از مالیات به عنوان ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی نیز استفاده کنند. این منبع درآمدی به دلیل قابلیت کنترل بر سایر منابع ناشی از اقتصاد داخلی ترجیح دارد، به طوری که در برخی از کشورها میزان مالیات‌ها تا حدود ۹۰ درصد از درآمد دولت را شامل می‌شود، اما در ایران نسبت درآمد مالیاتی به کل درآمدها ۴۰ درصد است (Rahmatollahi et al., 2020). چارچوب‌های نظری برای تشخیص موضوع تمکین مالیاتی به دو دسته کلی مدل‌های اقتصادی و مدل‌های اجتماعی-روان‌شناختی دسته‌بندی می‌شوند. رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی و رویکرد اجتماعی-روان‌شناختی، تمکین مالیاتی از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی عمل می‌کند (Kirchler et al., 2014). مدل اولیه اقتصادی بازدارندگی به اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل اثر بازدارندگی بر رفتار تمکین مودیان می‌پردازد. متغیرهای مورد استفاده در این مدل شامل مجازات‌ها و جرایم (قانونی یا اجتماعی) احتمال کشف و احتمال انتخاب برای حسابرسی مالیاتی، اعمال جرایم، نرخ مالیات، سطح درآمد و پیچیدگی قوانین است. این مدل سطح تمکین مالیاتی واقعی را کم‌تر از آنچه که هست برآورد می‌کند (Kuchumova, 2017). رویکرد اجتماعی-روان‌شناختی تمکین مالیاتی را از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی بررسی می‌کند (Kirchler, 2007).

آلم<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۹۹)، بیان می‌کنند که تصمیم‌گیری برای عدم تمکین ممکن است تحت تاثیر عوامل دیگری غیر از آنچه که در مدل اقتصادی ذکر شده است قرار بگیرد. با پیدایش بسط مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی رفتار مودیان، اصول و مبانی «مدل خالص اقتصادی بازدارندگی» تحت تاثیر قرار گرفته و به چالش کشیده شده است (Arabmazar et al., 2012). پس برای این‌که نتایج پژوهش تا حد امکان کاربردی و حقیقی باشد، مناسب است که هر دو رویکرد در نظر گرفته شوند.

تمکین و نقطهٔ مقابله آن فرار مالیاتی، پدیده‌ای جهانی است و در همه جوامع در همه طبقات، حرفه‌ها، و در همه ادیان رخ می‌دهد (Tanzi & Shome, 1993). در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، صاحبان مشاغل، کارکنان دولت، ارائه‌دهندگان خدمات و سایر سازمان‌ها از سوی دولت مکلف به پرداخت مالیات هستند، و هیچ‌کس نمی‌تواند از مالیات کشور فرار کند. برای ساخت سدهای بزرگ، ایجاد زیرساخت‌های حمل‌ونقل و ارائه خدمات اجتماعی باکیفیت برای جامعه، اخذ مالیات از شهروندان نقش مهمی برای دولت‌ها دارد. ایران جزو کشورهایی است که ضریب تمکین مالیاتی در آن کمتر از ۶۰ درصد است و بیش از ۴۰ درصد مالیات بالقوه وصول نمی‌شود (Molaeipoor, 2015). نبود تمکین مالیاتی ممکن است ریشه در قوانین مالیاتی، سازمان مالیات و نحوهٔ مدیریت مالیاتی، مودیان مالیاتی یا موارد دیگر داشته باشد.

تمرکز این پژوهش شناسایی هرچه بیشتر علل عدم تمکین مالیاتی در میان مودیان مالیاتی است. در این پژوهش، در نظر است متغیرها در سطح فردی بررسی شوند. از لحاظ کاربردی چون مدل پیشنهادشده سعی در توجه به کلیه عوامل و بررسی میزان تاثیر هر کدام دارد، قابلیت کاربردی آن بالاتر است، زیرا میزان قابل توجهی از واریانس متغیرهای وابسته را توضیح می‌دهد. با در نظر گرفتن کلیه این عوامل، سیاستگذار این امکان را پیدا می‌کند که برای ارتقای تمکین مالیاتی از سوی مودیان برنامه‌ریزی کند. اهداف پژوهش شامل موارد زیر است:

- شناسایی عوامل موثر بر مولفهٔ تمکین از سوی مودیان مالیاتی
- شناخت نسبت به میزان تاثیرگذاری عوامل موثر شناسایی شده

## مبانی نظری پژوهش

تمکین مالیاتی نقطهٔ مقابل فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی و بیانگر تسلیم و پذیرش قوانین مالیاتی است. تمکین مالیاتی به دو بخش تمکین داوطلبانه و تمکین اجباری تقسیم می‌شود. تمکین مالیاتی که در این پژوهش مورد نظر است، به معنای آن است که فرد با رضایت خود به افشای کامل اطلاعات درآمدی بپردازد و سپس مالیات خود را پرداخت کند. در این پژوهش تمکین مالیاتی به معنای «پابندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی» است (عرب مازار، ۱۳۸۳). تمکین مالیاتی به توانایی و تمایل مودیان مالیاتی برای رعایت قوانین مالیاتی، اعلام درآمد صحیح برای هر سال و پرداخت به‌موقع مبلغ مناسب مالیات تعریف می‌شود (Naeem & Gulzar, 2021). چویی<sup>۱</sup> (۲۰۲۰)، شاخص‌های تمکین مالیاتی را عبارت است از: (۱) ثبت نام صحیح مالیاتی، (۲) تکمیل به‌موقع فرم مالیاتی، (۳) گزارش صحیح، (۴) پرداخت به‌موقع مالیات، و (۵) اعتماد جامعه به سازمان مالیاتی برمی‌شمارد.

1. Chooi

- تمکین یا اجابت مالیات عبارت است از توانایی و تمایل مودیان به رعایت قوانین مالیاتی، اعلام درآمد صحیح برای هر سال و پرداخت به‌موقع مبلغ مناسب مالیات (Nacem & Gulzar, 2021). تمکین داوطلبانه مالیاتی تمایل مالیات‌دهندگان برای انجام تعهدات مالیاتی خود به دلیل وظیفه مدنی یا تمایل به حمایت از هموطنان است و به‌طور مثبت با اعتماد مرتبط است (Batrancea et al., 2022). اعتماد یک انتظار مثبت است در رابطه با این‌که طرف مقابل در گفتار، کردار و تصمیمات خود به‌گونه‌ای فرصت‌طلبانه رفتار نمی‌کند. ریسک و شناخت دو مفهوم مرتبط با اعتماد هستند (Robbins, 2002). ابعاد اعتماد از دیدگاه رابینز (۲۰۰۲: ۱۴۶) در زیر آمده است:

۱- صداقت: دلالت بر درست‌کاری و راست‌گویی دارد. بُعد صداقت در مقایسه با چهار بُعد دیگر از اهمیت بیش‌تری برخوردار است.

۲- شایستگی: شامل مهارت‌ها و دانش بین‌فردی و فنی افراد است. شایستگی نشانگر آن است که آیا فرد می‌تواند به آنچه که می‌گوید عمل کند؟ ما هنگامی به فردی اعتماد می‌کنیم که مطمئن شویم او از توان و مهارت لازم برای انجام آنچه می‌گوید برخوردار است.

۳- ثبات: این مفهوم با قابل‌اتکا بودن، قابل‌پیش‌بینی بودن و قضاوت مناسب فرد در برخورد با موقعیت‌ها و سازگاری بین حرف و عمل او مرتبط است. ناسازگاری بین حرف و عمل فرد باعث کاهش اعتماد ما به آن شخص می‌شود.

۴- وفاداری: بیانگر تمایل فرد به حفظ آبرو و حیثیت طرف مقابل و پرهیز از رفتار فرصت‌طلبانه نسبت به اوست.

۵- صراحت: بیانگر تمایل فرد به در میان گذاشتن آزادانه اطلاعات و افکار خود با دیگران است. صراحت به معنای بیان کامل حقیقت و نه بخشی از آن و پرهیز از کتمان حقایق است.

- عدالت سازمانی سه شکل اصلی دارد: عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و عدالت مرادده‌ای. عدالت توزیعی به عنوان ادراک از انصاف در مورد ستاده‌های عینی مانند حقوق تعریف می‌شود. عدالت رویه‌ای مربوط به واکنش افراد به فرایندهایی است که از طریق آن‌ها پاداش تعیین می‌شود و به عنوان ادراک از انصاف در مورد رویه‌های تصمیم‌گیری تعریف می‌شود. عدالت رویه‌ای با استفاده از قوانین که به تصمیم‌گیری‌های باثبات، دقیق، اصلاح‌پذیر و غیرجهت‌دار کمک می‌کنند، در سازمان ارتقا می‌یابد (ناظمی و برجعلی‌لو، ۱۳۹۱). مشارکت در طراحی سیستم‌های پرداخت ارتباطات مناسب و سازوکارهای شکایت داخلی همه به ارتقای عدالت رویه‌ای کمک می‌کند. عدالت مرادده‌ای تحت عنوان ادراک از انصاف در مورد چگونگی تصویب و ارائه قوانین توسط مدیران تعریف می‌شود و بر روابط بین‌فردی تمرکز می‌کند. عدالت مرادده‌ای به‌طور اخص مربوط به

رفتارهای بین‌فردی است که توسط تصمیم‌گیرندگان در هنگام تصویب و اجرای رویه‌های سازمانی صورت می‌گیرد و جنبه انسانی برنامه‌های سازمان را نشان می‌دهد. عدالت مراده‌ای می‌تواند ابزاری موثر برای سرپرستان به منظور کاهش تاثیر ادراک غیرمنصفانه بودن عدالت توزیعی و رویه‌ای باشد (ناظمی و برجلی‌لو، ۱۳۹۱).

- پیچیدگی ساختاری به تعداد زیاد عناصر مجزا و وابستگی این عناصر مربوط می‌شود. این تعریف بسیار نزدیک به مفهوم اصلی آن، یعنی پیچیدگی به عنوان مجموعه‌ای از اجزای مرتبط به هم است. همچنین، تعریف واژه‌نامه آکسفورد از این لغت «حالت یا کیفیتی از پیچیده بودن؛ عامل دخیل در یک فرایند یا وضعیت پیچیده» است. بیش‌تر مقالات پیچیدگی را بر اساس سه مشخصه تعریف می‌کنند: اندازه (تعداد)، تنوع، و وابستگی متقابل (Ahmadi et al., 2018).

- مشوق‌های مالیاتی مفادی از قانون مالیاتی هستند که بر مبنای آن‌ها برخی فعالیت‌های اقتصادی نسبت به برخی دیگر از طریق تعطیلی موقت مالیاتی و اعتبار مالیاتی، برخی دارایی‌ها در مقابل سایر دارایی‌ها از طریق نرخ‌های مختلف استهلاک، دسته‌ای از بنگاه‌ها در مقایسه با سایرین، مانند بنگاه‌های کوچک و متوسط در برابر بنگاه‌های بزرگ و برخی روش‌های تامین مالی در برابر روش‌های دیگر، مانند انتخاب روش تامین مالی از میان روش‌های انتشار سهام، اوراق قرضه یا منابع داخلی بنگاه، با کاهش یا صفر شدن موقت نرخ مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرند. همه این موارد ابزاری در جهت مشارکت مردمی بیش‌تر در مالیات است (Abdi & Rezaei, 2015).

- کنترل مالیاتی تشکیل واحدهای بازرسی مالیاتی در چارچوب قانون برای مراجعه به مودیان مالیاتی و بازرسی از عملکرد آن‌هاست. این کار به منظور بررسی دفاتر و اسناد و مدارک و اطلاعات و سوابق مالی مودیان مالیاتی در راستا با قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش افزوده انجام می‌شود.

- کیفیت خدمات: در این پژوهش از مدل پاراسورامان و همکاران (۱۹۸۵)<sup>۱</sup> برای ارزیابی کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی استفاده شده است. این مدل به ابزار استاندارد برای اندازه‌گیری کیفیت خدمات تبدیل شد و به «سروکوال» معروف گشت (Parasuraman, 1985). مقیاس سروکوال در حالت عمومی و اولیه خود شامل ۲۲ جفت مولفه است که سری اول این مولفه‌ها «سطح مورد انتظار پاسخ‌دهنده از یک خدمت خاص» را اندازه‌گیری می‌کند و سری دوم «سطح ادراک‌شده از کیفیت خدمات ارائه‌شده توسط آن سازمان / شرکت خاص» را اندازه می‌گیرد.

- دموکراسی: در این پژوهش دموکراسی و ابعاد آن به شرح زیر اندازه‌گیری شده است:

1. Parasuraman

۱- گستره دموکراسی: وسیله‌ای است کمی که با احتساب نسبت تعداد افرادی از اجتماع که از تصمیمی تاثیر می‌پذیرند و در گرفتن آن تصمیم شرکت دارند یا می‌توانند شرکت داشته باشند تعیین می‌شود.

۲- ژرفای دموکراسی: از مفهومی به‌دست می‌آید که افراد مشارکت‌کننده در مالیات تا چه حد کامل و تا چه حد بامعنا مشارکت می‌کنند. به عبارت دیگر، ژرفای دموکراسی زائیده کمال و کیفیت مشارکتی است که انجام می‌پذیرد (کوهن، ۱۳۷۴).

۳- بُرد دموکراسی: انواع مسائلی که نظر مردم بر آن‌ها حاکم است تعیین‌کننده بُرد دموکراسی است. به عبارت دیگر، بُرد دموکراسی به دامنه نظارت نهایی مردم در فرایند تصمیم‌گیری مربوط است. هرچه بُرد وسیع‌تر باشد دموکراسی کامل‌تر تحقق می‌پذیرد (کوهن، ۱۳۷۴).

- تعهدات اداره امور مالیاتی به مودیان مالیاتی: منشور حقوق مودیان از منابع سازمان امور مالیاتی از موارد زیر تشکیل شده است؛ پس پایبندی به حقوق مودیان به معنای پایبندی به موارد زیر است:

اصل ۱: مودی محترم حق برخورداری از رفتار عادلانه، منصفانه و قانونمند را دارد.

اصل ۲: مودی محترم حق کسب اطلاع و راهنمایی را دارد.

اصل ۳: مودی محترم حق برخورداری از خدمات مالیاتی مطلوب را دارد.

اصل ۴: پایبندی ما به اصل رازداری و حفظ حریم خصوصی حق مودی محترم است.

اصل ۵: مودی محترم حق اعتراض شکایت و تجدیدنظرخواهی دارد.

- ثبات سیاسی: از نظر آکه<sup>۱</sup> (۱۹۷۴)، ثبات سیاسی به معنای منظم بودن جریان تعاملات سیاسی<sup>۲</sup> است. از نظر نیدلر<sup>۳</sup> (۱۹۶۸)، کشور باثبات کشوری است که در آن حکومت از طریق انتخابات آزاد برگزیده شده باشد و بر اساس قانون حکومت کند.

- قدرت: قدرت مسئولان در دو شکل پدیدار می‌شود: الف: قدرت قانونی، و ب: قدرت قهری و اجباری. قدرت قانونی و مشروع به قدرت به عنوان یک اختیار پذیرفته‌شده اشاره می‌کند که موجب تمکین داوطلبانه افراد می‌شود. قدرت قهری و اجباری مسئولان تلاشی برای هدایت افراد برخلاف خواسته‌هایشان است و به عنوان اجبار کردن برای رعایت رفتاری مشخص تعریف می‌شود

(Ramshini et al., 2016)

- مشروعیت سیاسی: این مفهوم به معنای «باور جمعی اعضای درون یک نظام و حاکمیت سیاسی

1. Ake

2. Political Exchange

3. Needler

به وجود و استمرار نظام یا حاکمیت» در این پژوهش آمده است. این باور و اعتقاد موجب می‌گردد که هر یک از اعضا، تبعیت از قدرت اعمال شده و پیروی از حاکمیت سیاسی را بر خود لازم تلقی کنند. بدین ترتیب، اطاعت از قدرت و نهاد سیاسی به امری هنجاری، اخلاقی و منطقی بدل می‌شود و دیگر نیازی به اعمال زور و سلطه نخواهد بود. در واقع، باید گفت مشروعیت سیاسی، فرایندی است که در آن قدرت به اقتدار تبدیل می‌شود و قدرت سیاسی، خصلتی عقلانی می‌یابد. در نتیجه، رابطه‌ای اساسی میان سلطه مشروع و مشروعیت سیاسی وجود دارد. ماکس وبر، جامعه‌شناس آلمانی، واژه مشروعیت نظام اجتماعی را در همین چارچوب تعریف می‌کند: «درجه اعتبار آن نظام در باور افرادی که در چارچوب نظام مزبور به کنش اجتماعی می‌پردازند». بر اساس این، هرچه میزان «باور» به «اعتبار» یک نظام سیاسی بیش‌تر باشد، میزان مشروعیت نظام، اطاعت آزادانه افراد و هم‌زمانی و هم‌هنجاری نظام سیاسی با حکومت‌شوندگان بیش‌تر خواهد بود. از دیدگاه وبر، مشروعیت به لحاظ منابع آن از سه صورت محتمل برخوردار است (خسروی، ۱۳۸۰): ۱- مشروعیت قانونی: در این نوع مشروعیت، تمام تصمیمات، به‌ویژه چگونگی رابطه افراد و قدرت سیاسی بر اساس قانون صورت می‌گیرد؛ ۲- مشروعیت سنتی: در این نوع، اطاعت محصول قانون نیست و اساساً ناشی از سنت‌هایی است که در حکومت‌کنندگان متجلی شده است. در واقع، مشروعیت بر کنش سنتی افراد مبتنی است؛ و ۳- مشروعیت کاریزماتیک: این مشروعیت بر کنش عاطفی و احساسی افراد و ویژگی‌های خارق‌العاده رهبر مبتنی است.

- تمکین مالیاتی: برای تعریف عملیاتی تمکین مالیاتی از مدل استفاده‌شده کیرشلر و وال (۲۰۱۰) در زمینه اندازه‌گیری تمکین مالیاتی استفاده شده است. در این مدل مولفه‌های تمکین مالیاتی به پنج مولفه تقسیم شده و برای هر یک تعریفی ارائه شده است که با در نظر گرفتن مجموع این پنج مولفه شاخصی از میزان تمکین مالیاتی به‌دست می‌آید:

۱- تعهد: تعهد گرایشی مثبت در میان مسئولان مالیاتی و تمکین را ترکیب می‌کند. سیستم مالیات زمانی مطلوب تلقی می‌شود که قوانین مالیاتی و جمع‌آوری مالیات منصفانه ادراک شوند و مالیات‌دهندگان متعهد یک اجبار اخلاقی را حس می‌کنند که سهم خود را بپردازند و در جهت تمایلات جمعی فعالیت کنند.

۲- تسلیم: نشان‌دهنده گرایشی مثبت به پذیرش مسئولان مالیاتی به عنوان کسانی است که قدرت مشروع برای دنبال کردن اهداف جمعی به آنان واگذار شده است. تا هنگامی که شهروندان بر طبق قانون عمل می‌کنند تصور می‌شود که مراجع مالیاتی به‌طور حمایتی عمل خواهند کرد.

1. Commitment
2. Capitulation



۳- مقاومت<sup>۱</sup>: نشان‌دهنده تمایلی منفی به سرپیچی است. حق و اختیار مسئولان مالیاتی ممکن است مورد تردید قرار بگیرد و اعمال آن‌ها ممکن است به‌جای این که به‌طور حمایتی تفسیر شود، استبدادی و کنترل‌گرانه تعبیر شود.

۴- عدم تعهد<sup>۲</sup>: عدم تعهد نشان‌دهنده گرایشی منفی است و با «مقاومت» رابطه مستقیم دارد. افراد و گروه‌ها از نظر اجتماعی از دیدن هر مشوقی از سمت مراجع مالیاتی دور می‌مانند.

۵- بازی<sup>۳</sup>: بازی اشاره به رویکردی دارد که اهداف فرد را در راستای قانون تغییر می‌دهد و به‌جای آن که او را وادار به پیروی از دستورالعمل‌هایی بکند که باید به عنوان راهنما استفاده شود، او را در موقعیتی قرار می‌دهد که نقش خود را به عنوان یک بازیکن قالبی می‌پذیرد. مثلاً در زمینه رفتار مالیاتی «بازی» کردن به نقش «دزد-پلیس» برمی‌گردد، در حالی که مالیات‌دهندگان دنبال راه‌گریز می‌گردند برای این که منفعت خود را بیشینه کنند؛ ماموران اداره مالیاتی مانند پلیسان به دنبال مالیات‌دهندگان متخلف می‌گردند.

### پیشینه پژوهش

تورگلر<sup>۴</sup> (۲۰۰۷)، در کتاب خود به اخلاق مالیاتی و عوامل موثر بر آن می‌پردازد. او عوامل پیشارو را بر تمکین مالیاتی موثر می‌داند: سن، جنسیت و تحصیلات، وضعیت تاهل، استخدام، وضعیت اقتصادی و اعتقادات مذهبی، اعتماد و غرور ملی، وضعیت نهادها، هنجارهای اجتماعی، احساس گناه و خجالت، وظیفه و ترس، انگیزش درونی، احساس عدالت، انگیزش مثبت، مساوات، خدمات و کالاهای عمومی، مذهبی بودن (به‌طور بالقوه)، نظرسنجی توسط رأی‌دادن به مباحث مالیاتی، اعتماد به دولت، دادگاه‌ها و نهادهای قانونی، بالا بودن خودگردانی، مشارکت مدنی و دموکراسی مستقیم (Torgler, 2007). نتایج وی نشان داد که بالا رفتن متغیرهای بازدارندگی مانند نرخ بازرسی بیش‌تر به بالا رفتن تمکین می‌انجامد.

طبق پژوهش گیلک حکیم‌آبادی (۱۳۸۳)، گسترده کردن پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ نهایی بالای مالیاتی، کاهش تعداد نرخ‌ها، و هماهنگی نظام مالیاتی با ایجاد توانایی اجرایی مالیاتی بالاتر اقداماتی در جهت افزایش تمکین مالیاتی بوده است. همچنین مشاهده می‌شود که احتمال بازرسی بالاتر با رعایت اخلاق مالیاتی رابطه مثبت دارد و نرخ جریمه بالاتر همبستگی مثبتی با عدم رعایت اخلاق مالیاتی دارد، زیرا اولی جلو سودجویی غیراخلاقی را می‌گیرد، ولی دومی انگیزه ذاتی افراد را

1. Resistance
2. Disengagement
3. Game Playing
4. Torgler

مختل می‌کند، چرا که پیام مداخلهٔ بیش‌تر دولت را می‌رساند (Torgler, 2007).

در پژوهش‌های بعدی اثر مشارکت رأی‌دهندگان بر معافیت‌های مالیاتی با استفاده از آزمایش بررسی شد. نتایج نشان می‌دهد که مالیات‌دهندگان هنگامی که امکان رأی دادن همراه با اظهار نظر درون‌گروهی دارند، تمکین مالیاتی بسیار بالاتری دارند. رأی دادن بدون امکان اظهار نظر نتایج مختلفی می‌آفریند. مباحثه برای ایجاد معافیت هزینه اخلاقی عدم تمکین را بالا می‌برد. همچنین، وقتی دولت نسبت به تعهد خود پایدار نیست، تمکین کاهش می‌یابد (Devos et al., 2013). در پژوهش دیگری بر تاثیر مثبت ادراکات مثبت راجع به بازتوزیع مالیاتی بر ارتقای تمکین مالیاتی تاکید شده است (Fochmann & Kroll, 2016). برخی پژوهش‌ها نیز نشان می‌دهند که اعتماد به دولت باعث بالا رفتن تمایل به تمکین مالیاتی می‌شود (Damayanti et al., 2015).

دیدگاه نئوکلاسیک شایع اقتصادی در پژوهش رفتار مالیاتی آن است که اعتماد خوب است، ولی نظارت بهتر است. توصیه غالب برای جلوگیری از فرار مالیاتی آن است که افراد از رفتار غیرقانونی با نظارت‌های شدید و جریمه‌های سخت بازداشته شوند. البته کنترل و تنبیه ممکن است تاثیرات ناخواسته‌ای داشته باشند؛ پس متغیرهای روان‌شناختی مانند نگرش به مالیات‌دهی هنجارهای اجتماعی و عدالت ادراک‌شده توجه زیادی را به خود جلب کرده است. چارچوب شیب لغزنده یکی دیگر از نظریه‌هایی است که هر دو رویکردهای اقتصادی و روان‌شناختی را در مورد تمکین مالیاتی یکپارچه می‌کند. فرض می‌شود که مالیات‌دهندگان از قانون پیروی می‌کنند، زیرا آن‌ها از دستگیری یا جریمه شدن می‌ترسند و این ترس آن‌ها را وادار به تمکین مالیاتی می‌کند (تمکین اجباری) یا این که آن‌ها حس می‌کنند که ملزم هستند سهم خود را صادقانه ادا کنند (تمکین اختیاری داوطلبانه). ادبیات در حال رشدی از تحقیقات تجربی مفروضات این چارچوب را تایید می‌کنند. رویکرد روان‌شناختی به رفتار مالیاتی باعث ایجاد تغییراتی در اقدامات اداره‌های امور مالیاتی برای قانونمند کردن رفتار شهروندی شده است. کشورهای اروپایی بسیاری در حال تکمیل راهبردهای مشارکتی با مالیات‌دهندگان خود هستند (Hofmann et al., 2014). یکی از موفق‌ترین چارچوب‌ها در بررسی میزان تمکین مالیاتی مدل شیب لغزنده کیرشلر است. در این چارچوب مطرح شده است که اعتماد و قدرت هر دو تمکین مالیاتی را بالا می‌برند. اعتماد تمکین داوطلبانه را بالا می‌برد و قدرت آن را پایین می‌آورد. در مورد تمکین اجباری برعکس است. رفتار راهبردی در حالت اعتماد پایین‌تر و قدرت بالاتر در مقایسه با حالتی که اعتماد و قدرت هر دو بالا باشد بیش‌تر انجام می‌شود (Kirchler et al., 2014).

صامتی و همکاران (۲۰۰۸)، نشان دادند که متغیرهای نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارند. متغیر اخلاق مالیاتی نیز اثر

مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد. بلافاصله<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۶)، یک بازی تمکین مالیاتی با یک کالای عمومی را برای ارزیابی اثر افشای اطلاعات بر فرار مالیاتی ارائه کردند و دو اثر افشای کامل و مخفی کردن کامل را بررسی نمودند. اول اثر سرایت است که بیان می‌کند با دیدن عدم تمکین مالیاتی دیگران، تمکین در فرد نیز کاهش می‌یابد. دومین مورد اثر رسوایی، به معنای بالا رفتن تمکین مالیاتی در اثر رسوایی مورد انتظار در صورت مشاهده شدن به صورت فرارکننده مالیاتی است. تاثیر خجالت و رسوایی ناشی از عدم تمکین با مشاهده دیگران در ارتکاب این کار از بین می‌رود و تنها در کوتاه‌مدت اثر دارد، ولی افشای اطلاعات مالیاتی در طولانی‌مدت سبب کاهش تمکین مالیاتی می‌شود. در گنگل<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۶)، نتایج یک پژوهش و سه آزمایش که در آن‌ها حس وطن‌پرستی را با نشان دادن پرچم ملی، تصاویر ملی یا دستاوردهای ملی بالا برده بودند نشان داد که میهن‌پرستی تمکین مالیاتی را (به‌طور غیرمستقیم) زیاد می‌کند. دستاوردهای ملی از سوی دیگر به نظر می‌رسد که اعتماد به نهادهای عمومی و میزان خواست داوطلبانه را برای مشارکت بالا می‌برد. در نتیجه، ممکن است که در واقع میزان سرمایه اجتماعی در قالب اعتماد و همکاری به صورت میهن‌پرستی بالا رود، بدون این‌که به بالا رفتن ملی‌گرایی منفی بینجامد.

یک آزمایش در آزمایشگاه رفتاری و یک آزمایش برخط نیز مفروضات چارچوب شیب لغزنده را به آزمون گذاشتند. در آزمایش اول شرکت‌کنندگان در دو دوره مالیات پرداخت کردند. نتایج نشان داد اعتماد و قدرت هر دو میزان پرداخت مالیات را بالا می‌برند. اعتماد تمکین داوطلبانه را بالا می‌برد و اعمال قدرت آن را پایین می‌آورد. در حالی که در مورد تمکین اجباری برعکس است. در آزمایش بعدی تاثیر اعتماد و قدرت بر انگیزه‌های مالیات‌دهندگان صاحب مشاغل برای پرداخت مالیات سنجیده شد و یافته‌های کلی آزمایش اول دوباره تایید گردید. با داده‌های مربوط به رفتار راهبردی و انجام مقایسه نشان داده شد که رفتار راهبردی از سوی مودیان در مقایسه با حالتی که اعتماد و قدرت هر دو بالاست، در مقایسه با حالتی که اعتماد پایین‌تر و قدرت بالاتر است بیش‌تر انجام می‌شود (Wahl et al., 2010). طبق پژوهش لتکی<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) شکل ادراکات فردی، کیفیت دولت و اعتماد به نهادهای سیاسی و اهداف آن‌ها قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده اخلاق شهروندی است.

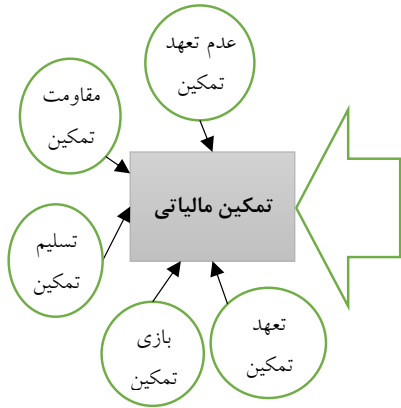
در پژوهش‌های بعدی این مسئله که درجات پایین‌تر اعتماد سیاسی با درجات پایین تمکین مالیاتی همراه است، تایید شد. افرادی که می‌گفتند در مورد عدم تمکین دیگران چیزهایی شنیده‌اند به‌طور مشخصی تمکین کم‌تری از خود نشان دادند. همچنین، کمبود صداقت و فساد به عنوان

1. Blaufus
2. Gangl
3. Letki

عوامل اصلی عدم تمکین مشاهده شده است. اخلاقیات مالیاتی پایین‌تری در آمریکای جنوبی و مکزیک نسبت به آمریکای مرکزی و منطقه نزدیک به دریای کارائیب وجود دارد. علاوه بر آن، اعتماد به رییس جمهوری و دولتمردان، اعتقاد بر آن که دیگر افراد از فرامین قانونی پیروی می‌کنند و وجود رفتار دموکراتیک حرفه‌ای اثرات مثبت قابل توجهی بر اخلاقیات تمکین مالیاتی دارد (Cummings et al., 2005). در پژوهش آلم (۲۰۱۸)، نشان داده شده است که رفتار تمکین مالیاتی افراد تحت تاثیر رفتار همسایگان آن‌ها یا کسانی است که از آن‌ها اطلاعات دارند. برای مثال، کسانی که می‌شناسند یا کسانی که در فرایندی طبیعی با آن‌ها رابطه دارند. افراد وقتی می‌بینند دیگران نیز برای مالیات‌هایشان پرونده می‌سازند و آن‌ها را گزارش می‌کنند، بسیار بیش‌تر میل دارند که درآمدهایشان را ابراز کنند و برعکس، اگر ببینند که دیگران در انجام این امر تقلب می‌کنند، ممکن است خودشان هم این کار را انجام دهند (Alm, 2018).

بدین ترتیب با استخراج کلیه متغیرهای اصلی به‌دست‌آمده از پیشینه پژوهش که طیف وسیعی شامل متغیرهای رفتاری، اقتصادی، سیاسی و کیفیت نهادی را شامل می‌شود و جمع‌آوری آن‌ها در یک مدل جامع، این پژوهش سعی دارد تا حد امکان تمامی متغیرهای تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی در سطح فردی را در کنار یکدیگر بررسی کند. سودمندی این روش در آن است که با بررسی این متغیرها در کنار یکدیگر، بررسی تاثیرات متقابل آن‌ها و متغیرهای واسطه امکان‌پذیر می‌شود. همچنین، جمع‌آوری متغیرها در یک مدل امکان ارجاع سیاستگذار برای به‌دست آوردن دیدگاهی جامع را در این موضوع محقق می‌کند. این مدل با توجه به تعریف مفهومی و عملیاتی که هر پژوهش برای متغیرهای تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی ارائه می‌کند، متغیرها را جمع‌آوری کرده است و به این موضوع که متغیرهای مشابه ممکن است در پژوهش‌های مختلف با نام‌های مشابه یا متفاوت استفاده شوند یا تعاریف عملیاتی متفاوت داشته باشند توجه شده است. مجموعه این ۳۱ متغیر، متغیرهای اصلی را دربر می‌گیرند که تا زمان انجام این پژوهش در ادبیات جریان اصلی در موضوع تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته بودند. همچنین، از انجام دسته‌بندی جدید در مدل مفهومی این پژوهش پرهیز شده است، زیرا پس از انجام تحلیل آماری عاملی اکتشافی متغیرها خود به خود در دسته‌بندی‌های مفهومی جایگذاری می‌شوند که به نام عوامل بنیادی در نتایج تحلیل آماری آورده شده است. هر یک از عوامل بنیادی نشان‌دهنده یک دسته‌بندی مفهومی از عوامل تاثیرگذار بر تمکین در سطح فردی است که در بحث تحلیل نتایج به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته‌اند. در شکل (۱)، مدل مفهومی پژوهش ارائه شده است.

۱. کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی
۲. ایفای تعهدات توسط سازمان امور مالیاتی به مودیان
۳. اعتماد به مسئولان مالیاتی
۴. تعیین مالیات با توجه به سطح درآمد افراد
۵. حاکمیت قانون در جامعه
۶. ادراک دموکراسی
۷. حضور مودی در نهادهای عمومی و بخش سوم
۸. مشروعیت سیاسی
۹. فساد ادراک شده در فرایند مالیات
۱۰. نگرش جامعه به مالیات
۱۱. عملکرد مثبت نهادهای مرتبط در زمینه مالیات
۱۲. استفاده از مالیات برای خدمات عمومی
۱۳. عدالت مالیاتی
۱۴. استقلال اداره مالیات از نفوذ سیاسی
۱۵. نرخ‌های مالیاتی
۱۶. پیچیدگی
۱۷. افشای درآمد توسط اداره امور مالیاتی به دیگران
۱۸. احساس ادای دین به جامعه با پرداخت مالیات
۱۹. احساس گناه و خجالت از عدم پرداخت مالیات
۲۰. غرور ملی و میهن پرستی
۲۱. ثبات سیاسی
۲۲. آموزش دیدن در زمینه مالیات
۲۳. داشتن اطلاعات کافی در زمینه مالیات
۲۴. دریافت تبلیغات در زمینه نحوه مصرف مالیات
۲۵. بحث و تبادل نظر در مورد مالیات
۲۶. ادراک مودی از پرداخت مالیات توسط دیگران
۲۷. قدرت اداره مالیات
۲۸. ترس از عدم پرداخت مالیات
۲۹. تابعیت از سیاست‌های صنفی در مورد مالیات
۳۰. احساسات بشردوستانه
۳۱. تمایل به ایجاد عدالت از طریق مالیات



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

## روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش بر اساس هدف کاربردی است. همچنین، این روش از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی است. این پژوهش علی، میدانی و اکتشافی نیز است. جامعه آماری این پژوهش مودیان مالیاتی مراجعه‌کننده به شعب مالیاتی شهر تهران است. تعداد نمونه در این پژوهش ۱۵۱ نفر از مودیان مالیاتی در شهر تهران است که از میان صاحبان کسب‌وکار با در نظر گرفتن دسترسی به آن‌ها جمع‌آوری شده‌اند. از آن‌جا که ترس از اخذ یا افزایش مالیات مانع تکمیل پرسشنامه‌ها از سوی بیش‌تر مودیان بود، این مسئله یکی از محدودیت‌های این پژوهش یا پژوهش‌های مشابه است که باعث شده است ملاک انتخاب افراد برای این منظور افراد در دسترس باشد.

متغیرهای وابسته و مستقل در این پژوهش با استفاده از پرسشنامه و بر اساس طیف لیکرت از ۱ تا ۵ اندازه‌گیری شده‌اند. برای سنجش متغیر تمکین مالیاتی از مدل طراحی‌شده توسط کیرشلر و وال (۲۰۱۰) و برای سنجش هر یک از سایر متغیرهای مستقل مورد بررسی از مدل‌های موجود در ادبیات حوزه مربوطه استفاده شده است. پرسشنامه دارای ۱۳۵ پرسش برای متغیرهای مستقل و ۲۷ پرسش برای متغیرهای وابسته است. پرسشنامه تهیه‌شده بر اساس مبانی نظری، متون و مقالات مربوطه تهیه شده است و توسط کارشناسان سازمان امور مالیاتی و خبرگان دانشگاهی مورد بررسی و اصلاح قرار گرفته است. پایایی هر یک از پرسش‌ها با محاسبه آلفای کرونباخ سنجیده شده و در موارد معدودی که پرسش‌روایی مورد نظر را نداشته است، از شمار پرسش‌ها خارج شده است. روش نمونه‌گیری در دسترس است و آلفای کرونباخ برای همه پرسش‌ها محاسبه شده است. مقادیر آلفای کرونباخ به‌دست‌آمده همه متغیرها بالای ۰/۷ هستند.

در این پژوهش برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل عاملی اکتشافی برای استخراج عوامل موثر بر تمکین مالیاتی مودیان استفاده شده است. برای بررسی میزان تاثیر هر یک از عوامل شناسایی‌شده بر متغیر وابسته از تحلیل رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. در تحلیل عاملی اکتشافی، متغیرها ذیل هشت عامل بنیادی دسته‌بندی شده‌اند که هر یک نماینده یکی از مفاهیم تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی داوطلبانه است. با اعمال تحلیل آماری رگرسیون، معنادار بودن تاثیر عوامل بنیادی بر مولفه‌های تمکین مالیاتی داوطلبانه و میزان تاثیر سنجیده می‌شود.

## یافته‌های پژوهش

در این بخش به پرسش‌های پژوهش پاسخ داده می‌شود:

### ۱- عوامل موثر بر تمکین مالیاتی کدام‌اند؟

پیش از پاسخ به پرسش یکم، ابتدا باید از کفایت نمونه اطمینان حاصل کرد. برای این منظور از آزمون KMO استفاده می‌شود که مقدار بیش‌تر از  $0/7$  کفایت نمونه را نشان می‌دهد. برای پاسخ به پرسش یکم پژوهش، همچنین باید اطمینان حاصل کرد که بین متغیرها رابطه خطی وجود داشته باشد. برای این منظور از آزمون بارتلت استفاده شده است. اگر سطح معناداری (Sig.) آزمون بارتلت کوچک‌تر از  $0/05$  باشد، تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مناسب است.

جدول ۱: مقادیر آزمون KMO و آزمون بارتلت

مقیاس کایزمایر برای کفایت نمونه	0/812
تخمین مربع کای	235/383
Df	55
Sig.	000/0

با توجه به اطلاعات **جدول (۱)**، مقدار شاخص KMO،  $0/812$  بیش‌تر از  $0/7$  و به ۱ نزدیک است که نشان‌دهنده کافی بودن حجم نمونه و متغیرهای انتخاب‌شده برای انجام تحلیل عاملی است. همچنین، آزمون بارتلت با سطح معناداری (Sig.) کم‌تر از  $0/05$  نشان می‌دهد که ماتریس واحد نیست و می‌توان از تحلیل عاملی برای شناخت عوامل موثر بر تمکین مالیاتی استفاده نمود.

جدول ۲: نتایج تحلیل PCA و میزان واریانس تبیین شده

عامل بنیادی	چرخش مجموع عوامل بارشده		
	مقدار ارزش ویژه	درصد واریانس تبیین شده	درصد واریانس تبیین شده جمعی
نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی	۳/۲۸۶	۱۰/۶۰۰	۱۰/۶۰۰
مشروعیت	۲/۸۹۶	۹/۳۴۱	۱۹/۹۴۱
اعتلای عدالت	۲/۸۳۰	۹/۱۲۸	۲۹/۰۷۰
پیچیدگی	۲/۳۴۶	۷/۵۶۶	۳۶/۶۳۶
توجه به اخلاق	۲/۲۷۷	۷/۳۴۴	۴۳/۹۸۰
دانش و اطلاعات مالیاتی	۲/۲۱۵	۷/۱۴۵	۵۱/۱۲۵
عزم جمعی برای پرداخت مالیات	۱/۹۴۶	۶/۲۷۷	۵۷/۴۰۲
ترس و نوع دوستی	۱/۸۹۰	۶/۰۹۷	۶۳/۴۹۸

با توجه به اطلاعات جدول (۲)، برای تعیین تعداد عوامل موثر بر تمکین مالیاتی باید مقدار ویژه را به دست آورد. عامل‌هایی که مقدار ویژه آن‌ها یک یا بیش‌تر از یک است، اهمیت بیش‌تری دارند. عوامل با مقدار ویژه بزرگ‌تر از یک باقی می‌مانند و بقیه عامل‌های دارای مقدار ویژه کم‌تر از یک حذف می‌شوند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، تعداد هشت عامل دارای بیش‌ترین سهم در میان کل متغیرها هستند و در مجموع این عوامل توانسته‌اند ۶۳/۴۹۸ درصد از مجموع واریانس متغیرها را تبیین کنند.





جدول ۳: عناصر خروجی یافته

نام متغیرها	عوامل							
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی	۸۳۸/۰							۲/۵۰۹۱
انجام تعهدات توسط اداره امور مالیاتی	۳۳۸/۰							۲/۵۱۱۱
اعتماد به مسئولان مالیاتی	۱۶۱/۰							۲/۵۳۳۳
محاسبه مالیات بر حسب درآمد	۷۸۸/۰							۲/۱۷۷۳۳
حاکمیت قانون	۸۰۸/۰							۲/۱۸۵۰
ادراک مودیان از دموکراسی	۷۸۸/۰		۷۶۴/۰					۲/۳۰۲۳
مشارکت اجتماعی	۶/۰							۲/۳۰۲۲
مشروعیت سیاسی	۵۵/۰				۵۶۵/۰			۲/۳۸۸۳
ادراک مودیان از عدم فساد	۸۳۸/۰		۷۷۶/۰					۲/۴۰۰۰
نگرش عمومی به مالیات	۷۰۷/۰							۲/۴۰۷۰
عملکرد نهادهای مرتبط با مالیات	۸۰۸/۰							۲/۵۱۳۳
استفاده بهینه از مالیات	۳۳۸/۰		۵۶/۰					۲/۵۳۰۰
وجود عدالت مالیاتی	۵/۰۲		۵۳۱/۰					۲/۷۵۲۷
استقلال اداره مالیات از امور سیاسی								۲/۳۱۶۷
بالا بودن نرخ مالیاتی								۲/۳۱۶۷
پیشنهادگی								۳/۰۶۲۲۷

مقاله ۴- مدلی برای تمکین مالیاتی در ایران | حبیب‌اله طاهرپور کلانتری و همکاران

جدول ۳: عناصر جویش باقیمانده

نام متغیرها	عوامل						
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
احساس ادای دین به جامعه					۳۵۸/۰		
احساس گناه از عدم پرداخت مالیات	۸۸۷/۰				۲۷۵/۱		
مهمین بیزستی				۱۱۶/۰	۴۰۹/۸۳		
نهایت سیاسی		۵۷۸/۰		۸۶۳/۰	۳۱۱/۲۶۷		
آموزش امور مربوط به مالیات				۳۵۷/۰	۲۶۷/۶۷		۳۸۵۶۷/۰
داشتن اطلاعات مالیاتی				۱۶۷/۰	۲/۳۳۳۳		۱۸۷۶۸/۰
در معرض تبلیغات مالیاتی بودن	۷۸۸/۰			۳۶۳/۰	۱/۹۳۰		۰/۰۶۸
تبادل نظر در مورد مالیات				۳۶۳/۰	۳۱/۴۳۳		۸۰۶۸۷/۰
ادراک پرداخت مالیات توسط دیگران				۳۶۳/۰	۲/۴۸۰		۰/۰۷۸۸۷
قدرت اداره مالیات	۷۰۸/۰			۱۵/۰	۲۷۴/۸۹		۰/۰۹۶۶۲
توس از عدم پرداخت مالیات					۰/۳۵۰		۰/۰۷۸۸۷
تابعیت از سیاست‌های صنفی در مورد مالیات					۷۳۸/۰		۷۵۱۰۸/۰
احساسات بشردوستانه					۳۰۰/۳		۸۷۹۰۷/۰
تمایل به ایجاد عدالت از طریق مالیات					۲۶۳/۰		۳۱۶۷۸/۰

با اجرای تحلیل عاملی به روش اکواماکس و با ۱۴ چرخش و با توجه به اطلاعات جدول (۳)، مشخص شد که متغیرهای اعتماد به مسئولان مالیاتی، کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی، عمل به تعهدات توسط اداره مالیات، و تعیین میزان مالیات با توجه به درآمد چهار متغیری هستند که بار عامل یکم شده‌اند. این عامل تحت عنوان «نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی» است. این عامل با بالاترین درصد وزنی، بیش‌ترین میزان واریانس را در میان سایر عوامل، یعنی ۱۰/۶ درصد، توضیح می‌دهد.

متغیرهای وجود دموکراسی، مشروعیت سیاسی، حاکمیت قانون، نبود فساد اداری در اداره مالیات و مشارکت اجتماعی فردی (حضور در نهادها) بار عامل دوم شدند. این عامل که تحت عامل «مشروعیت» نامگذاری شد، ۹ درصد واریانس را توضیح می‌دهد.

عامل سوم تحت عنوان «اعتلای عدالت» شامل متغیرهای عدالت مالیاتی، نگرش کلی جامعه به مسئله مالیات‌دهی، عملکرد نهادهای مرتبط با مالیات، و نحوه مصرف مالیات در جامعه است. این عامل ۹ درصد واریانس را توضیح می‌دهد.

عامل چهارم شامل متغیرهای بالا بودن نسبی نرخ مالیات، وجود پیچیدگی در فرایند مالیاتی، عدم افشای درآمد مودی توسط اداره مالیات به دیگران، و استقلال (خودگردانی) اداره مالیات است. این عوامل که تحت عنوان «پیچیدگی» نامگذاری شده است، ۷ درصد میزان واریانس را تبیین می‌کند.

عامل پنجم تحت عنوان «توجه به اخلاق» نامگذاری شد. این عامل متغیرهای احساس نیاز به ادای دین به جامعه، احساس گناه از عدم پرداخت مالیات، مبهن‌پرستی و غرور ملی، و ثبات سیاسی را دربر می‌گیرد. این عامل ۷ درصد میزان واریانس را توضیح می‌دهد.

عامل ششم شامل متغیرهای آموزش، دارا بودن دانش مالیاتی، و وجود تبلیغات در زمینه مالیات است. این عامل که در مجموع ۷ درصد واریانس را تبیین می‌کند، تحت عنوان «دانش و اطلاعات مالیاتی» نامگذاری شده است.

عامل هفتم یعنی «عزم جمعی برای پرداخت مالیات» شامل متغیرهای امکان تبادل نظر در مورد مالیات، ادراک پرداخت مالیات توسط دیگران، و قدرت اداره مالیات برای مالیات‌ستانی است. این مجموعه متغیرها در مجموع ۶ درصد واریانس را توضیح می‌دهد.

عامل هشتم شامل متغیرهای احساس ترس از عدم پرداخت مالیات، تبعیت از صنف توسط مودی در امور مالیاتی، احساس انسان‌دوستی و تمایل به وجود عدالت در جامعه است. این عامل تحت عنوان «ترس و نوع‌دوستی» در مجموع ۶ درصد از واریانس را توضیح می‌دهد.

## ۲- عوامل شناسایی شده تا چه اندازه بر تمکین تاثیر دارند؟

برای پاسخ به این پرسش از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.

جدول ۴: نتایج تحلیل دوربین واتسون برای تمکین مالیاتی

R	R مربع	R مربع تنظیم شده	تخمین خطای استاندارد	دوربین واتسون
۰/۷۹۵	۰/۶۲۳	۰/۶۰۶	۰/۵۱۳۷۶	۲/۰۴۴

مجموعه متغیرها با ضریب همگرایی  $R=0/663$  مقدار تمکین مالیاتی را پیش بینی می کنند. با توجه به **جدول (۴)**، مقدار دوربین واتسون کم تر از  $2/5$  است که نشان می دهد تجزیه و تحلیل رگرسیون برای تحلیل همگرایی تمکین مالیاتی با متغیرها قابل اعتماد است.

جدول ۵: نتایج تحلیل ANOVA برای تمکین

Sig.	F	میانگین مربع	df	جمع مربعات	
۰/۰۰۰	۲۳/۹۳۰	۶/۳۱۶	۱۰	۶۳/۱۶۴	رگرسیون
		۰/۲۶۴	۱۳۹	۳۶/۶۸۹	باقی مانده
			۱۴۹	۹۹/۸۵۳	مجموع

با توجه به اطلاعات **جدول (۵)**، همان طور که مشاهده می شود،  $Sig.=0/000$  (کم تر از  $0/005$ ) و مقدار  $f$  برابر  $23/930$  است. بنابراین، فرض آماری  $H_0$  را می توان پذیرفت. به عبارتی دیگر، عوامل شناسایی شده در **جدول (۴)** بر تمکین مالیاتی تاثیر معنادار دارند.

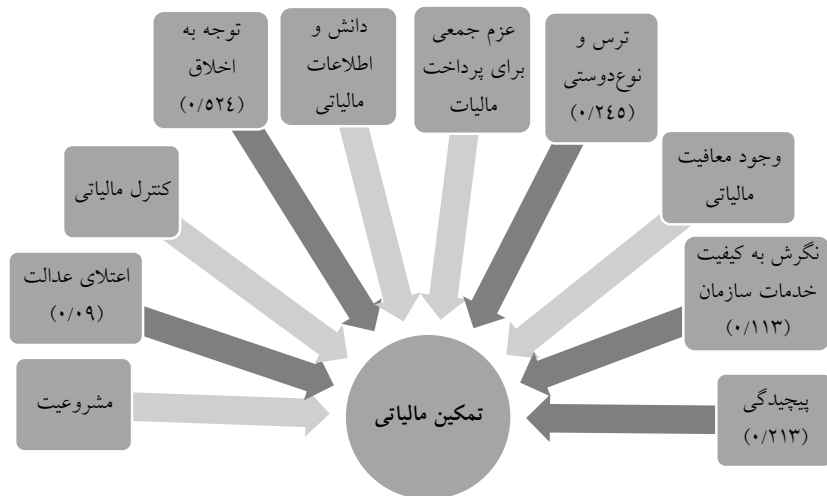
جدول ۶: نتایج تحلیل رگرسیون تمکین

Sig.	t	ضرایب غیراستاندارد			ضرایب استاندارد
		Beta	Std. Error	B	
۰۰۰/۰	۳۹۱/۱۳		۲۵۲/۰	۳۷۷/۳	مقدار ثابت
۰/۰۱۴	۲/۴۸۳	۰/۱۳۸	۰/۰۴۵	۰/۱۳۳	نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی
۰/۵۸۰	۰/۵۵۵	۰/۰۲۹	۰/۰۴۳	۰/۰۲۴	مشروعیت
۰/۰۳۹	۲/۰۸۹	۰/۱۱۰	۰/۰۴۳	۰/۰۹۰	اعتلای عدالت در جامعه به واسطه مالیات
۰/۰۰۰	۴/۹۰۳	۰/۲۶۰	۰/۰۴۳	۰/۲۱۳	پیچیدگی
۰/۰۰۰	۱۲/۳۸۴	۰/۶۴۰	۰/۰۴۲	۰/۵۲۴	توجه به اخلاق
۰/۵۵۷	-۰/۵۸۹	-۰/۰۳۲	۰/۰۴۴	-۰/۰۲۶	دانش و اطلاعات مالیاتی
۰/۱۰۸	-۱/۶۱۶	-۰/۰۸۳	۰/۰۴۲	-۰/۰۶۸	عزم جمعی برای پرداخت مالیات
۰/۰۰۰	۵/۷۲۵	۰/۲۹۹	۰/۰۴۳	۰/۲۴۵	ترس و نوع دوستی
۰/۹۶۲	-۰/۰۴۸	-۰/۰۰۳	۰/۰۵۵	-۰/۰۰۳	متغیر وجود معافیت‌های مالیاتی
۰/۱۹۱	۱/۳۱۴	۰/۰۷۵	۰/۰۶۰	۰/۰۷۹	متغیر کنترل مالیاتی

با توجه به اطلاعات جدول (۶) و Sig. کوچک‌تر از ۰/۰۰۵، عوامل نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، اعتلای عدالت، پیچیدگی، توجه به اخلاق، و ترس و نوع دوستی بر مولفه تمکین مالیاتی تاثیر دارند. ضرایب بتا در این عوامل به ترتیب ۰/۱۱۳، ۰/۰۹، ۰/۲۱۳، ۰/۵۲۴ و ۰/۲۴۵ است.

### بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج تحلیل عاملی اکتشافی، کل متغیرهای شناسایی شده هشت عامل نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، مشروعیت، اعتلای عدالت در جامعه به واسطه مالیات، پیچیدگی، توجه به اخلاق، دانش و اطلاعات مالیاتی، عزم جمعی برای پرداخت مالیات، و ترس و نوع دوستی بوده است. همچنین، با توجه به نتایج رگرسیون چندمتغیره، چنانچه طبق شکل (۲) مشاهده می‌شود، موثرترین عوامل موثر بر تمکین به ترتیب توجه به اخلاق، ترس و نوع دوستی، نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، اعتلای عدالت، و پیچیدگی مالیات است.



شکل ۲: مدل نهایی پژوهش

نتایج پژوهش حاضر، نتایج **اوجاقلو و همکاران (۲۰۱۷)** را مبنی بر این که عقلانیت ابزاری، اعتماد به مسئولان سازمان امور مالیاتی، و عدالت ایجادشده توسط نظام مالیات بر ارزش افزوده که بر تمکین مالیاتی مودیان تاثیر مثبت دارند، تایید می‌کند. همچنین، نتایج **رامشینی و همکاران (۲۰۱۶)** تاثیر مثبت اعتماد بر تمکین مالیاتی داوطلبانه را تایید می‌کند، ولی سازگار با نتایج آن‌ها درباره تاثیر قدرت بر تمکین نیست.

رابطه همگرایی بین جامعه‌پذیر کردن مالیات، دانش مالیاتی، سرعت عمل در گرفتن کارت شناسایی مالیاتی، کیفیت خدمات و تمکین مالیاتی در پژوهش **ساویتری<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)** بررسی شده است. نتایج وی نشان می‌دهد که هوشیاری مالیات‌دهندگان به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر بر رابطه بین سرعت عمل در گرفتن شماره شناسایی مالیاتی و کیفیت خدمات، و تمکین مالیاتی از سوی دیگر، تاثیر دارد. طبق نتایج پژوهش حاضر نیز تایید می‌شود که کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی در قالب عامل نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی تاثیر دارد.

تمکین داوطلبانه برای تمامی دولت‌ها دارای اهمیت بالاست. آزمایشی که روی ۲۱۷ مالیات‌دهنده آمریکایی برای ملاحظه میزان تاثیر عوامل اجتماعی بر میزان تمکین مالیاتی انجام شده است، نشان می‌دهد که متغیرهای اجتماعی به صورت غیرمستقیم توسط درونی‌سازی به

1. Savitri

عنوان هنجارهای شخصی بر میزان تمکین مالیاتی تاثیر می‌گذارند و وقتی قوت هنجارهای اجتماعی به نفع تمکین مالیاتی بالا می‌رود، هنجارهای شخصی تمکین مالیاتی نیز بالا می‌روند. این مسئله به بالا رفتن تمایل به تمکین می‌انجامد. همچنین، اعتماد به دولت تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر میزان عدالت ادراک شده مالیاتی دارد و همچنین بر تصمیمات تمکین تاثیر می‌گذارد (Jimenez & Iyer, 2016). در این‌جا نیز هنجارهای درونی نظیر احساس انسان دوستی و تمایل به وجود عدالت در جامعه در قالب عامل ترس و نوع دوستی و هنجارهای احساس نیاز به ادای دین به جامعه، احساس گناه از عدم پرداخت مالیات، و میهن دوستی از طریق توجه به اخلاق بر مولفه تعهد تمکین مالیاتی تاثیر دارند.

طبق نتایج پژوهش فعلی، بالا بودن نسبی نرخ‌های مالیات در قالب پیچیدگی بر تعهد تمکین تاثیرگذار است. ادبیات نشان داده شده است که درجات بالاتر استقلال سازمانی ادراک شده با درجات بالاتر از ظرفیت اداری ادراک شده همبستگی مثبت دارند. نتایج دقیق‌تر نشان می‌دهد که درجات بالاتر استقلال سازمانی ادراک شده در رابطه با درجات بالاتر کارایی سازمانی ادراک شده هستند (Taliercio, 2004). در این پژوهش نیز با توجه به تحلیل‌های آماری به دست آمده تایید شد که استقلال (خودگردانی) اداره مالیات از طریق پیچیدگی بر مولفه تعهد تمکین تاثیر می‌گذارد. غرور ملی و ثبات سیاسی و حاکمیت قانون در قالب اخلاق بر تمکین مالیاتی تاثیرگذار است (Ritsatos, 2014). طبق نتایج این پژوهش نیز نشان داده شد که عامل بنیادی اخلاق دربرگیرنده موارد ذکر شده بر تمکین مالیاتی تاثیرگذار است.

با توجه به نتایج پژوهش حاصل از رگرسیون (معناداری عوامل تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی) و تحلیل عاملی انجام شده (به منظور دسته‌بندی متغیرها تحت عوامل) مشخص شد: میزان تمکین مالیاتی (۳/۶۵) اگرچه از میانگین نظری ۳ بالاتر است، اما با توجه به نیاز کشور به پرداخت مالیات از سوی مردم باید افزایش یابد. با توجه به معناداری تاثیر «اعتلای عدالت در جامعه به واسطه مالیات» میانگین متغیر نگرش عمومی به مالیات ۱/۷۶ از ۵ است که کم‌تر از میانگین نظری ۳ است. این نشان می‌دهد که نگرش عمومی نسبت به مالیات در وضع مناسبی قرار ندارد. میانگین عملکرد نهادهای مرتبط با مالیات برابر با ۲/۱۵ از ۵ است، که از میانگین نظری کم‌تر است. این امر نشان‌دهنده این است که میانگین این متغیر در وضع مطلوبی قرار ندارد. میانگین به دست آمده برای متغیر استفاده بهینه از مالیات برابر با ۱/۹۳ از ۵ است و کم‌تر از متوسط نظری است و این امر نشان می‌دهد که ادراک عموم در ارتباط با استفاده بهینه از مالیات در سطح مناسبی قرار ندارد. میانگین به دست آمده در مورد ادراک مودیان درباره وجود عدالت مالیاتی برابر با ۱/۷۶ از ۵ است. این مقدار

کم‌تر از میانگین نظری است و نشان می‌دهد که این متغیر در وضعیت مناسبی قرار ندارد. با توجه به معناداری تاثیر «نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی»، میانگین متغیر کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی ۲/۵ از ۵ است که کم‌تر از میانگین نظری ۳ است و نشان‌دهنده آن است که نگرش عمومی نسبت به مالیات در وضع مناسبی قرار ندارد. میانگین متغیر انجام تعهدات توسط اداره امور مالیاتی برابر با ۲/۶ از ۵ است که از میانگین نظری کم‌تر است. این امر نشان می‌دهد که میزان این متغیر در وضع مطلوبی قرار ندارد. میانگین به‌دست‌آمده برای متغیر اعتماد به مسئولان مالیاتی برابر ۲/۵ از ۵ است و کم‌تر از متوسط نظری است. این امر نشان می‌دهد که ادراک عموم در ارتباط با استفاده بهینه از مالیات در سطح مناسبی قرار ندارد. میانگین به‌دست‌آمده در مورد متغیر محاسبه مالیات برحسب درآمد برابر با ۲/۷ از ۵ است. این مقدار کم‌تر از میانگین نظری است و نشان‌دهنده وضعیت نامناسب این متغیر است. با توجه به معناداری تاثیر «پیچیدگی»، میانگین متغیر بالا بودن نرخ مالیاتی ۳/۴ از ۵ است که بیش‌تر از میانگین نظری ۳ است. متغیر بالا بودن نرخ مالیاتی، با توجه به بار معنایی متغیر، در وضع مناسبی قرار ندارد. میانگین متغیر پیچیدگی برابر با ۳/۴ از ۵ است، که از میانگین نظری بیش‌تر است؛ میزان این متغیر نیز با توجه به بار معنایی مفهوم متغیر، در وضع مطلوبی قرار ندارد.

با توجه به نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون مشخص شد که عوامل موثر بر تمکین مالیاتی نگرش به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، پیچیدگی، توجه به اخلاق، ترس و نوع دوستی، و اعتلای عدالت هستند. بنابراین، سیاستگذار اگر بخواهد تمکین مالیاتی را از سوی مودیان افزایش دهد، باید وقت، بودجه و تلاش خود را صرف تقویت اخلاق، اعتلای عدالت، توجه به پیچیدگی، توجه به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی، و افزایش حس نوع دوستی نماید.

برای ارتقای تمکین مالیاتی از طریق پیچیدگی می‌توان برای تعدیل نرخ مالیات، کاهش پیچیدگی فرایندهای مالیاتی، تلاش در جهت عدم افشای درآمد مودی توسط اداره مالیات به دیگران، و استقلال (خودگردانی) اداره مالیات برنامه‌ریزی کرد. همچنین، برای بالا بردن نگرش مثبت به کیفیت خدمات سازمان مالیاتی در میان مودیان، مدیران سازمان مالیاتی باید از طریق بالا بردن کیفیت خدمات اداره امور مالیاتی، عمل به تعهدات و افزایش اعتماد مودیان نسبت به مسئولان مالیاتی اقدام کنند.

برای افزایش تمکین مالیاتی در میان مودیان، اعتلای عدالت در جامعه به واسطه مالیات، بهبود نگرش جامعه نسبت به مالیات، بهبود عملکرد نهادهای مرتبط با مالیات و بالا بردن کارایی نحوه مصرف مالیات در جامعه لازم است. البته مهم است که ترازنامه‌های مالیاتی و نحوه مصرف آن



به‌طور دقیق و شفاف در دسترس عموم افراد و مودیان مالیاتی قرار بگیرد. یکی از راه‌های بهبود نگرش جامعه نسبت به مالیات، ارتقای ادراک افراد از عدالت مالیاتی است. تقویت و توجه به اخلاق در جامعه از طریق تقویت احساس ادای دین نسبت به جامعه، احساس گناه از عدم پرداخت مالیات، تاکید بر احساس میهن‌پرستی در میان مودیان مالیاتی و ارتقای ثبات سیاسی می‌تواند تمکین مالیاتی را در میان مودیان مالیاتی افزایش دهد.

ترس و نوع‌دوستی یکی دیگر از عوامل ارتقای تمکین مالیاتی است. سیاستگذاران می‌توانند از طریق آگاه نمودن مودیان نسبت به پیامدهای حاصل از پرداخت مالیات در موعد معین، هماهنگی سیاست‌های صنفی با قوانین مالیاتی، تاکید بر حس انسان‌دوستی در میان مودیان و افشای عدالت‌محور بودن سیاست‌های مالیاتی این امر را عملی نمایند.

با بررسی متون و ادبیات پژوهش و با توجه به خروجی تحلیل عاملی اکتشافی، این پژوهش توانسته است در مجموع ۶۳/۴۹۸ درصد از مجموع واریانس متغیرهای موثر بر تمکین مالیاتی را در میان مودیان تبیین کند. پژوهشگران این حوزه می‌توانند در راستای ارائه توضیح بیش‌تر واریانس در پژوهش‌های آتی با شناسایی سایر متغیرهای تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی تلاش نمایند. همچنین، یکی از موارد محدودیت این پژوهش دسترسی محدود به داده‌های تمکین مالیاتی واقعی و تمایل پایین مودیان برای شرکت در پژوهش‌هایی با موضوع تمکین است که از اعتماد نسبتاً پایین آنان به سیستم مالیاتی نشئت می‌گیرد و در این پژوهش به‌ناچار پژوهندگان را به استفاده از نمونه در دسترس سوق داده است.

## اظهاریه قدردانی

پژوهش حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته مدیریت دولتی موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی است. همچنین، این طرح پژوهشی با عنوان مشابه از حمایت مالی موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی برخوردار بوده است. لازم به ذکر است به دلیل محدودیت در چاپ مقاله با نویسندگان تکراری، نگارنده این پژوهش مراتب سپاس و قدردانی خود از جناب آقای دکتر فرج‌اله رهنورد به عنوان مشاور رساله دکتری اعلام می‌دارد.

## الف) انگلیسی

- Abdi, M., & Rezaei, E. (2015). The Cost-Benefit Analysis of Tax Incentives in Iranian Economy in Selected Industries. *Journal of Tax Research*, 23(27), 9-33. [In Farsi] <http://taxjournal.ir/article-1-707-fa.html>
- Ahmadi, A., Golabchi, M., & Yousefi, S. (2018). Complexity Factors Highlighting in PMBOK-Based Project Time Management. *Iranian Dam and Hydroelectric Powerplant*, 5(18), 67-78. [In Farsi] <http://journal.hydropower.org.ir/article-1-312-fa.html>
- Ake, C. (1974). Modernization and Political Instability: A Theoretical Exploration. *World Politics*, 26(4), 576-591. <https://doi.org/10.2307/2010102>
- Alm, J. (2018). What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388. <https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1999). Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting. *Kyklos*, 52(2), 141-171. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.1999.tb01440.x>
- Arabmazar, A., Golmohammadi, M., & Bagheri, B. (2012). The Compliance Level: The Most Important Index towards an Effective and Desirable Tax System. *Journal of Tax Research*, 19(12), 27-70. [In Farsi] <http://taxjournal.ir/article-1-75-fa.html>
- Batrancea, L. M., Nichita, A., De Agostini, R., Batista Narcizo, F., Forte, D., de Paiva Neves Mamede, S., . . . Pántya, J. (2022). A Self-Employed Taxpayer Experimental Study on Trust, Power, and Tax Compliance in Eleven Countries. *Financial Innovation*, 8(1), 96. <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>
- Blaufus, K., Hundsdoerfer, J., Jacob, M., & Sünwoldt, M. (2016). Does Legality Matter? The Case of Tax Avoidance and Evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 127(1), 182-206. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2016.04.002>
- Chooi, A. (2020). Improving Tax Compliance: Establishing a Risk Management Framework. *Governance Briefs*. <https://doi.org/10.22617/BRF200038>
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2005). Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence. *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No. 2005-29*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.661921>
- Damayanti, T. W., Subekti, I., & Baridwan, Z. (2015). Trust and Uncertainty Orientation: An Efforts to Create Tax Compliance in Social Psychology Framework. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211(1), 938-944.

- <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.124>
- Devos, K. (2013). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*: Springer Science & Business Media. <https://doi.org/10.1007/978-94-007-7476-6>
- Fochmann, M., & Kroll, E. B. (2016). The Effects of Rewards on Tax Compliance Decisions. *Journal of Economic Psychology*, 52(1), 38-55. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2015.09.009>
- Gangl, K., Torgler, B., & Kirchler, E. (2016). Patriotism's Impact on Cooperation with the State: An Experimental Study on Tax Compliance. *Political Psychology*, 37(6), 867-881. <https://doi.org/10.1111/pops.12294>
- Harati, A., Hosseinpoor, D., & Kameli, M. j. (2021). Applying a Development Framework and Institutional Analysis for Tax Policy Making in Iran. *Management and Development Process*, 34(1), 57-88. [In Farsi] <http://jmdp.ir/article-1-3943-fa.html>
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities. *Law & Policy*, 36(3), 290-313. <https://doi.org/10.1111/lapo.12021>
- Jimenez, P., & Iyer, G. 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*, 34(1), 17-26. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.07.001>
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331-346. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2010.01.002>
- Kirchler, E., Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference. *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 87-92. <https://doi.org/10.1177/0963721413516975>
- Kuchumova, Y. P. (2017). The Optimal Deterrence of Tax Evasion: The Trade-Off between Information Reporting and Audits. *Journal of Public Economics*, 145(1), 162-180. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.11.007>
- Letki, N. (2006). Investigating the Roots of Civic Morality: Trust, Social Capital, and Institutional Performance. *Political Behavior*, 28(1), 305-325. <https://doi.org/10.1007/s11109-006-9013-6>
- Molaeipoor, M. (2015). Tax Compliance in Economic Development Programs in Iran. *Quarterly Journal of Economic Research and Policies*, 22(72), 173-196. [In Farsi] <http://qjerp.ir/article-1-892-fa.html>

- Naeem, A., & Gulzar, S. (2021). Voluntary Tax Compliance Behavior of Individual Taxpayers in Pakistan. *Financial Innovation*, 7(1), 1-23. <https://doi.org/10.1186/s40854-021-00234-4>
- Needler, M. C. (1968). Political Development in Latin America: Instability, Violence, and Evolutionary Change: *Random House*.
- Ojaghloo, K., Behravan, H., & Noghani, M. (2017). Semantic Reconstruction of the Tax Act with the Grounded Theory Method (A Case Study on Value Added Tax Payers in Zanjan City). *Quarterly of Social Studies and Research in Iran*, 5(4), 575-592. [In Farsi] [https://jjsr.ut.ac.ir/article\\_60890.html?lang=en](https://jjsr.ut.ac.ir/article_60890.html?lang=en)
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*, 49(4), 41-50. <https://doi.org/10.1177/002224298504900403>
- Rahmatollahi, H., Habibnezhad, S. A., & Izadi, S. (2020). The Desirable Tax Compliance Model in Iran: Combined Model. *Journal of Tax Research*, 28(45), 155-181. [In Farsi] <http://taxjournal.ir/article-1-1823-fa.html>
- Ramshini, M., Jamshidi, N., & Asadi, G. H. (2016). The New Approach to Tax Compliance, Providing a New Framework. *Journal of Tax Research*, 24(31), 11-30. [In Farsi] <http://taxjournal.ir/article-1-979-fa.html>
- Ritsatos, T. (2014). Tax Evasion and Compliance; from the Neo Classical Paradigm to Behavioural Economics, A Review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 244-262. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2012-0059>
- Robbins, S. P. (2002). *Organizational Behaviour*: Prenhall.
- Sameti, M., Tayyebi, K., & Heydari, S. (2008). The Effect of Government Revenues Growth on Inflation and Real Economic Growth in Iran (1959-2007). *Journal of Tax Research*, 16(2), 176-193. [In Farsi] <http://taxjournal.ir/article-1-165-fa.html>
- Savitri, E. (2015). The Effect of Tax Socialization, Tax Knowledge, Expediency of Tax ID Number and Service Quality on Taxpayers Compliance with Taxpayers Awareness as Mediating Variables. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211(1), 163-169. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.024>
- Taliercio Jr, R. R. (2004). Administrative Reform as Credible Commitment: The Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance in Latin America. *World Development*, 32(2), 213-232. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2003.08.008>
- Tanzi, V., & Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *Staff Papers*, 40(4), 807-828. <https://doi.org/10.2307/3867611>
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*: Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781847207203>
- Wahl, I., Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities

and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”. *Law & Policy*, 32(4), 383-406.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x>

### ب) فارسی

- خسروی، غلامرضا (۱۳۸۰). مشروعیت سیاسی. *نشریه بازتاب اندیشه*، ۱(۲۴)، ۴۸-۵۰.
- عرب مازار، علی‌اکبر (۱۳۸۳). در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی. *نشریه مجلس و راهبرد*، ۱(۴۵)، ۲۷-۵۶.
- کوهن، کارل (۱۳۷۴). *دموکراسی*. ترجمه فریبرز مجیدی، انتشارات خوارزمی.
- گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی (۱۳۸۳). درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان: مطالعه موردی ایران. *نشریه پژوهشنامه اقتصاد کلان*، ۴(۱۳)، ۱۲۹-۱۵۸.
- ناظمی، شمس‌الدین، و برجعلی لو، شهلا (۱۳۹۱). تبیین رابطه ابعاد عدالت سازمانی و جنبه‌های گوناگون رضایت از جبران خدمات. *نشریه پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، ۴(۷)، ۱۵۹-۱۷۸.

**نحوه ارجاع به مقاله:**

طاهرپور کالانتاری، حبیب‌اله؛ امیری خالدي، يلدا، و انواری رستمی، علی اصغر (۱۴۰۱). مدلی برای تمکین مالیاتی در ایران. نشریه فرایند مدیریت و توسعه، ۳۵(۴)، ۹۷-۱۲۵.

Taherpour Kalantari, H., Amirikhaledi, Y., & Anvari Rostami, A. (2022). A Model for Tax Compliance in Iran. *Management and Development Process*, 35(4), 97-125.

DOI: [10.52547/jmdp.35.4.97](https://doi.org/10.52547/jmdp.35.4.97)

**Copyrights:**

Copyright for this article is retained by the author(s), with publication rights granted to Management and Development. This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

