

## The effect of existing factors in governance and social institutions on tax morale: a documentary analysis approach

Shoeyb Rostami<sup>1</sup>, Javad Noorbakhsh<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Ph.D. in Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran  
sh.rostami@qiau.ac.ir

<sup>2</sup>M.A. Student of Accounting, Kooshyar Higher Education Institute, Rasht, Iran  
javadnoorbakhsh65@gmail.com (Corresponding Author)

Received: 2022/09/24 Accepted: 2022/12/19

### Abstract

The purpose of the current research is to conduct a systematic study and document analysis of the factors that shape tax morale. A wide range of random explanatory variables that have been identified in the literature as determinants of tax sentiment have been created with inspiration from institutional theory. In this research, a systematic review and document analysis has been done using library information available in various databases of Latin scientific articles. Finally, the statistical sample included 82 articles that analyzed the factors affecting morale and tax ethics. The findings show that the institutional theory provides a suitable theoretical basis for the discovery of tax morale. In fact, all the factors that have been identified so far as determinants of tax morale (except for social and demographic characteristics) can be classified as dependent on governing institutions (formal) or social institutions (informal). The most prominent factor is trust, which has two dimensions of positive vertical and horizontal trust related to tax morale. The result of this research is not only effective on a more accurate understanding of the influence of governance and social institutions on tax morale, but also on how governance and social institutions interact with each other and thus on tax morale. This article seeks to encourage governments to start recognizing that if the tax morale is weak, it will cause a gap between the governing and social institutions; As a result, instead of deterrence measures, it is necessary to design measures aimed at reducing this gap.

**Keywords:** Tax morale, Institutional theory, Tax compliance, Horizontal and vertical trust, Governance and social institutions.

## تأثیر عوامل موجود در نهادهای حاکمیتی و اجتماعی بر روحیه مالیاتی: رویکرد تحلیل اسنادی\*

شعب رستمی<sup>۱</sup>، جواد نوربخش<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> دکتری تخصصی حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

sh.rostami@qiau.ac.ir

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی کوشیار، رشت، ایران

javadnoorbakhsh65@gmail.com (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۷/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۲۸

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر انجام یک مطالعه سیستماتیک و تحلیل اسنادی از عواملی است که روحیه مالیاتی را شکل می‌دهند. طیف وسیعی از متغیرهای توضیحی تصادفی که در ادبیات به عنوان عوامل تعیین کننده روحیه مالیاتی شناسایی شده‌اند، با الهام گرفتن از تئوری نهادی ایجاد شده‌اند. در این پژوهش، یک بررسی سیستماتیک و تحلیل اسنادی با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای در دسترس به پایگاه‌های مختلف مقالات علمی لاتین انجام شده است. نمونه آماری در نهایت شامل ۸۲ مقاله بوده که عوامل مؤثر بر روحیه و اخلاق مالیاتی را تجزیه و تحلیل نمودند. یافته‌ها نشان می‌دهد که تئوری نهادی یک پایه نظری مناسب برای کشف روحیه مالیاتی فراهم می‌کند. در واقع، تمام عواملی که تا کنون به عنوان تعیین کننده روحیه مالیاتی (به جز ویژگی‌های اجتماعی و جمعیت‌شناختی) شناسایی شده‌اند را می‌توان وابسته به نهادهای حاکمیتی (رسمی) یا نهادهای اجتماعی (غیر رسمی) طبقه‌بندی کرد. برجسته‌ترین عامل، اعتماد است که دارای دو بُعد اعتماد عمودی و افقی مثبت مرتبط با روحیه مالیاتی است. نتیجه این پژوهش، نه تنها بر درک دقیق‌تر تأثیر نهادهای حاکمیتی و اجتماعی بر روحیه مالیاتی مؤثر است بلکه بر چگونگی تعامل نهادهای حاکمیتی و اجتماعی با یکدیگر و در نتیجه بر روحیه مالیاتی تأثیر می‌گذارد. مقاله حاضر به دنبال تشویق دولت‌ها برای شروع به شناخت این موضوع است که اگر روحیه مالیاتی ضعیف باشد، باعث شکاف بین نهادهای حاکمیتی و اجتماعی می‌گردد؛ در نتیجه لازم است به جای اقدامات بازدارندگی، معیارهایی با هدف کاهش این شکاف طراحی گردد.

**واژگان کلیدی:** روحیه مالیاتی، تئوری نهادی، تمکین مالیات، اعتماد افقی و عمودی، نهادهای حاکمیتی و اجتماعی.

\* این مقاله ترجمه‌ای است از مقاله هورودنیک (۲۰۱۸) در دانشگاه شفیلد انگلستان و از منابع مرتبط نیز استفاده شده است.

## ۱. مقدمه

تمکین (رعایت) مالیات به طور گسترده مورد پژوهش قرار گرفته است و با این حال، این سوال که چرا مردم مالیات پرداخت می‌کنند کمتر پاسخ داده شده است. عدم تمکین مالیات همچنان موضوع مهم برای بسیاری از دولت‌ها در سراسر جهان است.

در طول چندین دهه، رویکرد نئوکلاسیک توسط آلینگام و ساندمو (۱۹۷۲) با ارائه مدل اقتصادی معیار عدم تمکین مالیات توسعه یافت. طبق مفروضات این مدل، مالیات دهندگان بازیگران منطقی هستند که از طریق تعدیل مزایا و هزینه‌های منطبق با مطلوبیت عدم سازگاری مالیاتی، به دنبال به حداکثر رساندن مطلوبیت درآمد مشمول مالیات خود هستند.

همچنین، زمانی که جرایم مورد انتظار و احتمالی مالیات دهندگان در مقایسه با رضایت بدست آمده از عدم رعایت مالیاتی ناچیز باشد موجب عدم تمکین مالیات خواهد شد. در نتیجه، دولت‌ها به دنبال این بودند که اطمینان حاصل کنند که سودمندی عدم تمکین از طریق هزینه‌های عدم تمکین بیش از حد می‌گردد و مجازات‌ها و احتمال کشف مالیات دهندگان غیر متعهد افزایش می‌یابد یا خیر (ویلیام، ۲۰۱۴؛ ویلیام و هورودنیک، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۷). عدم تمکین مالیات همچنین می‌تواند به دلیل پیچیدگی مالیاتی (سطح بالای پیچیدگی سیستم مالیاتی) باشد؛ عدم تمکین مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی، علت و معلول یکدیگر به شمار می‌روند (کاغذلو و همکاران، ۱۳۹۹).

از سویی اما کاهش عدم رعایت مالیات فقط موضوع اعمال مجازات‌های بالاتر و یا افزایش احتمال کشف آن نیست. اولین کسانی که تشخیص دادند که یک مدل، تمام دلایل عدم تمکین مالیاتی را در بر نمی‌گیرد، نویسندگانی بودند که به مقاله خودشان بشرح زیر استناد کردند:

"این یک تئوری بسیار ساده است، و شاید به دلیل توجه کم به عوامل غیرمالی در تصمیم مالیات دهندگان مورد انتقاد قرار گیرد که آیا فرار مالیاتی دارند یا خیر (آلینگام و ساندمو، ۱۹۷۲). در واقع، با وجود سادگی و روشن بودن این پیامدها، یک مدل نمی‌تواند توضیح دهد که چرا سطح مشاهده شده عدم رعایت مالیاتی بالاتر از سطح پیش‌بینی نظری می‌باشد (لئوناردو، ۲۰۱۱؛ تورگلر و همکاران، ۲۰۰۷).

این موضوع، جست‌وجوی مدل‌های جایگزین جنبه‌های غیرمالی تصمیم‌گیری تمکین مالیاتی را مورد توجه قرار می‌دهد (تورگلر، ۲۰۱۱؛ و تورگلر و همکاران، ۲۰۰۷).

هدف از این مقاله، بررسی سیستماتیک عوامل مؤثر بر روحیه مالیات است. برای انجام این کار، طیف گسترده‌ای از متغیرهای توضیحی تصادفی شناسایی شده در ادبیات به عنوان عوامل تعیین کننده روحیه مالیاتی با الهام گرفتن از تئوری نهادی تعیین گردید (بامول و بلاندر، ۲۰۰۸؛ هلمکه و لویستکی، ۲۰۰۴؛ نورس، ۱۹۹۰). به همین ترتیب، روحیه مالیاتی در این مقاله در درجه اول به عنوان یک نتیجه از تعامل بین موسسات حاکمیتی (رسمی) و اجتماعی (غیر رسمی)، عدم تقارن در جامعه بین قوانین و مقررات از

نهادهای حاکمیتی آن، و هنجارهای نانوشته اجتماعی مشترک از نهادهای اجتماعی تلقی خواهد شد و منجر به تضعیف روحیه مالیاتی می‌شود. بنابراین، در بخش ۱، اهمیت روحیه مالیاتی در توضیح انواع مختلف اشکال عدم رعایت مالیات به طور خلاصه بررسی خواهد شد؛ در ادامه به تجزیه و تحلیل ساختار یافته از تأثیر نهادهای حاکمیتی و اجتماعی بر روحیه مالیاتی، در کنار ویژگی‌های اجتماعی و جمعیت شناختی مربوط به تغییرات روحیه مالیاتی پرداخته خواهد شد. در پایان بحث در مورد دلایل سیاست‌های آزمایشی و شکاف‌های شناسایی شده در ادبیات پژوهش بیان خواهد شد.

## ۲. روحیه مالیاتی و تمکین مالیات

مفهوم روحیه مالیاتی برای اولین بار در دهه ۱۹۶۰ توسط دانشکده روانشناسی مالیاتی کلن معرفی شد (اشمولدر، ۱۹۷۰؛ استریمپل، ۱۹۶۹)؛ اما به مدت چند دهه کمتر مورد توجه قرار گرفت (آلم و ترونگر، ۲۰۰۴). از دهه ۱۹۹۰، روحیه مالیاتی به طور فزاینده‌ای توجه محققان را جلب کرد و به یک موضوع مرکزی در پژوهشات تجربی در مورد تمکین مالیاتی تبدیل شده است (تورگر، ۲۰۱۱؛ تورگر و همکاران، ۲۰۰۷). لیتنار و سینگال (۲۰۱۴) روحیه مالیاتی را به عنوان کل انگیزه‌های غیرمالی و عوامل مؤثر بر رعایت مالیاتی که خارج از حداکثر مطلوبیت مورد انتظار قرار می‌گیرد تعریف کرده‌اند.

کاستاندا (۲۰۲۳) در بررسی انصاف و روحیه مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، روحیه مالیاتی را متأثر از نابرابری‌های درآمدی (عدم انصاف) در جامعه تعریف نمودند. در واقع افرادی که به انصاف بسیار حساس هستند، کمتر احتمال دارد که پرداخت مالیات را به عنوان یک وظیفه مدنی در نظر بگیرند و به احتمال زیاد فرار مالیاتی را توجیه می‌کنند.

همان‌طور که در بالا ذکر شد، انگیزه ذاتی برای پرداخت مالیات و روحیه مالیاتی، در درجه اول ناشی از تعامل بین موسسات حاکمیتی و اجتماعی است. با این حال، مهم است که بدانیم که ویژگی‌های شخصی نیز در شکل دادن به روحیه مالیاتی فرد مهم است. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که افرادی وجود دارند که از آنها به عنوان "مالیات دهندگان صادق" یاد می‌شود که سعی در فرار از مالیات ندارند (تورگر، ۲۰۰۱ و ۲۰۰۳). زیرا این افراد به سادگی "مستعد فرار نیستند" (لانگ و سوینگن، ۱۹۹۱). افراطی‌های مخالف توسط "فرارهای مالیاتی" نشان داده می‌شوند که به طور کلی روحیه مالیاتی ضعیفی دارند و بعنوان بازیگران غیرمنطقی شناخته می‌شوند و مزایای فرار مالیاتی را با مزایای تمکین قوانین مقایسه می‌کنند (تورگر، ۲۰۰۳).

روحیه مالیاتی نقش قابل توجهی در توضیح تصمیمات تمکین مالیاتی دارد (لاتمر و سینگال، ۲۰۱۴). یک مطالعه انجام شده در در بایرن آلمان نشان می‌دهد، در جایی که اجرای مالیات یا محدود است یا وجود ندارد حدود ۲۰ درصد از افراد با وجود عدم اجرای قانون، مالیات پرداخت می‌کنند (دونگر و همکاران،

۲۰۱۶). در واقع، اگر چه سطح بالایی از روحیه مالیاتی (به عنوان مثال یک نگرش) به طور خودکار منجر به سطح بالایی از رعایت مالیات (به عنوان مثال یک رفتار) نمی‌گردد، با تجزیه و تحلیل نتایج از مطالعات تجربی قبلی، به سرعت آشکار می‌شود که روحیه مالیاتی قوی، تأثیر شگرفی بر اشکال مختلف رفتارهای مالیاتی ناسازگار دارد (برینک و پورکانو، ۲۰۱۶).

به منظور درک بهتر از چگونگی شکل‌گیری روحیه مالیاتی و در نتیجه شناسایی اینکه کدام سیاست‌ها می‌توانند روحیه مالیاتی را بهبود بخشند، بخش‌های بعدی یک بررسی سیستماتیک از عوامل مؤثر بر روحیه مالیاتی را ارائه می‌دهد. این عوامل به سه گروه اصلی تقسیم می‌شوند:

الف) نهادهای حاکمیتی که شامل عوامل مرتبط با حاکمیت، بخش عمومی و شرایط ساختاری کشورها می‌شود؛

ب) نهادهای غیرحاکمیتی که شامل تأثیرگذاران اجتماعی (فرهنگ، مذهب و مسئولیت اجتماعی نهادهایی مانند انجمن‌ها و احزاب اجتماعی) است؛

ج) ویژگی‌های اجتماعی، جمعیت‌شناختی و ارزش‌های شخصی.

### ۳. روش پژوهش

برای شناسایی مقالات مربوطه به روحیه مالیاتی، یک بررسی سیستماتیک و تحلیل اسنادی با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای در دسترس به پایگاه‌های مختلف مقالات علمی لاتین انجام شده است. معیارهای ورود بر اساس استفاده از کلمات کلیدی "روحیه مالیاتی" یا "اخلاق مالیاتی" بوده است. هیچ محدودیتی در مورد نوع یا سال انتشار اعمال نشد. از ۶۰۰ نتیجه اولیه (۳۰۰ مورد برای هر کلمه کلیدی) پیدا شد. پس از نمایش عناوین و چکیده مقالات، کمتر از ۲۰۰ مقاله جهت بررسی دقیق‌تر انتخاب شد. در بررسی دقیق این مقالات، ۸۲ مقاله انتخاب شد که عوامل مؤثر بر روحیه مالیاتی را تجزیه و تحلیل می‌نمودند. مضافاً فقط مقالات پژوهشی که از مدل‌های تجربی یا نظری با اشاره به روحیه مالیاتی بودند انتخاب شدند. با این حال، محققان از کلیه منابع مرتبط، برای مقدمه یا برای بخش نتیجه‌گیری مقاله استفاده نمودند. مقالات پژوهشی، مقالات و گزارش‌های حاکمیتی نیز، شناسایی و گنجانده شده است.

### ۴. یافته‌های پژوهش

در این پژوهش از انواع منابع اولیه و ثانویه داده‌ها استفاده شده است، از جمله داده‌های بین‌المللی یا داده‌های خاص کشورها. علاوه بر مقالات از مواردی همچون نظرسنجی‌های مالیاتی، روحیه مالیاتی شهروندان، داده‌های در دسترس ثروت و درآمد خانوارها و غیره استفاده شده است. بیشترین موارد مورد بررسی به غیر از مقالات، کشورهایی همچون استرالیا، ایتالیا، پاکستان و اسپانیا را در بر گرفت. در ادامه نتایج سه گروه اصلی مؤثر بر روحیه مالیاتی که بصورت سیستماتیک، بررسی و پیش‌تر به آن اشاره گردید ارائه شده است.

## ۱,۴. نهادهای حاکمیتی و روحیه مالیاتی

تأثیر نهادهای حاکمیتی بر روحیه مالیاتی نشان دهنده موضوع اصلی پژوهش است. در ادبیات روحیه مالیاتی گفته می‌شود که مالیات یک قرارداد اجتماعی بین شهروندان و دولت است و افراد پرداخت مالیات را در ازای خدمات ارائه شده توسط دولت انجام می‌دهند (لاتمر و سینگال، ۲۰۱۴؛ تورگلر و همکاران، ۲۰۰۷). به این ترتیب، اقدامات مثبت دولت موجب افزایش تعهد اجتماعی می‌شود و اعتماد عمودی، برجسته‌ترین عامل مؤثر بر روحیه مالیاتی تلقی می‌گردد. در واقع، صرف نظر از اینکه کدام نهاد عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، روحیه مالیاتی سطح بالا همیشه در ارتباط با سطح بالایی از موارد ذیل است:

۱. اعتماد به دولت

۲. اعتماد به پارلمان (در کشورهایی که پارلمان دارند)

۳. اعتماد به دادگاه و سیستم حقوقی / حاکمیت قانون

۴. اعتماد به مقامات مالیاتی

۵. اعتماد به مقامات دولتی

۶. اعتماد به سیاستمداران

۷. اعتماد به رئیس‌جمهور

۸. اعتماد به احزاب سیاسی

۹. اعتماد به پلیس

۱۰. اعتماد به اتحادیه اروپا (در کشورهای عضو)

به طور مشابه، همچنین در این پژوهش بیان می‌گردد که روحیه مالیاتی به عدالت ادراک شده و اثربخشی دولت بستگی دارد. به همین ترتیب، هر چه درک مؤثرتری از هزینه‌های دولت وجود داشته و هر قدر سطح مزایای ادراک شده بالاتر باشد، سطح روحیه مالیاتی بالاتر است. همچنین، شفافیت هزینه‌های عمومی با روحیه مالیاتی بالاتر ارتباط دارد.

علاوه بر این، اگر دولت و سیستم مالیاتی توسط شهروندان به‌طور منصفانه درک شود، روحیه مالیاتی بهبود خواهد یافت.

در حالی که رویکرد نئوکلاسیک توسعه یافته توسط اولینگام و ساندمو (۱۹۷۲) نشان دهنده مدل اقتصادی معیار عدم رعایت مالیات و در نتیجه، تعداد زیادی از مطالعات تأثیر اقدامات بازدارندگی بر مالیات را بررسی کردند؛ تنها تعداد اندکی از پژوهشات به دنبال بررسی این موضوع با توجه به روحیه مالیاتی بوده و نتایج آنها نیز قطعی نیست. برخی از مطالعات بین روحیه مالیاتی و سطح درک شده از تحریم‌ها یک رابطه مثبت را نشان می‌دهند. با این حال، این موضوع اهمیت دارد که افزایش سطح بازدارندگی ممکن است اعتماد بین دولت و شهروندان را کاهش دهد.

در نهایت، یک بخش قابل توجه از مقالات تأثیر شرایط ساختاری کشور بر روحیه مالیاتی را بررسی نمودند. سطح بالاتر تولید ناخالص داخلی، سطح بالاتر هزینه‌های دولت و سطح بالای مهاجرت با روحیه مالیاتی ارتباط مثبت دارد. در مقابل، سطوح بالاتر تورم، نابرابری درآمد و نرخ مالیات ارتباط منفی با روحیه مالیاتی شهروندان دارد. همچنین، فساد گسترده با روحیه مالیاتی پایین‌تر (ضعیف‌تر) همراه است. فهرستی از مطالعات در جدول (۱) نشان داده شده است که در کشورهایی که فساد سیستماتیک دارند، شهروندان اعتماد کمی به مقامات دولتی داشته و روحیه مالیاتی آنها کاهش می‌یابد؛ زیرا تعهد به پرداخت مالیات، نشان دهنده یک هنجار اجتماعی پذیرفته شده طبق احساس شهروندان نمی‌باشد. از طرفی فرار از مالیات توسط شهروندان به عنوان یک مکانیسم دفاع از خود استفاده می‌شود.

### جدول ۱. فهرست متغیرهای تأثیرگذار بر روحیه مالیاتی استخراج شده از مقالات (نهادهای حاکمیتی)

متغیر	نتیجه تحلیل اسنادی مقالات
اعتماد به مقامات دولتی	اعتماد بالا به مقامات دولتی با روحیه مالیاتی بالاتر همراه است.
کیفیت دولت (اثربخشی)	کیفیت درک شده / اثربخشی، همراه است با روحیه مالیاتی بالاتر.
عدالت دولت (از جمله عدالت سیستم مالیاتی)	هر چه عدالت در نظر گرفته شده دولت بالاتر باشد، روحیه مالیاتی بالاتر است.
اقدامات بازدارنده	عدم ارتباط با روحیه مالیاتی
شرایط ساختاری (تولید ناخالص ملی / تولید ناخالص داخلی)	تأثیر مثبت بر روحیه مالیاتی
مخارج دولت (حمایت اجتماعی، آموزش، بهداشت)	تأثیر مثبت بر روحیه مالیاتی
نرخ مالیات تورم	هرچه نرخ مالیات بالاتر باشد، روحیه مالیاتی پایین‌تر است.
نابرابری درآمد (شاخص جینی)	ارتباط منفی با روحیه مالیاتی
فساد	فساد گسترده‌تر ارتباط با روحیه مالیاتی پایین‌تر دارد.
دموکراسی / پاسخگویی	دموکراسی مستقیم منجر به افزایش روحیه مالیات می‌شود.
تمرکز	تمرکز باعث کاهش روحیه مالیاتی می‌شود. استقلال کشور به طور قابل توجهی تأثیر مثبت بر روحیه مالیاتی و اندازه اقتصاد دارد.
سطح مهاجرت	مهاجرت بیشتر با روحیه مالیاتی بالاتر ارتباط دارد.

روحیه مالیاتی در جایی که رابطه نزدیکی بین دولت و شهروندان وجود دارد، به عنوان حقوق قانونی/دموکراسی یا خودمختاری محلی بیان می‌شوند (لیست مطالعات در جدول ۱). برخی از مطالعات انجام شده (به عنوان مثال در کشور سوئیس) بیان می‌دارند که حقوق دموکراسی (به عنوان مثال ابتکار قانون اساسی، ابتکار قانونگذاری، رفاندن مالی و غیره)، اثرات مثبت بر روحیه مالیاتی و اندازه اقتصاد دارد. همچنین، هر قدر صلاحیت دادگاه‌های حسابرسی محلی وسیع‌تر باشد که اجازه دهد شفافیت بیشتری از بودجه بوجود آید، به همان نسبت روحیه مالیاتی بالاتر خواهد رفت.

به طور خلاصه، تجزیه و تحلیل اینکه چگونه نهادهای حاکمیتی، روحیه مالیاتی را شکل می‌دهند، نشان می‌دهد که شهروندان، روحیه مالیاتی بالاتری را با سطوح بالاتری از مدرنیته تجربه می‌کنند (به عنوان مثال، تولید ناخالص داخلی بالاتر، معیارهای حمایت اجتماعی اثربخش‌تر، سطح نابرابری و فساد پایین‌تر است).

همچنین اعتماد بالاتر در نهادهای بخش عمومی و عدالت و اثربخشی هزینه‌های عمومی، موجب مشارکت بیشتر در تصمیم‌گیری در مورد چگونگی صرف منابع عمومی می‌گردد.

#### ۲.۴. نهادهای اجتماعی و روحیه مالیاتی

در علوم رفتاری، افراد به عنوان نهادهای منفک مورد بررسی قرار نمی‌گیرند، بلکه در رابطه با گروه‌ها، انجمن‌ها و فرهنگ‌های اجتماعی بررسی می‌گردند. به همین ترتیب، نگرش و رفتار فردی توسط نهادهای غیرحاکمیتی شکل می‌گیرد که اشاره دارد به هنجارها، ارزش‌ها و باورهای نانوشته اجتماعی. نقض هنجارهای اجتماعی موجب تحریم‌های داخلی یا خارجی می‌گردد. بنابراین تأثیر موسسات اجتماعی بر روحیه مالیاتی چگونه است؟

همزمان با فرهنگ، که نشان دهنده هنجارهای اجتماعی گسترده‌ای است که در طول زمان پایدار هستند، بخش بزرگی از ادبیات رابطه بین موسسات اجتماعی و روحیه مالیاتی را شناسایی می‌کند. تجزیه و تحلیل شرایط افرادی که در یک محیط زندگی می‌کنند اما از فرهنگ‌های مختلف دیگر به آن محیط اضافه شده‌اند، جالب توجه است؛ روحیه مالیاتی در کشور مبدأ بر روحیه مالیاتی افراد در کشور میزبان تأثیر می‌گذارد.

مطالعات بین فرهنگی نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری در سطح روحیه مالیاتی بین کشورها وجود دارد. به عنوان مثال، روحیه مالیاتی در محیط اروپای شرقی در مقایسه با اروپای غربی، پایین‌تر است و این ممکن است با بحران نهادی تجربه شده توسط اقتصادهای سابق توضیح داده شود (فری و تورگر، ۲۰۰۷).

در واقع، تجزیه و تحلیل ابعاد فرهنگ هافستد\* نشان می‌دهد که سطح روحیه مالیاتی در آن دسته از فرهنگ‌هایی که فاصله تا قدرت بیشتر است، پایین‌تر می‌باشد (برینک و پورکانو، ۲۰۱۶). مطالعه مقالات در اروپا نشان می‌دهد که هیچ تفاوتی در روحیه مالیاتی بین ادیان مختلف وجود ندارد. اما دینداری، که عمدتاً در اروپا به عنوان تعداد حضور در کلیسا اندازه‌گیری می‌شود، با روحیه مالیاتی، دارای رابطه مثبت است (فهرست مطالعات در جدول ۲). همچنین، هر چقدر احساس تعلق به جامعه، مسئولیت اجتماعی و مشارکت مدنی (مشارکت فعال در جامعه و انتخابات) قوی‌تر باشد، روحیه مالیاتی بالاتر و قوی‌تر می‌باشد. در راستای اعتماد افقی و عمودی، شدت بحث در مورد ضعف‌های مقامات مالیاتی با همکاران، خانواده و دوستان، دارای یک تأثیر منفی بر روحیه مالیاتی است. این موضوع ممکن است نشان دهد که افراد، معمولاً تجربیات منفی مربوط به مقامات دولتی که به نوبه خود اعتماد عمودی را کاهش می‌دهد و همین‌طور روحیه مالیاتی کل گروه را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به اشتراک می‌گذارند. همچنین اعتماد افقی تأثیر زیادی بر روحیه مالیاتی افراد دارد. هنگامی که اعضای یک جامعه اعتماد بالایی به سایر مالیات دهندگان داشته باشند، روحیه مالیاتی آنها افزایش می‌یابد. برعکس، جایی که سطح درک شده فرار مالیاتی بالا است، روحیه مالیاتی شهروندان پایین‌تر است.

## جدول ۲. فهرست متغیرهای تأثیرگذار بر روحیه مالیاتی استخراج شده از مقالات (نهادهای اجتماعی)

متغیر	نتیجه تحلیل اسنادی مقالات
فرهنگ	فرهنگ بر روحیه مالیاتی تأثیر می‌گذارند. تفاوت‌های فرهنگی در داخل و بین کشورهایی که بر روحیه مالیاتی تأثیر می‌گذارند، وجود دارد.
مذهب	هیچ تفاوتی در روحیه مالیاتی بین ادیان مختلف وجود ندارد. ارزش‌های مذهبی بالاتر دارای ارتباط مثبت با روحیه مالیاتی است.
حس جامعه (از جمله اثر همتایان)	حس قوی‌تر جامعه، روحیه مالیاتی را تقویت می‌کند.
اندازه جامعه	کسانی که در مناطق بزرگتر زندگی می‌کنند روحیه مالیاتی پایین‌تری دارند.
مشارکت مدنی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی	ارتباط مثبت با روحیه مالیاتی
بدنامی اجتماعی	ناراضایتی (بدنامی اجتماعی)، روحیه مالیاتی را افزایش می‌دهد.

\* Hofstede

هافستد معتقد بود که عوامل ملی و منطقه‌ای در تعیین فرهنگ سازمان نقش دارند و در نهایت بر رفتار کارکنان سازمان تأثیر می‌گذارند و مدل فرهنگی هافستد را ایجاد کرد. طبق مدل فرهنگی هافستد، اساساً ۵ عامل بر فرهنگ محیط کاری تأثیر می‌گذارند که عبارت‌اند از: فاصله قدرت، جنسیت، فردگرایی، شاخص اجتناب از ابهام، جهت‌گیری بلندمدت.

نتیجه تحلیل اسنادی مقالات	متغیر
اعتماد بالا به سایر مالیات دهندگان با روحیه مالیاتی بالا همراه است.	اعتماد به سایر مالیات دهندگان
هر چه فرار مالیاتی بیشتر درک شود، روحیه مالیاتی پایین‌تر است.	درک تقلب / فرار مالیاتی (اندازه)

به طور خلاصه، با تجزیه و تحلیل تأثیر نهادهای غیرحاکمیتی می‌توان نتیجه گرفت که فرهنگ‌ها، خرده فرهنگ‌ها (در داخل کشورها)، جوامع، انجمن‌ها و گروه‌های اجتماعی بر روحیه مالیاتی تأثیر می‌گذارند. هنگامی که تمکین مالیات به عنوان یک هنجار اجتماعی در نظر گرفته می‌شود و تقلب در مالیات منجر به محرومیت اجتماعی می‌گردد، روحیه مالیاتی افزایش و ارتقا می‌یابد. برعکس، جایی که اعتماد افقی پایینی وجود دارد و جامعه و افراد می‌پندارند که بخش بزرگی از جامعه از مالیات فرار می‌کنند سطح روحیه مالیاتی مؤدیان مالیاتی صادق، کاهش می‌یابد.

#### ۳,۴. ویژگی‌های اجتماعی - جمعیت‌شناختی و ارزش‌های شخصی

جدول ۳ شایع‌ترین نتایج را در رابطه با ویژگی‌های افراد و سطح روحیه مالیاتی نشان می‌دهد. برخلاف نتایج ارائه شده در جداول ۱ و ۲ که در آن پیوند بین متغیرهای مورد بررسی و روحیه مالیاتی، سوالات اصلی مطالعات مورد تجزیه و تحلیل را نشان می‌دهد، ویژگی‌های اجتماعی - جمعیت‌شناختی به طور کلی به عنوان متغیرهای کنترلی مورد استفاده قرار گرفته و در اکثر مطالعات تجربی گنجانده شده است.

#### جدول ۳. ویژگی‌های اجتماعی - جمعیت‌شناختی و ارزش‌ها/ هنجارهای شخصی مرتبط با روحیه مالیاتی

نتیجه تحلیل اسنادی مقالات	متغیر
زنان نسبت به مردان، روحیه مالیاتی بالاتری دارند.	جنسیت
افراد مسن، روحیه مالیاتی بالاتری دارند.	سن
افراد متأهل نسبت به افراد مجرد، روحیه مالیاتی بالاتری دارند.	وضعیت تأهل
رضایت بیشتر از وضعیت مالی با روحیه مالیاتی بالاتر مرتبط است.	وضعیت مالی / اقتصادی
طبقه اقتصادی بالاتر با روحیه مالیاتی کمتر همراه است.	سطح اجتماعی
رضایت فرد از زندگی، روحیه مالیاتی را افزایش می‌دهد.	رضایت از زندگی
افراد خوداشتغال، روحیه مالیاتی کمتری نسبت به کارمندان دارند. کارمندان پاره وقت، افراد بیکار و دانشجویان دارای روحیه مالیاتی کمتری نسبت به کارکنان تمام وقت هستند. بازنشستگان نسبت به غیر بازنشستگان روحیه مالیاتی بالاتری دارند.	وضعیت اشتغال

متغیر	نتیجه تحلیل اسنادی مقالات
آموزش	افراد دارای تحصیلات بیشتر، روحیه مالیات بیشتری دارند.
هنجارهای اخلاقی	صداقت شخصی، روحیه مالیاتی را افزایش می‌دهد.

در مجموع، این بخش از پژوهش، ویژگی‌های فردی اجتماعی - جمعیت‌شناختی کسانی که بیشتر احتمال دارد روحیه مالیاتی کمتری داشته باشند (به عنوان مثال افراد جوان، مردان، خانه‌داران، کارگران بیکار، کم درآمدها و غیره) را پشتیبانی می‌کند.

### ۵. نتیجه‌گیری

این مقاله یک تحلیل اسنادی از عوامل مرتبط با روحیه مالیاتی ارائه نمود. با الهام از تئوری نهادی، روحیه مالیاتی در این مقاله در درجه اول به دلیل تعامل بین نهادهای حاکمیتی و اجتماعی بررسی شده است. به همین ترتیب، عدم تقارن بین قوانین و مقررات و هنجارهای نانوشته اجتماعی منجر به روحیه مالیاتی پایین می‌شود.

ارزیابی نفوذ نهادهای حاکمیتی بر روحیه مالیاتی، مربوط به محدودیت‌های مدل منطقی اقتصادی است. همان‌طور که مطالعات قبلی نشان می‌دهد، افزایش سطح بازدارنده‌های اجتماعی، نتایج مناسبی را نشان نمی‌دهد و ممکن است منجر به کاهش/تضعیف روحیه مالیاتی و در نتیجه رعایت مالیات پایین‌تر شود. بنابراین دولت‌ها می‌توانند از اقدامات دیگر فراتر از اجرای قانون برای بهبود پرداخت مالیات شهروندان و در نتیجه رعایت قوانین مالیاتی توسط آنها استفاده کنند.

از این رو، اقداماتی برای تغییر ویژگی‌های نهادهای حاکمیتی لازم است. اقدامات نه تنها برای مدرن‌سازی دولت‌ها و بهبود ساختار اقتصادی مورد نیاز است بلکه برای ایجاد اعتماد به مقامات دولتی نیز لازم است. بخش عمده ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که با اعتماد کم به مقامات مختلف دولتی، روحیه مالیاتی پایین می‌آید. علاوه بر این، درک عدالت و اثربخشی هزینه‌های دولت و همچنین درک سطح فساد موجب شکل‌دهی روحیه مالیاتی می‌گردد. به همین ترتیب، اقداماتی با هدف بهبود قرارداد اجتماعی بین دولت‌ها و شهروندان و تقویت اعتماد افقی ضروری است.

ثابت شده است که نهادهای اجتماعی، روحیه مالیاتی را نیز شکل می‌دهند؛ در این راستا اقداماتی با هدف تغییر نهادهای اجتماعی نیز مورد نیاز است. تا زمانی که مالیات پرداخت نشود و این موضوع یک هنجار اجتماعی پذیرفته شده را در یک فرهنگ نشان دهد، روحیه مالیاتی، پایین/ضعیف خواهد بود. با این حال، نتایج از مطالعات قبلی نشان می‌دهد که دولت‌ها توانایی تأثیرگذاری بر هنجارهای اجتماعی را دارند. به همین ترتیب، دولت‌ها می‌توانند شفافیت هزینه‌های عمومی را بهبود بخشند و از کمپین‌های افزایش آگاهی

برای ارائه اطلاعات در مورد کالاها و خدمات عمومی استفاده نموده و یا آموزش مالیاتی را ارتقا دهند. به عنوان مثال، یک مطالعه در انگلستان نشان می‌دهد که ارسال نامه‌هایی که به مالیات دهندگان یادآوری می‌کند که چگونه مالیات آنها به بهبود کالاهای عمومی کمک می‌کند موجب کاهش تأخیر در پرداخت مالیات شده است (هالس ورس و همکاران، ۲۰۱۷). به طور مشابه، یک مطالعه انجام شده در ترکیه و اسپانیا نشان می‌دهد که آموزش مالیاتی در دانشگاه‌ها، تأثیر مثبتی بر روحیه مالیاتی دارد (گوکسو و سباز، ۲۰۱۵).

در صورت عدم اعتماد به سایر مالیات دهندگان و درک اینکه فرار مالیاتی گسترده یک جامعه تأثیر منفی بر روحیه مالیاتی دارد، اقداماتی با هدف تقویت اعتماد افقی مورد نیاز است. در مجموع، این مقاله تأثیر نهادهای حاکمیتی و اجتماعی را بر روحیه مالیاتی و همچنین ویژگی‌های اجتماعی و جمعیت شناختی افرادی که روحیه مالیاتی پایین/بالا دارند را ترسیم کرده است. با ساختار عواملی که روحیه مالیاتی را شکل می‌دهند، این مقاله یک ابزار مفید برای محققان و سیاست‌گذاران فراهم می‌کند. زمانی که شکاف‌هایی بین نهادهای حاکمیتی و اجتماعی وجود دارد، اگر دولت‌ها، روحیه مالیاتی پایین در جامعه را تشخیص دهند، ایجاد مالیات بالا موجب عدم رعایت در پرداخت مالیات می‌گردد.

### ۱،۵. پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی

همان‌طور که در این مقاله نشان داده شده است، در دهه‌های گذشته، تعداد زیادی از مطالعات بر روی درک روحیه مالیاتی و نقش آن در تمکین یا رعایت مالیاتی کار کرده‌اند. با این حال، اکثریت قریب به اتفاق آنها بر اساس تحلیل‌های مقطعی می‌باشد. با توجه به این که روحیه مالیاتی و تمایل فرد به به پیروی از آن می‌تواند در طول زمان تغییر کند، تجزیه و تحلیل طولی‌تر محققان را قادر می‌سازد تا دریابند که چگونه اقدامات مختلف دولت و جامعه، شکل دهنده روحیه مالیاتی است و چگونه روحیه مالیاتی با این اقدامات تغییر می‌کند.

نهادهای حاکمیتی و اجتماعی بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند. نه تنها دولت‌ها می‌توانند از اقداماتی برای تغییر ویژگی‌های نهادهای حاکمیتی به شیوه‌ای مثبت برای بهبود روحیه مالیاتی و رعایت مالیات استفاده کنند شهروندان نیز می‌توانند با انتخاب نمایندگان منتخب خود، بر روحیه دولت تأثیر بگذارند. به همین ترتیب، بررسی اثرات متقابل بین نهادهای حاکمیتی و اجتماعی در شکل دادن به روحیه مالیاتی ممکن است منجر به بینش‌های مهم جدیدی شود. چان و همکاران (۲۰۱۸) با تجزیه و تحلیل اثرات متقابل بین اعتماد عمودی و افقی در ۱۰۸ کشور به این نتیجه رسیدند که اعتماد بر روحیه مالیاتی اثر چند برابری دارد: اعتماد افقی موجب رشد اعتماد عمودی و بالعکس می‌گردد و نشان می‌دهد که اعتماد افقی در سطوح مختلف

اعتماد عمودی و شرایط ساختاری، متفاوت است. مطالعات آینده در این زمینه برای درک بهتر این موضوع باید انجام شود.

در نهایت، اکثریت قریب به اتفاق مطالعات در مورد روحیه مالیاتی و تمکین مالیات از پرسش‌نامه‌ها یا تحقیقات تجربی استفاده کرده‌اند. اخیراً، مطالعات کمی مانند هالس ورس و همکاران (۲۰۱۷) برای استفاده از آزمایشات میدانی با همکاری مقامات مالیاتی آغاز شده است. این رویکرد نه تنها پلی بین نتایج تحقیق و طراحی اقدامات آتی ایجاد می‌کند، بلکه کاستی‌های شرایط مصنوعی ایجاد شده در تحقیقات تجربی را نیز برطرف می‌کند و ما را قادر می‌سازد تا تأثیر مستقیم یک سیاست‌گذاری خاص را مشاهده کنیم.

### منابع

- کاغذلو، فاطمه؛ بهارمقدم، مهدی؛ رحیمی، علیرضا. (۱۳۹۹). تأثیر ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی بر رفتار تمکین مالیاتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۸(۳۰)، ۸۱-۱۰۵.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. & Torgler, B. (2004). Estimating the determinants of tax morale. *Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 97, 269-274.
- Baumol, W.J. & Blinder, A. (2008). *Macroeconomics: Principles and Policy*. South-Western Publishing, Cincinnati, OH.
- Belmonte, A., Dell'Anno, R. and Teobaldelli, D. (2018). Tax morale, aversion to ethnic diversity, and decentralization. *European Journal of Political Economy*, available at: <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2017.12.004>
- Brink, W.D. & Porcano, T.M. (2016). The impact of culture and economic structure on tax morale and tax evasion: a country-level analysis using SEM. in Hasseldine, J. (Ed.), *Advances in Taxation (Advances in Taxation*, 23, Emerald Group Publishing, Bingley, 87-123.
- Castañeda, N. (2023). Fairness and Tax Morale in Developing Countries. *Studies in Comparative International Development*. <https://doi.org/10.1007/s12116-023-09394-z>.
- Chan, H.F., Supriyadi, M.W. & Torgler, B. (2018). Trust and tax morale. in Uslaner, E.M. (Ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*, Oxford University Press, New York, NY, 1-71,
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I. & Rincke, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203-232.
- Goksu, G.G. & Sahpaz, K.I. (2015). Comparison of tax morale of Turkish and Spanish higher education students: the samples of Sakarya university and the university of Zaragoza. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 186, 222-230.

- Hallsworth, M., List, J.A., Metcalfe, R.D. & Vlaev, I. (2017). The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31.
- Helmke, G. & Levitsky, S. (2004). Informal institutions and comparative politics: a research agenda. *Perspectives on Politics*, 2(4), 725-740.
- Horodnic, I.A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38(9/10), 868-886.
- Leonardo, G.M. (2011). Politics and tax morale. The role of trust, values, and beliefs, in shaping individual attitudes towards tax compliance. dissertation thesis, Georgia Institute of Technology, Georgia State University, Atlanta, GA, December.
- Luttmer, E.F.P. & Singhal, M. (2014). "Tax morale". *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168.
- North, D.C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Schmölders, G. (1970). Survey research in public finance: a behavioural approach to fiscal theory. *Public Finance*, 25(2), 300-306.
- Strümpel, B. (1969). The contribution of survey research to public finance. in Peacock, A.T. (Ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*, Praeger Publishers, New York, NY, 14-32.
- Torgler, B., Schaffner, M. & Macintyre, A. (2007). Tax compliance, tax compliance, tax morale, and governance quality. *International Studies Program Working Paper No. 07-27*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, GA, December.
- Torgler, B. (2001). What do we know about tax morale and tax compliance? *International Review of Economics and Business (RISEC)*, 48(3), 395-419.
- Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance review of evidence and case studies for Europe. *Policy Research Working Paper No. 5922*, The World Bank, Europe and Central Asia Region, December.
- Williams, C.C. (2014). *Confronting the Shadow Economy: Evaluating Tax Compliance and Behaviour Policies*. Edward Elgar, Cheltenham.
- Williams, C.C. & Horodnic, A.V. (2017). Rethinking informal payments by patients in Europe: an institutional approach. *Health Policy*, 121(10), 1053-1062.
- Williams, C.C. & Horodnic, I.A. (2015). Evaluating the prevalence of the undeclared economy in Central and Eastern Europe: an institutional asymmetry perspective. *European Journal of Industrial Relations*, 21(4), 389-406.