مقاله پژوهشی

تحلیل رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در ایران: رویکرد نظریه بازی‌ها

داوود منظور[1]

چکیده

در این مقاله با تکیه بر عوامل اخلاقی، نهادی و سیستمی مؤثر بر فرار مالیاتی با رویکرد نظریه بازی‌ها، تعاملات میان مؤدیان و نظام مالیاتی در کشور ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد. این تعاملات در سه رده مؤدیان مالیاتی، مشاوران مالیاتی و دستگاه اجرایی وصول مالیات در کشور مورد مطالعه قرار داده شده است. در این مطالعه مدل پولینزو و پیکهارت برای توصیف تعاملات مؤدیان مالیاتی در ایران توسعه داده شده است و با استفاده از نتایج تحلیل‌های میدانی پیشین که در فضای مالیاتی ایران انجام شده است، این تعاملات در سطوح سه‌گانه فوق با استفاده از نظریه بازی‌ها مورد ارزیابی و تحلیل قرار می‌گیرد. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد برای جلوگیری از فرار مالیاتی لازم است در باب مصارف مالیات در کشور شفاف‌سازی مقتضی برای مؤدیان صورت گیرد و به علاوه با شفاف‌سازی و تسهیل فرایندهای مالیاتی نسبت به جلب اعتماد مؤدیان اهتمام شود. بر اساس این نتایج عدم وجود شفافیت شایسته، ناکافی بودن اطلاعات در تعاملات میان خود مؤدیان، عدم وجود کنترل‌های قانونی مناسب برای مؤدیان و مشاوران مالیاتی، یک تعادل باخت- باخت را موجب شده است که نتیجه آن عدم پرداخت مالیات از طرف مؤدیان و عدم حسابرسی مؤثر از طرف مأموران مالیاتی است.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، نظریه بازی‌ها، فرار مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۷ ، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۶

۱. دانشیار دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، manzoor@isu.ac.ir

doi 10.52547/taxjournal.30.55.2

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

مقدمه

مالیات در وضعیت امروز اقتصاد ایران می‌تواند یکی از منابع مهم در تأمین مخارج دولت باشد. در اکثر کشورها به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته مالیات یک بخش عمده از بودجه کشور را تشکیل می‌دهد. به زعم اقتصاددانان، کشورهای حوزه اسکاندیناوی از موفق‌ترین سیستم‌های مالیاتی و باز توزیعی در میان کشورهای توسعه‌یافته برخوردار هستند. اما در همین کشورها بخش عمده‌ای از موفقیت را در کنار ساختارهای منظم مالیاتی مدیون عوامل اجتماعی و فرهنگی و در کل رفتارهای مناسب مالیاتی در کشورهای خود می‌باشند (Kleven et al, 2011) [16]. متأسفانه در این زمینه کشور ایران در زمره کشورهای درحال‌توسعه قلمداد می‌شود، چراکه حجم مالیاتی و نقش مالیات در ساختار اقتصاد کشور با وضعیتی که در کشورهای پیشرفته مشاهده می‌شود، فاصله معناداری پیدا کرده است. در این زمینه باید عوامل ساختاری و رفتاری مورد بررسی قرار گیرد تا علت کارایی پایین و عدم شفافیت سیستم‌های مالیاتی و عدم توانایی در تشخیص و وصول مؤثر مالیات شناسایی شود.

مطالعات انجام شده در زمینه ساختار نظام مالیاتی و عملکرد مأموران مالیاتی در کشور ایران حاکی از آن است که نظام مالیاتی در زمینه قوانین و مقررات، سازمان اجرایی وصول و مؤدیان مالیاتی با مشکلات عدیده‌ای مواجه است. قوانین مالیاتی در ایران از پیچیدگی‌ها و عدم جامعیت‌های عمده رنج می‌برند که در محدودیت‌های اجرایی و پایه‌های مالیاتی بر این ناکارآمدی می‌افزایند. سازمان‌های اجرایی به خاطر عدم دسترسی کامل به اطلاعات، عدم استفاده مؤثر از فناوری اطلاعات و ساختارهای ناکارآمد در فرایندهای مالیات ستانی ضعف عمده‌ای در اجرای مقررات مالیاتی دارند (Nazari et al, 2014; Validi et al, 2016; Samadi et al, (2013); Aminkhani, 2013)[23], [3], [29], [33].

نرخ مالیات هرقدر هم که باشد، باز هم برخی عوامل اقتصادی تمایل به فرار و اجتناب از پرداخت مالیات دارند. در واقع افراد در راستای افزایش مطلوبیت و سود تمایل دارند کمترین وجه ممکن را به عنوان مالیات به دولت پرداخت کنند. حال اگر جریمه‌های در نظر گرفته شده برای فرار مالیاتی در مقایسه با منافع ناشی از این اقدام کمتر باشد، افراد از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند و در مقابل، اگر جریمه‌ها بیش از منافع باشد، افراد انگیزه کمتری برای فرار مالیاتی خواهند داشت (Cerqueti, R. & Copier, R, 2016) [9].

بررسی رفتارهای مالیاتی در باب فرار و یا تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن ویژگی‌های رفتاری افراد از دهه پنجاه میلادی آغاز شده است. شومپیتر (۱۹۵۹) از پیشگامان بررسی و تحلیل ابعاد رفتاری مؤثر بر فرار یا تمکین مالیاتی در تعاملات مربوط به فرایندهای مالیات ستانی در میان پرداخت‌کنندگان، مشاوران و یا مسئولان نظام مالیاتی است و معتقد است که این ویژگی‌ها نقش مهمی در سطوح واقعی تمکین مالیاتی ایفا می‌کنند. هرچند، در رویکرد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

نئوکلاسیک از جمله پژوهش‌های آلینگهام و ساندرو (۱۹۷۲) چنین تعاملاتی در تحلیل فرار مالیاتی و پویایی اقدامات و فرایندهای آن مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

در طول دو دهه گذشته مدل‌ها و تحلیل‌های جدیدی در این زمینه با توجه به ویژگی‌های اخلاقی و محیطی از طریق انجام آزمایش‌های آزمایشگاهی و یا مدل‌های عامل بنیان تلاش کرده‌اند تا بتواند پویایی این رفتارها را در تعاملات این سه گروه فعال در فرایندهای مالیاتی (پرداخت‌کنندگان، مشاوران و مسئولین نظام مالیاتی) در نظر گرفته و اثرات آن را مطالعه نمایند.

تمکین و فرار مالیاتی فرایندهایی هستند که در آن افراد به صورت مستقیم و یا غیرمستقیم با یکدیگر مرتبطند. نظام مالیاتی یک فرایند متشکل از بخش‌های نهادی عدیده‌ای مانند نهاد مشاوران، مالیات‌دهندگان، مسئولان نظام مالیاتی و حتی قانون‌گذاران است که در این فرایند دخیل هستند و رفتارهای افراد به شدت متأثر از ساختارهای اجتماعی، هنجارها و نقش آن‌ها در جامعه است (Alm, Kirchler, & Muehlbacher, 2012 [2]; Alm, Kirchler, Muehlbacher, Gangl et al., 2012; Kirchler, [29] Muehlbacher, Kastlunger, & Wahl, 2010)؛ بنابراین می‌توان انتظار داشت که هرکدام از بازیگران از جمله مالیات‌دهندگان و سایر عوامل در بازی مالیات‌ها نقش منحصر به فردی داشته باشند.

مطالعات انجام شده در خصوص رفتار مؤدیان مالیاتی توسط نظری و فدایی (۱۳۹۲)، شعاع (۱۳۹۰)، روستا و حیدریه (۱۳۹۳)، جعفری صمیمی و حیدریه (۱۳۸۴)، زهی و محمد خانلری (۱۳۸۹) و در گزارش وزارت امور اقتصاد و دارایی (۱۳۹۰) و با استفاده از روش‌های پیمایشی و پرسشنامه‌ای صورت گرفته است. عوامل متعددی در تمکین مالیاتی اثرگذار است که از جمله می‌توان به فرهنگ عمومی، ضعف در شفافیت و آگاه‌سازی در باب مقاصد درآمدهای مالیاتی، فرایندهای غامض محاسباتی در تشخیص مالیات‌ها، احساس تبعیض مالیاتی و برخورد متفاوت با مؤدیان و عدم شفافیت اطلاعات در مورد فعالان اقتصادی کشور اشاره کرد.

در این نوشتار، بر اساس مطالعات فوق و با توسعه مدل پولینزو و پیکهارت (۲۰۱۳) در مبحث روابط مالیاتی، تلاش می‌شود تا با مدل‌سازی روابط میان عوامل سه‌گانه مؤثر در مالیات‌ستانی و با در نظر گرفتن شرایط موجود در فضای اقتصاد ایران زمینه‌های انجام اصلاحات از طریق تجزیه‌وتحلیل عوامل اساسی مؤثر بر رفتارهای مالیاتی مؤدیان شناسایی گردد. در قسمت اول مقاله تلاش می‌شود تا ساختار و روابط درونی میان عوامل سه‌گانه مالیاتی را بر اساس ادبیات موجود در مباحث تمکین و فرار مالیاتی را برای مؤدیان خرد و متوسط[1] شناسایی کنیم. سپس ضمن بررسی عوامل رفتاری، تلاش می‌شود تا با کاربست نظریه بازی‌ها در سه سطح مؤدیان، مأموران و مشاوران

۱. منظور از مؤدیان خرد و متوسط، آن دسته از مؤدیان حقیقی و حقوقی هستند که بدهی مالیاتی آن‌ها به اندازه‌ای بالا نیست که دستگاه مالیاتی به صورت ویژه بر وصول مالیات و رسیدگی به پرونده‌های آنان متمرکز باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

مالیاتی، عوامل اساسی مؤثر بر رفتارهای مالیاتی آن‌ها بر اساس ویژگی‌های نهادی و اقتصادی- اجتماعی جامعه ایران شناسایی گردد. نظریه بازی‌ها یک ابزار ریاضی برای تحلیل موقعیت‌هایی است که در آن‌ها، رفتار افراد تحت تأثیر اقدام سایرین قرار گرفته و لذا مطلوبیت یا سود کسب‌شده آن‌ها به تصمیمات یکدیگر وابسته است (Dixit, A & Skeath, S, 2004) [11]. بنابراین در سطح اول، تأثیرگذاری و هم‌افزایی رفتارهای مؤدیان بر یکدیگر بررسی خواهد شد. در سطح دوم، تعاملات میان مؤدیان و مأموران اقتصادی، عواملی که سبب تمکین بیشتر مؤدیان می‌گردد، مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد. در سطح سوم، روابط مشاوران مالیاتی و نقش آن‌ها در فرار مالیاتی مؤدیان شناسایی و اثرات آن در تعاملات مؤدیان با مأموران با رویکرد نظریه بازی‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. از مهم‌ترین دلایل استفاده از نظریه بازی‌ها در تحلیل موضوع مقاله حاضر، وجود تعامل استراتژیک میان عاملان است. در واقع هم تصمیمات مأموران مالیاتی روی انتخاب‌های مؤدی و هم تصمیم مؤدی روی انتخاب‌های مأموران مالیاتی تأثیر می‌گذارد. همچنین تصمیمات مؤدیان نیز روی انتخاب‌های سایر مؤدیان و دو بازیگر دیگر اثرگذار است. در چنین محیطی که تعاملات استراتژیک میان طرفین وجود دارد، نظریه بازی‌ها بهترین ابزار تحلیلی به شمار می‌آید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از پیشگامان نظریه کلاسیک در تحلیل فرار مالیاتی بکر (۱۹۶۸)، آلینگام و ساندرو (۱۹۷۲)، سرینیواسان (۱۹۷۳)، ایتژاکی (۱۹۷۴) بوده‌اند که با رویکرد متعارف در دانش اقتصاد، تحلیل‌های خود را بر اساس مدل ساده جرائم با صرفه اقتصادی[1] در قالب نظریه بازی‌ها ارائه کرده‌اند. در این الگوها عوامل تعیین‌کننده فرار مالیاتی شامل دو گروه عوامل اقتصادی و قانونی است. این مدل‌ها بر این فرض استوار هستند که با توجه به آنکه مالیات‌دهندگان عقلایی هستند، تلاش می‌کنند بالاترین مطلوبیت را به خود اختصاص دهند.

مدل‌های پیشنهادی آلینگهام - ساندرو - ایتژاکی[2] با رویکرد کلاسیک فرار مالیاتی را تحلیل و بررسی می‌کنند. نقطه تمایز این مدل‌ها با مدل‌های گروه اول در آن است که بازیگران ریسک خنثی فرض نمی‌شوند و درجه‌ای از ریسک گریزی در تصمیم‌گیری‌های آن‌ها مؤثر است.

زمانی که عوامل رفتاری در پدیده‌های اقتصادی پررنگ می‌شوند، ابزارها و رویکردهای مورد استفاده در سایر رشته‌های علمی از جمله روانشناسی و جامعه‌شناسی سهم مهمی در ارائه مدل‌ها و تحلیل‌های مربوطه داشته‌اند که از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به کرچلر (۲۰۰۷)، لئوری (۲۰۰۸-۲۰۱۱)، مارتین، مهروتا، پراساد (۲۰۰۹) اشاره نمود. در این پژوهش‌ها تعاملات اجتماعی و اثرپذیری‌های درونی جوامع به عنوان یکی از عوامل اصلی

1. Simple Model of Rational Crime
2. Allingham–Sandmo–Yitzhaki Models

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

در نظر گرفته شده است تا یک فهم جامع‌تری از فرار مالیاتی با تحلیل روابط میان دولت و جامعه ایجاد شود. جامعه‌شناسی مالیات از جمله موضوعاتی بوده است که در پژوهش لئوری (۲۰۰۸) به آن پرداخته شده است. آنچه که در این تحقیقات مهم به نظر می‌رسد آن است که تمام این افراد پای را از فضای عقلانیت اقتصادی فراتر گذاشته و تلاش می‌کنند عوامل مؤثر دیگری از جمله عوامل روانشناختی، هنجارها، روابط درونی جامعه، اثرپذیری افراد از جامعه، روابط میان نهادهای مسئول و جامعه را در رفتارهای مالیاتی مردم مؤثر دانسته و سپس دلالت‌های اقتصادی آن را بیان کنند [28] (Saeidi et al, 2011).

روانشناسی اخلاقی یکی از زمینه‌های در حال رشد علمی است که در آن تلاش می‌شود تا چرایی رفتارهای خوب و بد انسان‌ها مطالعه شود [4] (Ariely, 2012). گرایش‌های اخلاقی انسان را می‌توان از دو طریق یعنی انجام آزمایش‌ها و قضاوت‌های اخلاقی بررسی نمود. قضاوت‌های اخلاقی هدایت‌کننده انسان‌ها در انجام چیزهایی است که از نظر او ضرورت اجرا پیدا می‌کنند. به این ترتیب قضاوت‌های اخلاقی را آن دست از ایده‌ها و استراتژی‌هایی می‌دانیم که در تعاملات انسانی به عنوان دلیل برای انتخاب بهترین راهکارها عمل می‌کنند [8] (Camerer et al. 2003).

در واقع رفتارهای اخلاقی دارای دو منشأ فردی و اجتماعی هستند که هرکدام از آن‌ها می‌توانند در رفتارهایی که سبب فرار مالیاتی می‌شوند، مؤثر باشند. رفتارهای درون فردی رفتارهایی مثل سرزنش فرد و احساس گناه است. رفتارهای اجتماعی رفتارهایی مانند همدردی و نوع‌دوستی است. هرکدام از این رفتارها می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌های مالیاتی افراد تأثیرگذار باشند. دان، فرار و هاسرمن (۲۰۱۶) اثرات این احساسات را بر روی رفتارهای مالیاتی بررسی کرده و نتیجه می‌گیرند که این احساسات بسته به میزان احساس سرزنش و یا همدردی در افراد تأثیرگذاری‌های متفاوتی دارد [34] (Weber& Dawes, 2005).

در رابطه با رفتار مالیات‌دهندگان در قبال مسئولان و نهادهای مالیاتی در کشور دو مؤلفه اعتماد به نهادها و قدرت نهادها به عنوان عوامل اصلی در مطالعات تمکین مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. بر اساس پژوهش‌های کریچلر، هولزل و وال (۲۰۰۸)، قدرت نهادهای مالیاتی و اعتماد به آن‌ها دو بعد اصلی در شکل‌دهی تمکین مالیاتی است. اعتماد به نهادهای مالیاتی نشان‌دهنده تلقی عمومی مردم و گروه‌های اجتماعی نسبت به خیراندیشی نهادهای مالیاتی است. مقصود از قدرت نهادهای مالیاتی تصور مالیات‌دهندگان از توانایی نهادهای مالیاتی در شناسایی فرار مالیاتی و مجازات متخلفان است [34] (Kirchler, Hoelzl and Wahl, 2008). هر دو عامل اعتماد و قدرت نهادهای مالیاتی باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌شود؛ اما کیفیت تأثیرگذاری هرکدام از این عوامل متفاوت است. افزایش اعتماد سبب افزایش تمکین داوطلبانه مالیاتی می‌شود و قدرت نهادهای مالیاتی از طریق شناسایی مؤدیان جدید و ضمانت اجرایی در خصوص مقابله با فرار مالیاتی، افزایش اجباری تمکین مالیاتی را در پی دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

رفتار نهادهای مالیاتی با مالیات‌دهندگان از اهمیت بالایی برخوردار است؛ به طوری که نحوه مدیریت این نهادها بر تمکین و یا عدم تمکین مالیاتی اثرگذار است. از آنجا که فضای بین نهادها و مالیات‌دهندگان می‌تواند فضای اعتماد یا در مقابل فضای امنیتی و مجازات محور باشد، بنابراین حالت بهینه این است که تلاش شود فضایی ایجاد شود تا اعتماد میان مالیات‌دهندگان و نهادهای مالیاتی افزایش پیدا کند [15] (Kirchler et al, 2010).

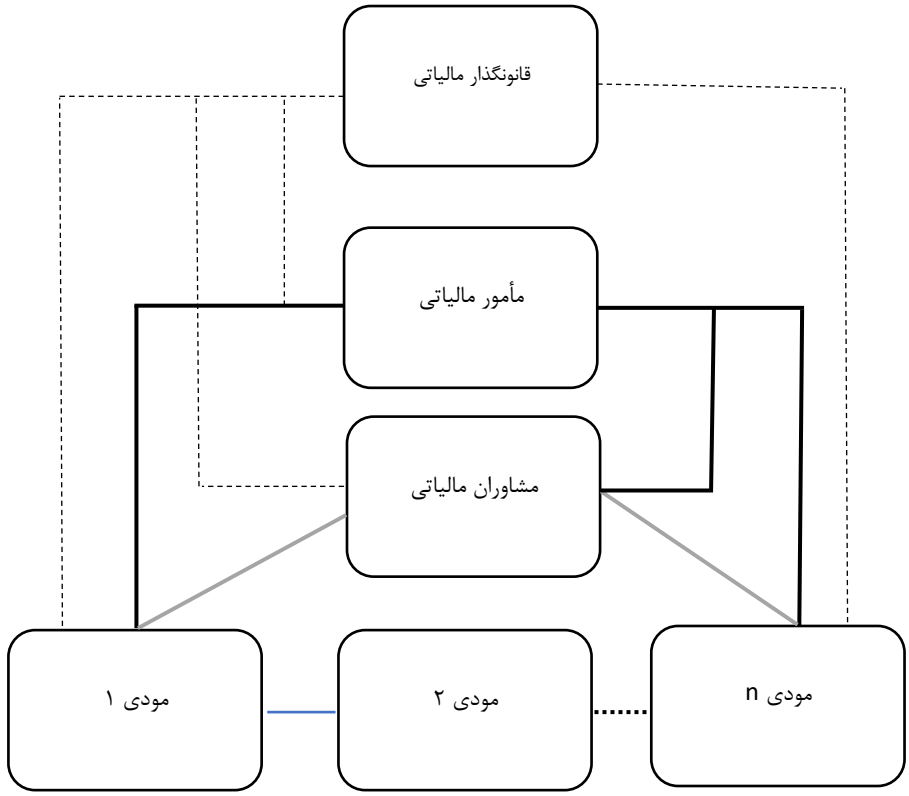
در مطالعات داخلی، مطالعه عبدلی و همکاران (۱۳۹۴) با موضوع تحلیل حسابرسی مالیاتی و فرار مالیاتی نیز با استفاده از نظریه بازی‌ها انجام پذیرفته و مدل کورچن بسط داده شده است. در این مطالعه اهمیت مسائل اجرایی مالیات‌ستانی مورد بحث قرار گرفته و برای جلوگیری از فرار مالیاتی و افزایش درآمد مالیاتی دولت بدون گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ‌های مالیاتی با استفاده از نظریه بازی‌ها مکانیزم حسابرسی خاصی تعریف شده است. شهبازی و همکاران (۱۳۹۵) نیز در ادامه و تکمیل مطالعه پیشین، یک راهکار سیاستی درخصوص حذف هزینه‌های حسابرسی دولت از طریق ایجاد یک بازی میان مؤدیان توسط دولت ارائه نمودند.

روش‌شناسی و مدل تحلیل

در تحلیل‌های رفتاری از تمکین مالیاتی و فرار مالیاتی تعاملات مستقیم و غیرمستقیم افراد و نهادهای ذی‌ربط مورد مطالعه قرار می‌گیرد. ازآنجایی‌که رفتارهای مالیاتی به شدت تحت تأثیر نهادهای مسئول مالیات، نقش‌ها و هنجارهای مالیاتی در کشورها است، رفتارهای افراد در این زمینه حاصل و متأثر از ساختارهای اجتماعی است [2] (Alm, Kirchler, Muehlbacher, 2012). با در نظر گرفتن تحلیل‌های رفتاری در تعاملات میان نهادها و افراد، نمودار شماره (۱) نشانگر تعاملات مستقیم و بالقوه بین بازیگران است. در این نمودار خط‌های پررنگ نشان‌دهنده رابطه مستقیم دو بازیگر است. همچنین خط‌های کمرنگ نشان‌دهنده رابطه واقعی و یا بالقوه میان بازیگران و خط‌چین‌ها نشان‌گر رابطه غیرمستقیم هستند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]



نمودار (۱)- تعاملات رفتاری افراد و نهادها در پرداخت مالیات [26](A. Prinz,2014)

در این نمودار مشاهده می‌شود که در گام اول مالیات‌دهندگان هستند که ممکن است با یکدیگر از طریق انتقال اطلاعات در مورد رفتار یکدیگر و رفتار مأموران مالیاتی تعامل داشته باشند که با خط‌های کمرنگ نشان داده شده است. در این میان تعاملات مالیات‌دهندگان با مشاوران مالیاتی، برای آن دسته از افراد که به راهنمایی‌های خاص در زمینه پرداخت مالیات صحیح از میزان درآمد خود دارند، نیز بر رفتارهای مالیاتی مؤثر است. مهم‌ترین تعامل‌ها، تعاملات میان مأموران مالیاتی و مالیات‌دهندگان هستند. تمام تعاملات به طور کلی به صورت سلسله مراتبی به نمایش گذاشته شده است. بنابراین مأموران مالیاتی قوانین مصوب مالیاتی را اجرا کرده و مالیات‌دهندگان با آن‌ها به طور مستقیم در تعامل هستند. در عین حال، یک رابطه غیرمستقیم میان قانون‌گذاران و مالیات‌دهندگان وجود دارد. اما جذاب‌ترین موضوعات از نظر پژوهشگران، رفتارهای میان مردم و مأموران مالیاتی است که از زوایای روانشناسی و اقتصادی مورد پژوهش قرار می‌گیرد. [26](A. Prinz, 2014).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

پیام این نمودار آن است که در تحلیل‌های رفتاری مالیات، سه عامل اصلی نقش‌آفرینی می‌کنند و یک تعامل استراتژیک میان مالیات‌دهندگان، مشاوران و مأموران مالیاتی وجود دارد. در قلب این فضا تعاملات مأموران مالیاتی و مالیات‌دهندگان قرار دارد که به فعالیت قانون‌گذاران و مشاوران مالیاتی نیز معنا می‌بخشد.

تمکین مالیاتی عمدتاً با دو رویکرد اقتصاد رفتاری و مدل‌های عامل‌بنیان مورد مطالعه قرار گرفته است. به نظر می‌رسد نظریه بازی‌ها بهترین ابزار برای بررسی تعاملات رفتاری مؤدیان مالیاتی و تأثیرات ساختارهای نهادی و اجتماعی مربوط به مالیات باشد. با توجه به مدل ارائه شده در نمودار (۱) در باب تحلیل سلسله‌مراتب تعاملات افراد در مسئله مالیات با استفاده از نظریه بازی‌ها سه حالت مختلف در نظر گرفته می‌شود.

۱. بازی مؤدی در برابر مؤدی
۲. بازی مؤدی در برابر مأمور مالیاتی
۳. بازی مؤدی به همراه مشاور در برابر مأمور مالیاتی

هرکدام از این سه بازی در تحلیل پویایی و ساختار رفتاری تمکین مالیاتی نقش عمده‌ای را ایفا می‌کنند. در ادامه با استفاده از نظریه بازی‌ها و نتایج مطالعات روانشناختی در خصوص مؤدیان خرد و متوسط و نظام مالیاتی کشور، هرکدام از این بازی‌ها مورد بررسی قرار گرفته و اصلاحات و سیاست‌گذاری‌های بهینه در راستای بهبود نظام مالیاتی کشور پیشنهاد می‌شود.

بازی مؤدی در برابر مؤدی

در این بازی که بر اساس تعاملات بین مؤدیان خرد و متوسط است، ویژگی‌های فردی مؤدیان، تعاملات اجتماعی، میزان تأثیرپذیری آن‌ها از دیگران نقش اساسی را ایفا می‌کند. در هر یک از افراد عوامل سن، جنسیت، تحصیلات، هنجارهای فردی و اخلاق مالیاتی در تصمیم‌گیری‌ها اثرگذار است. از بعد اجتماعی نیز شبکه‌ها، گروه‌های اجتماعی کوچک و بزرگ مؤدیان و تعاملات آن‌ها در تصمیم‌گیری‌های فرد مؤثر است. شدت تأثیرپذیری از جامعه یکی از عوامل اساسی است که در بررسی تعاملات مؤدیان با یکدیگر می‌بایست مورد توجه قرار گیرد [6] (Newman, 2010 ،[24] Lefebvre et. al, 2011[17], Bazart & Bonein, 2014).

به خاطر عدم شفافیت اطلاعات و پنهان کردن اطلاعات مؤدیان از یکدیگر، هیچ‌کدام از ایشان اطلاعی از نحوه تصمیم‌گیری‌های آن‌ها در مورد مالیات ندارند، در این صورت یک بازی با اطلاعات ناقص[1] شکل می‌گیرد زیرا افراد از نحوه تصمیم‌گیری‌ها و پیامدهای مؤدی دیگر اطلاعی ندارند. در این تعادل مجموعه‌ای از

1. Game with Imperfect Information

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

استراتژی‌ها[1] و باورها[2] شکل می‌گیرد که در آن، استراتژی‌ها به صورت متوالی با توجه به باورهای افراد عقلایی است و افراد نیز می‌توانند باورهای خود را بر اساس قانون بیز در هر زمان که می‌توانند باورهای خود را به‌روز کنند (Mazar., & Ariely, 2008) [18]. بدین ترتیب، دو مؤدی مالیاتی بر اساس باورهایی که از تصمیم‌گیری یکدیگر خواهند داشت، راهبردهای خود را انتخاب می‌کنند. در این حالت ما دو شکل از بازی‌ها را می‌توانیم انتظار داشته باشیم. بازی غربالگری[3] و بازی علامت‌دهی[4]. اگر شخص شروع‌کننده بازی شخص بی‌اطلاع باشد، بازی غربالگری را در پیش خواهیم داشت. در صورتی که فرد شروع‌کننده بازی شخص[5] مطلع باشد، آنگاه ما در بازی علامت‌دهی قرار داریم (Cressey, 1953) [10].

بر این اساس ابتدا به سراغ بازی غربالگری می‌رویم. به این معنا که دو مؤدی در تصمیم‌گیری برای تمکین مالیاتی با یکدیگر در یک بازی قرار می‌گیرند که در آن فرد شروع‌کننده بازی شخصی باشد که اطلاعات کافی ندارد.[6] در این بازی شخص ۱ (شخص غیر مطلع P1) در بازی تمکین مالیاتی در شروع بازی دو گزینه در پیش روی دارد: ضعف و پیروی از قانون (با احتمال p-1) قدرت و مقابله با قانون (با احتمال p). در این حالت در نمودار (۱) مشاهده می‌کنید که در بین دو حالت شخص P1 یک نقطه‌چین وجود دارد. این حالت نشان‌دهنده آن است که شخص غیرمطلع از تمکین شخص دوم اطلاعی ندارد. P1 تنها بر این باور است که شخص دوم می‌تواند یکی از گزینه‌های فرار مالیاتی (با احتمال p) یا پرداخت مالیات (با احتمال p-1) را انتخاب کند. اما در مقابل شخص دوم از تصمیم خود باخبر است. به این خاطر که او می‌داند که آیا تمکین می‌کند و یا گزینه فرار مالیاتی را انتخاب می‌نماید.

در این بازی، شخص دوم در حالت ضعف به‌گونه‌ای فرض می‌شود که هیچ‌گاه به‌تنهایی دست به فرار مالیاتی نمی‌زند. در مقابل، شخص در حالت قوت به‌هیچ‌وجه به‌تنهایی اقدام به تمکین مالیاتی نمی‌کند. ساختار این بازی به ما کمک می‌کند تا اثرات هم‌افزایی و تأثیرات سایر مؤدیان بر تصمیم‌گیری‌های مالیاتی اشخاص مشخص شود. نکته مهم آن است که در این بازی هرکدام از شرایط پیروی و یا مقابله در دستگاه انتظارات افراد به صورت مستقیم به احتمال شناسایی آن‌ها از طریق سیستم‌های قانونی و نظارتی مالیاتی بستگی دارد. هرچقدر که شخص تصور کند احتمال شناسایی‌اش توسط سیستم مالیاتی کاهش می‌یابد، احتمال فرار مالیاتی او افزایش خواهد یافت (افزایش p). در واقع برای هر نفر احتمال تمکین مالیاتی بستگی به انتظارات و تصوراتی دارد که فضای نظارتی

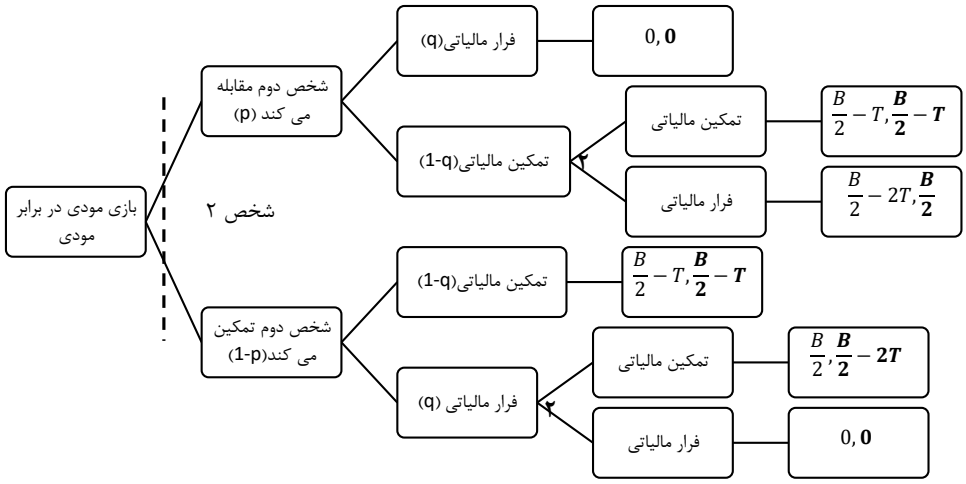
1. Strategies
2. Beliefs
3. Screening Game
4. Signaling Game
5. Informed Person
6. Uninformed Person

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

سیستم مالیاتی در جامعه ایجاد می‌کند.

در این مدل فرض می‌شود که هر دو شخص به صورت یکسان با پرداخت مالیات T در تأمین کالای عمومی به مقدار یکسان B مشارکت می‌کنند و در صورتی که مالیات توسط هرکدام از دو نفر پرداخت شود به هرکدام به اندازه $\frac{B}{2}$ منافع خدمات کالای عمومی می‌رسد. واضح است برای آنکه شخص تمکین مالیاتی برایش معنا پیدا کند باید $\frac{B}{2} \geq$ باشد. اما منفعت کالای عمومی به اندازه‌ای نیست که شخص بخواهد بار مالیاتی شخص دیگر را تحمل کند $\frac{B}{2} < 2T$. در عین حال، اگر هر دو فرار مالیاتی کنند نه چیز به دست خواهند آورد و نه چیزی از دست خواهند داد که پیامد (0,0) حاصل خواهد شد. در صورتی که یکی از افراد تمکین کرده و دیگری فرار مالیاتی کند، آنگاه بار کل مالیات بر دوش تمکین کننده خواهد افتاد تا کالای عمومی تأمین شود.

حال برای بررسی چگونگی تعاملات میان دو مؤدی بازی زیر را در نظر می‌گیریم. توجه شود که در این حالت شخص اول از تصمیم‌گیری‌های شخص دوم اطلاع ندارد و تنها بر اساس باورهایی که از شخص دوم دارد، تصمیم‌گیری می‌کند. باور اول آن است که شخص تمایل به مقابله دارد و هیچ‌گاه به‌تنهایی تمکین مالیاتی نمی‌کند. به این معنا که اگر شخص اول فرار مالیاتی کند او نیز حتماً مالیات پرداخت نخواهد کرد. باور بعدی آن است که شخص دوم در جایگاه پیروی از قانون مالیاتی قرار دارد و هیچ‌گاه به تنهایی فرار مالیاتی نمی‌کند. این فرض به مدل کمک می‌کند تا رفتار تعاملی مؤدیان با یکدیگر و محیط آن‌ها مورد بررسی قرار بگیرد و تصمیم‌گیری مستقل بدون در نظر گرفتن دیگری را از بین می‌برد.



نمودار (۲)- تعاملات میان مؤدیان مالیاتی در تمکین مالیاتی بر اساس بازی غربالگری

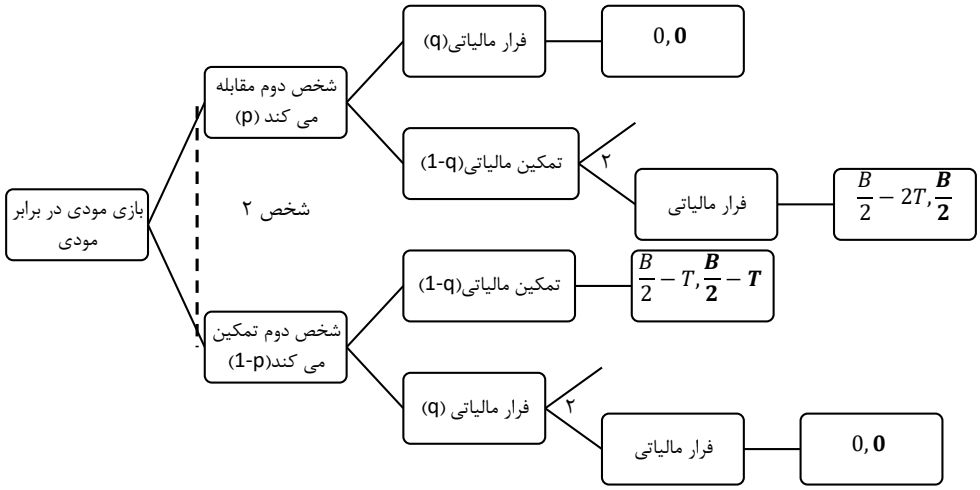
منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

اگر شخص یک بر اساس باور مقابله عمل کند، دو گزینه در پیش خود دارد: تمکین مالیاتی با احتمال 1-q و فرار مالیاتی با احتمال q. در صورتی که شخص فرار مالیاتی کند شخص دوم بر اساس فرض اگر مقابله گر باشد حتماً او هم تمکین نخواهد کرد. بنابراین هیچ مالیاتی پرداخت نخواهد شد و هر دو منفعت کالای عمومی را از دست می‌دهند (به اندازه $\frac{B}{2}$ ــ). اما در صورتی که شخص اول با احتمال 1-q تمکین مالیاتی کند شخص دوم دو حالت در پیش خود می‌بیند. در اینجا می‌تواند که تمکین کند و یا فرار مالیاتی کند. شخص دوم مشاهده می‌کند که به خاطر تمکین شخص اول می‌تواند فرار مالیاتی کرده و بار مالیات را بر شخص اول تحمیل کند. در این شرایط او بدون اینکه مالیاتی پرداخت کند می‌تواند از منافع کالای عمومی نیز بهره‌مند شود (به اندازه $\frac{B}{2}$). در حالتی که شخص دوم مقابله کند، او همیشه فرار مالیاتی خواهد کرد به این خاطر که در صورتی که شخص اول تمکین کند او می‌تواند با فرار مالیاتی تمام بار مالیات را بر دوش شخص یک بیندازد و خود از منفعت کالای عمومی بهره‌مند شود.

حال اگر شخص اول بر اساس این باور پیش برود که شخص دوم در حالت پیروی قرار دارد و به تنهایی فرار مالیاتی نمی‌کند، شخص اول می‌تواند با احتمال 1-q تمکین مالیاتی کند و یا با احتمال q فرار مالیاتی را ترجیح دهد. در این حالت اگر شخص اول تمکین مالیاتی کند شخص دوم نیز تمکین خواهد کرد زیرا بر مبنای فرض او هیچ‌گاه به تنهایی فرار مالیاتی نمی‌کند. اما اگر شخص اول فرار کند، شخص دوم دو گزینه در پیش دارد: تمام بار مالیاتی را بر عهده بگیرد و یا آنکه او نیز فرار مالیاتی کند. از آنجا که پیامد $\frac{B}{2} - 2T < 0$ است، او نیز تصمیم می‌گیرد تا فرار مالیاتی انجام دهد. در این حالت نتیجه مدل به شکل زیر خواهد بود:



نمودار (۳)- مرحله دوم تعاملات میان مؤدیان مالیاتی در تمکین مالیاتی بر اساس بازی غربالگری

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

حال برای اینکه در این بازی تمکین مالیاتی رخ دهد باید پیامد انتظاری تمکین مالیاتی بیشتر از فرار مالیاتی باشد. در این حالت داریم:

$$p(1-q)\left(\frac{B}{2}-2T\right)+(1-p)(1-q)\left(\frac{B}{2}-T\right)>pq(0)+(1-p)q(0)$$

$$p\left(\frac{B}{2}-2T\right)+(1-p)\left(\frac{B}{2}-T\right)>0$$

بعد از ساده‌سازی خواهیم داشت:

$$p<\frac{B}{2T}-1$$ [۱] معادله (۱)

در صورتی که شرط فوق برقرار باشد. فرد اول تمکین مالیاتی خواهد کرد. در واقع این شرط به این معناست که باور شخص اول نسبت به تمکین شخص دوم بسیار قوی باشد. در غیر این صورت، هر دو نفر فرار مالیاتی خواهند داشت. نقش انتظارات از دستگاه‌های قانونی را به‌وضوح می‌توان در این مدل مشاهده کرد. اگر شخص باور کند که احتمال دستگیری بعد از فرار مالیاتی بسیار بالاست در این صورت باور او از اینکه شخص مقابل او نیز تمکین مالیاتی را ترجیح می‌دهد بیشتر می‌شود و p کوچک‌تر خواهد شد. با استفاده از عبارت فوق می‌توان گفت در پروژه‌هایی که میزان ارزش کالای عمومی در نظر عموم (B) بسیار بالاتر از میزان مالیات پرداختی توسط آن‌ها (2T) باشد، میزان احتمال تمکین مالیاتی بیشتر خواهد شد.

در پژوهش صامتی و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه موردی در شهر اصفهان که مؤلفه‌های اخلاق مالیاتی مؤدیان را برای بررسی اثر پارامترهای اجتماعی و ساختارهای نهادی در تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهد، نگرش نسبت به فرار مالیاتی در میان مؤدیان و هنجارهای اجتماعی اثر مثبت و معناداری در اخلاق مالیاتی و تمکین دارند. همچنین در پژوهش نوروزپور (۱۳۹۴) که مطالعه موردی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شهر ارومیه را انجام داده‌اند نیز نگرش نسبت به مالیات یکی از متغیرهای مهم و معنادار در تصمیم‌گیری‌های آن‌ها در فرار مالیاتی است که در تعاملات مؤدیان تأثیر می‌گذارد. در پژوهش زهی و محمد خانلی (۱۳۸۹) که به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی، الگوبرداری، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد سایر مؤدیان را از عوامل مهم در فرار مالیاتی خاطرنشان می‌کند و تأثیر عملکرد مؤدیان بد مالیاتی را از عوامل کاهش تمکین مالیاتی در میان مؤدیان می‌داند. بنابراین می‌توان مدل فوق را نمایه خوبی از عوامل بررسی شده در پژوهش‌های فوق و نحوه تعامل میان مؤدیان در شرایط فعلی جامعه ایران دانست. همچنین با مقایسه این مطالعات با دستاوردهای مدل فوق نشان می‌دهد که در شرایط فعلی این تصور عمومی از منفعت کالای

۱. در نظر داشته باشید که $\frac{B}{2}<2T$ پس در این حال $\frac{B}{2T}-1<1$ خواهد بود و $1>p>0$ در نتیجه خواهیم داشت: $0<p<\frac{B}{2T}-1<1$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

عمومی نسبت به مقادیر مالیات پرداختی توسط مؤدیان نسبت کوچکی است که میزان احتمال تمکین مالیاتی را به شدت پایین آورده است ($1 \sim \frac{B}{2T}$). برای آنکه بتوان این تأثیرگذاری‌ها بیشتر گردد (افزایش P) باید آموزش، فرهنگ‌سازی و ایجاد سازوکارهای تغییر تصورات عمومی متأثر در روابط میان مؤدیان مالیاتی ایجاد نمود تا بتوان به سمت تأثیرگذاری مثبت مؤدیان بر یکدیگر حرکت کرد.

بازی مؤدی در برابر مأمور مالیاتی

بازی میان مؤدی و مأمور مالیاتی دارای سه وجه اساسی است: استفاده از قدرت (که همان احتمال شناسایی و جریمه‌ها برای مجازات فرار مالیاتی است)، خدمات (که همان فراهم‌سازی اطلاعات و یاری مؤدیان در فرایندهای مالیاتی است) و سطح اعتماد میان مؤدی و مأمور مالیاتی است. این سه عامل نقش اساسی در بررسی تعاملات میان مؤدیان و مأموران مالیاتی دارد و تعیین‌کننده کنش‌های همکارانه و غیرهمکارانه بین آن‌هاست. در بین این عوامل آنچه بیشترین نقش را ایفا می‌کند عامل اعتماد میان مؤدی و مأمور مالیاتی است. در هر صورت دو عامل قدرت و اعتماد در تصمیم‌گیری‌های مؤدی مؤثرند، به طوری که آن‌هایی که متمایل به فرار مالیاتی هستند بیشتر از عامل قدرت در تصمیم‌گیری‌های خود استفاده می‌کنند و در خصوص کسانی که تمایل به پرداخت مالیات دارند، عامل اعتماد تأثیر بیشتری بر تصمیم‌گیری‌های آن‌ها دارد.

با بررسی تعاملات در این بازی در فضای اقتصاد ایران، واکنش‌های مؤدیان در برابر مأموران مالیاتی وابسته به آن است که هرکدام تا چه اندازه‌ای بعد از پرداخت مالیات از محل مخارج دولت منتفع می‌شوند. همان‌طور که در مطالعات پیشین هم به آن اشاره شد، در جامعه ایرانی یکی از دلایل عدم تمکین مالیاتی، عدم اطمینان و باور به دولت به گونه‌ای که برای جامعه و افراد مفید باشد.

در اینجا، برای مدل‌سازی رفتار مؤدیان در اقتصاد مدلی را ارائه می‌کنیم که در آن دولت بتواند شفافیت لازم به منظور تمکین مالیاتی برای مؤدیان و جلوگیری از فرار مالیاتی را فراهم نماید و به کمک این مدل تعاملات و کنش‌های مؤدیان و مأموران مالیاتی را در یک بازی با استراتژی ترکیبی[1] مورد بررسی قرار می‌دهیم. در این بازی مؤدی زمانی تمایل به پرداخت مالیات دارد که سیگنال‌های اطلاعاتی لازم را نسبت به مخارج مالیات دریافت کرده باشد، چراکه بر اساس مطالعات انجام شده یکی از عوامل عدم تمکین، عدم شفافیت اطلاعاتی دولت و عدم تقارن اطلاعات در نظام مالیاتی است. در این حالت دولت دو گزینه در پیش دارد. دولت می‌تواند با تحمل هزینه C1، جریان اطلاعات را روان و کم‌هزینه سازد و فرایندهای پرداخت مالیات را نیز تسهیل نماید. در غیر این صورت، فرض می‌شود افراد لاجرم به اندازه B برای دسترسی به اطلاعات و فرایندهای مالیاتی هزینه نمایند. همچنین

1. Mixed Strategy

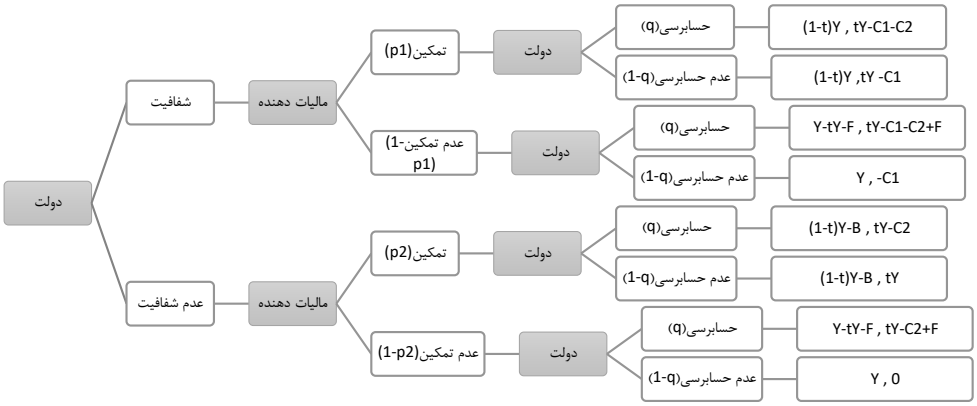
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

فرض می‌شود هزینه حسابرسی برای دولت به اندازه C2 است.

فرض می‌شود در سمت مؤدیان دو گزینه در پیش روی جامعه است: آن‌ها می‌توانند مالیات پرداخت کنند و یا پرداخت نکنند. برای دولت نیز دو گزینه در نظر گرفته می‌شود: یا آنکه دولت ممیزی و حسابرسی انجام می‌دهد یا انجام نمی‌دهد. بدین ترتیب انتظار می‌رود دولت، گامی در راستای تغییر به نفع تمایلات مؤدیان و برآورده کردن انتظارات آن‌ها و کسب اعتماد آن‌ها برداشته باشد. در صورتی که دولت حسابرسی کرده و مالیات‌دهنده فرار مالیاتی داشته باشد، جریمه عدم پرداخت مالیات به اندازه F+tY است، بدین معنا که شخص باید علاوه بر پرداخت مالیات جریمه‌ای به میزان F به دولت پرداخت کند.

برای حل مدل فرض می‌کنیم درآمد مالیاتی دولت بیشتر از مجموع هزینه‌های شفاف‌سازی و حسابرسی باشد (tY>C1+C2) چراکه در غیر این صورت نظام مالیاتی ناکارآمد و بیهوده خواهد بود. به علاوه، درحالی‌که هزینه افراد برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای تمکین مالیاتی بیش از هزینه شفاف‌سازی برای دولت است (B>C1)، هزینه تمکین مالیاتی از هزینه جریمه به علاوه مالیات برای مالیات‌دهنده کمتر است (B<tY+F). همچنین فرض می‌شود در صورتی که احتمال حسابرسی p افزایش پیدا کند، احتمال تمکین q بیشتر شده و در صورتی که p کاهش پیدا کند، احتمال تمکین q نیز کاهش پیدا می‌کند.



نمودار (۴)- تعاملات میان مؤدیان مالیاتی و دولت در تمکین مالیاتی: بازی با استراتژی ترکیبی

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

در این بازی گره‌ها با رنگ تیره‌تر مشخص شده‌اند. دولت برای آنکه بداند، چگونه شفافیت به تمکین مالیاتی کمک خواهد کرد، باید نتیجه این بازی را ارزیابی کند. مالیات‌دهندگان نیز تلاش می‌کنند تا با توجه به تأثیر شفافیت اطلاعات در کاهش هزینه‌های جمع‌آوری اطلاعات، درخصوص تمکین یا عدم تمکین خود تصمیم‌گیری نمایند.

اگر دولت تصمیم به شفاف‌سازی اطلاعات بگیرد و هزینه B را از شانه مؤدیان بردارد، چه در حالت حسابرسی چه در حالت عدم حسابرسی، تمکین مالیاتی عایدی بیشتری را برای مؤدی به همراه خواهد داشت. به دیگر سخن، در صورتی که دولت با فراهم آوردن اطلاعات و ایجاد شفافیت، هزینه مؤدی برای جمع‌آوری اطلاعت را کاهش داده و فرایندهای پرداخت مالیات را نیز تسهیل نماید، تمکین مالیاتی برای مؤدیان عایدی بیشتری خواهد داشت ((1-t)Y> (1-t)Y-B). در حالت عدم تمکین پیامدها برای مؤدی چه در حالت شفافیت و چه در حالت عدم شفافیت برابر است و در نتیجه چنانچه او تصمیم به عدم تمکین گرفته باشد، نسبت به شفافیت و یا عدم شفافیت بی‌تفاوت است.

با توجه به مطالعات میدانی انجام شده در اقتصاد ایران بر اساس نظر مؤدیان که پیش‌تر به آن‌ها اشاره شد. سطح شفافیت در اقتصاد ایران پایین است و در نتیجه در صورتی که مؤدی تصمیم به تمکین بگیرد، هزینه B به او تحمیل خواهد شد. در اینجا باید دقت شود که اقدام دولت به حسابرسی (که باعث افزایش احتمال p می‌شود) نقش کلیدی ایفاء می‌کند. در صورتی که احتمال حسابرسی بالا باشد، با توجه به فرض B<tY+F، عایدی مؤدی در حالت تمکین بیشتر از حالت عدم تمکین خواهد شد ((1-t)Y-B > Y-tY-F) و در نتیجه مؤدی مایل به تمکین خواهد بود. به‌هرحال، چنانچه شانس دولت در شناسایی فرار مالیاتی کم و احتمال حسابرسی پایین باشد، مؤدی تصمیم به عدم تمکین گرفته و عایدی Y >(1-t)Y-B را از آن خود می‌کند که در این صورت عایدی دولت صفر خواهد بود که در مقایسه با حالتی که مؤدی تمکین کرده باشد به اندازه tY متضرر خواهد شد. بدین ترتیب، چنانچه دولت توان شناسایی و حسابرسی و ایجاد شفافیت کافی را نداشته باشد، گزینه پیش روی مؤدی فرار مالیاتی خواهد بود.

در اینجا اگر دولت بخواهد تمایل به ایجاد شفافیت داشته باشد باید مطلوبیت انتظاری‌اش در تمکین مالیاتی از ایجاد شفافیت بیشتر از مطلوبیت انتظاری تمکین مالیاتی در عدم شفافیت باشد. به این منظور داریم:

معادله (۲)

$$p_1[q(ty - c_1 - c_2) + (1 - q)(ty - c_1)] > p_2[q(ty - c_2) + (1 - q)(ty)]$$

$$p_1[(ty - c_1 - qc_2)] > p_2[(ty - qc_2)]$$

$$p_1[(ty - c_1 - qc_2)] - p_2[(ty - qc_2)] > 0$$

$$(ty - qc_2)[p_1 - p_2] - p_1 qc_1 > 0$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

بر این اساس به خاطر علامت‌های عبارت‌های $-p_1qc_1<0$ و $(ty-qc_2)>0$، نامساوی فوق تنها در صورتی برقرار است که $p_1>p_2$ باشد.

بنابراین همانند مدل قبلی، در این مدل نیز در تعاملات میان دولت و مؤدی آن چیزی که تعیین‌کننده است، سیستم انتظارات مؤدی است. به این معنا که شفافیت احتمال تمکین را نسبت به حالت عدم شفافیت بیشتر کرده باشد. شایان توجه است که اگر دولت از کانال افزایش شفافیت و جلب اعتماد وارد شود، افزایش احتمال حسابرسی نقش مستقیمی در میزان تمکین مالیات و به طور غیرمستقیم در همان سیستم انتظاراتی فرد مؤثر خواهد بود. همچنین افزایش شفافیت، این رفتار باعث یک هم‌افزایی اجتماعی که نتیجه افزایش اعتماد به دولت است، خواهد بود و احتمال تمکین اختیاری مالیاتی را نیز افزایش می‌دهد.

در پژوهش میرمحمدی و همکاران (۱۳۹۰) که در یک جامعه ۲۳۳ نفر از کارکنان مالیاتی اداره کل مؤدیان مالیاتی شهر تهران انجام شده است، بیان می‌شود که آگاهی مؤدیان در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی و تکالیف مربوط و اعمال جرائم مالیاتی نسبت به مؤدیان و مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی و اعلام آن برای مؤدیان بر تمکین مالیاتی مؤدیان اثر مثبت می‌گذارد. همچنین نظری و فدایی (۱۳۹۲)، شعاع (۱۳۹۰)، روستا و حیدریه (۱۳۹۳)، جعفری صمیمی و حیدریه (۱۳۸۴)، خان جان (۱۳۸۵)، زهی و محمد خانلری (۱۳۸۹) و گزارش وزارت امور اقتصاد و دارایی (۱۳۹۰) نزدیک‌ترین مطالعاتی هستند که در ایران به صورت مستقیم تعاملات مؤدیان مالیاتی با نظام مالیاتی کشور را با استفاده از روش‌های پیمایشی و پرسشنامه‌ای مورد بررسی قرار دادند که بر اساس این مطالعات از مهم‌ترین عوامل عدم تمکین ایده‌آل مؤدیان مالیاتی می‌توان به عواملی چون ضعف در شفافیت و آگاه‌سازی در باب مقاصد و محل هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی، فرایندهای غامض محاسباتی در تعیین مالیات‌ها که افراد را در درک این فرایندها دچار مشکل می‌کند، احساس تبعیض مالیاتی و برخورد متفاوت با مؤدیان و در نهایت عدم شفافیت اطلاعات در مورد فعالان اقتصادی کشور اشاره کرد. تطبیق دستاوردهای مدل فوق با نتایج پژوهش‌های یادشده نشان می‌دهد که بهبود خدمات مؤدیان و تسهیل فرایندهای مالیات‌ستانی از طریق هوشمندسازی نظام مالیاتی، شفافیت و ایجاد یک تصویر عادلانه و مناسب از نظام مالیاتی و مأموران آن می‌تواند تأثیر مطلوبی در ایجاد تعاملات میان مؤدیان و مأموران مالیاتی، افزایش اعتماد مؤدیان و تقویت تمکین مالیاتی داشته باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

بازی مؤدی و مشاوران در برابر مأمور مالیاتی

مشاوران مالیاتی می‌توانند نقشی اساسی در میزان فرار مالیاتی و یا تمکین مالیاتی داشته باشند. هنگامی که مشاوران مالیاتی به عنوان واسط در میان مؤدیان و مأموران قرار می‌گیرند، به دلیل اینکه تسلط خوبی بر قوانین مالیاتی دارند و تلاش می‌کنند تا بهترین راهکارهای قانونی را در مسائل مختلف ازجمله اجتناب از پرداخت مالیات به کار گیرند، بنابراین بیشترین تلاش خود را در جهت عدم پرداخت مالیات انجام می‌دهند و می‌کوشند با استفاده از قوانین مالیاتی کمترین میزان مالیات به مشتریانشان تعلق گیرد [7] (Borgatti et. al 2009).

برای تحلیل اقتصاد ایران از طریق تقابل میان افراد و مأموران مالیاتی، ضعف‌های نظام مالیاتی بسیار مؤثر هستند. باید توجه نمود که فعالیت‌های این حوزه بیشتر مربوط به اجتناب از پرداخت مالیات از طریق روش‌های قانونی است و نه فرار مالیاتی که جرم تلقی بشود. از ویژگی‌های بارز نظام مالیاتی محدودیت و عدم تنوع در پایه‌های مالیاتی است که سبب می‌شود که بار مالیاتی به صورت ناعادلانه در میان مردم توزیع شود. در ایران مالیات‌ها بیشتر از پایه‌های سهل‌الوصول اعم از مالیات بر شرکت‌های دولتی، مالیات بر واردات و حقوق وصول می‌گردد (پژویان و درویشی، ۱۳۸۹) . واضح است که مالیات بر ثروت و یا انواع مختلف دیگر مالیات مانند مالیات در کسب‌وکار سهم بسیار کمی از مالیات کشور را شامل می‌شوند به طوری که سهم آن در سبد مالیاتی کشور کمتر از ۴/۲ است.[۱]

امروزه روش‌های پیشرفته مالیات‌ستانی امکان تقابل مأموران مالیاتی و مؤدیان را به حداقل می‌رساند. یکی از مشکلات نظام مالیاتی کشور امکان استفاده غیرقانونی مأمور مالیاتی از اختیارات خود و همچنین عدم تشخیص مناسب و دقیق مالیات و به تبع آن عدم تمکین مناسب مالیاتی است که وصول مالیات را دچار مشکل می‌کند. معافیت‌های مالیاتی نیز در قالب پایه‌های درآمدی، موضوعی، بخشی، منطقه‌ای و سایر موارد یکی از عوامل مهمی است که در این بازی نقشی اساسی ایفا می‌کند که می‌توان به پیامدهای منفی آن از جمله انحصار و فرار مالیاتی اشاره کرد. یکی دیگر از پیامدهای معافیت‌های مالیاتی، عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان معاف از مالیات است. در واقع مأموران مالیاتی هیچ تصوری از حجم و اندازه فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات ندارند. بر اساس برآوردهای سازمان امور مالیاتی کشور، مجموع معافیت‌هایی همچون معافیت صددرصدی بخش کشاورزی و صادرات غیرنفتی، معافیت مالیاتی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و دیگر معافیت‌های موردی بدون احتساب معافیت‌های موضوع مواد ۸۴، ۱۳۲، ۱۴۱، ۱۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم، منجر به این شده است که بیش از ۴۰ درصد از متوسط تولید ناخالص داخلی کشور مشمول معافیت مالیاتی باشد (وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۳۹۰).

با توجه به این ویژگی‌ها، دولت تنها می‌تواند در تحلیل این موضوع بازی‌ای همانند بازی مؤدی در برابر مؤدی با

۱ . ماخذ آمار، وزارت امور اقتصاد و دارایی، معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور (۱۳۸۱-۱۳۹۱)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

فرض وجود دو فرد را در نظر بگیرد. به این خاطر که مشاوران به همراه مؤدیان تلاش می‌کنند با استفاده از شکاف قوانین مالیات کمتری را پرداخت کنند، نقش مشاوران در این زمینه انکارناپذیر است. آن‌ها با استفاده از هرکدام از روش‌های یادشده می‌توانند بر تصمیمات مؤدیان اثر بگذارند. در این بازی دو انتخاب پیش روی مؤدی است. اول اینکه با استفاده از مشاوران (رانت‌های اقتصادی، معافیت‌ها و ...) از پرداخت مالیات اجتناب کند و یا آنکه روند معمولی فعالیت‌های اقتصادی را طی کند. مؤدی مالیاتی در صورت استفاده از مشاوران مالیاتی می‌تواند در ازای پرداخت دستمزد a به آن‌ها، از شکاف‌های قانونی مالیاتی بهره ببرد و از پرداخت مالیات T اجتناب کند؛ به طوری که میزان پرداختی به مشاوران از میزان مالیات بسیار کمتر است.

جدول (۱)- تعاملات میان مؤدیان مالیاتی و مشاوران در تمکین مالیاتی

		دولت	
		حسابرسی	عدم حسابرسی
مؤدی	استفاده از مشاوران به منظور استفاده از ضعف قوانین و معافیت‌های بی‌تأثیر برای دوری از پرداخت مالیات	Y-a, -C2	Y-a,0
	عدم استفاده از مشاوران و روند معمولی فعالیت‌های اقتصادی	Y-T,T-C2	Y-T, T

مأخذ: یافته‌های پژوهش

مهم‌ترین مفهومی که در مورد تعادل در نظریه بازی‌ها وجود دارد، تعادل نش است. در تعادل نش، بازیکنان، آن استراتژی را انتخاب می‌کنند که بهترین پاسخ به استراتژی‌های سایر حریفان باشد. به عبارت دیگر، در تعادل با فرض پایبندی سایر بازیکنان به استراتژی انتخابی، هرگونه انحراف بازیکن از آن استراتژی باعث کاهش عایدی وی خواهد شد. لذا تعادل نش پیامدی را نشان می‌دهد که انحراف یکجانبه از آن به نفع هیچ‌یک از بازیکنان نیست. (Cox, Walker 1997) [12].

با این توضیحات، این مدل دارای یک تعادل ناش است که برابر (Y-a,0) یعنی حالت عدم حسابرسی و دوری از پرداخت مالیات است. دلالت این تعادل را می‌توان این‌گونه بیان کرد که در اقتصادی مانند اقتصاد ایران که عدم تمایل به پرداخت مالیات به دلیل ویژگی‌های قانونی از قبیل عدم توازن در پایه‌های مختلف مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی و ضمانت‌های اجرایی ضعیف (عسگری و همکاران، ۱۴۰۰) و همچنین به خاطر معافیت‌های متعدد و بی‌اثری که در قوانین مالیاتی وجود دارد (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۹۵)، مؤدیان می‌توانند با پرداخت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

هزینه‌هایی به مراتب کمتر از مالیات‌هایی که باید به دولت بپردازند، در حالتی قرار بگیرند که نقطه تعادل در کشور در چنین حالتی قرار گرفته باشد. به علاوه به خاطر ضعف‌های قانونی و فراهم بودن زمینه‌های اجتناب مالیاتی، وصول مالیات برای دولت بسیار پرهزینه بوده و شرایط به گونه‌ای رقم می‌خورد که اجتناب از پرداخت مالیات یک استراتژی مناسب در کشور باشد. به علاوه در تحلیل‌های مختلف مانند نظری و فدایی (۱۳۹۲)، ولیدی و همکاران (۱۳۹۳)، سلامی (۱۳۷۵) و امین خاکی (۱۳۹۱) به این ضعف بزرگ اشاره شده است.

نتیجه‌گیری

در این نوشتار، تلاش کردیم تا بر اساس مدل تعاملات میان مؤدیان، قانون‌گذاران، مأموران مالیاتی و مشاوران به بررسی تعاملات رفتاری مؤدیان مالیاتی و تأثیرات ساختارهای نهادی و اجتماعی مربوط به مالیات پرداخته شود. با توجه به مدل ارائه شده در باب تحلیل سلسله‌مراتب تعاملات افراد در مسئله مالیات می‌توان با استفاده از نظریه بازی‌ها این مدل را در سه حالت مختلف در نظر گرفت: مؤدی در برابر مؤدی، مؤدی در برابر مأمور مالیاتی، مؤدی به همراه مشاور در برابر مأمور مالیاتی که هرکدام از این سه بازی در تحلیل پویایی و ساختار رفتاری تمکین مالیاتی نقش عمده‌ای را ایفا می‌کنند. چنانکه در مدل‌های فوق مشاهده می‌شود آن است که اهمیت بیشتر باید بر روی سیستم انتظارات مؤدیان مالیاتی داده شود. به این معنا که تعامل و میزان اعتماد آن‌ها به نظام مالیاتی بیشتر شود.

در تحلیل‌های مرتبط با عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی، ضعف اطلاعات مالیاتی یکی از ضعف‌های بزرگ نظام مالیاتی است. به طوری که تنوع و پیچیدگی روابط و فعالیت‌های اقتصادی و تعداد زیاد فعالان اقتصادی کشور باعث شده است شناسایی دقیق صاحبان منابع و میزان آن‌ها بسیار دشوار و هزینه‌بر باشد و زمینه فرار و اجتناب مالیاتی فراهم گردد. همچنین از جانب مؤدیان مالیاتی، فرهنگ مالیاتی نامناسب، ضعف در آگاه‌سازی در خصوص مقاصد درآمدهای مالیاتی و شفافیت در نحوه هزینه‌کرد مالیات در کشور، فرایندهای پیچیده محاسباتی و رسیدگی در تعیین مالیات‌ها که افراد را در درک این فرایندها دچار مشکل می‌کند، احساس تبعیض مالیاتی و برخورد متفاوت با مؤدیان و عدم شفافیت اطلاعات در مورد فعالان اقتصادی کشور، اثرگذار هستند. بنابراین با توجه به ضعف ساختاری نظام مالیاتی و عدم تعامل مناسب مؤدیان، از طریق اقداماتی نظیر گزارش‌دهی مخارج به مالیات‌دهندگان، تخصیص مصارف مالیاتی به صورت منطقه‌ای و استانی، تعیین پاداش و جریمه به صورت هوشمندانه، تسریع در اعمال تخفیف و پاداش، متنوع‌سازی ابزارهای دریافت مالیات، عدم انتقال احساس بی‌عدالتی، اولویت‌بندی صحیح مالیات‌ها و اعمال طرح‌های تشویقی بر ردیف‌های دارای اولویت و همچنین تبیین شفاف و صادقانه طرح‌ها و هزینه‌های مورد نیاز اجرای آنکه به وسیله مالیات تأمین مالی می‌شود می‌توانند تمایل به پرداخت مالیات را در میان بازیگران افزایش و زمینه اجتناب مالیاتی را کاهش دهند. در غیر این صورت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

در مواردی که ضعف در شمول پایه‌های مالیاتی و تشخیص صلاحیت مؤدی وجود داشته باشد، در صورتی که هزینه‌های مشاوره کمتر از هزینه‌های مالیاتی باشد، افراد با پرداخت هزینه‌های کمتر به صورتی که قانون نیز نمی‌تواند با آن‌ها برخورد کند، از پرداخت مالیات سر باز می‌زنند.

در تحلیل‌های مربوط به تأثیرگذاری مؤدیان بر یکدیگر نشان داده شد که یک فرد در مقایسه با مؤدی دیگر با دو گزینه روبه‌روست. در صورتی که او باور داشته باشد که هم‌تراز او به نظام مالیاتی، مالیات پرداخت می‌کند و باور با توجه به شرایط و قرائن کشور در سیستم انتظارات او احتمال تمکین سایرین را بالا برد، آنگاه او نیز به سمت تمکین مالیاتی ترغیب خواهد شد. در واقع در اینجا افراد نسبت به تصمیم‌های یکدیگر هم‌افزایی مثبت و یا منفی خواهند داشت.

در بررسی تعامل میان مؤدیان و مأموران مالیاتی در اقتصاد ایران نشان داده شد که دولت با افزایش شفافیت اطلاعات و تسهیل فرایندهای اخذ مالیات هم تمکین مالیاتی را افزایش داده و هم هزینه‌های کمتری در صورت انجام حسابرسی متحمل می‌شود و در غیر این صورت مؤدی به سمت عدم تمکین تمایل پیدا می‌کند که دولت باید از آن جلوگیری کند. بنابراین فراهم‌سازی شفافیت و تسهیل باعث می‌شود که تعاملات میان مؤدی و دولت در صورت تمکین برای دولت و بهترین دستاورد باشد.

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده این نوشتار سه پیشنهاد عمده به منظور اصلاح فرایندهای مالیاتی و افزایش تمکین مؤدیان ارائه می‌گردد:

- لازم است که فضای انتظارات در باب مخارج دولت، مسیر مصرفی مالیات‌ها و نحوه هزینه‌کرد مالیات به صورت شفاف‌تر در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار بگیرد. چراکه تا زمانی که مؤدی از میزان منفعتی که از کالای عمومی دریافت خواهد کرد اطمینان پیدا نکند یا حداقل تصور مناسبی از آن نداشته باشد، احتمال فرار مالیاتی افزایش یافته و نمی‌توان بر هم‌افزایی در اثر مثبت مؤدیان بر یکدیگر در جامعه حساب کرد.
- نظام مالیاتی بایستی شفافیت فرایندهای مالیاتی در مسیر جلب اعتماد مؤدیان از طریق برقراری عدالت مالیاتی افزایش دهد. بهبود وضعیت ارائه خدمات به مؤدیان و تسهیل فرایندهای مالیات‌ستانی، شناسایی سیستماتیک اطلاعات مؤدیان و حرکت به سمت هوشمندسازی نظام مالیاتی، منجر به افزایش شفافیت و ایجاد یک تصویر عادلانه و مناسب از نظام مالیاتی و مأموران خواهد شد و این امر می‌تواند تأثیر مطلوبی در ایجاد تعاملات میان مؤدیان و مأموران مالیاتی، افزایش اعتماد مؤدیان و تقویت تمکین مالیاتی داشته باشد.
- نظام مالیاتی با همکاری دستگاه‌های قانونی و نظارتی باید حفره‌ها و مشکلات قانونی پیش روی نظام مالیاتی را شناسایی و رفع کنند. به عنوان مثال معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی علی‌رغم اینکه اهدافی نظیر توسعه منطقه‌ای، انتقال دانش و فناوری، افزایش صادرات و اشتغال، حمایت از سرمایه‌گذاری و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

مواردی از این دست را دنبال می‌کند، اما عملاً در بسیاری موارد منجر به عدم شفافیت، ایجاد انحرافات متعدد، بی‌عدالتی، سوء استفاده و اجتناب مالیاتی می‌گردد که ساماندهی و اصلاح آن‌ها می‌تواند اثرات مثبتی بر عملکرد مؤدیان و دستگاه مالیاتی داشته باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

فهرست منابع

1. Abdoli G, Abrishami H, Hoseinifard S M. (2016). Favorable Tax Audit in order to Reduce Tax Evasion in Income Tax: A Theoretical and Empirical Analysis. Journal of Tax Research, 23 (28), 67-41, (Persian).
2. Alm, J., Kirchler, E., & Muehlbacher, S. (2012). Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance. From Enforcement to Cooperation. Economic Analysis and Policy, 42, 133–151.
3. Aminkhaki, A (2013). The Pathology of Obtaining of Tax Revenues with an Approach to the Crime of Tax Evasion, Quarterly Journal of Karagah, 6(21), (Persian).
4. Ariely, D. (2012).The (Honest) Truth about Dishonesty. New York, NY: HarperCollins.
5. Asgari H, Roozitalab A, Mansouri A. (2021). Behavioral Analysis of Willingness to Pay Taxes (A Case Study of Semnan Industrial Town). Journal of Tax Research, 29 (49) :7-32, (Persian).
6. Bazart, C., & Bonein, A. (2014). Reciprocal Relationships in Tax Compliance Decisions. Journal of Economic Psychology, 40, 83–102.
7. Borgatti, S. P., Mehra, A., Brass, D. J., & Labianca, G. (2009). Network analysis in the social sciences.Science, 323, 892–895
8. Camerer, Colin F., Loewenstein, George & Rabin, Matthews (eds.) (2003). Advances in Behavioral Economics. New York and Princeton: Russell Sage Foundation Press and Princeton University Press.
9. Cerqueti, R., & Coppier, R. (2016). Corruption, Evasion and Environmental Policy: a Game Theory Approach. IMA Journal of Management Mathematics, 27(2), 235-253.
10. Cressey, D. R. (1953).Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement. Glencoe, Illinois: The Free Press
11. Dixit, A. & Skeath, S. (2004). Games of Strategy, Norton & Company, 2nd Ed.
12. J. C. Cox, M. Walker, Learning to Play Cournot Duoploy Strategies, Copyright 1997, Texas A&M University, University of Arizona, pages 141-144.
13. Jafari Samimi, A., & Hamzei, A. (2006). A Study On Factors Affecting Tax Evasion (A Case Study Of Mazandaran Gold Dealers), Journal of Economic Research and Policies, 9(57), 25-60, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

14. Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica, 47*, 263-291.
15. Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2010). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. In J. Alm, J. Martinez-Vazquez, & B.
16. Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark. Econometrica, 79, 651–692.
17. Lefebvre, M., Pestieau, P., Riedl, A., & Villeval, M. C. (2011).Tax Evasion, Welfare Fraud, and The Broken Windows Effect: An Experiment in Belgium, France and the Netherlands. CESifo Working Paper No. 3408.
18. Mazar, N., Amir, O., & Ariely, D. (2008). The Dishonesty of Honest People: A Theory of Self-concept Maintenance. Journal of Marketing Research, 45, 633–644.
19. Ministry of Economic Affairs and Finance. (2011). Iranian National Tax Administration. Strategies for Reforming the Tax System, (Persian).
20. Ministry of Economic Affairs and Finance (2011). Iranian National Tax Administration. The Documentation of Tax system reforms, (Persian).
21. Mirmohammadi, R. Ghorbani R. & Vazifedust, H. (2011). Review on the Impact of the Effective Factors for the Promotion of Taxpayers Compliance (Legal Persons) from the Viewpoint of Tax Officers In The City of Tehran (Case Study: Tax General Directorate in Large Taxpayers), Journal of Cultural Management , 5(12): 113-126, (Persian).
22. Mosavi Jahromi, Y., Izadi, S. H., Razavi, M., & Khodadadkashi, F. (2017). The Evaluation of Tax Exemptions of Article 132 Impact on Firms' Establishment and Investment in Iran's Less Developed Cities. Journal of Tax Research, 24 (32) :35-58, (Persian).
23. Nazari A R, Fadaei I. (2014). Pathology of Iran's Tax System. Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies,1 (4) :95-110, (Persian).
24. Newman, M. E. J. (2010). Networks. Oxford: Oxford University Press.
25. Pajooyan, J., & Darvishi, B. (2010). The Strauctural Reforms In Iran. Journal of Tax Research, 18(56), 9-47, (Persian).
26. Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization. Journal of Economic Psychology, 40, 20–34.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]

27. Rousta M, Heidarieh S A. (2015). Ranking Causes of Tax Evasion by Analytic Hierarchy Process (AHP). Journal of Tax Research, 22(24), (Persian).
28. Saeidi, A., & Farhanian, S. M. A. (2011). Fundamental of Behavioral Economic & finance, Tehran: Securities and Exchange Organisation, (Persian)
29. Samadi A, Tabande R. (2013). Tax Evasion in Iran: its Causes, Effects and Estimation. Journal of Tax Research; 21 (19) :77-106. (Persian)
30. Sameti M, amiri, H, & Heidari, Z. (2016). The Effect of Tax Morale on Tax Compliance: Case Study Isfahan City, Journal of Economic Research and Policies, 23 (75) :231-262. (Persian)
31. Shahbazi, K., Borumand, Y., & Rezaei, E. (2016). Controlling Tax Evasion without Audit using Game Theory . Journal of Tax Research, 24 (31) :59-77, (Persian).
32. Shoa, N. (2011), Investigating Factors Affecting Tax Evasion from the Point of View of Tax Officials in North Tehran, Master's Thesis of Management Department, Azad University, Firouzkoh Branch, School of Management, (Persian).
33. Validi, M. S.i Najafi Tavana, A , Ahmadi Mosavi, M. (2016). Patologhy of Iran's Tax system, The Judiciary Law Journal, 80(96), 17-35, (Persian).
34. Weber, Roberto & Robyn Dawes (2005). Behavioral economics. In Neil J. Smelser & Richard Swedberg (eds.), the Handbook of Economic Sociology (2nd ed.) (pp. 90-108). Princeton: Princeton University Press.
35. Zehi, N, Mohammadkhanli S. A. (2011). Study on Factors Affecting Tax Evasion (A Case Study of East Azerbaijan Province). Journal of Tax Research, 18 (9) :25-60, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.5]