

## تأملی بر نحوه تحلیل نهادی در مالیات‌ستانی<sup>۱</sup>

دکتر الیاس نادران\*

دکتر هادی امیری\*\*

### چکیده

اضافه کردن شاخصهای نهادی در مدل‌های کوشش مالیاتی ضمن بهبود توضیح‌دهندگی این مدل‌ها، برخی از مشکلات روشی مدل‌های سنتی و مدل‌های تلفیقی را روشن می‌کند. برای رفع برخی از این مشکلات، با استفاده از منطق اقدام جمعی، الگویی برای تحلیل قدرت مالیات‌ستانی دولت ارائه شده است. در این الگو نهادها از مسیر تسهیل‌کنش جمعی مؤدیان مالیاتی، سه حوزه قانون‌گذاری مالیاتی، سازمان اجرای مالیات و ضمانت اجرای مالیات را تحت تأثیر قرار می‌دهند. از این‌رو این فرضیه مطرح می‌شود که در شرایطی که نهادها کنش جمعی مؤدیان مالیاتی را تسهیل نکنند، توانایی دولت برای وصول مالیات‌های مستقیم محدود خواهد بود. این فرضیه با شواهد تاریخی مطالعات جامعه‌شناسی مالی سازگاری دارد. مرور شواهد تاریخی مالیات‌ستانی ایران از انقلاب مشروطه تا انقلاب اسلامی نیز، حاکی از مفید بودن این فرضیه برای تبیین ناتوانی دولت در وصول مالیات است. در دوره مذکور علی‌رغم

۱- تاریخ دریافت: ۸۶/۹/۴، تاریخ تأیید: ۸۶/۱۱/۲۰.

\* . عضو هیئت علمی دانشگاه تهران، enaderan@ut.ac.ir

\*\* . عضو هیئت علمی پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات اجتماعی جهاد دانشگاهی؛

amiri1705@gmail.com

تغییرات مکرر در مدیریت و قوانین مالیاتی، دولت‌ها قادر به وصول مالیات‌های مستقیم نبوده‌اند. این مسئله برای سال‌هایی که نقش درآمدهای نفتی در بودجه دولت کم‌رنگ‌تر بوده نیز مشاهده می‌شود.

#### واژگان کلیدی:

مالیات‌ستانی، کوشش مالیاتی، فرار مالیاتی، کنش جمعی و تاریخ مالیه ایران.

#### طبقه‌بندی JEL:

H260, N450, D700, K420, O170

## مقدمه

مالیات از یک سو تأمین‌کننده هزینه‌های مالی کالاهای عمومی است و از سوی دیگر یک ابزار قوی برای سیاست‌گذاری مالی است. از این رو به نظر «کالدور»<sup>۱</sup> (۱۹۶۳) و «لوتیس»<sup>۲</sup> (۱۹۶۵) سؤال توسعه در کشورهای توسعه‌نیافته این است که آیا این کشورها مالیات‌ستانی را خواهند آموخت؟ آیا خواهند توانست ۱۷ تا ۱۹ درصد تولید ملی‌شان را به منظور ارایه سطح متوسطی از خدمات، به صورت مالیات جذب کنند؟<sup>۳</sup> لذا این سؤال که چگونه می‌توان تفاوت توانایی کشورها در مالیات‌ستانی را تبیین کرد، همواره یکی از محورهای مطالعات بین‌المللی کشورهای در حال توسعه بوده است. در بخش اول این مقاله عواملی که در مطالعات نظری و تجربی برای توضیح تفاوت در توانایی کشورها در امر مالیات‌ستانی مطرح شده، بررسی و مشخص شد که نتایج مطالعات تجربی غیرقاطع و متناقض هستند.

در بخش دوم با بهره‌گیری از جدیدترین مدلها، برخی از دلایل نتایج متناقض مطالعات تجربی ذکر شده است. این مدلها از مشکلات اقتصادسنجی نظیر خطای ناشی از حذف متغیر و همخطی متأثر شده‌اند. در بهترین حالت نتایج مدلهای مذکور به همبستگی‌هایی اشاره دارد که ناشی از همزمانی متغیرهاست و هیچ‌گونه جهت علی بین آنها برقرار نیست. بنابراین برای سیاست‌گذاری ارزش‌چندانی ندارد. بر همین اساس پیشنهاد می‌شود که با ارایه دستگاه تحلیلی، امکان استخراج فرضیه‌ها فراهم شود.

در بخش سوم از منطق کنش جمعی برای ارایه سازوکار اثرپذیری قدرت مالیات‌ستانی دولت از محیط نهادی استفاده می‌شود. در این بخش قدرت مالیات‌ستانی دولت به قدرت دولت در تعیین نتایج چانه‌زنی‌های مربوط به

1 - Kaldor (1963).

2- Martin & Lewis (1965).

۳- به نقل از (Bird & Zolt (2005).

قانون‌گذاری، مدیریت و ضمانت اجرا تفکیک شده است. همچنین در این بخش ضمن مروری بر این سه حوزه، با استفاده از اثر محیط نهادی بر کنش جمعی مؤدیان، به تحدید ساختاری<sup>۱</sup> قدرت مالیات‌ستانی دولت اشاره شده است.

در بخش پایانی مقاله مروری مختصر بر شواهدی از تاریخ مالیات‌ستانی ایران از انقلاب مشروطه تا انقلاب اسلامی، پیشنهاد شده است که تاریخ مالیات‌ستانی ایران در پرتو الگوی تحلیلی ارائه شده در این مقاله، تبیین شد. این تحلیلها پندآموزی‌هایی برای سیاست‌گذاری مالیاتی در دوره جاری به‌همراه خواهد داشت که در بخش پایانی به برخی از آنها اشاراتی شده است.

#### ۱. ادبیات نظری و تجربی موضوع

مطالعات تجربی با محور مطالعات صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی نشان می‌دهند که ظرفیت مالیات‌ستانی در کشورهای در حال توسعه فراتر از مقدار فعلی مالیات‌ستانی آنهاست. به‌عبارت دیگر کوشش مالیاتی در این کشورها کمتر از یک است. این نحوه محاسبه و ارزیابی مالیات‌ستانی کشورها (محاسبه ظرفیت بالقوه و مقایسه آن با بالفعل) به‌وسیله «هنریج»<sup>۲</sup> (۱۹۶۳) و «ماسگرو»<sup>۳</sup> (۱۹۶۹) عمومیت یافته است. ایشان با تأکید بر «دستاویزهای مالیاتی»<sup>۴</sup> به‌عوامل ساختاری‌ای تأکید داشتند که توان مالیات‌ستانی را تعیین می‌کرد. برای پیش‌بینی جهت اثرگذاری متغیرها به مباحثی چون آسان بودن گرفتن مالیات از واردات و مشکل بودن وصول آن از بخش کشاورزی اشاره می‌شد. در جدول زیر ضمن اشاره‌ای مختصر به متغیرهای استفاده شده و استدلالهای نظری آنها، نشان داده شده که نتایج مطالعات تجربی متناقض و غیرقاطع هستند.

۱ - در این مقاله محدودیتهای ساختاری به بخشی از محدودیتها اشاره دارند که ناشی از محیط نهادی است. لذا از محدودیتهای انسانی، تکنولوژیکی و ... متمایز هستند. هر چند ممکن است به‌شکل محدودیتهای مذکور بروز یابند. متغیرهای اقتصادی به‌جهت تأثیر و تأثیری که با محیط نهادی دارند، نوعی تعیین را می‌پذیرند و دامنه تغییرات آنها محدود می‌شود.

2 - Hinrichs (1963).  
 3 - Musgrave (1969).  
 4 - Tax handles.

جدول ۱: متغیرهای مدل‌های سنتی کوشش مالیاتی و نتایج برخی از مطالعات تجربی

عامل اثرگذار	نام متغیر	نوع شاخص‌سازی	توجیه نظری	اثر مورد انتظار	نتایج برخی از مطالعات	
سطح توسعه	درآمد ملی سرانه	تقسیم تولید ناخالص داخلی بر جمعیت	هرچه سطح توسعه بالاتر باشد، تقریباً پرداخت و جمع‌آوری مالیات افزایش می‌یابد. به علاوه، تقاضای برخی از کالاهای عمومی کاهش درآمندی مثبت و بالاتری دارند.	مثبت	Torra ۲۰۰۲ مثبت غیرمغنی‌دار اقلب	
					Alm et al ۲۰۰۴ مثبت مغنی‌دار	
ویژگیهای جمعیتی	نرخ رشد جمعیت		نظام مالیاتی در بافتن مزدیان جدید یا یک‌وقته مواجه است.	مغنی	Bahl ۲۰۰۳ مثبت مغنی‌دار	
					Loz & Mors ۱۹۶۷ مثبت اقلب مغنی‌دار	
ساختار اقتصادی	درجه باز بودن اقتصاد	تقسیم جمع و تولید و صادرات بر تولید ناخالص داخلی	به لحاظ در یافت آسان این معیارها در کشورهای در حال توسعه	مثبت	Bahl ۲۰۰۴ مثبت مغنی‌دار	
	سهیم بخش‌های مختلف از تولید	تقسیم ارزش افزوده بخش کشاورزی به تولید ناخالص داخلی	وصول مالیات از بخش کشاورزی سخت‌تر است. به علاوه، یک اقتصاد کشاورزی به کالاهای عمومی کمتری نیاز دارد. هزینه ساسی وصول مالیات از این بخش نیز زیاد است.	مغنی	Bahl ۲۰۰۳ مثبت مغنی‌دار	
					Alm et al ۲۰۰۴ مثبت غیرمغنی‌دار	
						Tanzi ۱۹۹۲ مثبت مغنی‌دار

برای حل نتایج متناقض تجربی، برخی از محققان ضمن بسط مدل، متغیرهای توضیحی جدیدی به مدل پایه اضافه کردند. به عنوان مثال از متغیرهای دامی، برای وارد کردن تفاوت‌های منطقه‌ای استفاده نموده‌اند.<sup>۱</sup> در همین راستا برای وارد کردن مدل پایه در یک سیستم معادلات همزمان تلاش‌هایی شده است. به عنوان نمونه، بیرد و همکارانش مدل سنتی را متغیرهای طرف عرضه و از شاخصهای نهادهای سیاسی و برخی متغیرهای دیگر به عنوان متغیر طرف تقاضا استفاده کرده‌اند. در این رویکرد جدید، نقش متغیرهای نهادی و ساختاری برجسته می‌شود.<sup>۲</sup>

آنها با این پیش‌فرض به تصریح متغیرهای طرف تقاضا می‌پردازند که مؤدیان مالیاتی در صورتی امکان وصول مالیات را تسهیل می‌کنند که دریابند خواسته‌های آنها به نحو مناسبی در نهادهای سیاسی متجلی شده و در ازای مالیاتی که می‌پردازند، از خدمات عمومی برخوردار می‌شوند. متغیرهای نهادی که به عنوان متغیرهای طرف تقاضا به مدل افزوده شدند، عبارتند از: - شاخص حکمرانی خوب<sup>۳</sup>؛ - شاخص ریسک کشورهای جهان<sup>۴</sup>. برای افزایش توضیح‌دهندگی مدل متغیرهای مربوط به شاخص درجه مقررات (موانع ورود)<sup>۵</sup>، شاخص اقتصاد زیرزمینی<sup>۶</sup>، اخلاق مالیاتی<sup>۷</sup> و نابرابری<sup>۸</sup> را نیز به مدل افزوده‌اند. از مجموع این برآوردها نتیجه گرفتند: اگرچه

۱- البته برخی متغیرهای منطقه‌ای را به عنوان شاخصی از تفاوت‌های فرهنگی استفاده نموده‌اند. ادعا می‌شود از آنجا که کشورهای یک منطقه از نظر فرهنگی به هم نزدیک‌ترند، از این‌رو متغیر دامی مربوطه می‌تواند، معنی‌داری رابطه فرهنگ و توان مالیات‌ستانی را آزمون کند.

۲- بیرد و همکارانش در ابتدا به بررسی تحلیلی مالیات‌ستانی کشورهای آمریکای لاتین پرداخته‌اند. نتایج این بررسی نشان داد که علی‌رغم کوشش‌های فراوان برای اصلاح مالیاتی، حتی از نظر شاخص سهم مالیات از تولید ملی، نتایج نسبتاً موفق نبوده است. علت این امر را به شرایط سیاسی این کشورها مرتبط دانسته‌اند. از همین رو ضرورت وارد کردن متغیرهای نهادی به مدلهای کوشش مالیاتی را نتیجه گرفته‌اند.

۳- این شاخص نتایج تحقیق Kaufmann, et. Al, 2003 است که با حمایت بانک جهانی برای همه کشورهای جهان محاسبه شده است و اطلاعات مربوط به آن در سایت بانک جهانی به روز می‌شود.

۴- این شاخص نیز با عنوان ICRC برای دامنه وسیعی از کشورهای جهان محاسبه می‌شود (Knack, 1999).

۵- این شاخص نتایج تحقیق La Porta, 1999 است که برای تعدادی از کشورهای جهان محاسبه شده است.

۶- این شاخص نتایج تحقیق Schneider, F. and R. Klingmaier, 2003 است که برای اغلب کشورهای جهان محاسبه شده است.

۷- این شاخص از نتایج پیمایش جهانی تحت عنوان World Value Survey استخراج شده است.

۸- این شاخص نتایج تحقیق Galbraith and Kum در 2003 است.

متغیرهای طرف عرضه هنوز هم معنی دارند، اما متغیرهای طرف تقاضا (نهادی) هم مهم هستند. حتی از لحاظ مقداری، از اهمیت بیشتری برخوردارند. در میان متغیرهای نهادی، نقش شاخص فساد و شاخص حاکمیت قانون از همه برجسته‌تر است. شاخصهایی که نشان‌دهنده کارایی اعتراض هستند، به همراه شاخص نابرابری نقش قوی در سطح مالیاتی دارند.

### تحلیل آزمونهای تجربی

برای آگاهی بیشتر و دقت در مدل‌سازی، با جمع‌آوری مجدد داده‌ها و افزایش حجم نمونه، مدل‌های مذکور برآزش شدند. خلاصه این نتایج به صورت جدول زیر است.

جدول ۲: خلاصه نتایج برآزش مدل توسعه‌یافته روی نسبت مالیاتی

متغیرها	مدل یک		مدل دو		مدل سه		مدل چهار		مدل پنج		مدل شش		مدل هفت		مدل هشت		مدل نه
	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_1$	$\beta_2$	
درآمد ملی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
سود	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
نرخ رشد جمعیت	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
نرخ رشد بودجه	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
بودن اقتصاد	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
سهم بخش کشاورزی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
کشورهای از تولید	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
متنبر	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
مناطق مالیاتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
اعتراض و پاسخ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
گویی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
درجه تحریرات	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
تحریری	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
اقتصاد زو	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
زحمتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
اخلاق مالیاتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
تکنیک	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
نسبتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
تعداد مشاهدات	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29
توسیع	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42
محدودگی	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23

درآمد سرانه، درجه باز بودن اقتصاد، سهم بخش کشاورزی و نرخ رشد جمعیت، در مدل شماره یک آورده شده‌اند. نتایج حاکی از تأیید فرضیه‌های مدل مرسوم است. در مدل شماره دو ورود متغیر منطقه‌ای در مدل، در نتایج مدل تغییرات زیادی ایجاد کرده است. مهمترین تغییر مربوط به رابطه نرخ رشد جمعیت و نسبت مالیاتی است. به نظر می‌رسد در مدل شماره یک، نرخ رشد جمعیت به‌عنوان پراکسی متغیر منطقه‌ای عمل نموده است.

در مدل شماره سه، متغیر اعتراض و پاسخگویی به مدل اضافه شده است. باز هم تغییرات در ضرایب مدل زیاد بوده است؛ به نحوی که رابطه سهم بخش کشاورزی و نرخ رشد جمعیت با نسبت مالیاتی مثبت شده است. یکی از دلایل این امر همبستگی بالایی متغیر اضافه شده به مدل با متغیرهای موجود در مدل است. بنابراین ممکن است بخش مهمی از معنی‌داری و اندازه متغیرها در مدل‌های قبلی، متأثر از متغیرهای حذف شده باشد. برای اجتناب از همخطی شاخصهای نهادی دیگری به مدل اضافه شده‌اند. مشاهده می‌شود که با ورود متغیرهای نهادی، توضیح‌دهندگی مدل‌های مرسوم افزایش یافته است. اما همبستگی بین شاخصهای نهادی به‌عنوان متغیرهای مستقل و سایر متغیرهای کنترل از جمله درآمد سرانه، سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص ملی، درجه باز بودن و غیره، مدل‌های اقتصادسنجی را در معرض همخطی و نتایج غیر معنی‌دار قرار داده است.

نتایج این مدل‌ها ملاحظاتی را در خصوص نقش متغیرهای نهادی در توضیح نسبت مالیات‌ستانی در کشورها به‌همراه دارد. افزون بر اشکالات اقتصادسنجی، شاخصهایی که به‌عنوان پراکسی محیط نهادی در مدل وارد شده‌اند، بر قضاوت‌های ارزشی غیر تکرارشونده<sup>۱</sup> بنا شده‌اند و کمتر به شاخصهای داده‌ای<sup>۲</sup> در مورد نهادها متکی هستند. اتکای زیاد بر این قضاوت‌ها، شائبه سیاسی‌کاری در محاسبه آنها را پررنگ می‌کند. افزون بر این بعضی از اشکالات فنی اساسی نیز در محاسبه این شاخصها وجود دارد. به‌عنوان مثال در مورد شاخصهای حکمرانی خوب، با نقض فرض استقلال خطاهای محاسباتی<sup>۳</sup> به‌ویژه در متغیرهای سیاسی، تورش در ضرایب

1 - Irreproducible.  
2 - features.  
3 - Measurement Errors.



به وجود می‌آید. همچنین از آنجا که شاخصهای مذکور رتبه کشورها در مقایسه با هم است، بنابراین استفاده از آنها در مدل‌های حداقل مربعات، ایجاد مشکل می‌کند.<sup>۱</sup>

یک مشکل عمومی دیگر در ایجاد شاخصهای نهادی، یافتن راهی برای تفکیک شاخصهای نهادهای و ستاندهای است. به این معنی که برخی از ویژگی‌های محیط اقتصادی، نتیجه نهادهاست و برخی از آنها عامل تعیین‌کننده شرایط نهادی هستند. برای برطرف شدن این مسئله لازم است شاخصهای نهادی به صورت متغیرهای نهفته و در یک ساختار سیستمی تعریف شوند.

اما در شرایطی که امکان تصریح دقیق همه معادلات مدل همزمان وجود ندارد، برآوردهای حداقل مربعات معمولی، بر برآورد مدل‌های سیستمی ترجیح دارند؛ زیرا در معادلات سیستمی خطای تصریح در هر معادله به سایر معادلات نیز سرایت می‌کند.<sup>۲</sup> از این رو در شرایط کنونی از پیشرفت علم که تصریح دقیق معادلات مربوط به تعیین‌کننده‌های متغیرهای نهادی ممکن نیست، محققان ناگزیرند از متغیرهای ابزاری<sup>۳</sup> استفاده کنند.<sup>۴</sup> دو متغیر نهادی که تاکنون از اقبال زیادی برخوردار شده‌اند یکی نرخ مرگ و میر خارجی‌ها در دولت‌های مستعمره<sup>۵</sup> و دیگری قدمت دولت<sup>۶</sup> بوده است. نقدهای زیادی نیز به این شاخصها وارد شده است.<sup>۷</sup>

۱ - به‌عنوان مثال فرض کنید کشور الف و ب در شاخص ثبات سیاسی، عدد ۱/۰۲۲ و ۱/۰۲۳ را دارند. بر اثر نوسانات سیاسی در کشور الف شاخص ثبات سیاسی در آن به ۰/۰۹۹- تبدیل می‌شود. اما شاخص مذکور در کشور ب حتماً بیش از ۱/۰۲۲ خواهد شد چون رتبه کشور الف تنزل یافته است. به این ترتیب بدون اینکه شرایط سیاسی در کشور ب تغییر کرده باشد، رتبه آن بهبود یافته است. در اکثر تحقیقات تجربی، از این امر غفلت شده است.

۲ - یکی از دلایل سهم اندک مباحث مربوط به معادلات همزمان در اقتصادسنجی نیز همین امر است.

3 - Instrument variable.

۴ - متغیرهای ابزاری از یک سو باید بیشترین همبستگی را با متغیرهای نهادی داشته باشند و از سوی دیگر همبستگی زیادی با متغیرهای سمت راست معادله نداشته باشند، تا شرط استقلال از اجزای اخلال را برآورده سازند.

5 - Acemoglu, Johnson, and Robinson, 2005.

6 - Bockstette, Chanda, and Putterman, 2002.

۷ - برای نمونه Bardhan, 2004 را ببینید.

محدودیت‌های مذکور در مطالعات نهادی، مطالعات تجربی را به استفاده از تحقیقات آزمایشگاهی در علوم اجتماعی هدایت کرده است. هرچند این تحقیقات نیز با سؤالات زیادی مواجه هستند، اما به نظر می‌رسد نسبت به تحقیقات مبتنی بر آمارهای غیر آزمایشگاهی با موفقیت بیشتری روبه‌رو شوند.<sup>۱</sup>

محدودیت در مطالعات تجربی که در بندهای بالا به برخی از آنها اشاره شد، به پیدایش روش‌شناسی‌های بدیل و رونق یافتن مجدد برخی از روش‌شناسی‌های قدیمی در مطالعات نهادی انجامیده است. با توجه به طیف گسترده نهادگرایان، استخراج روش‌شناسی واحد برای نهادگرایی جدید، بسیار سخت است.<sup>۲</sup> مطالعه آثار نورث، کوز، ویلیامسون و گریف، نگارنده را به روش‌شناسی میانه‌ای رهنمون نمود. بر اساس این روش‌شناسی، تلاش می‌شود با استفاده از مبانی نظری موجود یک دستگاه تحلیلی نهادی تصویر شود. در این دستگاه تحلیلی ارتباط بین سطوح تحلیلی به‌وسیله تعریف رابطه ساختار و کارگزار، حاصل می‌شود. آزمون الگوی تحلیلی نیز به‌صورت بررسی واقعی بودن فرضها و البته سازگاری دستگاه تحلیلی و استنتاجات مربوط به آن است. بر همین اساس در ادامه یک دستگاه تحلیلی نهادی ارایه شده است و بر مبنای آن برخی از استنتاجاتی که می‌تواند برای مطالعه تاریخی مالیات‌ستانی مفید باشد، ارایه شده است.

### الگوی تحلیلی پیشنهادی

#### ۳-۱- قدرت مالیات‌ستانی

قدرت مالیات‌ستانی دولت یکی از آشکارترین جلوه‌های قدرت اجبار دولت (زور مشروع) تعریف می‌شود. تقریباً در تمامی تعاریف، مالیات حاصل اجبار و زور دولت به حساب می‌آید که در ازای هیچ کالا یا خدمت خاصی، مبادله نمی‌شود.<sup>۳</sup> تمایز مالیات از سایر روشهای تأمین مالی در مدیریت کسب آن و مخالفت پرداخت‌کنندگان با آن است؛ از این‌رو در مالیات‌ستانی قدرت مطرح می‌شود. این قدرت به‌منظور Fortin, et al, 2004 - 1

۲- برای نمونه داگر، ۱۹۹۹ و هاجسون، ۱۹۹۸ را ببینید.

۳- برخی تعریف قراردادی دولت را نوعی مبادله بین مالیات و خدمات دولت (کالای عمومی) به حساب می‌آورند. اما «هابز» که تئوری قراردادی دولت به او منسوب می‌شود، هیچ ضمانت اجرایی یا تعهدی را برای این قرارداد قائل نیست. به عبارت دیگر هیچ‌یک از شهروندان با استناد به اینکه نمی‌خواهد از خدمات دولت برخوردار شود، نمی‌تواند از پرداخت مالیات سرباز زند.

است؛ از این رو در مالیات‌ستانی قدرت مطرح می‌شود. این قدرت به‌منظور تأمین کنترل دولت بر منابعی که افراد جامعه حق مالکیت اسمی (صوری) آنها را دارند، به‌وجود می‌آید. فی‌نفسه این قدرت مستقل از رضایت مؤدیان و مستقل از سازگاری استفاده از منابع مذکور با خواست و پسنند مؤدیان، حفظ می‌شود.

یکی از ویژگی‌های دولت این است که قابل تقلیل به فرد نیست. یعنی دولت به رئیس‌جمهور یا پادشاه، تأویل داده نمی‌شود. دولت یک مفهوم اعتباری است که به‌جهت آثاری که دارد، وجود پیدا می‌کند. ماهیت اعتباری دولت، در تبیین پدیداری و پایداری قدرت دولت راهگشاست. در دولتهای امروزی و با توجه به تفکیک امور قانون‌گذاری، قضایی و اجراء، می‌توان قدرت دولت را به‌صورت توانایی آن در تعیین نتایج در این سه حوزه تعریف کرد.

در حوزه قانون‌گذاری اغلب بین نمایندگان مردم و دولت چانه‌زنی صورت می‌گیرد. به‌عنوان مثال دولت می‌تواند در قالب لویح از نمایندگان مجلس بخواهد که وصول نوع خاصی از مالیات را مشروعیت ببخشند. تصور می‌شود که دولت برای کسب مشروعیت قوانین، از مجلس نمایندگان استفاده می‌کند. نمایندگان مجلس نیز به‌جهت نیازمندی به رأی مجدد مردم، سعی می‌کنند منافع مؤدیان را در قانون مذکور پی‌جویی کنند. پی‌جویی منافع گاهی به‌صورت تعبیه مفرهای قانونی و گاهی به‌صورت انتقال خواسته‌های متقابل مؤدیان جلوه‌گر می‌شود. در حوزه قانون‌گذاری، قدرت دولت به ساختار سیاسی و نحوه تقسیم و توزیع قدرت بین گروه‌ها بستگی دارد. اگر در بازار سیاسی گروهی بتواند انحصار ایجاد کند، این امر به قوانین مالیاتی می‌انجامد که بیشترین معافیتها را به گروه پیروز اختصاص دهد و بیشترین بار مالیاتی را به دوش سایرین منتقل کند. البته منظور از انحصار حالتی است که در نتیجه اقدام جمعی یک گروه، قدرتی شکل بگیرد که گروه‌های دیگر نتوانند قدرتی معادل آن و برای مهار آن ایجاد کنند. اگر گروه‌ها بتوانند در مقابل گروه پیروز قدرت چانه‌زنی خود را حفظ کنند، مانع از تصویب قوانین مالیاتی تبعیض‌آمیز می‌شوند. ناتوانی یک گروه در ایجاد انحصار، می‌تواند گروه پیروز را به ایجاد یا توسعه نهادهایی که امکان تعامل را تسهیل می‌کنند، تشویق کند. به‌علاوه انگیزه شکل‌گیری گروه‌های رقیب را شدت می‌بخشد و در آنها انگیزه کسب ابزارهای مؤثر برای تعامل با گروه پیروز را تقویت می‌کند. این

امر. مسیر تحولات نهادی را تحت تأثیر قرار داده و همزمانی مالیاتها و نهادهای نمایندگی را تقویت می‌کند.

مدیریت مالیاتی دومین حوزه‌ای است که در تعیین قدرت مالیات‌ستانی دولت نقش دارد. فرض می‌شود که دولت برای وصول درآمدهای مالیاتی، سازمان مالیاتی را تشکیل می‌دهد. سازمان مالیاتی، مجموعه از فعالیتهای تشخیص، وصول، حسابرسی و رسیدگی به اعتراضات مؤدیان را شامل می‌شود.<sup>۱</sup> در این حوزه دولت از طریق بروکراتها با مؤدیان تعامل می‌کند. چانه‌زنی‌های این حوزه در دو قسمت صورت می‌گیرد. قسمت اول چانه‌زنی بروکراتها(مأموران مالیاتی) با دولت است. قدرت دولت<sup>۲</sup> تا حدود زیادی به توانایی آن در وادار کردن دستگاه بروکراسی به انجام دقیق سپیاستهای دولت، بستگی دارد. قسمت دوم، چانه‌زنی مؤدیان و مأموران مالیاتی را شامل می‌شود.

فساد در دستگاه مالیاتی نتیجه هم‌راستایی کنش مؤدی و مأمور مالیاتی است. به عبارت دیگر مؤدی و مأمور مالیاتی دو طرف مبادله ضمنی فساد هستند. عوامل نهادی که بر سهم استراتژی فرار مالیاتی در سید سیاستی مؤدی موثرند، در بخش بعدی اشاره می‌شوند. در این بخش برخی عوامل ساختاری ذکر می‌شود.

شفافیت اطلاعات یکی از مهمترین این عوامل است. در شرایطی که مؤدیان حتی در صورت تمایل به تمکین داوطلبانه قادر به اطلاع دقیق از مالیات متعلقه خود نیستند، زمینه برای وارد شدن در مبادلات فسادآمیز فراهم‌تر است. به‌علاوه اینکه عدم تقارن اطلاعات می‌تواند هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد و لذا با توجه به محدودیت هزینه‌ای سازمان مالیاتی، احتمال حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. در نتیجه احتمال کشف فساد را کاهش و سهم فرار مالیاتی را در سید سیاستی مؤدی افزایش دهد. پیچیدگی در قوانین مالیاتی و تماس زیاد مؤدیان و مأموران نیز از جمله عوامل محیطی مؤثر بر فساد در سازمان مالیاتی هستند.

- ۱- شأن سیاست‌گذاری و جرمه مؤدیان، جدا از مدیریت مالیاتی در نظر گرفته شده است. در کشورهای مختلف، لزوماً همه این وظایف را یک سازمان انجام نمی‌دهد، از این‌رو قدرت چانه‌زنی نظام مالیاتی متأثر از نحوه تقسیم وظایف و میزان هماهنگی بین دستگاه‌هایی است که بخشی از وظایف را به‌عهده دارند.
- ۲- برای سادگی تحلیل، دولت را مجموعه سیاست‌گذاری در نظر بگیرید که با رأی مستقیم مردم و برای امور اجرایی انتخاب می‌شوند.

اندازه اهتمام دولت به برخورد با متخلفان مالیاتی نقش مهمی در نوع مدیریت مالیاتی دارد. دولت می‌تواند از برخی از مالیات‌ها، به‌ویژه مالیات‌های مستقیم، به‌عنوان ابزاری برای حامی‌پروری و کاهش مخالفت‌های سیاسی استفاده کند. به این نحو که با اعطای معافیت یا چشم‌پوشی از مالیات افراد، از هزینه‌های سیاسی این نوع مالیات‌ها اجتناب ورزد.

اندازه تقاضای هزینه کردن در بهبود تمکین مالیاتی و اهتمام انجام شده در مدیریت مالیاتی، متأثر از این است که کنترل آثار توزیعی ناخواسته چقدر برای دولت‌مردان و جامعه مهم است. طبیعی است در شرایطی که بخش عمده‌ای از مؤدیان از مالیات تمکین می‌کنند، به دولت و نمایندگان برای تشدید فعالیت‌های مربوط به مجازات متخلفان فشار وارد کنند. این فشار می‌تواند به‌صورت تشدید مجازات‌های قانونی و افزایش بودجه مربوط به حسابرسی‌های مالیاتی نمود خارجی یابد.

از طرف دیگر با توجه به اینکه بهبود در مدیریت مالیاتی از طریق «یادگیری ضمن انجام» صورت می‌گیرد، امکان اصلاح مدیریت مالیاتی متأثر از محدودیت‌های تکنولوژیکی و سازمانی موجود است. از آنجا که در سازمان مالیاتی نظیر همه سازمان‌های اقتصادی، یادگیری ضمن انجام وجود دارد، انتخاب یک شیوه مالیاتی در یک دوره، توانایی دولت برای ایجاد تغییرات در مدیریت مالیاتی در دوره‌های بعدی را محدود می‌کند. بدیهی است مدیریت مالیاتی که فقط از حقوق کارمندان دولت و شرکتهای بزرگ عمومی مالیات گرفته، ناتوان از مالیات‌ستانی از شرکتهای کوچک و رقابتی است که اغلب در بخش خدمات رشد کرده و ابزارهای دولت برای کنترل فعالیت‌های آنها محدود است. بنابراین اگر دولت به‌سمت مالیات‌های غیر مستقیم چرخش پیدا کند، سازمان مالیاتی نیز به‌صورت تطوری، متناسب با مالیات‌های جدید تحول می‌یابد. مسیر تطوری انتخاب شده، محدودیت‌های چرخش مجدد به‌سمت مالیات‌های مستقیم را افزایش می‌دهد و به‌عبارتی عدم انعطاف سازمانی به‌وجود می‌آید. بنابراین در شرایطی که محیط نهادی تغییر می‌کند، سازمان مالیاتی با وقفه‌ای قابل توجه، با محیط جدید

سازگاری پیدا می‌کند. از همین‌رو، از شدت تغییرات در درآمدهای مالیاتی که نیاز به سازمان مالیاتی متناسب دارد، می‌کاهد.<sup>۱</sup>

ضمانت اجرا، مکمل دو حوزه دیگر مؤثر بر قدرت مالیات‌ستانی دولت است. اگر قوانین مالیاتی از ضمانت اجرایی برخوردار نباشند، تلاشهای سیاست‌گذاران و بروکراتها بی‌اثر می‌شود. ضمانتهای اجرایی در دو دسته مالی و کیفری در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه مجازاتهای مذکور نیاز به تأیید مراجع قضایی دارد، لذا قدرت در حوزه ضمانت اجرا به نحوه تعامل دولت و دستگاه قضایی برمی‌گردد. بنابراین استقلال قوه قضائیه و درجه کارایی آن یکی از مباحث مهم در حوزه ضمانت اجراست. البته ذکر این نکته لازم است که در برخی از کشورها رسیدگی به امور قضایی مالیات، زیر نظر دولت قرار دارد. در این شرایط خود دولت می‌تواند به‌صورت مستقیم دستور توقیف و مصادره اموال مؤدیان را صادر کند.<sup>۲</sup>

تنبیه ناشی از حکم دادگاه، تنها بخشی از انگیزه‌های مؤثر بر مؤدیان را توضیح می‌دهد. این انگیزه‌ها که به‌صورت انگیزه‌های بیرونی تعریف می‌شود، از سیستم به افراد تحمیل شده و در مدل تمکین مالیاتی به‌صورت احتمال حسابرسی و اندازه جرایم، مد نظر قرار گرفته است. اما بخش مهمی از انگیزه‌های مؤدیان را انگیزه‌های درونی شکل می‌دهند که از هنجارهایی<sup>۳</sup> ناشی می‌شود که در فرد درونی شده‌اند. هنجار بیانگر نفوذ و فشار اجتماعی است که شخص آنرا برای انجام کاری احساس می‌کند. نقض یک هنجار با نوعی مجازات همراه بود یا توسط خود شخص (احساس پشیمانی)، یا به‌وسیله محیط اجتماعی (طرد شدن). برای اینکه یک هنجار در یک گروه تبیین و تثبیت شود، نه‌تنها افراد باید حاضر باشند مطابق آن رفتار کند،

۱- این امر در مورد مالیاتهای مستقیم ایران بارها اتفاق افتاده است.

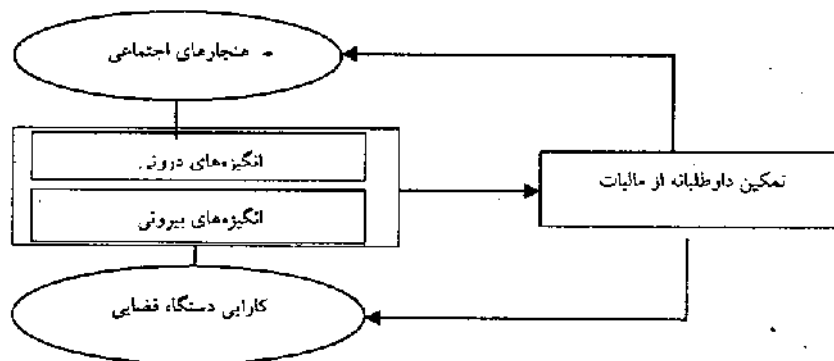
۲- در شرایط فعلی ایران، حالتی میانه شکل گرفته است. از یک طرف شورای عالی مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به دولت تعلق دارند و از طرف دیگر مؤدیان می‌توانند به دیوان عدالت اداری که به قوه قضائیه متعلق است مراجعه کنند.

۳- هنجار به مجموعه‌ای از قواعد رفتاری اطلاق می‌شود که در میان مجموعه مشخصی از انسانها مشترک است. زمانی که عادات و عرف جامعه دلرایی بعد اخلاقی می‌شود و به‌عبارت دیگر زمانی که افراد احساس کنند که باید اعمال مشخصی را انجام دهند، آنگاه عادات و عرف جامعه تبدیل به هنجار می‌شود. عرف به‌نوبه خود عادت است که توسط بسیاری از مردم پذیرفته شده است (تریاندیس، ۴۷).

بلکه ناقضین آن را نیز تنبیه کنند. این فرآیند مستلزم تحمل هزینه‌هایی برحسب زمان، تلاش و مانند آن است.

در مجموع ضمانت اجرا از یکطرف متأثر از میزان کارایی دستگاه قضایی است و از طرف دیگر هنجارهای مالیاتی و فرهنگ عمومی در تعیین آن نقش دارند. می‌توان به برخی از همبستگی‌های بین این دو حوزه نیز اشاره کرد. به‌عنوان مثال وقتی فرار مالیاتی شیوع دارد، هم هنجارهای مالیاتی ضعیف است و هم کارایی دستگاه قضایی کاهش می‌یابد. از طرف دیگر اگر بخش عمده‌ای از مؤدیان از مالیات تمکین کرده باشند، دستگاه قضایی را برای مجازات متخلفان مؤاخذه می‌کنند.<sup>۱</sup>

#### نمودار ۱: اثر نهادها بر ساختار انگیزشی مؤدیان



#### ۲-۲- مسیر اثرگذاری محیط نهادی بر قدرت مالیات‌ستانی

پیشرفتهای اخیر در تئوری‌های مربوط به ساختار-کارگزار حاکی از آن است که برای آرایه تحلیلی سازگار، لازم است کنشهای افراد در یک ساختار چرخه‌ای تطبیق شود.<sup>۲</sup> این چرخه از یک محیط نهادی مفروض آغاز می‌شود و برای حمل

۱ - به‌عبارت دیگر مؤدیانی که داوطلبانه یا غیرداوطلبانه مالیات پرداخت کرده‌اند، از مؤلان درخواست دارند کسانی که از زیر بار مالیات فرار می‌کنند را کشف کرده و به‌شدت مجازات کنند.

2 - Hodgson, 2004.

کنشهای اجتماعی، در محیط نهادی جرح و تعدیلهایی ایجاد می‌شود. رفتارهای افراد باعث پایداری یا تغییر در محیط نهادی می‌شوند.

نهادها مجموعه‌ای از قواعد رسمی (قانون مالیات، قوانین سیاسی، قوانین جزایی و...) و غیررسمی (هنجارها و باورهای افراد) هستند که از یک نسل به نسل دیگر منتقل می‌شوند<sup>۱</sup>. لذا تصور افراد جامعه با یک صفحه سفید و فارغ از نهادها و پیش‌بینی اقدامات آنها برای طراحی نهادها، غیرواقعی است. فرد در محیطی به دنیا می‌آید که هیچ نقشی در شکل‌گیری نهادهای آن نداشته؛ بلکه این نهادها حاصل کنشهای متقابل نسلهای قبل از وی است.

نهادها مجموعه‌ای از امکانات و محدودیتها را برای فرد فراهم می‌کنند که از طریق آنها می‌تواند خواسته‌های خود را دنبال کند<sup>۲</sup>. از همین‌رو حتی اگر انگیزه‌های فرد و خواسته‌های او مستقل از محیط نهادی تصور شود، مجموعه کنشهای ممکن<sup>۳</sup> و نتایج احتمالی حاصل از کنشهای مزبور<sup>۴</sup> توسط محیط نهادی تعیین می‌شود. به عبارت دیگر اگر پیامدهای احتمالی استراتژی‌های فرد به صورت ماتریس  $2 \times 2$  در نظر گرفته شود، ابعاد و مقدار درایه‌های این ماتریس توسط محیط نهادی تعیین می‌شود. تمرکز الگوی تحلیلی این مقاله بر نقش نهادها در تعیین ماتریس  $2 \times 2$  کنشهای مالیاتی است. نهادها از یک‌طرف گزینه‌ها و استراتژی‌های ممکن کنش‌گران مالیاتی را تعیین می‌کنند و از طرف دیگر در تعیین پیامدهای احتمالی هر یک از استراتژی‌ها، نقش ایفا می‌کنند. بر همین اساس در ادامه برخی از مسیریایی که محیط نهادی کنشهای مالیاتی را متأثر می‌کند، مورد توجه قرار می‌گیرد.

### ۳-۳- ارتباط متقابل کنش جمعی و محیط نهادی

می‌توان رفتارهای کنش‌گران را به کنشهای آگاهانه (عامدانه) و رفتارهای غیرآگاهانه (غیرعامدانه) تقسیم کرد<sup>۵</sup>. کنشهای آگاهانه شامل آن بخش از فعالیتهای

1 - North, 1991

2- Williamson, 1998

3- Options.

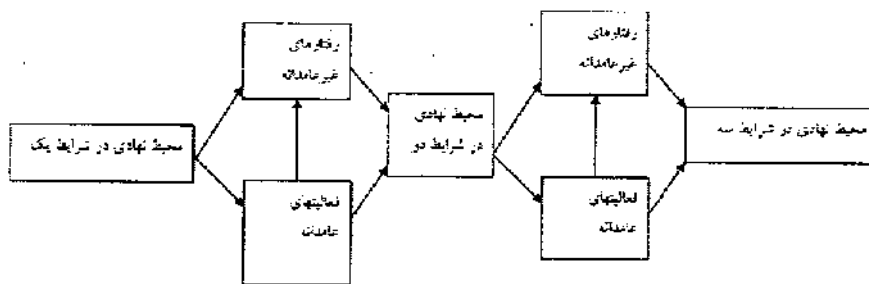
4 - pay off.

۵ - برای سادگی بحث، آگاهانه معادل عامدانه فرض شده است. حال آنکه تفاوت‌های زیادی با هم دارند. اما از جهت اینکه وجه مورد نظر قصد افراد است و نه عقلانیت، این واژه‌ها معادل در نظر گرفته شده است.



کنش‌گران است که به قصد تغییر در محیط نهادی صورت می‌گیرد. به‌عنوان مثال مؤدیان برای تأمین منافع خود با تشکیل یک گروه همسود (یا به‌شکل انفرادی) به چانه‌زنی برای تغییر در یک نهاد رسمی مثل قانون مالیاتی می‌پردازند. کنشهای غیرآگاهانه به آن بخش از کنشهای افراد برمی‌گردد که بدون قصد کنش‌گران، محیط نهادی را متأثر می‌کند. به‌عنوان مثال فرار مالیاتی یک مؤدی بر دیگران هم اثر دارد، این امر ممکن است به شایع‌شدن فرار مالیاتی منجر شود که در نتیجه آن نهادهای غیر رسمی مثل هنجارهای مالیاتی کل جامعه، تحت تأثیر قرار گیرد. بنابراین افراد غیرعامدانه بخشی از تغییرات نهادی را موجب می‌شوند. در نمودار ۲ این روابط برای دو دوره آورده شده است.

نمودار ۲: رابطه چرخه‌ای کنشهای فرد و محیط نهادی



۵ - بنابراین منظور این نیست که عدم عقلانیتی در آنها وجود دارد. البته با توجه به اینکه فرد اثر رفتاراش بر دیگران را مورد توجه قرار نمی‌دهد، می‌توان رفتار مذکور را به تئوری عقلانیت محدود نزدیک‌تر دانست.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، رفتارهای فرد تحت تأثیر محیط نهادی‌ای که در آن زندگی می‌کند شکل می‌گیرد. بخشی از این کنشها به‌منظور تغییر محیط نهادی صورت می‌گیرد. رفتارهای غیرعامدانه فرد هم در پایداری یا تغییر محیط نهادی اثر دارد. در خصوص رابطه بین دو نوع کنش مذکور، فرضهای مختلفی قابل‌ارایه است که در اینجا به یک ارتباط حداقلی بسنده شده است. به این معنی که حداقل از این جهت که اندازه کنشهای آگاهانه، سهم رفتارهای غیرآگاهانه را در تغییرات نهادی تعیین می‌کند، بین کنشهای آگاهانه و رفتارهای غیرآگاهانه فرد ارتباط وجود دارد. اگر افراد یک جامعه در فرآیند احتمالاً سخت و پرهزینه کنش جمعی وارد نشوند، سهم رفتارهای غیرعامدانه در تغییرات نهادی، زیاد خواهد بود. مطالعه نهادی در شرایطی که فعالیتهای عامدانه و سازماندهی شده کم است، بر مطالعه و تبیین نحوه شکل‌گیری و تداوم رفتارهای غیرعامدانه تمرکز می‌یابد.<sup>۱</sup> از آنجا که رفتارهای غیرعامدانه به‌شدت متأثر از شرایط نهادی اولیه هستند، در این شرایط تغییرات نهادی به‌مسیر طی شده وابستگی پیدا می‌کند و احتمال پایداری تعادلهای نهادی سطح پایین تقویت می‌شود.<sup>۲</sup>

تمرکز مقاله حاضر بر مسئله کنش جمعی در فعالیتهای عامدانه است. در بازار سیاست، اغلب کالاها باشگاهی هستند. بنابراین لازم است افراد برای تدارک آنها وارد فرآیندهای مربوط به اقدام جمعی شوند. بحث مهم در مورد اقدامات جمعی، نهادهای رسمی و غیررسمی تسهیل‌کننده این اقدامات است. چنانچه نهادها اقدام جمعی را تسهیل نکنند، رقابت مخرب در بازار سیاسی، هزینه‌های زیادی برای جامعه ایجاد می‌کند. از همین‌رو در کشورهای توسعه یافته، برای کاهش آسیبهای ناشی از فردگرایی و اتخاذ استراتژی‌های سواری مجانی، به مباحثی چون سرمایه اجتماعی و لزوم حصول به وفاق اجتماعی اقبال زیادی شده است. هرچه فردگرایی در جامعه گسترده‌تر شود، اهمیت نهادهای هماهنگ‌کننده و همراستاکننده منافع فردی و اجتماعی بیشتر می‌شود. مراد این مقاله از کنش جمعی شرایطی است که در آن

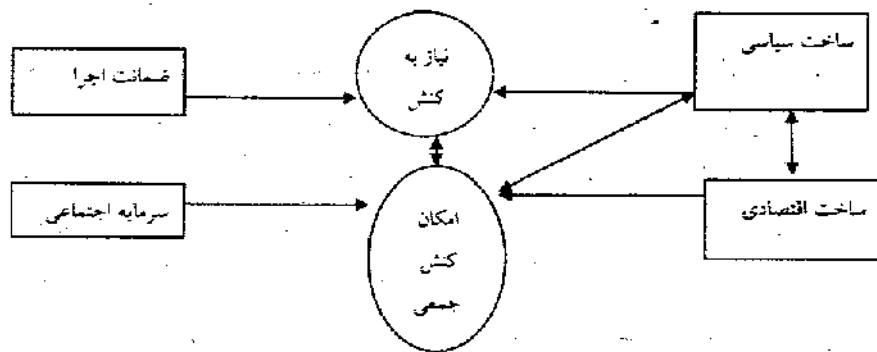
۱ - به‌نظر می‌رسد این مورد با شرایط ایران تطابق بیشتری دارد.

۲ - در این شرایط احتمال توضیح‌دهندگی داروینسم اجتماعی افزایش می‌یابد. چون در این شرایط محیط است که انتخاب می‌کند و نه افراد.

گروه‌های همسود<sup>۱</sup> از مسیر نهادها به وفاق اجتماعی تایل می‌شوند. به‌عنوان مثال شرایطی که اصناف مختلف بعد از بده- بستانهای درون صنفی، متحد شده و در قبال مالیاتهای جدید اعلام موضع می‌کنند. بنابراین شرایطی که تک‌تک اصناف به چانه‌زنی با دولت می‌پردازند، به استراتژی شخصی نزدیک‌ترند تا کنش جمعی.

می‌توان عوامل موثر بر کنش جمعی را بر حسب اینکه، امکان کنش جمعی یا نیاز به کنش جمعی را تحت تأثیر قرار می‌دهند به‌صورت نمودار ۳ خلاصه کرد.

نمودار ۳: عوامل موثر بر کنش جمعی



۱- گروه همسود، گروهی است متشکل از دو نفر و بیشتر که منافعی در برخی از زمینه‌ها همراستا است. این گروه‌ها می‌توانند به پشتوانه امکانات مالی و معنوی که افراد گروه از آن برخوردارند، وارد چانه‌زنی‌های سیاسی شوند و در مورد سیاستهای مالیاتی یا سیاستگذاران به بده- بستان بپردازند.

هزىنه کنش جمعى براى چانه زنى با مقامات مالىاتى، به نحوه تقسىم قدرت سياسى، سابقه فعالىت احزاب و گروهها و فرهنگ مشارکت در فعالىتهاى جمعى بستگى دارد. اغلب فرهنگ اجتماعى در قالب سرمايه اجتماعى در نظر گرفته مى شود.

انتظارات مؤدىان از ضمانت اجرائى قوانين، نقش مهمى در تصميم فرد به ورود به گروههاى همسود و اقدام جمعى دارد. اگر افراد تصور کنند که قوانين فاقد ضمانت اجرا هستند، منابع کمترى را به کنش جمعى اختصاص مى دهند. همان طور که در بخش قبلى اشاره شد، تصور فرد از ضمانت اجرائى به کارآيى دستگاه قضائى و ميزان فساد در سازمان اجرا بستگى دارد.

شرائط اوليه ساختار سياسى و نحوه توزيع قدرت (اعم از قدرت سياسى و اقتصادى) بين گروهها نيز نقش تعيين کننده اى در تمايل و امکان کنش جمعى دارد. به عنوان مثال در شرايط انحصارى، تمايل به مشارکت با سايرين پايين است. زيرا عدم شکل گيرى گروهها، هزىنه مبادله چانه زنى با سايرين را افزايش مى دهد<sup>۱</sup>. اما در نظامهاى دموکراتىک که احزاب و گروهها قوى بوده و پايىندى به تصميمات گروهى بيشتر است، هزىنه مبادله چانه زنى کمتر است.

بين اعضاى گروههاى همسود، به احتمال زياد رقابتها و تضادهائى هم وجود دارد، شرط همکارى افراد و پيوستن آنها به کنش جمعى، همراستا شدن بخشى از منافع است. همراستائى منافع بين فعالان اقتصادى، به دلایل متعددى ممکن مى شود. در علوم اجتماعى براى توضيح اين همراستائى از مفهوم سرمايه اجتماعى استفاده مى شود. اما در اقتصاد به ملاحظات هزىنه و فايدى اى استناد مى شود. در قالب تئورى بازى ها، مى توان اقدام جمعى را به شرايطى منتسب کرد که منافع سوارى مجانى در مقابل هزىنه هايش زياد نباشد و تعادل بعدى براى افراد خيلى خوش آيند نباشد. مثلاً در نتيجه سوارى مجانى کنش جمعى شکل نگیرد و بنا بر اين قوانين مالىاتى تبعيض آميزى تصويب شود که فرد خيلى متضرر شود. در اين صورت افراد سعى مى کنند به مشارکت در کنش جمعى بعد اخلاقى دهند. افراد حاضرند براى کشف کسانى که هنجار مذکور را رعايت نمى کنند، متحمل هزىنه هاى برحسب زمان، تلاش و مانند آن شوند.

۱- فرد يا گروه بپروز مجبور است با تک تک افراد مذاکره کند.

در مجموع امکان ورود کنش جمعی به ماتریس  $\Omega$  به عوامل تصریح شده در نمودار ۳ بستگی دارد. همچنین هزینه و منافع احتمالی کنش جمعی که داریه‌های متناظر با استراتژی کنش جمعی ماتریس  $\Omega$  است، از این عوامل متأثر می‌شود. از همین رو افراد در محیطهای نهادی مختلف، رفتار متفاوتی دارند. به عنوان مثال می‌توان مؤدیانی را تصور کرد که در یک کشور از مسیر اتحادیه‌ها به چانه‌زنی‌های سطح قانون‌گذاری وارد می‌شوند و به شکل‌گیری هنجارهای مالیاتی یاری می‌رسانند ولی همان مؤدیان در کشور دیگری ترجیح می‌دهند با چانه‌زنی با مأموران مالیاتی، از پرداخت مالیات فرار کنند.

پذیرش یا عدم پذیرش رویکرد فردگرایی روش‌شناختی برای تبیین هنجارها، خللی به این ادعا وارد نمی‌کند که نهادها ضمن مهار کردن سواری مجانی، کنش جمعی را تسهیل می‌کنند.

### ۳-۲- پویایی بین تعیین‌کننده‌های قدرت مالیات‌ستانی

تغییر نهادها نیاز به کنش جمعی دارد و احتمال اینکه فرد بدون کمک دیگران قادر به تغییر آنها شود، پایین است. مسئله کنش جمعی، به همان اندازه که در مورد نهادهای رسمی نظیر تغییر قانون مالیاتی قابل طرح است، در مورد نهادهای غیررسمی مثل هنجارهای مالیاتی نیز، موضوعیت دارد. زیرا نهادهای غیررسمی به شکل هنجارهایی ظاهر می‌شوند که در صورت اشتراک ذهنی بین افراد یک جامعه، دارای اثر می‌شوند. بنابراین تغییر در آنها نیازمند تغییر ذهنیت بخش عمده‌ای از جامعه است و تغییر ذهنیت یک فرد تأثیر زیادی در آن ندارد.

الگوی تحلیلی مقاله با برجسته کردن نقش نهادها (با اولویت نهادهای غیررسمی) و سازمانهای رسمی در تعیین منافع و هزینه‌های احتمالی کنش جمعی بنا شده است. در شرایطی که کنش جمعی کم هزینه و هزینه استراتژی شخصی بالا باشد، مؤدیان به احتمال زیاد با پیوستن یا تشکیل گروه‌های ذی‌نفع، به چانه‌زنی‌های سطح قانون‌گذاری وارد می‌شوند و تلاش می‌کنند منافع خود را در قانون تعبیه نموده و مشروعیت ببخشند. اما اگر ساختارهای سیاسی اجازه چانه‌زنی‌های سطح قانون‌گذاری را مسدود کند، سهم استراتژی شخصی در سبد سیاستی مؤدی افزایش می‌یابد. این امر ارتباط متقابل بین استراتژی انتخابی

مؤدی، مأمور و سیاست‌گذار را روشن‌تر می‌کند که پیامدهای نهادی مهمی نیز به‌همراه دارد.

نمودار ۲: پویایی بین شرایط نهادی اولیه و ثانویه در اثر ارتباط متقابل بین کنش مؤدی، مأمور و سیاست‌گذار



این ارتباط موجب تحدید ساختاری قدرت مالیات‌ستانی دولت در نتیجه آثار نشستی سه حوزه بر یکدیگر می‌شود. به‌عنوان مثال در شرایطی که قدرت دولت در قانون‌گذاری کامل است (مجلس کاملاً دولتی می‌شود)، سهم استراتژی شخصی (فرار مالیاتی) در سبد سیاستی مؤدی بیشتر خواهد بود (چون احتمال کنش جمعی کمتر است). در نتیجه مدیریت اجرایی هزینه زیادی به‌همراه داشت. این هزینه‌ها به تغییر در ترکیب سبد سیاستی سیاست‌گذاران می‌انجامد. سیاست‌گذاران می‌توانند با چشم‌پوشی از فرار مالیاتی برخی از مؤدیان به‌جای پرداختن هزینه‌های مذکور، به حامی‌پروری بپردازند. از این‌رو مدیریت اجرایی مالیات تضعیف و ضمانت اجرایی قوانین کاهش می‌یابد. البته از آنجا که ضمانت اجرایی قوانین به پشتوانه هنجاری

آنها مربوط است، در صورت شایع شدن فرار مالیاتی، ضمانت اجرایی قوانین به شدت تضعیف می‌شود. در این شرایط هزینه ضمانت اجرایی بخشیدن به قوانین از مسیر نهادهای رسمی پرهزینه است و به نظر نمی‌رسد سیاست‌گذاران حاضر باشند این هزینه‌ها را بپردازند. زیرا سیاست‌گذاران با انتخاب استراتژی‌های بدیل ضمن اجتناب از پرداخت این هزینه‌ها، منافع بیشتری کسب می‌کنند. بنابراین در این شرایط سیاست حامی‌پروری جذاب‌تر می‌شود. دولت می‌تواند برای تأمین مالی، افزایش مالیات‌های غیرمستقیم، مالیه تورمی، کسب درآمد از تصدی‌گری، رانت‌محوری و... را مد نظر قرار دهد.

از این رو در شرایطی که قدرت دولت در قانون‌گذاری کامل است، به جهت تحدید این قدرت در سازمان و ضمانت اجرا، قدرت مالیات‌ستانی دولت با تحدید مواجه شده و دولت قادر به تأمین مالی پایدار از طریق مالیات‌ها نخواهد بود. بر همین اساس می‌توان ادعا نمود در شرایطی که ساختار سیاسی استبدادی است و کنش جمعی کمتر محتمل است، مالیات‌های مستقیم قابل وصول نباشند<sup>۱</sup>. اقبال دولت در این شرایط به مالیات‌های غیرمستقیم و تصدی‌گری است که هزینه سیاسی کمی به همراه دارد.

بنابراین براساس دستگاه تحلیلی ارایه شده، فرضیه‌ها و سؤالات جدیدی قابل ارایه است. برخی از این فرضیه‌ها می‌تواند مسیرهای جدیدی را در مطالعات مربوط به جامعه‌شناسی مالی، اخلاق مالیاتی، تمکین مالیاتی و دولت‌های رانتی<sup>۲</sup> بگشاید. در ادامه جایگاه این الگوی تحلیلی و فرضیه استخراج شده از آن در جامعه‌شناسی مالی مورد اشاره قرار می‌گیرد.

۱ - به عبارت دیگر سهم آنها از تولید ناخالص داخلی و کل مالیات پایین است.

۲ - برای نمونه امیری و بوستانی، ۱۳۸۵ یا بهره‌گیری از این الگو، مسیر بدیلی را برای مطالعه اثر درآمدهای رانتی بر اقتصاد پیشنهاد کرده‌اند. برای استخراج سیاست‌های مالی بهینه در راستای حصول به اهداف چشم انداز بیست‌ساله در نادران و همکاران ۱۳۸۵، نیز این الگو کارگشا بوده است.

### ۳-۵- نقد رابطه نهادهای سیاسی و مالیات (جامعه‌شناسی مالی)

می‌توان مطالعات مرتبط با جامعه‌شناسی مالی<sup>۱</sup> را به واسطه فرضی که در خصوص جهت علیت بین مالیات و نهادها<sup>۲</sup> دارند، از هم تفکیک کرد. عمده مطالعات و نظریه‌پردازان به شکل صریح یا تلویحی به این فرض پایبندند که دموکراسی نتیجه مالیات‌ستانی است، یا به عبارتی مالیات‌ستانی به صورت مستقیم نهادها را بوجود می‌آورد. برای اثبات این ادعا به شواهد تاریخی اروپا و آمریکا اشاره می‌شود که در آن، نیاز دولت به درآمدهای مالیاتی، نهادهای نمایندگی را موجب شده است. بر این اساس ادعا می‌شود، کوتاه بودن دوره وابستگی به صادرات مواد اولیه، دولت‌ها را مجبور می‌سازد تا جهت‌گیری درآمدهای مالیاتی را از مالیات بر صادرات، واردات و کالاها (مالیاتهای غیرمستقیم) به مالیات بر فروش و درآمد (مالیاتهای مستقیم) منتقل کنند و در قبال مالیاتی که می‌گیرند پاسخگو باشند<sup>۳</sup>. به عنوان مثال نورث بوجود آمدن محیط نهادی‌ای که امکان خلق ارزش توسط عوامل اقتصادی در آن وجود دارد را نتیجه نیاز دولت‌ها برای جمع‌آوری مالیات بیشتر می‌داند. بر همین اساس ادعا می‌شود، دسترسی دولت‌ها به رانت (بی‌نیازی به کسب درآمدهای مالیاتی) باعث می‌شود نهادها به درستی شکل نگیرند و متعاقباً رشد اقتصادی محقق نشود.

دیدگاه فوق، مسیر تحول در همه کشورها را یکسان در نظر می‌گیرد. یعنی فرض می‌کند که ابتدا دولت به درآمد حاصل از املاک خالصه و دولتی وابسته بوده، بعد به مالیاتهای غیرمستقیم مبادرت ورزیده و در نهایت برای حصول به مالیاتهای مستقیم ناچار شده محیط نهادهای مربوطه را تدارک ببیند. این محیط در بردارنده

۱- از شومپتر و گلدشید، به عنوان بنیان‌گذاران این مکتب نامبرده می‌شود. شومپتر ایجاد دولتهای مدرن را نتیجه پیدایش قدرت اخذ مالیات می‌داند. از آنجاکه جمع‌آوری مالیات حاصل سیاست‌گذاری، نظارت بر فعالیت اقتصادی، مدیریت قوانین بیچیده و ترتیبات قضائی لازم برای ضمانت وصول مالیات تلقی می‌شود، بنابراین تفاوت در سطح مالیاتی بین کشورها بازتاب دهنده درجات مختلف آنها در دولت‌سازی است (Campbell, 1993).

۲- در این بخش تلویحاً نهادهای نمایندگی و ویژگیهای نهادی را نهاد در نظر می‌گیریم.

۳- از همین رو در کشورهایی که دولت از طریق درآمدهای رانتی تامین مالی می‌شود، نهادهای نمایندگی شکل نمی‌گیرند.



ویژگی‌هایی چون شفافیت در قانونگذاری، پاسخگویی دولتمردان و حاکمیت در قانون شده است.<sup>۱</sup>

با استناد به مسیر متفاوت تحول کشورها و اینکه در همه کشورها مالیات‌ستانی به دموکراسی منجر نشده، می‌توان از فرضیه آرایه شده در بخش قبلی استفاده کرد. در این فرضیه به جای اینکه بوجود آمدن نهادها نتیجه مالیات تلقی شوند، وجود نهادها برای تسهیل مالیات‌ستانی، ضروری فرض می‌شود.<sup>۲</sup> به عنوان مثال ادعا شود لازمه تمکین داوطلبانه مالیات وجود نهادها است. زیرا وجود نهادهای سیاسی کارا می‌تواند الف- نیازهای واقعی مردم را به حاکمان منتقل کند، ب- اقدامات حاکمان و محدودیتهای آنها را به مردم منتقل کند و راه را برای تمکین کم هزینه باز کند. به علاوه امکان نظارت و افزایش کارایی را بوجود آورد.<sup>۳</sup> دیدگاه اخیر بدون اینکه متعرض دلیل شکل‌گیری نهادهای نمایندگی شود، نقش نهادهای نمایندگی را در تسهیل مالیات‌ستانی برجسته می‌کند.

### تحلیل مالیات‌ستانی ایران با استفاده از الگوی نهادی براساس برخی شواهد تاریخی

مطالعه تحولات مالیات‌ستانی ایران از انقلاب مشروطه تا انقلاب اسلامی راه‌گشای بسیاری از مسایل کنونی نظام مالیاتی ایران نیز خواهد بود. چند دلیل برای این ادعا وجود دارد:

- نظام مالیاتی به کمک مستشاران خارجی شکل جدیدی پیدا کرد (تحول در اجرا).
- مهمترین قوانین مالیاتی که تا زمان بعد از انقلاب اسلامی نیز تداوم دارند، در این دوران تصویب شد.

۱ - این دیدگاه در مدل‌سازیهای اقتصادی با اقبال زیادی مواجه شده است. اغلب کسانی که از شاخصهای حکمرانی خوب استفاده می‌کنند، از ادبیاتی مشابه بهره می‌گیرند.

۲ - اینکه این نهادهای نمایندگی چگونه به وجود آمدند موضوع مطالعات دیگری است.

۳ - یعنی تمام وظایفی که قیمت و مکانیزم بازار در بازار اقتصادی به انجام می‌رسانند باید در بازار سیاسی توسط نهادهای مرتبط به انجام برسد تا کارایی برقرار شود.

- مجلس به‌عنوان نشانه و مظهر تجلی خواست مردم در این دوران به‌وجود آمد (تحول در قانون‌گذاری).

- قوه قضائیه از کنترل روحانیت درآمد و به دولت ملحق شد (تحول در ضمانت اجرا).

- ارتش متمرکز در کشور شکل گرفت و ژاندارمری و نظمیه داخلی به‌شکل جدیدی درآمدند که امکان اعمال اراده دولت را فراهم می‌کردند (تحول در ضمانت اجرا).

- به ادعای برخی از روشنفکران آن عصر، بروکراسی ایران در این دوران پیریزی شد (تحول در اجرا).

براساس دستگاه تحلیلی ارایه شده در بخش قبل می‌توان این ادعا را مطرح کرد که، از آنجا که در بیشتر سالهای این دوره، محیط نهادی نتوانست کتخ جمعی را تسهیل کند، چانه‌زنی‌های سطح قانون‌گذاری نیز نتوانست به‌شکل‌گیری هنجارهای مالیاتی و انتقال محدودیتهای اجرا به سیاست‌گذاران بیانجامد. این امر انگیزه برای چانه‌زنی‌های فسادآمیز مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی را بیش از پیش کرد. انتقال کل چانه‌زنی‌ها به سازمان اجرا، موجب شد قوانین فاقد ضمانت اجرا، علی‌رغم تغییرات مکرری که داشتند، در عمل کمتر به تغییر در اندازه مالیاتها بینجامند.

با فرض رد نشدن سازگاری منطقی دستگاه تحلیلی ارایه شده در بخش قبلی، برای آزمون درستی این استنتاج، لازم است با بررسی شواهد تاریخی این دوره به این سؤالات پاسخ داد که: آیا در دوره مورد بررسی کتخ جمعی محدود بوده است؟ آیا سیاستگذاران محدودیتهای اجرا را در نظر داشتند؟ هنجارهای مالیاتی چه وضعیتی داشتند؟ میزان تنبیهات قضایی و احتمال گرفتار شدن فرار کنندگان از مالیات چقدر بوده است؟ مؤدیان تا چه حد به پرداخت رشوه به مأموران مالیاتی مبادرت ورزیده‌اند؟ و در نهایت اینکه آیا تغییرات در قوانین به تغییر در توان مالیات‌ستانی انجامیده است؟ در ادامه به برخی شواهد در این خصوص اشاره می‌شود.

#### الف- در حوزه قانونگذاری: کنش جمعی برای اثرگذاری محدود

فاصله بین دو انقلاب معاصر ایران را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد. دوره اول که بر بخش عمده‌ای از سالها حاکم بوده، استبداد است. استبداد نتیجه تمرکز قدرت در مرکز بود. از هم‌پاشیدگی نظام ایالتی ایران، یکی از مهمترین تحدیدکنندگان قدرت

دولت را مرتفع کرده بود. ادعای اینکه در سالهای استبداد مجلس انتصابی از طرف دولت بوده، کمتر مورد مخالفت مورخان است. اما نکته شایان توجه اینکه، در سالهایی که قدرت حاکمیت کم شده، همین نمایندگان انتصابی نیز در حصول به منافع مشترک، از کارآمدی لازم برخوردار نبودند<sup>۱</sup>. لذا کنش جمعی برای تحدید قدرت دولت و مسیر قانونی تعبیه منافع، مسدود بود.

دوره دوم که سالهای آغازین مشروطیت (سالهای ۱۲۸۵ تا ۱۳۰۲) و دهه بیست (۱۳۲۰ تا ۱۳۳۲) را شامل می‌شود، دوره بی‌ثباتی است. تغییرات پی‌درپی کابینه‌ها طی این سالها شاهدی بر این مدعا است. نمود این امر در نظام مالی بی‌ثباتی در مدیریت دارایی کشور است<sup>۲</sup>. در این دوره نیز علی‌رغم رفع شدن برخی از موانع کنش جمعی، موانع جدی‌تری بروز کرد. لذا شواهد محدودی از وقوع کنش جمعی مشاهده می‌شود.

#### ب- در حوزه اجرا: تغییر مسیر در نظام مالیاتی

نظام مالیاتی از مدرن‌سازی بی‌نصیب نماند و مستوفی‌گری ملغی و وزارت دارایی به شیوه مالیات‌ستانی در کشورهای غربی دایر شد. این تحول در راستای کم کردن اختیار حاکمان ایالات و تمرکز آن در مرکز صورت گرفت. به‌همین منظور شعبات ادارات مالیاتی استانی زیر نظر وزارت دارایی تشکیل شدند که البته در جمع‌آوری مالیات از ایالات از کارآمدی لازم برخوردار نبودند. فساد در مدیریت مالیاتی گسترده و کارایی آن بسیار پایین بود. به‌نحوی که به ادعای برخی از کارشناسان «نظام مالیاتی مدون قادر نبود با ده برابر هزینه مدیریت

۱- برای مثال تصمیمات و مصوبات مجلس شورای ملی بعد از شهریور ۱۳۲۰ تا تشکیل مجلس بعدی را ببینید.

۲- در برخی از سالها ۶ بار وزیر دارایی عوض شده است. در یک جمع بندی اولیه در فاصله سالهای ۱۲۸۵ تا ۱۳۰۲ تغییرات بسیار زیاد است. بنحوی که تنها دو نفر بیشتر از یک سال وزارت داشته اند. از ۱۳۰۲ تا ۱۳۱۲ آهنگ تغییرات کند می‌شود. تقی زاده با رکورد ۳۷ ماه و نیم، بیشترین مدت تصدی وزارت دارایی را به‌خود اختصاص می‌دهد. در فاصله سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۲۰ داور با تصدی ۴۱ ماهه بر وزارت دارایی بیشترین مدت تصدی وزارت دارایی را به‌خود اختصاص می‌دهد. از شهریور بیست تا مرداد ۱۳۳۲ آهنگ تغییرات بسیار پرشیب می‌شود و تصدیهای چند روزه شکل می‌گیرد. اواخر این دوره، مقداری از تب تغییرات فروکش می‌کند و تصدیهای یکساله هم شکل می‌گیرد. بعد از ۱۳۴۲ و شروع وزارت هویندا، تغییرات به حداقل رسیده است.

مالیاتی، یک دهم مالیات نظام مستوفی‌گری را وصول کند<sup>۱</sup>».

#### ج- ضمانت اجرا: عدم تمکین گسترده

با توجه به اکثریت مسلمان مردم ایران، در اینکه مردم به جهت هنجاری تمکین از مالیات را ارزش نمی‌دانستند، توافق بیشتری وجود دارد. ناکارآمدی دستگاه قضایی نیز به نوعی تقویت‌کننده استراتژی عدم تمکین در نزد مردم بوده است. هر چند آمار و اطلاعاتی از این موضوع در دست نیست، اما مرور قوانین مالیاتی در این دوره، مؤید این امر است که نخست در مقایسه با سایر کشورها، جرایم مالیاتی در ایران پایین بوده است<sup>۲</sup> دوم برای فرار از مالیات، اجرائی کردن جرایم مزبور نیز هزینه مدیریت مالیاتی بالایی را نیاز داشته است. بخشی از آن به دلیل پیچیدگی قوانین بوده که در بخش بعدی به آن اشاره شده است.

#### د- قوانین مالیاتی

قوانین مالیاتی در دوره مورد مطالعه، از چند ویژگی برخوردار است: نخست ناپایداری در قوانین: تا قبل از برجسته شدن نقش نفت در درآمدهای دولت، قوانین مالیاتی ایران به ویژه قوانین مربوط به مالیاتهای مستقیم، به شدت ناپایدار هستند. اولین اقدام وزرای دارایی تنظیم یک لایحه جدید است که البته گاهی عمر وزارت آنها کمتر از آن بوده که لایحه مذکور را به تصویب مجلس برسانند. بخشی از این ناپایداری به این تصور سیاست‌گذاران که مشکل عدم وصول مالیات ناشی از قانون است برمی‌گردد. بخش دیگر ناشی از این امر بوده که سعی شده از ابزاری که در اختیار است (قانون) بیشترین استفاده را بکنند. لذا قوانین مالیاتی خیلی زود دچار تغییرات می‌شود؛ دوم صوری بودن قوانین: قوانین اغلب ترجمه‌ای هستند.

کم هزینه‌ترین راه برای تهیه قانون، کپی برداری و ترجمه قوانین مربوطه از سایر کشورهاست. در این شرایط در ظاهر امر، قواعد رسمی از جمله قانون، می‌تواند قابل مقایسه با پیشرفته‌ترین قوانین مالیاتی دنیا باشد. از آنجا که قوانین مذکور در

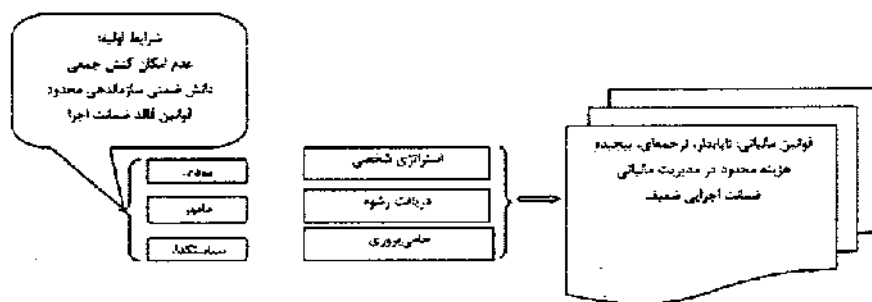
۱- به نقل از مصدق، ۱۳۰۴ ص ۱۲ با کمی تلخیص و ویرایش.

۲- برای مثال مقدمه یزدان بخش (۱۳۶۷) بر حقوق مالیاتی را ببینید.

کشورهای مرجع<sup>۱</sup>، در نتیجه چانه‌زنی گروه‌ها در حوزه قانون‌گذاری تهیه شده‌اند، برخی از بندها که مربوط به منافع متقابل این گروه‌ها است یا حذف می‌شوند یا اینکه امکان اجرا نمی‌یابند. چون این گروه‌ها در کشورهای تالی<sup>۲</sup>، وجود خارجی ندارند. شواهدی از این امر در مورد نحوه تشکیل هیئت‌های حل اختلاف در دوره مورد مطالعه مشاهده می‌شود. شایان توجه اینکه، تلاش دولت برای به‌وجود آوردن گروه‌های مذکور (از جمله تأسیس اتاق بازرگانی) به دولتی شدن این گروه‌ها و فاصله گرفته آنها از نقشی که در کشورهای مرجع دارند، انجامیده است؛ سوم پیچیدگی در قوانین: پیچیدگی، دیگر ویژگی قوانین در این شرایط است. از آنجا که قوانین از ضمانت اجرایی پایینی برخوردار هستند، بخشی از پیچیدگی طبیعی به‌نظر می‌رسد. زیرا قانون‌گذار سعی می‌کند تا حد ممکن راه‌های ایجاد فساد را مسدود کند.

اما پیچیدگی قوانین راه تفسیرهای متفاوت از آن را باز می‌کند. از همین‌رو، حتی پیچیدگی در قوانین به انتقال خواسته‌های کنش‌گران معاملات فسادآمیز (مؤدیان و مأموران مالیاتی) نسبت داده می‌شود. بدین معنی که ادعا می‌شود مأموران و مؤدیان عامدانه تلاش می‌کنند قوانین پیچیده باشند. در شکل زیر ارتباط متقابل بین این سه حوزه و نتایج آن در نظام مالیات‌ستانی این دوره تصویر شده است.

#### نمودار ۵: پویایی کنش مؤدی، مأمور و سیاستگذار در دوره مورد مطالعه



۱- کشوری که قانون مالیاتی مذکور اولین بار در آن تصویب شده است.

۲- کشورهایی که از روی قوانین مالیاتی کشورهای مرجع کپی برداری می‌کنند.

## د- درآمدهای دولت

مستندات موجود در خصوص وضع مالیه در این دوره بسیار محدود هستند. یکی از دلایل این امر فترت‌های طولانی مجلس<sup>۱</sup> و عدم تصویب بودجه در برخی از سالهاست. بر اساس مستندات موجود، ترکیب درآمدهای دولت به صورت نمودارهای پیوست ذکر شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، روند افزایش درآمدهای گمرکی و درآمدهای حاصل از انحصارات از ۱۲۸۵ تا ۱۳۱۵ ادامه یافته است. از ۱۳۱۵ تا ۱۳۲۰ مالیاتهای غیرمستقیم و انحصارات با یک جهش مواجه می‌شود. به‌ویژه اینکه در انتهای این دوره درآمدهای حاصل از تصدی‌های دولتی نیز سهم عمده‌ای در درآمدهای دولت ایفا می‌کنند. در این دوره مالیات رسومات<sup>۲</sup> نیز جهش قابل ملاحظه‌ای یافته است. از ۱۳۲۱ تا ۱۳۳۲ شاهد جهش در مالیاتهای مستقیم هستیم. در این دوره سهم نفت از درآمدهای دولت قابل توجه می‌شود. از ۱۳۳۲ تا ۱۳۵۷ درآمدهای حاصل از نفت بر بودجه و درآمدهای دولت سایه افکنده است. نفت از یک‌طرف درآمدهای گمرکی را با جهش مواجه کرد و از طرف دیگر با گسترده کردن شرکت‌های دولتی و افزایش تعداد کارمندان دولت، مالیاتهای مستقیم را افزایش داد. در دوره مورد بررسی، قوانین مالیاتی علی‌رغم همه تغییراتی که کردند، در تغییر ساختار مالیاتی بی‌اثر بودند. بیشترین نسخ قوانین مربوط به مالیاتهای مستقیم است که در عمل کمتر به تغییر در اندازه آنها انجامیده است. ناتوانی دولت در مالیات‌ستانی سبب شد سهم نفت و سایر روش‌های تأمین مالی نظیر مالیه تورمی و انحصارات (و شرکت‌های دولتی) در بودجه افزایش یابد.

## جمع‌بندی

در این مقاله ضمن اشاره به احتیاط‌های لازم برای ورود متغیرهای نهادی به مدل‌های مربوط به کوشش مالیاتی، نتیجه برآزش برخی از مدل‌ها مربوط به مقایسه‌های بین‌کشوری آورده شد. نتایج حاکی از مهم بودن متغیرهای نهادی در توضیح تفاوت در توان مالیات‌ستانی کشورهاست. اما از آنجاکه مدل‌های اقتصادسنجی در این زمینه

۱ - سالهایی که به دلایل مختلف مجلس تشکیل نشده است.

۲ - مالیات نوشابه‌های الکلی.

با نواقص و محدودیتهای زیادی همراه است، محوریت مقاله حاضر از مقایسه‌های بین‌المللی به ارایه دستگاه تحلیلی برای مطالعه تاریخی مالیات‌ستانی در ایران سوق داده شد.

الگوی تحلیلی مقاله، اثر نهادها (با اولویت نهادهای غیررسمی) و سازمانهای رسمی را از مسیر نقش آنها در تعیین منافع و هزینه‌های احتمالی کنش جمعی، در مدل وارد کرد. استدلال شد در شرایطی که قوانین از ضمانت اجرا برخوردار نباشد، تمایل مؤدیان برای صرف هزینه در چانه‌زنی‌های سطح قانون‌گذاری کاهش می‌یابد. به‌علاوه این چانه‌زنی‌ها می‌تواند به‌صورت تعبیه راه‌های مفر مالیاتی در قانون، بروز یابد. بنابراین ضمانت اجرای قوانین در تعیین اندازه سرمایه‌گذاری مؤدیان در چانه‌زنی‌های مربوط به حوزه قانون‌گذاری و اجرا نقش مهمی دارد. این امر پیوندهای متقابل بین حوزه‌های مختلف تشکیل دهنده قدرت مالیات‌ستانی را نشان می‌دهد. به‌دلیل ارتباط متقابل این حوزه‌ها، در صورت ایجاد محدودیت در هر یک از آنها، محدودیتهای ساختاری در توان مالیات‌ستانی دولت ایجاد می‌شود که این امر خود را در اندازه و ترکیب مالیاتها نشان می‌دهد.

در بخش پایانی مقاله، نشان داده شد که علی‌رغم دسترسی نداشتن به اطلاعات و آمار وثیق در مورد متغیرهای دستگاه تحلیلی، نقش محیط نهادی در ناتوانی دولت در حصول به مالیاتهای مستقیم و افزایش سهم نفت و انحصارات دولتی و مالیاتهای غیر مستقیم در بودجه دولت، را نمی‌توان رد کرد. با مروری مختصر بر ویژگی‌های مالیات‌ستانی ایران از انقلاب مشروطه تا انقلاب اسلامی، نشان داده شد که در پرتو الگوی تحلیلی ارایه شده، تاریخ مالیات‌ستانی ایران پندآموزی‌های زیادی برای سیاستگذاری مالیاتی دارد. به‌نظر می‌رسد بی‌توجهی یا بی‌اطلاعی از مکانیزم اثرگذاری نهادها بر کنشهای فردی و اثرپذیری آنها از کنشهای مذکور، به سعی و خطاهای بی‌حاصل در نظام مالیاتی انجامیده است. به‌نحوی که علی‌رغم تغییرات مکرر در قانون و سازمان اجرایی، نظام مالیاتی مدرن شده قادر به وصول مالیاتهای مستقیم (بجز آن بخش از درآمدها که مستقیم به درآمدهای نفتی مربوط می‌شود) نبوده است. بر اساس دستگاه تحلیلی این مقاله، بخش مهمی از این عدم توفیق ناشی از محیط نهادی است که نتوانسته کنش جمعی را تسهیل کند. در این شرایط نظام مالیاتی در یک سیکل بسته افتاده

است. این سیکل ممکن است با انتخاب طبیعی شکسته شود. همانطور که یکی از دلایل سقوط تمدنهای بزرگ در تاریخ، انحطاط و ناکارآمدی نظام مالی آنها بوده است. هر چند شرایط نهادی بعد از انقلاب اسلامی تحقیق مستقلی نیاز دارد، اما اشاره به این مهم ضروری است که مراد از کنش جمعی صرف چانه‌زنی نیست. چانه‌زنی همواره وجود دارد. حتی به ادعای یکی از مسئولین در حین تدوین اصلاحیه مالیاتهای مستقیم که در سال ۱۳۸۰ به تصویب رسید، چند هزار نامه و پیشنهاد دریافت شده است<sup>۱</sup> و در کمیسیونهای تخصصی مربوطه جدالهای زیادی وجود داشته است. اما حجم زیاد چانه‌زنی‌ها نشان دهنده فردی شدن یا شخصی شدن کنشهاست. مقاله حاضر در مورد خوب و بد بودن چانه‌زنی قضاوت ارزشی ندارد، بلکه مدعی است اگر این چانه‌زنی‌ها از مسیر جمعی نباشد به ضمانت اجرایی بخشیدن به قوانین تصویب شده کمک زیادی نخواهد کرد.

در مجموع برای بهبود نسبت مالیاتی در ایران، لازمست ضمن تدقیق مسیر اثرگذاری متقابل نهادها و کنشگران مالیاتی، چانه‌زنی‌ها را به سمت کنش جمعی هدایت کرد. تقویت اتحادیه‌ها و اصناف و سایر تشکلهای مرتبط با مؤدیان مالیاتی در این مسیر راهگشاست. هر چند موفقیت این سیاست مستلزم پرهزینه شدن استراتژی‌های شخصی (فرار مالیاتی) است. امید می‌رود با تقویت سازمان مالیاتی و کارآمد سازی حسابرسی مالیاتی، این مهم جامه عمل بپوشد.



## منابع و مآخذ

۱. امیری، هادی (۱۳۸۶)، اثر محیط نهادی بر قدرت مالیات‌ستانی دولت، رساله دکتری، به راهنمایی الیاس نادران، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
۲. امیری، هادی؛ بوستانی، رضا (۱۳۸۵)، «مدیریت بهینه درآمدهای نفتی در راستای حصول به اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله»، اولین همایش گاز و نفت و انرژی در آقق ۱۴۰۴.
۳. تریاندیس، هری (۱۳۸۳)، فرهنگ و رفتار اجتماعی، ترجمه نصرت فتی، نشر رسانش.
۴. جزایری، شمس‌الدین (۱۳۴۲)، قوانین مالی و محاسبات عمومی و مطالعه بودجه از ابتدای مشروطه تا حال، چاپ دوم.
۵. داگر، ویلیام (۱۳۸۳)، تفاوت اقتصاد نئوکلاسیک و اقتصاد نهادی، ترجمه حسین میرجلیلی، نامه علوم انسانی، شماره ۱۰.
۶. روتابا و کوتره (۱۳۶۷)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان‌بخش، نشر خاتون، چاپ اول.
۷. شاپوریان، عنایت‌الله (۱۳۵۰)، بیست و پنج سده مالیات در ایران.
۸. ضیائی، منوچهر (۱۳۶۶)، مجموعه قوانین بودجه و برنامه و سایر مصوبات مالی ۱۳۸۵ تا ۱۳۵۷، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی.
۹. کاتوزیان، محمد (۱۳۷۴)، اقتصاد سیاسی ایران، ترجمه محمدرضا نفیسی و کامبیز عزیزی، نشر مرکز.
۱۰. مروارید، یونس (۱۳۷۷)، نگاهی به ادوار مجالس قانون‌گذاری در دوران مشروطیت، نشر اوحدی.
۱۱. مصدق، محمد (۱۳۰۴)، اصول قواعد و قوانین مالی در ممالک خارجه و ایران قبل از مشروطیت و دوره مشروطه، نشر فرزاد.
۱۲. نادران، الیاس؛ امیری، هادی؛ بوستانی، رضا (۱۳۸۶)، «مدیریت سیاستهای مالیاتی در راستای حصول به اهداف سند چشم‌انداز»، مجموعه مقالات همایش الزامات سند چشم‌انداز.
۱۳. یکتایی، مجید (۱۳۴۰)، تاریخ داریی ایران و گمرکات و انحصارات، چاپ دوم.
14. Acemoglu, D., Johnson, S., Robinson, J.A (2005), *Institutions as the Fundamental Cause of Long-Run Growth*, in Handbook of Economic

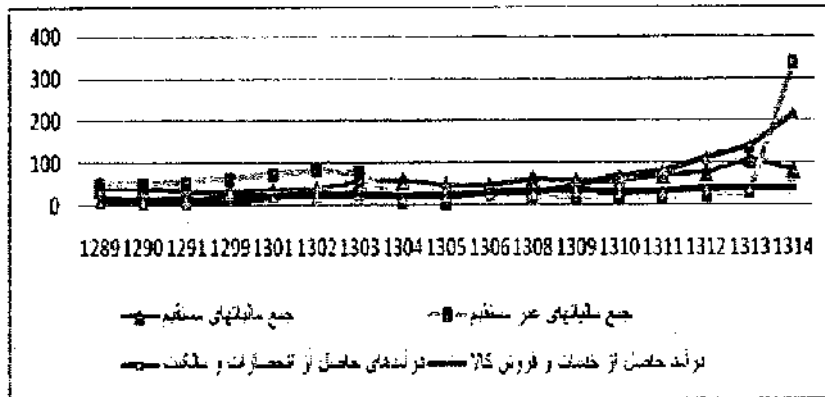
- Growth, (P.Aghion and S.Durlauf, eds.).
15. Alm, J. and B. Torgler (2004), "Tax Morale in Tax Morale in the United States and in Europe: A Cross-Country Analysis", *paper presented at the Annual Public Choice Conference in Baltimore*.
  16. Alm, J. and J. Martinez-Vazquez (2003), *Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries*, in: J. Martinez-Vazquez and J. Alm (eds.), *Public Finance in Developing and Transitional Countries. Essays in Honor of Richard Bird*. Cheltenham, UK: Edward Elgar: 146-178.
  17. Bahl, R. W. (2003), *Reaching the Hardest to Tax: Consequences and Possibilities*, Paper presented at the "Hard to Tax: An International Perspective, conference, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, May 15-16.
  18. Bardhan, P. (2004), *Scarcity, Conflicts and Cooperation: Essays in Political and Institutional Economics of Development*, MIT Press: Cambridge, Mass.
  19. Bates, R. and Lien (1985), "A Note on Taxation, Development, and Representative Government", *Politics and Society*, 14(1): 53-70.
  20. Bird Richard M., Jorge Martinez-Vazquez, Benno Torgler (2007), "Tax Effort: The Impact of Corruption, Voice and Accountability", *CREMA Working Paper Series 2007-13*, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA).
  21. Bird, Richard M. & Eric M. Zolt (2005), "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries", *Working Papers 0508*, International Tax Program, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.
  22. Bockstette, Valerie & Chanda, Areendam & Putterman, Louis (2002), "States and Markets: The Advantage of an Early Start", *Journal of Economic Growth*, Springer, vol. 7(4), pages 347-69.
  23. Brennan, Geoffrey and James M. Buchanan (1980), *The power to tax: Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge, Cambridge University Press.
  24. Campbell, J.L.(1993), "The State and Fiscal Sociology", *Annual Review of Sociology*, 19:163-85.
  25. Cheibub, J. A.(1998), "Political Regimes and the Extractive Capacity of Governments: Taxation in Democracies and Dictatorships", *World Politics* 50, 349-376.
  26. Chelliah, R.J. (1989), *Changes in revenue structure in economic development*, in Chiancone, A., Messere, K. (Eds), *Changes in Revenue Structures*, Wayne State University Press, MI, .
  27. Easter, G.M. (2002), "The Politics of Revenue Extraction in Post-

- Communist States: Poland and Russia Compared", *Politics and Society*, 30(4): 599-627.
28. Fjeldstad O-H. , Semboja J. (2001), "Why People Pay Taxes: The Case of the Development Levy in Tanzania", *World Development* 29(12): 2059-74.
  29. Fortin, Lacroix, Villeval (2004), *Tax Evasion and Social Interactions*, Canada Chair of Research on the Economics of Social Policies and Human Resources.
  30. Friedman, S. (2003), "Sending Them a Message: Culture, Tax Collection and Governance in South Africa", *Policy: Issues and Actors*, 16(3).
  31. Galbraith, J. K. and H. Kum (2003), "Estimating the Inequality of Household Income: Filling Gaps and Fixing Problems in Deininger & Squire", *UTIP Working Paper No. 22*, October.
  32. Greif, Avner et al.(1994), "Coordination, Commitment and Enforcement: The Case of the Merchant Guild", *Journal of Political Economy*, 102 (4): 745-76.
  33. Hinrichs, Harley H. (1963), "An Empirical Measure of Investors' Responsiveness to Differentials in Capital Gains Tax Rates Among Income Groups", *National Tax Journal*, September, 16:3, pp. 224-229.
  34. Hodgson (1998), "The Approach of Institutional Economics, *Journal of Economic Literature*, 36(1), March, pp. 166-92.
  35. Hodgson, Geoffrey (2004), *The Evolution of Institutional Economics: Agency, Structure and Darwinism in American Institutionalism*, Routledge, London.
  36. Inglehart, R. et al. (2000), *Codebook for World Values Survey*, Ann Arbor: Institute for Social Research.
  37. Inman R.P. , M.A. Fitts (1990), "Political Institutions and Fiscal Policy: Evidence from the U.S. Historical Record", *Journal of Law, Economics, and Organization*, 6 (1990), pp. 79 - 132.
  38. Kaldor, N. (1963), "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?", in: *Foreign Affairs*, No: 41, 410: 419.
  39. Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. (2003), *Governance Matters III: Governance Indicators for 1996-2002*, World Bank, June, 30.
  40. Kenny, L.W. and Winer, S.L. (2001), "Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime", *Carleton Economic Working Paper No. 01-03*.
  41. Knack, S. (1999), "Aid Dependence and the Quality of Governance", *IRIS Center, Working Paper*, University of Maryland.

42. Knack, S., Keefer, P., (1995), "Institutions and economic performance: cross-country tests using alternative measures", *Economics and Politics* 7, 207-227.
43. La Porta, R., F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer, and R. Vishny (1999), "The Quality of Government", *Journal of Law, Economics, & Organization*, 15: 222-278.
44. Levi, M. (1999), Death and Taxes: Extractive Equality and the Development of Democratic Institutions, in I. Shapiro and C. Hacker-Cordon (eds), *Democracy's Value*. Cambridge and New York: Cambridge University Press.
45. Lotz, J. R. and E. R. Morss (1967), "Measuring 'Tax Effort' in Developing Countries", *International Monetary Staff Papers*, 14: 479-497.
46. Martin, A. and W.A. Lewis (1956), "Patterns of Public Revenue and Expenditure", *Manchester School of Economic and Social Studies*, 24 (September): 203-44.
47. Musgrave, R.A. (1969), *Fiscal Systems*, New Haven and London, Yale University Press.
48. North, Douglas C. (1990), *Institutions, Institutional Change, and Economic Performance*, New York: Cambridge University Press.
49. North, Douglass C. (1991), "Institutions", 5 *Journal of Economic Perspectives*, 97-112.
50. Schneider, F. and R. Klingmair (2003), "Shadow Economies Around the World: What Do we Know?", *paper presented at the Annual Public Choice Conference in Baltimore*.
51. Tanzi, V.(1992), *Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence*, in Goldin I. and L. A. Winters (eds.), *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*, Cambridge University Press.
52. Teera, J. (2002), "Tax Performance: A Comparative Study", *Working Paper 01-02*, Centre for Public Economics, University of Bath.
53. WDI (2007), *World Development Indicators*, Washington, DC, World Bank
54. Williamson. Oliver E. (1998); "Transaction Cost Economics: How it Works. Where it is Headed"; *De Economist*, Vol: 146. PP: 23-58.

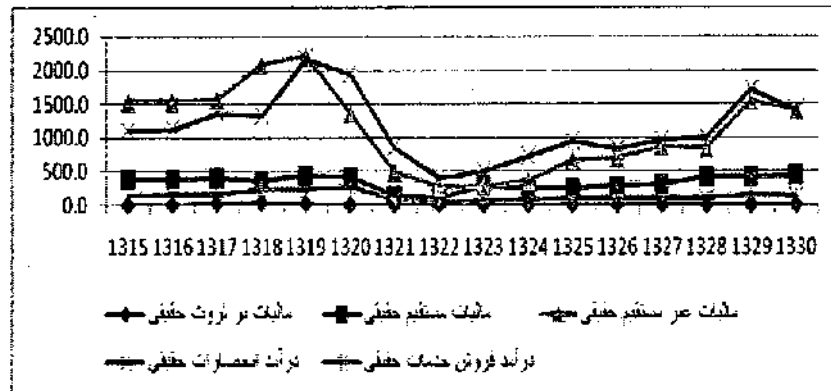
### پیوستها

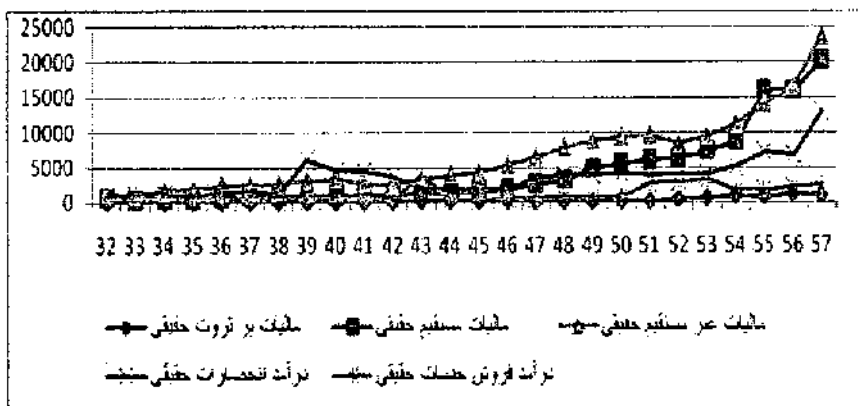
نمودار ۶: روند درآمدهای دولت در دوره ۱۳۸۵-۱۳۱۴



مأخذ: محاسبات محقق از پیش بینی درآمدهای دولت در بودجه‌های سنواتی

نمودار ۷: مقایسه ساختار مالیاتی در سالهای ۱۳۱۵ تا ۱۳۵۷ با استفاده از درآمدهای روند زدایی شده دولت





ماخذ: محاسبات محقق



جدول ۴: تعریف متغیرها و مأخذ آنها

region undp classification 2000	regundp	متغیر منطقه‌ای
GDP per capita ppp 2000 (world bank 2004)	gdp2000	درآمد سرانه
Kaufmann voice and accountability 2002	voice02	شاخص اعتبارات و پاسخگویی
Kaufmann regulatory quality 2002	regul02	شاخص درجه مقررات
agriculture (as % of gdp), 2002	agricult	سهام بخش کشاورزی
Annual population growth rate 1975-2002 (UNDP 2004)	pop1975	نرخ رشد جمعیت
Trade (% of GDP) mean(1980-99) - WDI2004	wdi0p09	درجه بازار سودی اقتصاد
GINI coefficient (World bank 2002)	gini:2002	ناابرابری
Tax revenue (% of GDP) 2001 (WB 2004)	tax2001	نسبت مالیاتی
ok to dodga tax (world value survey 2003 )	tax	اخلاق مالیاتی
Schneider, F. and R. Klinglmaier (2003)	blackgdp	اقتصاد زیر زمینی