



فصلنامه‌ی اقتصاد مقداری

صفحه‌ی اصلی وب سایت مجله:

www.jqe.scu.ac.ir

شاپا الکترونیکی: ۲۷۱۷-۴۲۷۱

شاپا چاپی: ۲۰۰۸-۵۸۵۰



دانشگاه شهید چمران اهواز


بررسی تأثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب MENA

حجت ایزدخواستی*، یداله دادگر**، پوریا بیگی***

* استایار اقتصاد، گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

** استاد اقتصاد، گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

*** کارشناسی ارشد اقتصاد، گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

اطلاعات مقاله	طبقه‌بندی JEL: H19, C23, H26
تاریخ دریافت: ۹ آذر ۱۳۹۸	واژگان کلیدی:
تاریخ بازنگری: ۸ اسفند ۱۳۹۹	کیفیت نهادی، حکمرانی خوب، فرار مالیاتی، عملکرد نظام مالیاتی، داده‌های تابلویی
تاریخ پذیرش: ۱۴ اسفند ۱۳۹۹	آدرس پستی:
ارتباط با نویسنده (گان) مسئول:	تهران بزرگراه شهید چمران، خیابان یمن، میدان شهید شهریار،
ایمیل: h_izadkhasti@sbu.ac.ir	دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، گروه اقتصاد
0000-0002-9031-9407 	

اطلاعات تکمیلی:

این مقاله برگرفته از پایان نامه‌ی کارشناسی ارشد آقای پوریا بیگی در رشته اقتصاد به راهنمایی آقای حجت ایزدخواستی در دانشگاه شهید بهشتی است.

قدردانی: از تمامی افراد و موسساتی که در انجام این تحقیق مولف را مساعدت نمودند، قدردانی می‌شود.

تضاد منافع: نویسندگان مقاله اعلام می‌کنند که در انتشار مقاله ارائه شده تضاد منافی وجود ندارد.

منابع مالی: نویسندگان مقاله هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار مقاله دریافت نکرده‌اند.

چکیده

مالیات اصلی‌ترین و پایدارترین منبع تامین مالی دولت است، اما دولت در اکثر کشورهای در حال توسعه برای تامین درآمدهای مالیاتی مورد نیاز خود با موانع نهادی و ساختاری مواجه است. بنابراین، بهبود کیفیت نهادی می‌تواند منجر به اعتماد عمومی، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و در نهایت بهبود عملکرد نظام مالیاتی شود. بر این اساس، در این پژوهش ابتدا با استفاده از روش - علل چندگانه-آثار چندگانه (MIMIC) فرآیند فرار مالیاتی برآورد شده است. سپس، تأثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب MENA در دوره (۲۰۰۲-۲۰۱۷) با استفاده از روش داده‌های تابلویی تحلیل می‌شود. نتایج حاکی از آن است که کارایی و پاسخگویی دولت، نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به صنعت (شاخص تبدیل ساختاری) در اقتصاد، سهم واردات کالا و خدمات در تولید ناخالص داخلی اثر مثبت و سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی بر عملکرد نظام مالیاتی داشته است. همچنین، فرار مالیاتی و اثرهمزمان فرار مالیاتی و نرخ رشد تولید ناخالص داخلی تأثیر معنی‌داری بر عملکرد نظام مالیاتی نداشته‌اند. بر این اساس، افزایش کارایی و پاسخگویی دولت زمینه مشارکت بیشتر عموم مردم در تامین مالی هزینه‌های دولت را فراهم می‌کند و باعث می‌شود تا ضمن کاهش فرار مالیاتی درآمدهای مالیاتی دولت افزایش یابد. همچنین، افزایش محدودیت‌های تجاری باعث گسترش اقتصاد زیرزمینی و افزایش واردات به صورت غیرقانونی و قاچاق و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

ارجاع به مقاله:

ایزدخواستی، حجت، دادگر، یداله و بیگی، پوریا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب MENA. فصلنامه‌ی اقتصاد مقداری (بررسی‌های اقتصادی سابق)، ۱۸(۴)، ۱۵۸-۱۲۵.

 [10.22055/JQE.2021.31807.2181](https://doi.org/10.22055/JQE.2021.31807.2181)



© 2022 Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0 license) (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

۱- مقدمه

کیفیت نهاد دولت و حکمرانی خوب در ارتباط با تعامل میان سه رکن دولت، بازار و نهادهای مدنی است و بر فرار مالیاتی^۱ و عملکرد نظام مالیاتی تأثیرگذار است. دولت در اکثر کشورهای در حال توسعه به منظور تأمین درآمدهای مالیاتی مورد نیاز خود به منظور مدیریت بخش دولتی با موانع نهادی و ساختاری در فرایند کسب درآمد مواجه هستند. بنابراین، ضعف نهادی و موانع ساختاری کشورهای در حال توسعه موجب شده است تا دولت‌ها نتوانند از میزان بالقوه ظرفیت مالیاتی برای تأمین مالی خود استفاده کنند. در صورتی که محیط نهادی باعث ایجاد انگیزه بیشتر در پرداخت‌کنندگان مالیاتی شود، دولت می‌تواند عملکرد خود را در زمینه درآمدهای مالیاتی بهبود بخشد. بر این اساس، بروز هرگونه بی‌اعتمادی افراد به دولت و عدم ثبات سیاسی جامعه باعث کاهش بهره‌وری نظام مالیاتی و افزایش هزینه وصول مالیات‌ها می‌شود و وصول درآمدهای مالیاتی را با مشکل مواجه می‌کند (Gupta, 2007).

در پارایم حکمرانی خوب که از دهه ۱۹۹۰ مطرح شده است، کارایی و اثربخشی دولت مدنظر قرار گرفته است و دولت باید با ایجاد نهادهای کارآمد محیط مناسب برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه را فراهم کند. بنابراین، بهبود در کیفیت نهادی می‌تواند منجر به جلب اعتماد عمومی به دولت، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و در نهایت بهبود عملکرد اقتصادی خواهد شد. مطالعات متعددی از قبیل ایمام و جاکوبز (Imam & Jacobs, 2007)، تانزی و زی (Tanzi & Zee, 2000)، گاپتا (Gupta, 2007)، اعجاز و احمد (Ajaz & Ahmad, 2010)، قانی (Ghani, 2011)، بیرد و استیفان (Bird & Stephan, 2015) و سویک و همکاران (Cevik, Gottschalk, Hutton, Jaramillo, Karnane, & Sow, 2019) به بررسی عوامل نهادی، ساختاری و اقتصادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای مختلف پرداخته‌اند.

^۱ Tax evasion

مسأله این تحقیق بررسی تأثیر همزمان کیفیت نهادی (کارایی و پاسخگویی دولت) و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی است. در این راستا، با استفاده از روش علل چندگانه-آثار چندگانه^۲ (MIMIC) به بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی و برآورد روند فرار مالیاتی در دوره (۲۰۰۲-۲۰۱۷) در کشورهای منتخب منا پرداخته می‌شود. سپس، تأثیر همزمان کارایی و پاسخگویی دولت و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب منا با استفاده از روش داده‌های تابلویی^۳ بررسی می‌شود.

در ادامه در بخش دوم، به بیان مبانی نظری فرار مالیاتی، کیفیت نهادی و پیشین تحقیق پرداخته می‌شود. در بخش سوم، روش تحقیق و شرح داده‌ها صورت می‌گیرد. در بخش چهارم، روند فرار مالیاتی با استفاده از روش علل چندگانه-آثار چندگانه در کشورهای منتخب منا برآورد می‌شود. سپس، برآورد الگوی تحقیق صورت می‌گیرد. در نهایت در بخش پنجم، نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه می‌شود.

۲- ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱- عملکرد نظام مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن

یکی از شاخص‌های مهم عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای مختلف نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در هر کشور است. بر این اساس بالاتر بودن مقدار این شاخص در یک کشور بیانگر عملکرد بهتر نظام مالیاتی آن کشور است. در این راستا، مطالعات متعددی مطالعات متعددی از قبیل ایمام و جاکوبز (Imam & Jacobs, 2007)، تانزی و زی (Tanzi & Zee, 2000)، گاپتا (Gupta, 2007)، اعجاز و احمد (Ajaz & Ahmad, 2010)، قانی (Ghani, 2011)، بیرد و استیگان (Bird & Stephan, 2015) و سویک و همکاران (Cevik et al., 2019) به بررسی عوامل نهادی، ساختاری و اقتصادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای مختلف پرداخته‌اند.

^۲ Multiple Indicator - Multiple Causes

^۳ Panel data



تبدیل ساختاری: یکی از متغیرهای مهم اثر گذار بر عملکرد نظام مالیاتی تبدیل ساختاری^۴

است و توانایی اخذ مالیات، ترکیب و نوع مالیاتی که می‌توان در اقتصاد وضع کرد را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد و منجر به سطح بالاتری از درآمد سرانه و درآمدهای مالیاتی می‌شود. در واقع تبدیل ساختاری، به نوعی نماینده‌ای از تغییر در ترکیب بخش‌های اقتصاد در نظر گرفته می‌شود. در برخی مطالعات از نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به تولید ناخالص داخلی و در برخی دیگر از نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به ارزش افزوده بخش صنعت به عنوان شاخص تبدیل ساختاری استفاده کرده‌اند (Cevik et al., 2019). بنابراین، تبدیل ساختاری از کانال‌های مختلفی می‌تواند بر رشد اقتصادی و درآمدهای مالیاتی اثرگذار باشد.

ارزش افزوده بخش کشاورزی: به دلیل لحاظ نشدن بخش زیادی از تولیدات بخش

کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، به تبع نمی‌توان انتظار سهم بالایی هم در مالیات‌ها به صورت مستقیم از این بخش داشت. از طرفی هرچه بخش کشاورزی به واحدهای کوچک‌تری تقسیم شده باشد، میزان مالیاتی که می‌توان بر این بخش وضع کرد نیز سخت‌تر می‌شود. همچنین، به لحاظ سیاسی نیز وضع مالیات بر این بخش چندان عملی نیست. حقایق آشکار شده بیانگر بالاتر بودن سهم بخش کشاورزی در اقتصاد کشورهای در حال توسعه و بالاتر بوده سهم خدمات در کشورهای ثروتمند بوده است. به علاوه، اشتغال در بخش کشاورزی کشورهای فقیر و در بخش خدمات کشورهای ثروتمند بالاتر است. این حقایق نشان‌دهنده ارتباط دو طرفه‌ی ترکیب بخش‌های مختلف اقتصادی و رشد اقتصادی است. به علاوه، هرچقدر اقتصاد مبتنی بر محصولات کشاورزی باشد و فعالان این بخش بتوانند محصولات خود را به صورت تهاثری عرضه کنند و یا خود مصرف کنند، در چنین ساختار و اقتصادی، به دلیل شفاف نبودن فعالیت‌ها و مبادلات امکان اخذ مالیات نیز سخت خواهد بود (Botlhole, 2010). اگر یک اقتصاد مبتنی بر کشاورزی، بخش اعظمی از محصولات خود را بتواند صادر کند،

⁴ Structural transformation

آنگاه، انتظار بر این است که به صورت غیرمستقیم، از طریق برخی کانال‌ها، درآمدهای مالیاتی افزایش یابد. تعدادی از کشورهای آفریقایی و آمریکای لاتین این‌گونه شرایطی داشته‌اند (Karagoz, 2013).

باز بودن اقتصاد: درجه باز بودن اقتصاد نشان‌دهنده مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی هر کشور است. اگر با افزایش حجم صادرات و واردات نسبت به تولید ناخالص داخلی، منجر به افزایش سرمایه‌گذاری و تولید بیشتر شود، می‌تواند نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی را افزایش دهد. در کشورهای در حال توسعه وضع تعرفه‌های واردات درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش می‌دهد. محدودیت‌های تجاری نیز می‌تواند باعث افزایش واردات کالاها به صورت غیر قانونی می‌شود. این امر از طریق کاهش درآمد دولت از طریق تعرفه‌های وارداتی باعث افزایش فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت شود (Ashrafzadeh et al, 2000).

فرار مالیاتی: اجتناب از مالیات^۵ و فرار مالیاتی دو مفهوم مهم در ارتباط با عملکرد نظام مالیاتی است. اجتناب از مالیات نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی به منظور پرداخت مالیات کمتر است (Khani, Imani, & Yousefi, 2014). فرار مالیاتی کاهش غیرقانونی مالیات پرداختی از طریق عدم گزارش درآمد و یا اعلام نرخ‌های تفریق بالاتر تعریف می‌شود (Schneider & Enste, 2000). تانزی (Tanzi, 1980) فرار مالیاتی را اعمال غیر قانونی تلقی می‌کند که افراد بر اساس آن به دنبال پرداختن نکردن مالیات و کم پرداختن مالیات هستند. در تعریفی دیگر، فرار مالیاتی به فعالیت‌های غیرقانونی و عمومی گفته می‌شود که توسط افراد یا شرکت‌ها از طریق کم‌گویی درآمدها، فروش یا دارایی و یا از طریق زیاده‌گویی کسورات و معافیت‌ها از پرداخت مالیات فرار می‌کنند (Alm, 2012).

⁵ Tax avoidance

علل فرار مالیاتی: به طور کلی، هنجارها و کنش‌های اجتماعی، عدالت مالیاتی، فساد مأموران مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله اطلاعات کامل، سیستم نظارت و ضمانت‌های اجرایی ضعیف، مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الرس مالیات، قوانین پیچیده و متعدد و معافیت‌های گسترده مالیاتی برخی از عوامل نهادی تأثیرگذار بر فرار مالیاتی هستند (Samadi & Tabandeh, 2013). با بزرگ شدن اندازه دولت و کمبود درآمد دولت، منجر به کسری بودجه دولت می‌شود. تأمین کسری بودجه دولت از طریق استقراض از بانک مرکزی می‌تواند منجر به افزایش تورم و در نتیجه افزایش اندازه اقتصاد سایه و فرار مالیاتی شود (Motalebi, Alizadeh, & Faraji Dizaji., 2020).

در بررسی رابطه بین ابعاد فرهنگی- ملی و فرار مالیاتی این نتیجه حاصل شده است که سطح پایین‌تر فرهنگ مالیاتی منجر به سطوح بالاتر فرار مالیاتی می‌شود (Richardson, 2008). مطالعات دیگری از قبیل کبولا و سعادت‌مند (Cebula & Saadatmand, 2005)، اشناپدر و سواسان (Schneider & Savasan, 2007)، بایر و سوتر (Bayer & Sutter, 2009)، به بررسی نقش عوامل دیگری از قبیل نرخ‌های مالیاتی و اندازه دولت بر افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی پرداخته‌اند. بیرد و استیگان (۲۰۱۵) نیز رابطه معکوس بین حکمرانی خوب و اجتناب مالیاتی به دست آورده است.

آثار فرار مالیاتی: فرار مالیاتی باعث می‌شود تا مؤدی کمتر از میزانی که قانون تعیین کرده است مالیات پرداخت کند. دو مسیر اثرگذاری متفاوت در زمینه اثرگذاری فرار مالیاتی در اقتصاد مطرح است: مسیر اول، اثرات سرمایه‌گذاری عمومی^۶ است و بیانگر این است که فرار مالیاتی باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود و در نهایت از طریق کاهش مخارج زیرساختی دولت منجر به رشد اقتصادی کمتر می‌شود. در مسیر

⁶ the public investment effect

دوم، که به اثر برنامه‌ریزی مالیاتی^۷ معروف است، فرار مالیاتی از طریق کاهش هزینه نهایی سرمایه باعث تشویق انباشت سرمایه و سرمایه‌گذاری بیشتر در بخش خصوصی و در نهایت رشد اقتصادی می‌شود. افزایش نرخ رشد اقتصادی در نهایت منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود (Chu, Lai, & Cheng, 2015). صمدی و تابنده (۱۳۹۲)، نیز اثر مثبت فرار مالیاتی بر نرخ رشد اقتصادی در ایران بدست آورده‌اند. اینکه وجود گریزگاه‌های مالیاتی در نهایت، باعث افزایش یا کاهش رشد اقتصادی شوند، به این امر بستگی دارد که کدام یک از این دو اثر بر یکدیگر غالب شوند. بنابراین، زمانی که مخارج دولت اثرات جانبی مثبت بر تولید بخش خصوصی داشته باشد، حذف گریزگاه‌های مالیاتی از طریق افزایش نسبت مخارج عمومی به خصوصی اثر مثبتی بر نرخ رشد تعادلی خواهد داشت (Chu et al., 2015).

کاهش شدت قوانین و مقررات، اجتناب از افزایش بار مالیاتی، مبارزه با بیکاری، مهار تورم و تقویت ضمانت اجرای کیفیت از مهم‌ترین عوامل کاهش اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی است (Sadeghi & Nouran, 2013).

کیفیت نهادی: نهادها، قوانین بازی و یا قیودی وضع شده از جانب بشر هستند که روابط متقابل انسان‌ها با یکدیگر را شکل می‌دهند. در نتیجه نهادها باعث ساختارمند شدن انگیزه‌های نهفته در مبادلات بشری می‌شوند، چه این مبادلات سیاسی، اقتصادی و یا اجتماعی باشد (Mongong-Fon et al, 2017). با آشکار شدن ابعاد منفی و نقاط ضعف دو جریان فکری مدیریت دولتی سنتی^۸ و مدیریت دولتی نوین^۹، حکمرانی خوب^{۱۰} در حوزه مدیریت بخش عمومی در دهه ۱۹۹۰ مطرح شده است. منظور از واژه حکمرانی تأکید بر تدبیر خردمندانه امور است به گونه‌ای که منجر به نتایج مطلوب گردد (Sadraei, 2017). در این جریان فکری، دولت باید با ایجاد نهادهای کارآمد

⁷ the tax planning effect

⁸ Public Administration

⁹ New Public Administration

¹⁰ Good Governance

محیط مناسب برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه را فراهم کند. در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه که با مشکلات نهادی از قبیل کیفیت پایین حکمرانی و بالا بودن سطح فساد مواجه هستند، تقویت کارایی و پاسخگویی دولت می‌تواند تمایل به پرداخت مالیات افراد را افزایش دهد. اعتماد ایجاد شده در افراد در نتیجه ارتقای کیفیت حکمرانی باعث وصول به موقع درآمدهای مالیاتی می‌شود و این امر به تقویت ساختار اقتصادی منجر می‌شود (Ajaz & Ahmad, 2010). همچنین، نهادهای دموکراتیک قوی و بهبود کیفیت حکمرانی دولت، از طریق تغییر ساختار مخارج دولت و کاهش رانت دولتی، میتواند باعث تسهیل روند تغییرات تکنولوژی، افزایش رشد اقتصادی و در نهایت بهبود عملکرد اقتصاد شود (Izadkhasti, 2019). بر اساس تعریف بانک جهانی، حکمرانی خوب بر اساس شش مؤلفه زیر تعریف شده

است:

۱- حق اظهار نظر و پاسخگویی^{۱۱}: این شاخص میزان شفافیت و قدرت جامعه مدنی در هر کشور را اندازه‌گیری می‌کند و شامل آزادی مدنی، آزادی مطبوعات، انتخابات آزاد و سالم، انتشار اطلاعات و آگاهی‌های عمومی است که موجب شفافیت اقتصادی می‌شود. بر این اساس، جامعه مدنی، انجمن‌های صنفی و اتحادیه‌ها به مردم یک جامعه قدرت می‌بخشند و مشارکت عمومی و بهره‌گیری از دانش اجتماعی گسترده‌تر خواهد شد. در نتیجه خطای سیاستگذاران تحت کنترل نیروهای اجتماعی درخواهد آمد. با بهبود این شاخص میزان شفافیت و قدرت جامعه مدنی افزایش می‌یابد و از طریق انتشار اطلاعات و افزایش آگاهی‌های عمومی منجر به شفافیت بیشتر در اقتصاد می‌شود. در نتیجه، زمینه افزایش اعتماد عمومی به دولت و تمایل بیشتر در پرداخت مالیات در آن‌ها ایجاد خواهد شد.

۲- ثبات سیاسی و عدم خشونت^{۱۲}: بی‌ثباتی سیاسی در یک نظام، شکل‌گیری نهادهای مدنی و احزاب سیاسی را محدود می‌کند و باعث خواهد شد تا تمایل مردم به مشارکت

¹¹ Voice and Accountability Index

¹² Political Stability Index

مستمر و نهادینه کاهش یابد؛ در نتیجه، ناامیدی مردم نسبت به تغییرات مسالمت‌آمیز بیشتر خواهد شد. آشوب‌های شهری، کودتا، اعدام‌های سیاسی، ناآرامی‌های اجتماعی، تنش‌های قومی، نزاع‌های اجتماعی و اعتصاب‌ها برخی از بی‌ثباتی‌های سیاسی در یک جامعه است. با افزایش این شاخص، ثبات سیاسی در جامعه افزایش می‌یابد و باعث افزایش مشارکت مردم و شکل‌گیری نهادهای مدنی خواهد شد. در نتیجه زمینه مشارکت متقابل مردم و دولت فراهم می‌شود و دولت بهتر می‌تواند به منظور تأمین منابع درآمدی خود از طریق مالیات اقدام کند و این در نتیجه اجتناب افراد از فرار مالیاتی است. بنابراین، بروز هرگونه بی‌اعتمادی افراد به دولت و عدم ثبات سیاسی جامعه باعث کاهش بهره‌وری نظام مالیاتی و افزایش هزینه وصول مالیات‌ها می‌شود و وصول درآمدهای مالیاتی را با مشکل مواجه می‌کند (Gupta, 2007).

۳- کارایی دولت^{۱۳}: کیفیت خدمات عمومی از قبیل خدمات بهداشت و سلامت، آموزش، حمل و نقل و ارتباطات، کارایی نظام اداری، تعهد دولت به اجرای برنامه‌های دولت قبلی و سرعت انجام کارها در نظام اداری از مؤلفه‌های شاخص کارایی و اثربخشی دولت است. افزایش شاخص کارایی و اثربخشی دولت، باعث افزایش بازدهی مخارج دولت می‌شود و نیاز کمتر دولت به گسترش پایه‌های مالیاتی و افزایش نرخ‌های مالیاتی خواهد شد. همچنین، زمینه مشارکت بیشتر عموم مردم در تأمین مالی هزینه‌های دولت فراهم می‌کند و باعث می‌شود تا دولت از منابع درآمد مالیات‌ها بیشتر بهره‌مند شود.

۴- کیفیت مقررات^{۱۴}: منظور از کیفیت مقررات، هزینه‌های وضع مقررات اضافی بر فعالیت‌های اقتصادی است. مداخله‌های بیش از اندازه دولت در کنترل قیمت‌ها، نقل و انتقال ارز، موانع غیر اصولی صادرات و واردات، محدودیت‌های حقوقی برای مالکیت غیرمستقیم افراد در بازار سهام، حجم مقررات غیر اصولی در حوزه صادرات و واردات، میزان اثربخشی سیاست‌های ضد انحصاری از جمله عناصر شاخص کیفیت مقررات است. با

¹³ Government Effectiveness Index

¹⁴ Regulatory Quality Index

کاهش مداخله‌های بیش از اندازه دولت در نظام قیمت‌گذاری، رفع موانع غیر اصولی، رفع موانع حقوقی و کاهش هزینه‌های اعمال مقررات می‌تواند زمینه بهبود عملکرد اقتصادی و در نتیجه بهبود عملکرد نظام مالیاتی را به همراه داشته باشد.

۵- حاکمیت قانون^{۱۵}: احترام متقابل مردم و دولتمردان می‌تواند حاکمیت قانون را در هر کشور اندازه‌گیری کند. میزان جرم و جنایت، اعتماد مردم به مسئولاندر اجرای قانون، پیش‌بینی‌پذیری دستگاه قضایی، میزان سرقت و هزینه‌های آن برای صاحبان کسب و کار، میزان فرار مالیاتی، جرم‌های سازمان یافته و احتمال موفقیت شکایت علیه دولت، میزان اعتماد بخش خصوصی به نظام قضایی و کارایی نیروهای امنیتی از مهم‌ترین عناصر تشکیل‌دهنده شاخص حاکمیت قانون در کشور است. بنابراین، با افزایش اعتماد مردم به مسئولان دولتی و حاکم شدن قانون بر جامعه زمینه اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و این نیز در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت می‌تواند مؤثر باشد.

۶- کنترل فساد^{۱۶}: فساد دولتی استفاده از امکانات عمومی در جهت منافع شخصی یا گروهی است که با محاسبه تعداد فسادهای کشف شده و نظرسنجی مردم و سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی سنجیده می‌شود. یکی از مهم‌ترین موانع نهادی در کسب درآمدهای مالیاتی، فساد در مدیریت منابع عمومی و درآمدهای مالیاتی است که در کنار بی‌ثباتی‌های سیاسی در کشورهای در حال توسعه مانع از اصلاحات بلندمدت در نظام مالیاتی شده است (Ajaz & Ahmad, 2010). با شیوع پدیده فساد، نرخ بالای مالیاتی منجر به فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود (Sanyalet al, 2000). بر این اساس، با ثبات سایر شرایط سطح فساد بالاتر دولتی منجر به کاهش نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی خواهد شد (Tanzi & Davoodi, 2000). آسموقلو و وردییر (Acemoglu & Verdier, 2000) مصادیق شکست دولت مانند فساد و رانت‌جویی را نتیجه استفاده نادرست از منابع عمومی برای به دست آوردن منافع شخصی می‌دانند.

¹⁵ Rule of Law Index

¹⁶ Control of Corruption

۲-۲- پیشینه تحقیق

ریچاردسون (۲۰۰۶)، در پژوهشی علل فرار مالیاتی در ۴۵ کشور منتخب جهان را به صورت مقطعی بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد که پیچیدگی قوانین مالیاتی، سطح فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد، در حالیکه سطوح بالای تحصیلات عمومی، منبع درآمد خدمات، انصاف و روحیه مالیاتی میزان فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد (Richardson, 2006).

تحسین و ایتزاز (۲۰۱۰)، به بررسی اثر فساد و حکمرانی بر درآمدهای مالیاتی در ۲۵ کشور در حال توسعه طی سال‌های ۱۹۹۰-۲۰۰۵ پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که فساد اثری منفی و معنادار و شاخص حکمرانی اثری مثبت و معنادار بر درآمد مالیاتی داشته است (Tahseen & Eatzaaz, 2010). اشنایدر (۲۰۱۰)، در پژوهشی به بررسی اثر نهادهای دولتی را بر اقتصاد سایه‌ای با استفاده از داده‌های آماری ۲۱ کشور عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD)، پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که حداقل ۶۵٪ درآمدی که در اقتصاد سایه‌ای بدست می‌آید، در اقتصاد رسمی مصرف می‌شود، درآمد حاصل از اقتصاد سایه‌ای سطح استاندارد زندگی حدود ۳۰٪ از جمعیت شاغل را ارتقاء می‌بخشد (Schneider, 2010).

موتاسکو (۲۰۱۱)، در پژوهشی به بررسی اثر شرایط کشورها بر درآمدهای مالیاتی ۱۲۳ کشور طی دوره ۲۰۱۰-۱۹۹۶ پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر تأثیر مثبت درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت، تعادل تجاری، هزینه‌های مصرفی دولت و اثر بخشی دولت بر درآمد مالیاتی است (Mutascu, 2011).

تابنده و همکاران (۲۰۱۲)، عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی در دوره ۱۹۶۳-۲۰۱۰ در مالزی را بررسی کرده‌اند. نتایج حاصل شده بیانگر این است که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار و رابطه بین آزادی تجاری و فرار مالیاتی منفی و معنادار است (Tabandeh et al., 2012).

بیرد و استیفان (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان حکمرانی و مالیات‌ها با استفاده از رگرسیون گسسته، به بررسی رابطه بین حکمرانی خوب و اجتناب مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج

حاصل از آن تأییدکننده رابطه معکوس بین حکمرانی خوب و اجتناب مالیاتی است (Bird & Stephan, 2015).

بوسیدی و حامد (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر حکمرانی بر پرخاشگری مالیاتی^{۱۷} در کشور تونس در دوره زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۲ پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که در سطح گسترده، مالکیت و مدیریت شرکت‌ها اثرات معناداری بر پرخاشگری مالیاتی دارند. همچنین، بهبود حکمرانی باعث کاهش پرخاشگری مالیاتی شده است (Boussaidi & Hamed, 2015).

سویک و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی اثر تبدیل ساختاری بر کارایی وصول مالیات در ۱۳۴ کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در دوره زمانی (۲۰۱۴-۱۹۷۰) با استفاده از داده‌های تابلویی پویا پرداخته‌اند. براساس یافته‌های این پژوهش سهم بالای خدمات از کل ارزش افزوده، باعث کاهش کارایی وصول مالیات شده است. این اثر برای کشورهای توسعه یافته بیش از کشورهای در حال توسعه بوده است (Cevik et al., 2019).

صمدی و تابنده (۱۳۹۲)، استفاده از روش علل چندگانه و آثار چندگانه به برآورد میزان فرار مالیاتی طی دوره ۱۳۴۹ تا ۱۳۸۶ در ایران پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که فرار مالیاتی در ایران طی این سال‌ها نوسانات زیادی داشته ولی به طور کلی روندی افزایشی داشته است. همچنین نتایج بیانگر این است که اندازه دولت، بار مالیاتی و درآمد مصرف کننده به ترتیب بیشترین اثر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند (Samadi & Tabandeh, 2013).

سپهردوست و همکاران (۱۳۹۴)، با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم‌یافته (GMM) اثر حکمرانی خوب را بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی ایران و کشورهای منتخب در دوره زمانی ۲۰۰۲-۲۰۱۳ بررسی کرده‌اند. نتایج حاصل شده بیانگر این است که حکمرانی خوب اثری مثبت و معنادار بر درآمد مالیاتی ایران و کشورهای منتخب داشته است (Sepehrdoost et al, 2015).

¹⁷ Tax aggressiveness

کریمی پتانلار و دیگران (۱۳۹۴)، در پژوهشی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ را با استفاده از روش داده‌های تابلویی بررسی کرده‌اند. نتایج حاصل بیانگر این است اثربخشی دولت، تولید ناخالص داخلی سرانه، درجه باز بودن اقتصاد، سهم نسبی بخش‌های صنعت و خدمات در تولید ناخالص داخلی و نسبت جمعیت شهری بر فرار مالیاتی اثرگذار بوده‌اند (Karimi Petanlar et al, 2015).

شاه‌آبادی و گنجی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر شاخص حکمرانی خوب بر شاخص آزادی اقتصادی دوره زمانی ۲۰۱۰-۱۹۹۶ با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی پرداخته‌اند. نتایج حاصل شده نشان می‌دهد که شاخص آزادی اقتصادی، ارتباط نزدیک‌تری با حکمرانی خوب دارد و در حد گسترده‌ای توسط شاخص‌های حکمرانی خوب تعیین شده است. همچنین ارتباط متقابل بین شاخص آزادی اقتصادی و شاخص حکمرانی خوب نیز تأیید شده است (Shahabadi & Ganji, 2015).

ایزدخواستی (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر شاخص درک فساد و شاخص حکمرانی خوب بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب در دوره سال‌های ۲۰۱۴-۲۰۰۲ با استفاده از روش داده‌های تابلویی پویا پرداخته است. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که با افزایش شاخص حکمرانی خوب، باز بودن اقتصاد، رشد تولید ناخالص داخلی سرانه و افزایش شاخص درک فساد باعث افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی شده است (Izadkhasti, 2016).

محمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی رابطه اندازه دولت با حکمرانی خوب و عملکرد اقتصادی با استفاده از داده‌های ۵۰ کشور منتخب جهان برای دوره زمانی ۲۰۱۳-۱۹۹۶ با رویکرد داده‌های تابلویی پویا پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که اندازه دولت و تورم اثر منفی و معنی‌داری و اشتغال تأثیر مثبت بر روی حکمرانی داشته‌اند. همچنین، اندازه دولت از کانال تأثیر منفی بر روی حکمرانی، روند رشد اقتصادی را کرده است (Mohammadzadeh, et al, 2017).

مطلبی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی اقتصاد زیر زمینی و فرار مالیاتی را با در نظر گرفتن عوامل رفتاری با رویکرد علل چندگانه- آثار چندگانه (MIMIC) در دوره (۹۴-۱۳۴۶) برآورد کرده‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که روحیه مالیاتی و بار مالیات بر واردات از علل اصلی پیدایش اقتصاد غیررسمی بوده است (Motalebi et al., 2020).
رضاقلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه- علل چندگانه پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر افزایشی بودن روند فرار مالیاتی بوده است؛ به گونه‌ای که از ۶/۱۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۵۷ به ۱۱/۳۳ در سال ۱۳۹۴ رسیده است (Rezagholizadeh et al., 2019).

۳- روش تحقیق

در این پژوهش ابتدا با استفاده از روش علل چندگانه - آثار چندگانه (MIMIC)، روند فرار مالیاتی در کشورهای منتخب برآورد می‌شود. سپس، به تصریح الگوی اقتصادسنجی به منظور بررسی همزمان اثر کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب منا در دوره (۲۰۱۷-۲۰۰۲) پرداخته می‌شود.

۳-۱- روش علل چندگانه - آثار چندگانه

در روش علل چندگانه - آثار چندگانه، متغیر فرار مالیاتی از یک طرف با علل بوجود آورنده آن و از طرف دیگر، آثاری که بر اقتصاد دارد، در ارتباط است. بنابراین، با در نظر گرفتن همزمان علل بوجود آورنده فرار مالیاتی و نیز آثار آن بر اقتصاد، روند فرار مالیاتی برآورد می‌شود. در این الگوی ساختاری، متغیر پنهان (η) از یک طرف با علل بوجود آورنده آن (X) و از طرف دیگر با آثار آن (Y) مرتبط است:

$$\eta = \gamma' x' + \zeta \quad (1)$$

$$y' = \lambda' \eta + \varepsilon' \quad (2)$$

که در آن:

$$x' = (x_1, x_2, \dots, x_q)$$

$y' = (y_1, y_2, \dots, y_p)$: آثار متغیر پنهان بر اقتصاد؛

$\gamma' = (\gamma_1, \gamma_2, \dots, \gamma_q)$: ضرایب الگوی ساختاری؛

$\lambda' = (\lambda_1, \lambda_2, \dots, \lambda_p)$: ضرایب الگوی اندازه‌گیری؛

$\varepsilon' = (\varepsilon_1, \varepsilon_2, \dots, \varepsilon_p)$: خطاهای الگوی ساختاری؛

$\zeta' = (\zeta_1, \zeta_2, \dots, \zeta_q)$: خطاهای الگوی اندازه‌گیری است. فرض بر این است که خطاها دارای

توزیع نرمال بوده و همبستگی دو طرفه بین آن‌ها برقرار نیست. با جایگزینی معادله (۲) در

معادله (۱)، الگوی فوق به صورت یک سیستم معادلات رگرسیونی به صورت زیر حاصل

می‌شود:

$$y = \pi x + z \quad (۳)$$

که در آن:

$$\pi = \lambda \gamma' \quad (۴)$$

$$z = \lambda v + \varepsilon \quad (۵)$$

بنابراین، متغیر فرار مالیاتی بر اساس رابطه زیر قابل اندازه‌گیری است:

$$\eta = \gamma_1 x_1 + \gamma_2 x_2 + \dots + \gamma_p x_p + \zeta \quad (۶)$$

که در آن x_1 تا x_p متغیرهای علل ایجاد فرار مالیاتی (η) است. بر اساس مبانی نظری،

حکمرانی خوب (X1)، اندازه دولت (X2)، درآمد سرانه (X3)، نرخ بیکاری (X4)، نرخ تورم

(X5) و آزادسازی تجاری (X6) به عنوان مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی در نظر

گرفته شده‌اند.

در الگویابی معادلات ساختاری، هدف از برآورد، بدست آوردن یک الگوی برازش شده

از داده‌ها است. بر این اساس، در دوره زمانی (۲۰۰۲-۲۰۱۷) چندین الگو طراحی و برآورد

می‌شود. سپس، با استفاده از معیارهای برازش، الگوهای برآورد شده با هم مقایسه شده و

در نهایت الگوی مناسب انتخاب می‌شود. شاخص‌های برازش متعددی برای انتخاب الگوی

برتر ارائه بکار گرفته می‌شود. این شاخص‌ها عبارتند از: شاخص خوبی برازش^{۱۸} (GFI)،

¹⁸ Goodness Fit Index (GFI)

شاخص برازش افزایشی^{۱۹} (IFI)، شاخص برازش تطبیقی^{۲۰} (CFI) و شاخص کای دو هنجار شده^{۲۱} (CIN/DF). هر چقدر مقدار این شاخص‌ها به یک نزدیک‌تر باشد، حاکی از این است که الگو از برازش بهتری برخوردار است. مقادیر کای - دو هنجار شده بین دو تا سه بیانگر الگوی قابل قبول می‌باشد.

۳-۲- تصریح الگوی اقتصادسنجی

مطالعات متعددی از قبیل ایمام و جاکوبز (Imam & Jacobs, 2007)، تانزی و زی (Tanzi & Zee, 2000)، گاپتا (Gupta, 2007)، اعجاز و احمد (Ajaz & Ahmad, 2010)، قانی (Ghani, 2011)، بیرد و استیفان (Bird & Stephan, 2015) و سویک و همکاران (Cevik et al., 2019) به بررسی عوامل نهادی، ساختاری و اقتصادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای مختلف پرداخته‌اند. در ادامه با استفاده از مبانی نظری به تصریح الگوی اقتصادسنجی پرداخته می‌شود و در آن اثرات همزمان کارایی و پاسخگویی دولت و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب مناسبتاً^{۲۲} در دوره (۲۰۱۷-۲۰۰۲) پرداخته می‌شود:

$$Taxr_{it} = \alpha_i + \beta_1 Ggdp_{it} + \beta_2 Struc_{it} + \beta_3 Sagri_{it} + \beta_4 Im p_{it} + \beta_5 Gove_{it} + \beta_6 Tavod_{it} + \varepsilon_{it} \quad (V)$$

که در آن، $Taxr_{it}$ نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی، $Ggdp_{it}$ نرخ رشد تولید ناخالص داخلی، $Struc_{it}$ نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به ارزش افزوده بخش صنعت (شاخص تبدیل ساختاری)، $Sagri_{it}$ سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، $Im p_{it}$ نسبت واردات کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی،

¹⁹ Incremental Fit Index (IFI)

²⁰ Comparative Fit Index (CFI)

²¹ Normed Chi-Square (Chi-Square/Df)

^{۲۲} با توجه به محدودیت داده‌ها، برآورد الگو با استفاده از داده‌های هفت کشور منتخب عضو منا شامل ایران، الجزایر، اردن، عراق، تونس، مراکش و مصر صورت گرفته است.

$Gove_{it}$ شاخص کارایی دولت و $Tavod_{it}$ شاخص فرار مالیاتی در کشور i ام در زمان t و ε_{it} جمله اخلال است.

در یک رویکرد بیان می‌شود که فرار مالیاتی از طریق کاهش هزینه نهایی سرمایه باعث تشویق انباشت سرمایه و سرمایه‌گذاری بیشتر در بخش خصوصی و در نهایت منجر به رشد اقتصادی می‌شود (Chu et al., 2015 & Dell'Anno et al., 2004). بنابراین، در الگوی دوم، اثرات ضربی فرار مالیاتی و رشد تولید ناخالص داخلی بر نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی بررسی می‌شود:

$$Taxr_{it} = \alpha_i + \beta_1 Avoid_{it} * Ggdp_{it} + \beta_2 Struc_{it} + \beta_3 Sagri_{it} + \beta_4 Imp_{it} + \beta_5 Gove_{it} + \varepsilon_{it} \quad (8)$$

کشورهای عضو منا از لحاظ ویژگی‌های سیاسی و اقتصادی شباهت‌های زیادی با یکدیگر دارند، اما به دلیل برخی محدودیت‌ها در رابطه با دسترسی به داده‌های مورد نیاز تحقیق، کشورهای منتخب به هفت کشور ایران، الجزایر، اردن، عراق، تونس، مراکش و مصر محدود شده‌اند. داده‌های مربوطه از داده‌های گزارش شده بانک جهانی^{۲۳} (WDI) و داده‌های گزارش شده شاخص‌های جهانی حکمرانی خوب^{۲۴} (WGI)، در دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۷ جمع‌آوری شده است.

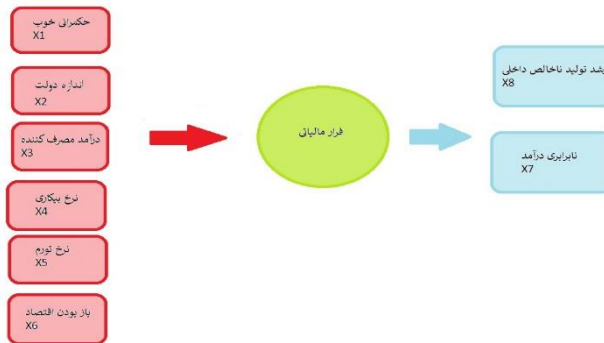
۴- برآورد الگو و تحلیل نتایج

۴-۱- برآورد روند فرار مالیاتی

ابتدا با استفاده از رویکرد علل چندگانه - آثار چندگانه (MIMIC) روند فرار مالیاتی در کشورهای منتخب برآورد می‌شود. بر اساس مبانی نظری، حکمرانی خوب (X1)، اندازه دولت (X2)، درآمد سرانه (X3)، نرخ بیکاری (X4)، نرخ تورم (X5) و آزادسازی تجاری (X6) به عنوان مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند. همچنین، نابرابری درآمدی (X7) و رشد تولید ناخالص داخلی (X8) از فرار مالیاتی تأثیر می‌پذیرند:

²³ World Development Indicators

²⁴ World Governance Indicators



نمودار ۱. الگوی پیشنهادی برای اندازه‌گیری و بررسی فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب
 مأخذ: یافته‌های تحقیق

Figure 1. Proposed model for measuring and investigating tax evasion in Iran and selected countries

Source: Research Computation

جدول ۱. معرفی متغیرهای بکار رفته در روش شاخص علل چندگانه - آثار چندگانه
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 1. Introduction of variables used in the multiple cause index method - multiple effects

Source: Research Computation

منبع داده‌ها	تعریف متغیر	متغیر	
WGI	حکمرانی خوب ^{۲۵}	کیفیت نهادی (x1)	ع
WDI	هزینه های مصرفی دولت (%GDP)	اندازه دولت (x2)	
WDI	نسبت GDP به جمعیت (درصد)	درآمد سرانه (x3)	
WDI	نسبت جمعیت بیکار به جمعیت فعال اقتصادی (درصد)	نرخ بیکاری (x4)	
WDI	رشد قیمت کالاهای مصرفی (درصد)	نرخ تورم (x5)	
WDI	نسبت مجموع واردات و صادرات (%GDP)	باز بودن اقتصاد (x6)	
WDI	ضریب جینی	نابرابری درآمد (x7)	ب
WDI	رشد تولید ناخالص داخلی	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی (x8)	

در برآورد روند فرار مالیاتی با استفاده از روش علل چندگانه - آثار چندگانه، ابتدا الگوهای سازگار با مبانی نظری و معنادار از نظر آماری انتخاب شده‌اند. سپس، مدلی که از نظر معیارهای برازش عمومی در وضعیت بهتری قرار دارد، به عنوان مدل برتر انتخاب شده است. در جدول ۲ الگوهای منتخب به روش شاخص علل چندگانه- آثار چندگانه (MIMIC) گزارش شده است.

^{۲۵} شاخص حکمرانی خوب از میانگین شش زیر شاخص آن که در گزارش‌های بانک جهانی برای هر کشور در هر سال موجود است، استفاده شده است و مقدار آن بین ۲/۵- و ۲/۵+ قرار دارد.

جدول ۲. الگوهای منتخب به روش علل چندگانه - آثار چندگانه در برآورد فرار مالیاتی
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 2. Multiple Causes Selected Patterns - Multiple Effects in Estimating Tax Evasion
Source: Research Computation

متغیر/کشور	الجزایر	مصر	ایران	عراق	اردن	مراکش	تونس	
حکمرانی خوب (x1)	۱/۰۷۷	-۰/۱۱	-۰/۱۳۸	-۰/۰۴۷	-۱/۰۸	۰/۰۲۲	۰/۶۲۵	علل
اندازه دولت (x2)	۰/۰۶۸	-	۰/۰۰۱	-	-	۰/۰۴۸	-۰/۴۶۷	
درآمد سرانه (x3)	۰/۹۳۴	۰/۲۳۴	۰/۳۸۲	-۱/۰۲۱	-	۱/۰۲۰	-	
نرخ بیکاری (x4)	-	۰/۰۰۱	-	-	۰/۳۵۳	-	-۰/۲۴۳	
نرخ تورم (x5)	-	۰/۰۰۱	-	-	-	-	-۰/۴۶۳	
باز بودن اقتصاد (x6)	-۰/۰۰۳	-	-۰/۰۰۱	-۰/۰۳۳	-۰/۰۰۶	۰/۰۲۹	-	
نابرابری درآمد (x7)	۰/۶۸۸	۰/۵۹۰	۰/۵۲۹	۰/۳۸۶	۰/۵۰۹	۰/۵۴۳	۰/۹۲۳	تأثیر
نرخ رشد تولید ناخالص داخلی (x8)	۰/۹۹۲	۰/۹۳۴	۰/۹۳۹	-۰/۹۷۹	۰/۸۱۶	۱/۰۰۳	۰/۳۷۰	

در جدول ۳ نیز شاخص‌های خوبی برازش مدل‌های مذکور برای هر کشور گزارش شده است. هر چه مقدار شاخص‌های خوبی برازش (GFI)، شاخص برازش افزایشی (IFI) و شاخص برازش تطبیقی (CFI) به یک نزدیک‌تر باشد، حاکی از این است که الگو از برازش بهتری برخوردار است. اگر مقدار شاخص کای دو هنجار شده (CIN/DF) بین دو تا سه باشد الگوی برازش شده قابل قبول می‌باشد.

جدول ۳. شاخص‌های خوبی برازش مدل‌های منتخب برای هر کشور
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 3. Good fit indicators of selected models for each country

Source: Research Computation

شاخص / کشور	الجزایر	مصر	ایران	عراق	اردن	مراکش	تونس
<i>CMIN/DF</i>	۱/۲۷۶	۲/۲۶۱	۱/۷۲۷	۲/۲۰۶	۱/۲۲۹	۳/۷۸۱	۳/۳۸۱
<i>GFI</i>	۰/۸۵۹	۰/۷۷۵	۰/۷۶۹	۰/۸۱۹	۰/۸۵۸	۰/۷۱۴	۰/۶۸۷
<i>CFI</i>	۰/۹۸۵	۰/۹۲۲	۰/۹۶۱	۰/۹۵۶	۰/۹۸۲	۰/۸۴۱	۰/۶۹۷
<i>IFI</i>	۰/۹۸۵	۰/۹۲۷	۰/۹۶۲	۰/۹۵۸	۰/۹۸۳	۰/۸۴۸	۰/۷۲۸

پس از برازش مدل‌ها و انتخاب مدل‌های برگزیده برای هر کشور و به دست آوردن معادله رگرسیونی به روش علل چندگانه-آثار چندگانه، روند شاخص فرار مالیاتی محاسبه گردید و نتایج در جدول ۴ گزارش شده است:

جدول ۴. روند شاخص فرار مالیاتی محاسبه شده به روش علل چندگانه - آثار چندگانه
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 4. Tax evasion index trend calculated by the method of multiple causes - multiple effects

Source: Research Computation

سال/کشور	الجزایر	مصر	ایران	عراق	اردن	مراکش	تونس
۲۰۰۲	۴/۰۸۱	۰/۲۵۷	۱/۵۷۲	۵/۹۳۵	-۶/۰۲۲	۴/۵۲۹	-۱۳/۰۳۳
۲۰۰۳	۵/۵۲۷	۰/۴۶۵	۱/۲۸۳	۳/۰۶۸	-۵/۹۹۳	۷/۳۲۶	-۱۲/۸۲۰
۲۰۰۴	۲/۸۶۱	۰/۶۷۸	۰/۰۶۹	-۵/۵۱۷	-۶/۱۰۴	۶/۲۸۰	-۱۳/۰۷۰
۲۰۰۵	۴/۲۶۶	۰/۷۷۱	۰/۰۷۷	-۵/۸۲۳	-۶/۲۶۷	۴/۹۷۷	-۱۲/۰۵۶
۲۰۰۶	۰/۱۷۷	۱/۳۳۷	۰/۰۹۶	-۱/۱۰۹	-۵/۸۷۸	۹/۳۷۰	-۱۲/۳۷۹
۲۰۰۷	۱/۶۲۴	۱/۳۷۴	۰/۱۰۳	-۲/۰۵۵	-۵/۶۸۶	۵/۴۷۹	-۱۲/۱۷۸

-۱۲/۶۸۵	۸/۰۴۱	-۵/۵۲۵	-۹/۱۵۷	۰/۱۱۱	۱/۳۸۶	۰/۶۸۹	۲۰۰۸
-۱۲/۷۹۸	۵/۶۲۲	-۵/۳۲۱	-۳/۸۴۱	۰/۱۳۴	۰/۷۸۷	۰/۰۶۳	۲۰۰۹
-۱۲/۶۳۴	۵/۵۷۳	-۵/۱۳۸	-۶/۰۸۹	۰/۱۳۷	۰/۹۰۲	۱/۸۹۷	۲۰۱۰
-۱۴/۶۱۴	۷/۲۲۲	-۵/۳۰۳	-۶/۵۱۲	۰/۱۲۳	۰/۱۱۷	۱/۳۳۶	۲۰۱۱
-۱۵/۳۰۷	۵/۰۲۶	-۵/۰۴۳	-۱۲/۳۴۵	۰/۱۱۳	۰/۲۰۱	۱/۷۲۳	۲۰۱۲
-۱۵/۳۴۳	۶/۳۸۸	-۵/۱۰۰	-۵/۹۹۶	۰/۱۱۳	۰/۲۰۳	۱/۰۹۷	۲۰۱۳
-۱۴/۸۱۱	۴/۵۷۵	-۴/۹۰۲	۰/۵۱۹	۰/۱۰۴	۰/۳۷۷	۲/۰۱۴	۲۰۱۴
-۱۵/۲۲۰	۶/۳۳۴	-۵/۲۱۵	-۱/۵۸۲	۰/۱۰۰	۰/۷۱۹	۲/۱۰۲	۲۰۱۵
-۱۵/۲۲۸	۳/۰۳۳	-۵/۹۴۷	-۱/۲۹۱	۰/۰۸۴	۰/۷۲۳	۱/۶۱۳	۲۰۱۶
-۱۶/۰۷۰	۶/۱۲۲	-۵/۸۲۰	۱/۸۴۹	۰/۰۸۲	۰/۷۰۸	۰/۰۳۲	۲۰۱۷

۴-۲- برآورد الگوی اقتصادسنجی

ابتدا مانایی متغیرهای الگو با استفاده از آزمون‌های لوین، لین و چو^{۲۶} (LLC) و هادری^{۲۷} با استفاده از نرم افزار Stata انجام شده و نتایج حاصل از آن در جدول ۵ گزارش شده است. نتایج حاصل شده در جدول ۵ بیانگر پایایی متغیرها در سطح است.

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون مانایی متغیرهای الگوی تصریح شده
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 5. Results of the significance test of the specified pattern variables

Source: Research Computation

متغیرها	آزمون لوین، لین و چو	آزمون هادری
Taxr	-۶/۵۴۷ (۰/۰۰۴)	۸/۳۴۲ (۰/۰۰۰)
Struc	-۵/۱۰۲ (۰/۰۱۸)	۱۰/۳۶۹ (۰/۰۰۰)

²⁶ Levin, Lin & Chu

²⁷ Hadri

۱۰/۶۷۸ (۰/۰۰۰)	-۷/۹۶ (۰/۰۰۰)	Imp
۹/۰۵۳ (۰/۰۰۰)	-۶/۲۳۷ (۰/۰۰۳)	Sagri
۶/۶۴۶ (۰/۰۰۰)	-۶/۷۳۴ (۰/۰۱۰)	Gove
۰/۱۵۳۹ (۰/۴۳۸)	-۱۱/۹۴۶ (۰/۰۰۰)	Ggdpr
۱/۲۹ (۰/۰۹۷)	-۶۰/۹۴۰ (۰/۰۰۰)	Tavoid

اعداد بیانگر آماره آزمون و مقادیر داخل پرانتز بیانگر مقدار احتمال آن است.

آزمون‌های تشخیص

قبل از برآورد الگوی تحقیق، از آزمون آزمون F لیمر (چاو) برای انتخاب مدل داده‌های ترکیبی یا مدل داده‌های تابلویی و از آزمون هاسمن برای انتخاب روش اثرات ثابت یا تصادفی استفاده می‌شود. نتایج حاصل شده در جدول ۶ گزارش شده است:

جدول ۶. نتایج آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن در مدل‌های برآوردی
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 6. Results of F-Leimer (Chao) test and Hausman test in estimation models

Source: Research Computation

نتیجه	آماره هاسمن	نتیجه	آماره F لیمر	
روش اثرات تصادفی	۱/۰۹ (۰/۹۵۴۷)	روش داده‌های تابلویی	۷/۷۸ (۰/۰۰۰)***	مدل (۱)
روش اثرات تصادفی	۱/۵۴ (۰/۹۰۸۸)	روش داده‌های تابلویی	۷/۹۶ (۰/۰۰۰)***	مدل (۲)

***در سطح ۱ درصد و **در سطح ۵ درصد معنادار است.

با تأیید روش اثرات ثابت آزمون بروش- پاگان برای آزمودن واریانس ناهمسانی در مدل‌های رگرسیون خطی استفاده می‌شود و وابستگی واریانس جملات پسماند حاصل شده از رگرسیون خطی را به مقادیر متغیرهای توضیح‌دهنده الگوی برآوردی بررسی می‌کند. با رد فرضیه صفر، جملات پسماند ارتباط معناداری با متغیرهای توضیح‌دهنده دارد و مدل دارای واریانس ناهمسانی است. با برآورد روش اثرات تصادفی وزن داده شده این ناهمسانی برطرف می‌شود. نتایج آزمون بروش- پاگان در جدول ۷ گزارش شده است:

جدول ۷. نتایج آزمون بروش- پاگان در مدل‌های برآوردی
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 7. Results of Bruch-Pagan test in estimation models

Source: Research Computation

الگوی دوم		الگوی اول	
نتیجه	آماره آزمون	نتیجه	آماره آزمون
ناهمسانی واریانس	۳۴۲/۰۷ (/۰۰۰)***	ناهمسانی واریانس	۳۴۰/۷ (/۰۰۰)***

*** بیانگر معنی داری در سطح ۱ درصد

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی در جدول ۸ گزارش شده است:

جدول ۸. نتایج برازش مدل‌های رگرسیونی به روش داده‌های تابلویی
مأخذ: یافته‌های تحقیق

Table 8. Results of fitting regression models using panel data method

Source: Research Computation

مدل ۲ اثرات تصادفی	مدل ۲ اثرات ثابت	مدل ۱ اثرات تصادفی	مدل ۱ اثرات ثابت	مدل‌های برآوردی متغیر
-----------------------	---------------------	-----------------------	---------------------	--------------------------

۲/۶۲۴ (۲/۳۳)**	۲/۹۸۱ (۲/۷۰)***	۲/۶۹۴ (۲/۳۷)**	۳/۰۹۰ (۲/۸۱)***	Struc
-۰/۱۱۵۹ (-۳/۶۴)***	-۰/۸۳۹۹ (-۴/۳۴)***	-۰/۷۲۹۳ (-۳/۷۴)***	-۰/۸۷۱۰ (-۴/۵۸)***	Sagri
۰/۱۴۳۱ (۴/۸۱)***	۰/۱۵۳۲ (۵/۲۶)***	۰/۱۳۴۵ (۴/۵۶)***	۰/۱۴۸۴ (۵/۱۵)***	Imp
۱/۸۵۹ (۱/۳۸)	۱/۷۸۳ (۱/۳۵)	۲/۲۲۱ (۱/۶۶)*	۲/۱۰۷ (۱/۶۲)	Gove
-	-	-۰/۰۰۵۲ (-۰/۳۱)	-۰/۰۰۶۴ (-۰/۴۰)	Tavod
۰/۰۰۰۴۸ (۰/۹۶)	۰/۰۰۰۴۳ (۰/۸۹)	-	-	Gdpg× Tavod
۱۳/۷۷ (۳/۷۴)***	۱۳/۸۸۰ (۶/۱۴)***	۱۴/۳۰۷ (۴/۰۸)***	۱۴/۳۵۵ (۶/۵۳)***	C

اعداد بیانگر ضرایب برآوردی و اعداد داخل پرانتز بیانگر آماره آزمون است. ***بیانگر معنی‌داری در سطح ۱ درصد ** بیانگر معنی‌داری در سطح ۵ درصد و * بیانگر معنی‌داری در سطح ۱۰ درصد است.

بر اساس برآوردهای صورت گرفته به روش اثرات تصادفی، ضریب برآوردی نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به صنعت (شاخص تبدیل ساختاری) در مدل‌های برآوردی مثبت و در سطح یک درصد معنادار هستند. نتیجه به دست آمده منطبق با نتایج بسلی و پرسون (۲۰۱۳)، و التونی (Eltony, 2002) است.

ضریب برآوردی سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی در مدل‌های برآوردی منفی و در سطح یک درصد معنادار هستند. بخش‌های کشاورزی شامل مؤدیان نسبتاً کوچک و فراوان است که همین موضوع، مشکلات زیادی را در فرایند مالیات-ستانی ایجاد می‌کند و این امر باعث معافیت‌های گسترده در بخش کشاورزی شده است. این موضوع بویژه برای کشورهای در حال توسعه، مشهودتر است. به علاوه، هرچقدر اقتصاد مبتنی بر محصولات کشاورزی باشد و فعالان این بخش بتوانند محصولات خود را به

صورت تهاتری عرضه کنند و یا خود مصرف کنند، در چنین ساختار و اقتصادی، به دلیل شفاف نبودن فعالیت‌ها و مبادلات امکان اخذ مالیات نیز سخت خواهد بود (Bothhole, 2010).

ضریب برآوردی نسبت واردات کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی در مدل‌های برآوردی مثبت و در سطح یک درصد معنادار هستند. وضع تعرفه‌های وارداتی در کشورهای در حال توسعه درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش می‌دهد. افزایش محدودیت‌های تجاری باعث گسترش اقتصاد زیرزمینی و افزایش واردات به صورت غیرقانونی و قاچاق، افزایش فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت شود. این نتیجه منطبق با نتایج مطالعات اعجاز و احمد (۲۰۱۰)، گاپتا (۲۰۰۷)، و اشرف زاده و مهرگان (۱۳۷۹) است.

ضریب برآوردی شاخص کارایی و پاسخگویی دولت در مدل‌های برآوردی مثبت است و تنها در مدل اول در سطح ۱۰ درصد معنادار است. افزایش کارایی و پاسخگویی دولت زمینه مشارکت بیشتر عموم مردم در تأمین مالی هزینه‌های دولت فراهم می‌کند و باعث می‌شود تا درآمدهای مالیاتی دولت افزایش یابد. نتیجه به دست آمده منطبق با نتیجه موتاسکو (۲۰۱۱)، کریمی پتانلار و دیگران (۱۳۹۴)، اعجاز و احمد (۲۰۱۰)، قانی (۲۰۱۱) و بیرد و استیفان (۲۰۱۵)، است.

ضرایب برآوردی فرار مالیاتی در مدل اول منفی است، اما از نظر آماری معنادار نیست. در مدل دوم نیز اثرات ضریبی متغیر فرار مالیاتی و نرخ رشد تولید ناخالص داخلی معنادار نبوده است. بنابراین، فرار مالیاتی از طریق کاهش هزینه نهایی سرمایه و رشد اقتصادی منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت نشده است. در برخی مطالعات از قبیل چو و همکاران، (۲۰۱۵) و صمدی و تابنده (۱۳۹۲)، به این نتیجه رسیده‌اند که فرار مالیاتی در ایران باعث افزایش نرخ رشد اقتصادی شده است.

۵- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

دولت‌ها در اکثر کشورها به منظور تأمین درآمدهای مالیاتی مورد نیاز خود به منظور مدیریت بخش دولتی با موانع نهادی و ساختاری در فرایند کسب درآمد مواجه هستند. در این راستا،

ناکارآمدی‌های دولت، بی‌ثباتی‌های سیاسی و عدم حاکمیت قانون می‌تواند از یک طرف باعث تشویق فعالیت‌های غیرقانونی و افزایش فرار مالیاتی در اقتصاد شود و از طرف دیگر بر عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار باشد. در این پژوهش تأثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب منا در دوره زمانی (۲۰۱۷-۲۰۰۲) با استفاده از روش اقتصادسنجی داده‌های تابلویی مورد بررسی قرار گرفته است.

در برآورد روند فرار مالیاتی با استفاده از روش علل چندگانه - آثار چندگانه، ابتدا الگوهای سازگار با مبانی نظری و معنادار از نظر آماری انتخاب شده‌اند. سپس، مدلی که از نظر معیارهای برازش عمومی در وضعیت بهتری قرار دارد، به عنوان مدل برتر انتخاب شده است و بر اساس آن روند شاخص فرار مالیاتی محاسبه شده است. نتایج حاصل از برآورد روند فرار مالیاتی بیانگر این است که کیفیت حکمرانی اثر منفی بر فرار مالیاتی داشته است. همچنین نتایج حاصل شده از برآورد الگوهای اقتصادسنجی تصریح شده بیانگر این است که سهم ارزش افزوده بخش خدمات به ارزش افزوده بخش صنعت به عنوان شاخص تبدیل ساختاری اثر مثبتی بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است. تبدیل ساختاری، توانایی اخذ مالیات، ترکیب و نوع مالیاتی که می‌توان در اقتصاد وضع کرد را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد.

سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی اثر منفی بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است. بخش کشاورزی شامل مؤدیان نسبتاً کوچک و فراوان است که مشکلات زیادی را در فرایند مالیات‌ستانی ایجاد می‌کند. از طرفی هرچه بخش کشاورزی به واحدهای کوچک‌تری تقسیم شده باشد، میزان مالیاتی که می‌توان بر این بخش وضع کرد نیز سخت‌تر می‌شود. همچنین، به لحاظ سیاسی نیز وضع مالیات بر این بخش چندان عملی نیست. حقایق آشکار شده نیز بیانگر بالاتر بودن سهم بخش کشاورزی در اقتصاد کشورهای در حال توسعه بوده است.

نسبت واردات کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی اثر مثبت بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است. بنابراین، در کشورهای در حال توسعه دولت



با وضع تعرفه‌های وارداتی درآمدهای مالیاتی خود را افزایش می‌دهد. همچنین، افزایش محدودیت‌های تجاری باعث گسترش اقتصاد زیرزمینی و افزایش واردات به صورت غیرقانونی و قاچاق و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

کارایی و پاسخگویی دولت اثر مثبتی بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است. بنابراین، افزایش کارایی و پاسخگویی دولت زمینه مشارکت بیشتر عموم مردم در تأمین مالی هزینه‌های دولت فراهم می‌کند و باعث می‌شود تا درآمدهای مالیاتی دولت افزایش یابد. این نتیجه با مبانی نظری منطبق است.

فرار مالیاتی اثرات منفی معناداری بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نداشته است. همچنین، فرار مالیاتی از مسیر رشد اقتصادی نیز اثرات مثبت معناداری بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نداشته است. دلیل این امر می‌تواند معافیت‌های قانونی گسترده در اقتصاد کشورهای در حال توسعه باشد.

بنابراین، با توجه به تأثیر کیفیت نهادی (کارایی و پاسخگویی دولت) و شاخص تبدیل ساختاری بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب منا، پیشنهاد می‌شود که دولت در هر کشوری از طریق اتخاذ سیاست‌های موثر و متناسب در راستای بهبود کیفیت نهادی و رفع موانع ساختاری در اقتصاد اقدام نمایند؛ زیرا، نهادهای خوب به عنوان ایجاد کننده یک ساختار انگیزشی مطرح بوده که می‌تواند باعث کاهش ناطمینانی، تشویق کارایی و بهبود عملکرد اقتصادی شوند. به علاوه، کیفیت نهادها با تأثیرگذاری بر میزان اعتماد افراد جامعه از طریق کاهش هزینه مبادلاتی، بر عملکرد و کارایی دولت تأثیر مثبتی داشته باشد.

Acknowledgments: The authors would like to acknowledge the valuable comments and suggestions of the reviewers, which have improved the quality of this paper.

Conflict of Interest: The authors declare no conflict of interest.

Funding: The authors received no financial support for the research, authorship, and publication of this article

Reference

- Acemoglu, D., Verdier, T., & Acemoglu, T. V. (2000). The choice between market failure and corruption.” *American Economic Review*, 90 (1): 194-211.
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4): 405-417.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance*, 19(1): 54-77.
- Bayer, R. C., & Sutter, M. (2009). The Excess Burden of Tax Evasion an Experimental Detection–Concealment Contest. *European Economic Review*, 53(5), 527-543.
- Besley, T., & Persson, T. (2014). Why do developing countries tax so little?. *Journal of economic perspectives*, 28(4), 99-120.
- Bird, A. and Stephan, A. (2015). Governance and taxes: Evidence from regression discontinuity. *Journal of Economic Issues*, 5(3): 12-17.
- Bothole, T.D. (2010). Tax Effort and Determinants of Tax Ratio in Sub-Saharan Africa, International Conference on Applied Economics, ICOAE.
- Boussaidi, A., and Hamed, M. S. (2015). The impact of governance mechanisms on tax aggressiveness: empirical evidence from Tunisian context. *Journal of Asian Business Strategy*, 5(1): 1–12.

- Cebula, R.J. & Saadatmand, Y. (2005). Income Tax Evasion Determinants: New Evidence. *Journal of American Academy of Business*, 7(2): 1-24.
- Cevik, S., Gottschalk, J., Hutton, E., Jaramillo, L., Karnane, P., & Sow, M. (2019). Structural transformation and tax efficiency. *International Finance*.
- Chu, H, Lai, C.C., & Cheng, C.C., (2015). Tax havens, growth and welfare, *Journal of public economic theory*, 17(6): 802-823.
- Dell'Anno, R., Gómez, M. & Pardo, A. (2004). Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A MIMIC Approach. Working Paper 2004:1-29.
- Eltony, M. N. (2002). Determinants of Tax Efforts in Arab Countries, Arab Planning Institute Working Paper 207.
- Ghani, Z. (2011). A cross country analysis of tax performance with special focus on Pakistan's tax effort. *Journal of Economic Issues*, 11(1): 1-25.
- Gupta, A. (2007). *Determinants of tax revenue efforts in developing countries*. IMF Working Papers, No. 07/184 Washington, DC: The International Monetary Fund Organization for Economic, 1-39.
- Imam, P. A., and Jacobs, D. (2007). Effect of corruption on tax revenues in the Middle East, *Review of Middle East Economics and Finance Rev*, Middle East Econ. Fin., 10(1): 1-24.
- Karagoz, K. (2013). Determinants of Tax Revenue: Does Sectorial Composition Matter?, *Journal of Finance, Accounting and Management*, 4(2): 50-63.
- Khani, A, Imani, K. and Yousefi, A. (2014). Tax Avoidance, how it is Measured and the Factors Affecting it, *Accounting Research*, 15:121-142.
- Izadkhasti, H. (2016). Analyzing the Effects of Corruption and Quality of Governance on Tax System Performance: A Dynamic Panel Data Approach. *Economic Development Policy*, 4(1), 93-118. doi: 10.22051/edp.2017.13453.1069. [in Persian]
- Izadkhasti, H. (2019). Analyzing the Impact of Governance Quality and Composition of Government Expenditures on Iran's Economic

- Growth: Endogenous Growth Approach, *Quartely Journal of Quantitative Economics (JQE)*, 15(4), 135-165. https://jqe.scu.ac.ir/article_14146. [in Persian]
- Karimi Petanlar, S., Gilak Hakimabadi, M. T., & Nochamani., S. (2015). The effect of government effectiveness on reducing tax evasion in selected countries, *Tax Research Journal*, 23 (27), 63-91. <https://taxjournal.ir/index.php> [in Persian]
- Mohammadzadeh, Y., Hekmatifard, S., & Sharifi, E. (2017). The effect of government size on good governance and economic performance in selected countries, *Economic Growth and Development Research*, 7(26), 97-112. https://egdr.journals.pnu.ac.ir/article_2595 [in Persian]
- Mongong-Fon, R., Filippaios, F., Mohr, A. T., & Batsakis, G. (2017). The roles of institutional quality and institutional distance in explaining North-South and South-South FDI: The case of foreign direct investment into Africa. *Journal of International Business Studies*, ISSN 0047-2506.
- Motalebi, M., Alizadeh, M., & Faraji Dizaji., S. (2020). Estimating the shadow economy and tax evasion by considering behavioral factors, *Quartely Journal of Quantitative Economics (JQE)*, 16 (4), 69-100. https://aes.basu.ac.ir/article_2419 [in Persian]
- Mutascu, M. (2011). *Influence of climate conditions on tax revenues*. MPRA (Munich Personal RePEc Archive) Paper, No. 40324.
- Prinz, A. L. (2018). How Should One Study Clandestine Activities: Crimes, Tax Fraud, and Other “Dark” Economic Behavior?. *Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations*, 37-58.
- Rezagholizadeh, M., Aghaei, M., & Alemi, A. H. (2019). Analysis of tax evasion in Iran by multiple index method - multiple causes, *Quarterly Journal of Parliament and Strategy*, 26 (97), 199-226. https://nashr.majles.ir/article_301 [in Persian]
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: a Cross-Country Investigation, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15: 150-169.

- Richardson, G. (2008). The Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2): 67–78.
- Sadeghi, M. S., & Nourani, F. (2015). An overview of the challenges and strategies to prevent tax evasion in Iran. 3rd International Conference on Applied Research in Management and Accounting, Tehran, *Shahid Beheshti University*, 5-20. <https://civilica.com> [in Persian]
- Sadraei, S. (2017), An Introduction to the Theoretical Foundations of Good Governance (A Comparative Study of the Governance Situation in the UAE and Bahrain), *Journal of Nations Research*, 2(19), 45-67. <http://ensani.ir/fa/article/373688/> [in Persian]
- Samadi, A. H., & Tabandeh, R. (2013). Tax evasion in Iran (study of causes and effects and its estimation), *Tax Research Journal*, 21 (19), 77-107. <http://taxjournal.ir/article-1-196-fa.html> [in Persian]
- Sanyal, A., Gang, I. N., and Goswami, O. (2000) Corruption, Tax Evasion and the Laffer Curve, *Public Choice, Springer* 105(1-2): 61–78.
- Schneider, F. & Savasan, F. (2007). DYMIMIC Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and Neighboring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics*, 9:126-144.
- Sepehrdoost, H., Rajabi, F., & Barouti, M. (2015). Investigating the effect of good governance on the revenue performance of the tax system. *Quarterly Journal of Applied Theories of Economics*, Second Year, 2, 103-126. https://ecoj.tabrizu.ac.ir/article_4269 [in Persian]
- Shahabadi, A., Ganji, M. (2015). The effect of good governance on economic freedom of selected countries in Mena region. *Regional Economics and Development*, 9, 264-288. https://erd.um.ac.ir/article_25577 [in Persian]
- Shneider, F. and Enste, D. (2000). Shadow Economics Around the World: Size, Causes, and Consequences, *Journal of Economic Literature*, 38 (1): 77-114.
- Tabandeh, R, Jusoh, M, Md. Nor, N.G, and Shah Ziadi, M.A. (2012). Estimating Factors Affecting Tax Evasion In Malaysia: A Neural Network Method Analysis, *Prosiding perker*, 2: 1524-1535.

-
- Tahseen, A, Eatnaz, A. (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues, *the Pakistan Development Review*, 49(4): 405-417.
- Tanzi, V. and Zee, H. (2000). Tax policy for Emerging Markets: Developing Countries. Washington, DC: IMF Working Paper WP/00/35.
- Tanzi, V., and Davoodi, H. R. (2000). *Corruption, growth, and public finances*. IMF Working paper.