بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب

سعید کریمی پتانلار[1]
محمدتقی گیلک حکیم آبادی[2]
فاضل صابر نوچمنی[3]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۶/۴

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی دورهٔ زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ می‌باشد. بدین منظور با بهره‌گیری از اقتصادسنجی داده‌های تابلویی از نسبت فرار مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر وابسته و بار مالیاتی، روحیه مالیاتی، اثربخشی دولت، درجهٔ باز بودن اقتصاد، سهم ارزش افزوده بخش‌های صنعت و خدمات، تولید ناخالص داخلی سرانه و نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت به عنوان متغیرهای مستقل استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد الگو حاکی از آن است که مهمترین متغیر اثرگذار بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، اثربخشی دولت می‌باشد. همچنین نتایج بیانگر آن است که اثر متغیرهای تولید ناخالص داخلی سرانه، روحیه مالیاتی، درجهٔ باز بودن اقتصاد و سهم نسبی بخش‌های صنعت و خدمات بر فرار مالیاتی منفی و معنادار می‌باشد. همچنین اثر متغیرهای بار مالیاتی و نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار است.

واژه‌های کلیدی: فرار مالیاتی، اثربخشی دولت، روش داده‌های تابلویی، بار مالیاتی، روحیهٔ مالیاتی

---

۱. عضو هیات علمی گروه اقتصاد دانشگاه مازندران (نویسنده مسئول) S.Karimi@umz.ac.ir
۲. عضو هیات علمی گروه اقتصاد دانشگاه مازندران mtgilak@gmail.com
۳. کارشناس ارشد علوم اقتصادی fazel.sabernochamani@chmail.ir

۱- مقدمه

مالیات[1] به عنوان مهمترین منبع درآمدی دولت مطرح است. دریافت مالیات از طرف دولت و پرداخت آن از سوی مردم یک همیاری و همکاری متقابل و مشترک بوده و هدف از آن در مجموع تأمین هزینه‌های عمومی برای رفع نیازهای اجتماعی است.

در بیشتر کشورهای توسعه یافته، درآمدهای مالیاتی سهم مهمی از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد، اما در اغلب کشورهای در حال توسعه، به دلایل مختلف، سهم درآمدهای مالیاتی ناچیز است. در ایران نیز به دلیل وجود درآمدهای حاصل از فروش نفت، نیاز به وجود درآمدهای مالیاتی کمتر احساس شده و درآمدهای ناشی از فروش نفت نقش تعیین کننده‌ای در بودجه و درآمدهای دولت دارد. از آنجایی که تعیین قیمت نفت به عهدهٔ عوامل بین المللی است، درآمدهای دولت به دلیل وابستگی به درآمدهای نفتی با نااطمینانی همراه است.

با توجه به اهمیت مالیات در درآمدهای مالیاتی، مشاهده می‌شود که بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی از طریق دو کانال اجتناب از پرداخت مالیات[2] و فرار مالیاتی[3] از دست دولت خارج می‌شود. هر چند هر دو پدیده مذکور سبب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شوند، اما از لحاظ مفهومی دو پدیده کاملا جدا از یکدیگرند. تفاوت مفهومی اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی اساسا ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. اجتناب از پرداخت مالیات در چارچوب قانون صورت می‌گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده از خلأ قانونی موجود می‌باشد، لذا از منظر جرم شناسی قابل تعقیب نیست. اما فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد، به شیوه‌های عامدانه نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات و یا تنظیم اظهارنامه غیر واقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره برود، در حقیقت مرتکب عمل غیر قانونی شده است که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است. از این رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می‌کند نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش و مجازات‌های ناشی از آن است (خان جان، ۱۳۸۸).

عوامل متعددی در تعیین سطح درآمدهای مالیاتی دولت نقش دارند که می‌توان به اثر مثبت درجه باز بودن اقتصاد، درآمد سرانه و سهم نسبی جمعیت شهری اشاره کرد. همچنین باید متذکر شد که اثر بازدارنده

1. Tax
2. Tax Avoidance
3. Tax Evasion

برخی متغیرها مانند سهم نسبی بخش کشاورزی، تورم[1] و اندازه اقتصاد زیرزمینی[2] به تأیید رسیده است .

در این مطالعه شاخص اثربخشی دولت[3] به عنوان یک عامل مؤثر بر دولت مورد توجه قرار گرفته است و هدف از پژوهش، بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ می‌باشد. مقاله حاضر در ۵ بخش تنظیم شده است. پس از مقدمه در بخش دوم مبانی نظری موضوع مرور می‌شود. در بخش سوم مطالعات تجربی ارائه می‌گردد. در بخش چهارم تصریح و برآورد الگو انجام می‌گیرد. بخش پایانی به نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات اختصاص دارد.

۲- مبانی نظری

فرار مالیاتی یکی از مهم ترین جرایم اقتصادی است که همواره وجود دارد. مردم تمایل کمتری به پرداخت مالیات دارند و اغلب راه‌های زیادی را برای کاهش میزان پرداختی‌های خود دنبال می‌کنند. راهکارهای قانونی به عنوان اجتناب از پرداخت مالیات شناخته می‌شود که بهره برداری کامل از ظرفیت‌های مالیاتی می‌باشد. فرار مالیاتی به فعالیت‌های غیر قانونی و عمومی گفته می‌شود که توسط افراد و یا شرکت‌ها به منظور کاهش پرداخت مالیات انجام می‌شود. افراد و شرکت‌ها از طریق کم گوئی درآمدها، فروش یا دارائی و یا از طریق زیاده گویی کسورات و معافیت‌ها از پرداخت مالیات‌ها فرار می‌کنند (آلم، ۲۰۰۵).

به طور معمول در تحقیقات مربوط به فرار مالیاتی، شناسایی عوامل اثرگذار بر این پدیده از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است که در ادامه به شناسایی مهمترین عوامل می‌پردازیم.

یکی از جامع ترین ساختارهای مربوط به عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی توسط فیشر و همکارانش (۱۹۹۲) ارائه شده است که به مدل فیشر معروف است. در این مدل عوامل کلیدی مؤثر بر پرداخت مالیات در چهار گروه به صورت زیر دسته بندی می‌شود:

۲-۱- متغیرهای جمعیتی

سن

رابطه مثبتی بین سن و قبول مالیات توسط مؤدی مالیاتی وجود دارد (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶). به طوری که با افزایش سن مؤدی مالیاتی، تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد که نتیجه آن کاهش فرار مالیاتی خواهد بود. علت این امر کاهش ریسک پذیری فرد مؤدی در پی افزایش سن می‌باشد (امین خاکی،۱۳۹۰).

---

1. Inflation
2. Underground Economy
3. Government Effectiveness

جنسیت

تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که تمایل زنان به پرداخت مالیات بیشتر از مردان است؛ یا به عبارت دیگر انگیزهٔ فرار از پرداخت مالیات در گروه بانوان نسبت به آقایان کمتر می‌باشد. علت این امر در رعایت قوانین، محافظه کاری، احتیاط‌های اخلاقی بیشتر و ریسک پذیری کمتر گروه بانوان نسبت به آقایان است (امین خاکی، ۱۳۹۰؛ جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ هوستون و ترن، ۲۰۰۱؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶).

تحصیلات

تحصیلات به عنوان یک متغیر جمعیتی به توانایی مالیات دهندگان برای درک و قبول یا عدم قبول قوانین مالیاتی وابسته می‌باشد (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶). به گونه‌ای که سطح آموزش، بیانگر توانایی درک مؤدیان، برای قبول یا فرار از قوانین مالیاتی و مبین ارتباط فرار مالیاتی و آثار مخرب آن و هم چنین آگاهی فرد از حضور دولت در اقتصاد و درک آثار ناشی از این حضور در عرصه‌های مختلف اقتصادی می‌باشد (امین خاکی، ۱۳۹۰).

تحقیقات اخیر دو وجه از تحصیلات را شناسایی کرده اند: درجه عمومی از دانش مالیاتی و درجه‌ای از دانش که شامل فرصت‌های فرار از پرداخت مالیات می‌باشد (چاو و لیونگ، ۲۰۰۹). سونگ و یاربروگ (۱۹۷۸) دریافتند آن‌هایی که دانش مالیاتی بالاتری دارند از امتیاز اخلاقی مثبت تری نسبت به آن‌هایی که دانش مالیاتی کمتری دارند برخوردار هستند.

هوستون و ترن (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند مالیات دهندگانی که از تحصیلات آموزش عالی برخوردار نیستند نسبت به افرادی که دارای تحصیلات آموزش عالی هستند، گرایش کمتری به پرداخت مالیات دارند. همچنین ریچاردسون (۲۰۰۶) معتقد است که فرار مالیاتی به طور معنی داری به سطح تحصیلات عمومی وابسته می‌باشد.

۲-۲- فرصت عدم پرداخت

سطح درآمد

تقریبا اکثر مدل‌های نظری بر این نکته تأکید دارند که در پی افزایش درآمد، فرار مالیاتی در همه محدوده‌ها افزایش می‌یابد (آندرئونی و دیگران، ۱۹۹۸). وگل (۱۹۷۴) نشان می‌دهد افرادی که طی ۵ سال گذشته بهبود وضعیت مالی (درآمدی) خود را گزارش نموده اند، نسبت به افرادی که در همان دوره سیر نزولی در وضعیت درآمد را تجربه داشته اند، انگیزه بیشتری برای فرار از مالیات دارند. هوستون و ترن (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که مؤدیان مربوط به گروه‌های درآمدی بالا به وسیله کم گویی در درآمد و گزارش بالاتر

مخارجشان، گرایش کمتری به پرداخت مالیات دارند.

ریتسما و دیگران (۲۰۰۳) دریافتند که سطح درآمد به طور مثبت به بدهی مالیاتی وابسته است. همچنین ریچاردسون (۲۰۰۶) عنوان می‌کند که مالیات دهندگان با درآمد میانه به طور معمول مطابق با قوانین مالیاتی رفتار می‌کنند، این در حالی است که مالیات دهندگان با سطح درآمد پایین و سطح درآمد بالا اغلب موافق قوانین مالیاتی نمی‌باشند.

شغل و منبع درآمد

بررسی‌ها نشان داده است مؤدیانِ خود اشتغال بیشتر علاقه مند می‌باشند تا حالت‌های گوناگونی از عدم پرداخت مالیات را به کار گیرند (چاو و لیونگ، ۲۰۰۹). از این رو امین خاکی (۱۳۹۰) بیان می‌کند افرادی که از محل خود اشتغالی، تجارت مستقل و یا کشاورزی کسب درآمد می‌کنند، از امکان فرار مالیاتی بالاتری برخوردارند، در حالی که حقوق بگیران به دلیل پرداخت مالیات قبل از دریافت درآمد (مالیات تکلیفی)، از شانس و احتمال کمتری برای ارتکاب فرار مالیاتی برخوردارند. هوستون و ترن (۲۰۰۱) نشان دادند که در میان افرادی که به خود اشتغالی مشغول هستند، فرار مالیاتی به طور معناداری نسبتا بالاتر می‌باشد. همچنین ریچاردسون (۲۰۰۶) اشاره دارد که منبع درآمدی به طور معنی دار به میزان فرار مالیاتی وابسته است.

۲-۳- گرایشات و آگاهی ها

عادلانه بودن نظام مالیاتی

به طور کلی مدیران مالیاتی و مالیات دهندگان معتقدند که رشد نارضایتی در مورد عدالت سیستم مالیاتی دلیل اصلی برای افزایش عدم پذیرش مالیات می‌باشد. تضعیف اصل عدالت در سیستم مالیاتی این آگاهی را به مالیات دهندگان منعکس می‌کند که ارزش مالیات آن‌ها نسبت به ارزش خدمات ارائه شده توسط دولت یا نسبت به آنچه سایر مالیات دهندگان پرداخت می‌کنند بیشتر می‌باشد (چاو و لیونگ، ۲۰۰۹). ریچاردسون(۲۰۰۶) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که رعایت اصل عدالت در سیستم مالیاتی به طور معنادار به کاهش فرار مالیاتی منجر می‌شود. در اکثر تحقیقات صورت گرفته از شاخص انصاف مالیاتی به عنوان نماینده‌ای برای سنجش عادلانه بودن نظام مالیاتی استفاده شده است.

تأثیر اطرافیان (همسالان)

جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) اطرافیان مالیات دهندگان را دوستان، اقوام و همکاران معرفی می‌کنند. تأثیر اطرافیان در تأیید یا عدم تأیید رفتار مربوط به پذیرش مالیات منعکس می‌گردد. گراسمیک و اسکات

(۱۹۸۲) نشان دادند مالیات دهندگانی که در ارتباط با همسالانی هستند که مرتکب عدم پرداخت مالیات می‌شوند، احتمال آن بیشتر است که آن‌ها نیز مرتکب این عمل شوند. چان و دیگران (۲۰۰۰) معتقدند عدم پذیرش پرداخت مالیات در مؤدیان، با انتظارات و هنجارهای درون گروهی آن‌ها سازگار می‌باشد.

۲-۴- سیستم/ساختار مالیاتی

به طور کلی این نتیجه مورد پذیرش قرار گرفته است که سطح قبول پرداخت مالیات در بسیاری از کشورهای در حال توسعه کاهش یافته است. سیستم/ساختار مالیاتی یکی از دلایل اصلی برای این پدیده می‌باشد. در مدل فیشر، کارایی سیستم مالیاتی متأثر از پیچیدگی سیستم مالیاتی، احتمال کشف (حسابرسی) و جریمه‌ها و هم چنین نرخ‌های مالیاتی می‌باشد.

پیچیدگی سیستم مالیاتی

این عامل به صورت ابهام و پیچیدگی در قوانین و مقررات مالیاتی معرفی می‌شود. از آن جایی که قانون مالیاتی به طور فزاینده پیچیده گشته و بسیاری از کشورها از جمله کشورهای در حال توسعه نمی‌توانند سیستم مالیاتی خود را به موازات این پیچیدگی در قوانین ارتقا دهند، این عامل به عنوان یک دلیل احتمالی برای عدم پرداخت مالیات شناخته شده است (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶)، لذا مالیات دهندگان باید قادر به درک قوانین مالیاتی باشند. این قوانین باید ساده، قابل فهم و روشن باشند.

کلوتفلتر (۱۹۸۳) نشان داد که پیچیدگی نظام مالیاتی با جمع آوری درآمد مالیاتی کمتری نسبت به مالیات بالقوه همراه است. مطالعه ریچاردسون(۲۰۰۶) نیز بیانگر آن است که پیچیدگی قوانین مالیاتی به طور معناداری فرار مالیاتی را تقویت می‌کند.

احتمال کشف(حسابرسی) و جریمه ها

در مجموع احتمال حسابرسی بالاتر و تشدید جریمه ها، پیروی و تبعیت از مالیات را تشویق می‌کند. احتمال حسابرسی یا کشف اشاره به این احتمال کلی دارد که مأموران مالیاتی فردی را که مالیات پرداخت نکرده است، کشف کنند. افراد به طور معمول تمایل دارند که از مسئولیت مالیاتی خود به طور کامل فرار کنند و تنها دلیلی که ممکن است این کار را انجام ندهند این است که تعدادی احتمال غیر صفر وجود دارد که آن‌ها گرفتار خواهند شد (ماسیمو، ۱۹۹۳). بر این اساس برون و دیگران(۱۹۹۰) نشان دادند که اعمال حسابرسی مالیاتی اثر مثبت بر پرداخت مالیات دارد.

یکی دیگر از عوامل مهم تأثیرگذار بر پرداخت مالیات، رابطهٔ بین پیروی از مالیات و شدت مجازات‌ها می‌باشد. ایجاد سیستمی مؤثر برای مجازات متخلفین، یکی از معیارهای مهم برای تشویق به پیروی از

مالیات است. اگر مجازات عدم پرداخت مالیات با جریمه‌های سنگین همراه باشد، احتمالا مؤدیان تمایل بیشتری به پرداخت مالیات خواهند داشت (چاو و لیونگ، ۲۰۰۹). بر این اساس وایت و وودبری (۱۹۸۵) به رابطه‌ای مثبت و معنادار بین شدت مجازات‌های کیفری و پرداخت مالیات اشاره دارند.

نرخ‌های مالیات

سومین ساختار اصلی سیستم/ساختار مالیاتی در مدل فیشر، نرخ‌های مالیاتی می‌باشد. نتایج تجربی نشان داده است که نرخ‌های مالیاتی بالا، به پرداخت مالیات کمتر منتهی می‌شود. همچنین نتایج مطالعات اخیر منعکس می‌کند که احتمال کم گویی و سطح کم گویی به طور مثبت به نرخ نهایی مالیات وابسته می‌باشد (آلم و دیگران، ۱۹۹۳). هرچند که در اکثر مطالعات تجربی تأکید می‌شود که اثر نرخ مالیات در پایه مالیاتی بالا اثری منفی در پرداخت مالیات دارد، اما به طور کلی اثر نرخ نهایی مالیات روی فرار مالیاتی مبهم می‌باشد. کلوتفلتر (۱۹۸۳) رابطه‌ای مثبت بین نرخ نهایی مالیات و فرار مالیاتی را معرفی می‌کند. همچنین فین اشتین (۱۹۹۱) رابطه‌ای منفی بین نرخ نهایی مالیات و فرار از پرداخت مالیات را گزارش نموده است این در حالی است که ریچاردسون و ساویر (۲۰۰۱) نشان دادند که بین نرخ نهایی مالیات و فرار مالیاتی هیچ همبستگی وجود ندارد.

۲-۵- فرهنگ

فرهنگ[1] به عنوان یک عامل قدرتمند زیست محیطی در نظر گرفته می‌شود که قبول مالیات توسط مالیات دهندگان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هنجارهای اجتماعی مختلف و ارزش‌های اخلاقی، مشوق‌های گوناگونی را برای پیروی از مالیات ایجاد می‌کنند. در واقع ارزش‌های اخلاقی تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی ممکن است مالیات دهندگان را از درگیر شدن در فرار از پرداخت مالیات ممنوع سازد (بلانتورن و کپلن، ۲۰۰۸).

چاو و لیونگ (۲۰۰۹) با وارد نمودن عامل فرهنگی به مدل فیشر، نقش فرهنگ را با اصلاح جزیی مدل آشکار نمودند. هافستد (۱۹۸۰) بر اساس تحقیقات خود چهار ارزش مهم اجتماعی را این‌گونه بیان می‌کند: فردگرایی[2]، فاصله طبقاتی[3]، اجتناب از عدم اطمینان[4] و مردانگی[5]. چان و دیگران (۲۰۰۰) نشان دادند که تمام ابعاد فرهنگی، مؤدیان را برای پیروی از مالیات تحت تأثیر قرار نمی‌دهند و ابعاد فرهنگی مؤثر بر

1. Culture
2. Individualism
3. Power Distance
4. Uncertainty Avoidance
5. Masculinity

پیروی از مالیات، جمع گرایی[1] (نظام اشتراکی) و فردگرایی می‌باشند.

فرهنگ فردگرایی بالا دلالت بر این دارد که تمرکز افراد بیشتر بر روی خود می‌باشد و نه بر گروهی که به آن تعلق دارند. بر اساس این دیدگاه یک فرد به عنوان مجزا و مستقل از وابستگی گروهی دیده می‌شود. در مقابل در فرهنگ فردگرایی پایین گرایش به جمع گرایی وجود دارد و انتظار می‌رود افراد از طریق دنبال کردن و تقبل ارزش‌های درون گروه خود به دنبال بدست آوردن همکار قابل قبول و موقعیت مناسب اجتماعی باشند (هافستد، ۱۹۹۱).

این تفاوت‌های فرهنگی ممکن است تأثیر مستقیم بر ارزش‌های اخلاقی و توسعه‌های اخلاقی داشته و در نهایت بر تصمیمات مربوط به پیروی از مالیات اثر بگذارد. چان و دیگران (۲۰۰۰) و همچنین ریچاردسون (۲۰۰۸) نشان دادند که فرهنگ مالیات دهندگان بر روی تلاش‌های آن‌ها برای پرداخت مالیات اثر می‌گذارد.

تاکنون مهمترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی عنوان شد در حالی که به عامل مهم حکمرانی یا حاکمیت خوب[2] که مورد توجه بسیاری از کشورهای در حال توسعه و بانک جهانی[3] می‌باشد، اشاره نشده است. حکمرانی خوب یکی از بحث‌های مهمی است که اقتصاددانان توسعه و همین‌طور نهادهای جهانی چون بانک جهانی طی دهه ۱۹۹۰ آن را مطرح نموده اند.

۲-۶- حکمرانی خوب

بر طبق جدیدترین تعریف بانک‌جهانی، حکمرانی خوب، در اتخاذ سیاست‌های پیش‌بینی شده، آشکار و صریح دولت (که نشان‌دهنده شفافیت فعالیت‌های دولت است)، بوروکراسی شفاف، پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در قبال فعالیت‌های خود، مشارکت فعال مردم در امور اجتماعی و سیاسی و نیز برابری همه افراد در برابر قانون، تبلور می‌یابد. به طور کلی می‌توان گفت که حکمرانی خوب، تمرین مدیریت (سیاسی، اقتصادی، اجرایی و...) منابع یک کشور، برای رسیدن به اهداف تعیین شده می‌باشد. این تمرین دربر گیرنده راهکارها و نهادهایی است که افراد و گروه‌های اجتماعی از طریق آن، توانایی دنبال کردن علایق و حقوق قانونی خود را با توجه به محدودیت‌ها داشته باشند.

حکمرانی خوب بر اساس ۶ شاخص پاسخگویی و حق اظهار نظر، پاسخگوئی ومسئولیت پذیری، ثبات

1. Collectivism
2. Good Governance
3. World Bank

سیاسی (عدم آشوب)، حاکمیت قانون[1] و مبارزه با فساد[2]، مقررات زاید و در پایان بر اساس اث بخشی دولت تعیین می گردد .

همانطور که در بالا اشاره شد یکی از شاخص‌های مهم حکمرانی خوب، اثربخشی دولت می‌باشد. این شاخص، کیفیت خدمات عمومی دولت را اندازه گیری می کند و کیفیت وضع و اجرای قوانین و اعتبار و تعهدات دولت را ارزیابی می‌نماید. هرقدر بر اثربخشی و کارایی دولت افزوده شود، دولت از منابع درآمدی بیشتری بهره مند خواهد شد. علت این امر، مشارکت بیشتر عموم در تأمین هزینه‌های دولتی و کاهش فرار مالیاتی می‌باشد زیرا با افزایش کارایی دولت، منافع بیشتری از طریق هزینه شدن مالیات‌ها عاید مؤدیان مالیاتی و جامعه می‌شود.

تحسین و ایتزاز (۲۰۱۰) معتقدند که حکمرانی خوب، سیستم مالیاتی خوب را به ارمغان می‌آورد. آنها بیان می کنند که به منظور ایجاد یک سیستم مالیاتی خوب، سه عنصر اصلی وجود دارد که شامل مشروعیت دولت، اشتیاق مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات و اثربخشی ادارات مالیاتی می‌باشد. اولا سیستم مالیاتی خوب به طور مثبت به حکمرانی خوب وابسته می‌باشد، ثانیا یک سیستم مالیات عادلانه، حکومت خوب را ترویج می‌دهد زیرا سیستم مالیاتی کارا به مردم این اجازه را می‌دهد که به طور عادلانه مالیات خود را پرداخت نمایند و انگیزه کمتری به فرار از پرداخت مالیات داشته باشند. بنابراین می‌توان عنوان کرد که جمع آوری مالیات به کارایی دولت وابسته می‌باشد و حکمرانی خوب، سیستم مالیاتی خوب را به همراه دارد.

در هر جامعه نهادها نقش به سزایی را در ارتقاء کارایی دولت ایفا می کنند. نهادها برای دولت به عنوان یک نیاز مطرح می‌باشند تا بتوانند آنها را در جهت تدوین سیاست‌های مناسب یاری نموده و در تکمیل آن‌ها مؤثر باشند. همچنین نهادها نقش مؤثری در عرضه کالاهای عمومی[3] دارند (تورگلر و اشنایدر، ۲۰۰۷a).

مطالعات تایید می کند که فساد و ناامنی در حقوق مالکیت (ضعیف بودن کارایی نهادها) بر گسترش اندازه اقتصاد سایه ای[4] اثر می گذارد. همچنین بین اثربخشی دولت و اندازه اقتصاد سایه‌ای رابطه منفی معناداری وجود دارد (تورگلر و اشنایدر، ۲۰۰۷a). به این ترتیب که بالا بودن کارایی دولت باعث کوچکتر شدن اقتصاد سایه‌ای خواهد شد. اگر شهروندان و اولیای امور با حس مسئولیت جمعی نسبت به ساختارهای نهادی با یکدیگر تعامل داشته باشند، دولت ممکن است حکمرانی بهتری داشته باشد و سیاست‌ها کاراتر شوند، لذا با افزایش پاسخگویی دولت، کارایی افزایش پیدا می کند (شالتگر و تورگلر، ۲۰۰۷).

1. Rule of Law
2. Corruption
3. Public Goods
4. Shadow Economy

اگر شهروندان مشاهده کنند که ترجیحاتشان به درستی در نهادهای دولتی ارائه شده است و میزان عرضه کافی از کالاهای عمومی را دریافت می‌کنند، رفتار خود را با دولت هماهنگ کرده و تمایل به همکاری با دولت را افزایش می‌دهند. در نتیجه انگیزه‌ای برای ورود به اقتصاد سایه‌ای نخواهند داشت. از طرف دیگر در یک اقتصاد که فساد شایع می‌باشد، شهروندان اعتماد کمتری به نهادهای دولتی دارند و انگیزه آن‌ها برای فعال بودن در اقتصاد سایه‌ای افزایش می‌یابد (تورگلر و اشنایدر، ۲۰۰۷ b). بنابراین درصورت عدم کارایی دولت، انگیزه انتقال به اقتصاد سایه‌ای تقویت شده که این فرار مالیاتی را گسترش می‌دهد.

اهمیت نهادها تا اندازه‌ای می‌باشد که آلم (۲۰۰۵) بیان می‌کند نهادهای اجتماعی از جمله وجود یک هنجار اجتماعی موافق مالیات، بر اندازه فرار مالیاتی بسیار اثرگذار می‌باشد. در ادامه نیز اعلام می‌دارد که در واقع این نهادها هستند که ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته و در کنار هم برای تعیین اندازه فرار مالیاتی همکاری می‌نمایند.

در خصوص تأثیرگذاری اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی دلایل مختلفی وجود دارد: اولا در پی افزایش اثربخشی دولت، بازدهی مخارج دولتی ارتقاء می‌یابد که حاصل آن به صورت افزایش رفاه جامعه تجلی پیدا می‌کند. به دنبال افزایش رفاه جامعه و ملموس شدن آثار مثبت مخارج دولت، مشارکت مردم در پرداخت مالیات قوت می‌یابد و این به نوعی کاهش تمایل فرار از پرداخت مالیات را منعکس می‌کند. ثانیا افزایش اثربخشی دولت و به دنبال آن بالا رفتن بازدهی مخارج دولت موجب می‌شود که نیاز کمتر به گسترش پایه مالیاتی و افزایش نرخ‌های مالیاتی وجود داشته باشد. در نتیجه انگیزه فرار ناشی از افزایش نرخ‌های مالیاتی تحریک و تقویت نخواهد شد. ثالثا افزایش بازدهی مخارج دولت نیاز به تأمین مالی از طریق دامن زدن به تورم را کاهش می‌دهد. تأثیر مثبت تورم بر فرار مالیاتی توسط مطالعات تجربی تأیید شده است.

۳- پیشینه تحقیق

در این بخش از مقاله مطالعات انجام گرفته در زمینه موضوع پژوهش ارائه می‌شود.

مطالعات خارجی

تورگلر و همکاران (۲۰۰۴) در مقاله خود با عنوان نهادهای اجتماعی و کوشش مالیاتی در کشورهای در حال توسعه با بکارگیری داده‌های آماری ۱۱۰ کشور در حال توسعه طی دوره زمانی ۹۹-۱۹۹۰ نقش نهادهای اجتماعی را در زمینه کوشش مالیاتی بررسی نمودند. در این پژوهش علاوه بر متغیرهای توضیحی درآمد سرانه، درجه باز بودن اقتصاد و سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، عوامل اجتماعی از قبیل

حاکمیت قانون و کنترل فساد به این مجموعه متغیرها اضافه شده است. حاصل پژوهش بیانگر آن است که اثر سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی بر کوشش مالیاتی منفی و معنادار و اثر درآمد سرانه و درجه باز بودن اقتصاد مثبت و معنادار است. همچنین نتایج بدست آمده از این مطالعه نشان می‌دهد بهبود بنگاه‌های اجتماعی از طریق بالا بردن حاکمیت قانون و کاهش فساد ممکن است زمان بر باشد اما لزوما دشوارتر از تغییر فرصت‌های مربوط به ساختار مالیاتی و اقتصادی از قبیل سهم بخش غیر اقتصادی در اقتصاد یا وزن صادرات و واردات در تولید ناخالص داخلی نمی‌باشد.

ریچاردسون (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان عوامل تعیین کنندهٔ فرار مالیاتی، علل فرار مالیاتی را برای ۴۵ کشور منتخب جهان به صورت مقطعی بررسی نموده است. مدل ارائه شده در این تحقیق بدین صورت می‌باشد که فرار مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و سن، جنسیت، تحصیلات عمومی، سطح درآمد، منبع درآمد کشاورزی (درصد اشتغال در بخش کشاورزی)، منبع درآمد خدماتی (درصد اشتغال در بخش خدمات)، نرخ نهایی مالیات، پیچیدگی سیستم مالیاتی، انصاف مالیاتی و روحیه مالیاتی به عنوان متغیرهای توضیحی لحاظ شده است. نتایج مطالعه حکایت از آن دارد که عوامل غیر اقتصادی از جمله پیچیدگی، بیشترین اثر را بر فرار مالیاتی دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که سطح پایین تر پیچیدگی و سطح بالاتر تحصیلات عمومی، انصاف و روحیه مالیاتی موجب سطح پایین تری از فرار مالیاتی خواهد شد.

تورگلر و اشنایدر)۲۰۰۷a) در مطالعه خود اثر روحیه مالیاتی و کیفیت نهادی را بر اقتصاد سایه‌ای مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش شاخص کیفیت حکمرانی به عنوان نماینده کلیدی برای کیفیت نهادها مطرح شده است. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که اثر متغیرهای روحیه مالیاتی و کیفیت نهادها بر اندازه اقتصاد سایه‌ای منفی و معنادار می‌باشد.

اشنایدر (۲۰۱۰) در تحقیق خود با استفاده از داده‌های آماری ۲۱ کشور عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه[1] (OECD)، اثر نهادهای دولتی را بر اقتصاد سایه‌ای مورد بررسی قرار داده است. مهمترین نتایج بدست آمده از این مطالعه بدین صورت می‌باشد:

عمده ترین عامل هدایت مردم به سمت اقتصاد سایه ای، فعالیت دولت در حوزه وضع قوانین و مقررات مالیاتی است. همچنین نتایج بیانگر آن است که در کشورهای با سطح توسعه بیشتر، دولت ممکن است به سه دلیل علاقه و تمایلی برای تضعیف اقتصاد سایه‌ای نداشته باشد:

– 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.

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

- ۴۰٪ تا ۵۰٪ از فعالیت‌های اقتصاد سایه‌ای نقش مکملی دارند، این به معنی ایجاد ارزش افزوده اضافی در تولید ناخالص داخلی کل (رسمی و غیر رسمی) می‌باشد.

تحسین و ایتزاز (۲۰۱۰) اثر فساد و حکمرانی را بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه مورد مطالعه قرار دادند. نتایج منعکس می‌کند که فساد اثری منفی و معنادار و شاخص حکمرانی اثری مثبت و معنادار بر درآمد مالیاتی دارد. یعنی در کشورهای در حال توسعه موفقیت در جمع آوری درآمدهای مالیاتی وابسته به کارایی دولت می‌باشد. لذا در این گروه از کشورها شاخص‌های مربوط به حکمرانی خوب که قبلا به آن اشاره شد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. همچنین می‌توان عنوان نمود که بهبود در نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی می‌تواند از طریق ترکیبی از حکمرانی خوب، بهبود یافتن سیستم مالیاتی و سیاست‌های خوب در اقتصاد کلان حاصل شود.

تابنده و همکاران (۲۰۱۲) عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مالزی را مورد بررسی قرار دادند. آنها پایه مالیاتی[1]، اندازه دولت، درآمد پرداخت کنندگان مالیات، نرخ تورم[2] و باز بودن تجارت را به عنوان دلایل اصلی فرار مالیاتی عنوان نمودند. نتایج تأیید می‌کند که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار است و رابطه بین آزادی تجاری و فرار مالیاتی منفی و معنادار می‌باشد.

مطالعات داخلی

پورمقیم و همکاران (۱۳۸۴) در مقاله خود تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی از طریق رهیافت هم انباشتگی به بررسی روابط کوتاه مدت و بلندمدت درآمدهای مالیاتی و متغیرهای کلان اقتصادی طی دوره زمانی ۸۰-۱۳۳۸ پرداخته‌اند. آن‌ها در پژوهش خود تولید ناخالص داخلی بدون نفت، ارزش افزوده نفت، نرخ ارز[3] و نرخ تورم را به عنوان عوامل موثر بر درآمدهای مالیاتی لحاظ نمودند. حاصل مطالعه نشان می‌دهد که به دلیل عدم وجود شاخص بندی مالیاتی در مقابل ساختار تورم ایران، بخشی از درآمدهای مالیاتی از دست می‌رود که این عامل در گسترش کسری بودجه دولت نقش مهمی ایفا می‌کند.

با توجه به اینکه شاخص اصلی یک نظام مالی کارا، بالا بودن سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی است لذا نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که سیستم مالیاتی باید طوری عمل کند که در جهت گسترش پایه مالیاتی باشد. همچنین سهم بالای درآمد نفتی در تأمین بودجه مالی دولت موجب شده

1. Tax Base
2. Inflation Rate
3. Exchange Rate

است دولت به مالیات‌های معوق زیاد حساس نباشد و مؤدیان مالیاتی با وقفه‌های بسیار طولانی مالیات خود را پرداخت نمایند.

عرب مازار و زایر (۱۳۸۷) با استفاده از داده‌های آماری دوره زمانی ۲۰۰۰ – ۱۹۹۸ در چارچوب یک مدل پانل و بر اساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان از جمله ایران، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در این پژوهش علاوه بر برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات، عوامل مؤثر بر این ظرفیت را نیز شناسایی نمودند. در الگوی تحقیق از نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر وابسته و تولید ناخالص داخلی سرانه، نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت، درجه آزادسازی تجاری (مجموع صادرات و واردات کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی)، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی، سهم ارزش افزوده صنعت از تولید ناخالص داخلی و نرخ تورم به عنوان متغیر مستقل استفاده شده است. حاصل مطالعه بیانگر آن است که اثر سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی، نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت و نرخ تورم بر نسبت مالیاتی منفی و معنادار و اثر سهم ارزش افزوده بخش صنعت، تجارت خارجی و درآمد سرانه مثبت و معنادار می‌باشد.

کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۰) در مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی کشورهای منتخب در حال توسعه طی دوره زمانی ۲۰۰۷–۲۰۰۰ به بررسی اثر این متغیر بر درآمد مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اثربخشی دولت، درجه باز بودن اقتصاد و درآمد سرانه رابطه مثبت و معناداری با درآمد مالیاتی داشته و اثر تورم و سهم نسبی بخش کشاورزی بر سهم نسبی مالیات در تولید ناخالص داخلی منفی و معنادار است.

امین خاکی (۱۳۹۰) در رسالهٔ خود تحت عنوان برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کنندهٔ آن در اقتصاد ایران، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را معرفی نموده و سپس طی دورهٔ زمانی ۱۳۸۷ - ۱۳۳۸ فرار مالیاتی را برای ایران برآورد کرده است. ایشان در این پژوهش فرار مالیاتی را به عنوان متغیر وابسته و انصاف مالیاتی، بار مالیاتی، روحیه مالیاتی، پیچیدگی سیستم مالیاتی، منبع درآمدی بخش خدمات، صنعت و معدن و نفت، نرخ باسوادی، جنسیت و ضریب جینی را به عنوان متغیر مستقل به کار گرفته است. حاصل پژوهش حاکی از آن است که اثر متغیرهای انصاف مالیاتی، روحیه مالیاتی و نرخ باسوادی بر فرار مالیاتی منفی و معنادار و اثر متغیرهای بار مالیاتی، پیچیدگی و جمعیت فعال زنان به کل جمعیت فعال (به عنوان نماینده‌ای برای جنسیت) مثبت و معنادار می‌باشد. همچنین اثر منابع درآمدی در بخش‌های صنعت و معدن، و نفت و گاز بر فرار مالیاتی مثبت و معنی دار است. در حالیکه ضریب متغیر منبع درآمدی در بخش خدمات و متغیر ضریب

جینی بی معنی بوده است.

عبداله میلانی و اکبرپور روشن (۱۳۹۱) طی دورهٔ زمانی ۸۹ - ۱۳۷۰ فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیر رسمی را در ایران محاسبه نمودند. آن‌ها برای برآورد فرار مالیاتی از روش رهیافت تقاضا برای پول بهره گرفتند. در این تحقیق تقاضای پول تابعی از درآمد قابل تصرف واقعی، نرخ متوسط مالیات، نرخ سود سپرده کوتاه مدت بانک ها، نرخ ارز بازار غیر رسمی و رشد ابداعات مالی و تغییرات ساختاری در نظر گرفته شده است و برآورد این تابع از طریق روش ARDL انجام شده است. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که بیشترین نسبت حجم فرار مالیاتی به درآمد مالیاتی به سال ۱۳۷۱ تعلق دارد.

صادقی (۱۳۹۱) اثر شاخص کنترل فساد اداری و اثربخشی دولت را بر درآمدهای دولتی مورد بررسی قرار داده است. نتایج منعکس می‌کند که مهمترین متغیر اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی، شاخص اثربخشی دولت می‌باشد که رابطه مثبت و معناداری با درآمدهای مالیاتی دارد. همچنین مقدار وقفه دار نسبت مالیات سال قبل، سهم ارزش افزودهٔ بخش صنعت، درآمد سرانه حقیقی، شاخص کنترل فساد و درجهٔ باز بودن رابطهٔ مثبت و معناداری با درآمد مالیاتی دارند. در جدول شماره (۱) و (۲) مطالعات تجربی خارجی و داخلی موضوع پژوهش به اختصار منعکس شده است.

جدول (۱) - خلاصه مطالعات تجربی خارجی

ردیف	مؤلف	سال	عنوان پژوهش	دوره زمانی	روش	تعداد کشورها	نتایج
۱	تورگلر و همکاران	۲۰۰۴	نهادهای اجتماعی و کوشش مالیاتی در کشورهای در حال توسعه	۹۹ - ۱۹۹۰	اقتصادسنجی پانل	۱۱۰ کشور	اثر متغیرهای درآمد سرانه، درجه باز بودن اقتصاد و بهبود بنگاه‌های اجتماعی بر کوشش مالیاتی مثبت و معنادار و اثر متغیرهای سهم نسبی بخش کشاورزی و فساد منفی و معنادار است.
۲	ریچاردسون	۲۰۰۶	عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی	۲۰۰۴ - ۲۰۰۲	اقتصادسنجی پانل	۴۵ کشور	اثر متغیر پیچیدگی مالیاتی بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار و اثر متغیرهای تحصیلات عمومی، انصاف مالیاتی و روحیه مالیاتی منفی و معنادار است.
۳	تورگلر و اشنایدر	۲۰۰۷	اثر روحیه مالیاتی و کیفیت نهادی بر اقتصاد سایه ای	۹۹ - ۱۹۹۰	اقتصادسنجی پانل	۵۷ کشور	اثر متغیرهای روحیه مالیاتی و کیفیت نهادی بر اقتصاد سایه‌ای منفی و معنادار است.
۴	اشنایدر	۲۰۱۰	اثر نهادهای دولتی بر اقتصاد سایه ای	۲۰۰۷ - ۱۹۹۰	MIMIC	۲۱ کشور	عمده ترین عامل هدایت مردم به سمت اقتصاد سایه ای، فعالیت دولت در حوزه قوانین و مقررات مالیاتی است.
۵	تحسین و اینتزاز	۲۰۱۰	اثر فساد و حکمرانی بر درآمدهای مالیاتی	۲۰۰۵ - ۱۹۹۰	اقتصادسنجی پانل	۲۵ کشور	اثر متغیر حکمرانی بر درآمدهای مالیاتی مثبت و معنادار و اثر فساد منفی و معنادار می‌باشد.
۶	تابنده و همکاران	۲۰۱۲	برآورد عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مالزی	۲۰۱۰ - ۱۹۶۳	OLS	۱ کشور	اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار و اثر آزادی تجاری منفی و معنادار می‌باشد.

جدول (۲) - خلاصه مطالعات تجربی داخلی

ردیف	مؤلف	سال	عنوان پژوهش	دوره زمانی	روش	تعداد کشورها	نتایج
۱	پور مقیم و همکاران	۱۳۸۴	بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران	۸۰ – ۱۳۳۸	OLS	۱ کشور	اثر متغیر نرخ تورم و پایه مالیاتی بر درآمدهای مالیاتی مثبت و معنادار و اثر درآمد نفتی منفی و معنادار می‌باشد.
۲	عرب مازار و زائر	۱۳۸۷	برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران	۲۰۰۰ – ۱۹۹۸	اقتصادسنجی پانل	۲۰ کشور	اثر سهم نسبی بخش صنعت، تجارت خارجی و درآمد سرانه بر درآمدهای مالیاتی مثبت و معنادار و اثر سهم نسبی بخش کشاورزی، نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت و نرخ تورم منفی و معنادار می‌باشد.
۳	کریمی پتانلار و همکاران	۱۳۹۰	تأثیر اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی کشورهای منتخب	۲۰۰۷ – ۲۰۰۰	اقتصادسنجی پانل	۶۶ کشور	اثر متغیرهای درجه باز بودن اقتصاد، درآمد سرانه و اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی مثبت و معنادار و اثر سهم نسبی بخش کشاورزی و تورم منفی و معنادار می‌باشد.
۴	امین خاکی	۱۳۹۰	برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران	۸۷ – ۱۳۳۸	OLS	۱ کشور	اثر متغیرهای بار مالیاتی، پیچیدگی، جمعیت فعال زنان به کل جمعیت، سهم نسبی بخش صنعت و معدن و نفت و گاز بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار و اثر متغیرهای انصاف مالیاتی، روحیه مالیاتی و نرخ باسوادی منفی و معنادار است.
۵	عبداله میلانی و اکبرپور روشن	۱۳۹۱	فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیر رسمی در ایران	۸۹ – ۱۳۷۰	ARDL	۱ کشور	بیشترین حجم نسبت فرار مالیاتی به درآمد مالیاتی ایران مربوط به سال ۱۳۷۱ می‌باشد.
۶	صادقی	۱۳۹۱	بررسی تأثیر شاخص کنترل فساد اداری و اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی	۲۰۰۹ – ۱۹۹۰	اقتصادسنجی پانل	کشورهای با درآمد سرانه متوسط به بالا	اثر متغیرهای سهم نسبی بخش صنعت، اثربخشی دولت، درآمد سرانه، درجه باز بودن اقتصاد و کنترل فساد با درآمدهای مالیاتی مثبت و معنادار است.

۴- تصریح و برآورد مدل

به طوری که قبلا اشاره شد هدف مطالعه حاضر بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰ - ۲۰۰۰ می‌باشد. در این راستا با توجه به چارچوب تحقیق، مدل زیر برآورد شده است:

$$TE_{it} = f(GDDPC_{it}, TB_{it}, TM_{it}, GE_{it}, OPP_{it}, IND_{it}, SERV_{it}, URB_{it}) \quad (۱)$$

که در آن؛

TE_{it}: فرار مالیاتی کشور i ام در سال tام که برای محاسبه آن از نسبت فرار مالیاتی به تولید ناخالص داخلی استفاده شده است.

$GDDPC_{it}$: تولید ناخالص داخلی سرانه کشور iام در سال tام.

TB_{it}: بار مالیاتی کشور iام در سال tام. در این‌جا بار مالیاتی بر اساس نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی تعریف شده است.

TM_{it}: روحیه مالیاتی کشور iام در سال tام. از آنجایی که مشارکت در پرداخت مالیات با معرفی انجام مخارج عمومی و اجتماعی، به ویژه مواردی که اشخاص با آن مواجه هستند و قابل لمس برای آن‌ها می‌باشد (از این قبیل مخارج می‌توان به بهداشت و درمان، بیمه‌های اجتماعی، آموزش، ارائه خدمات شهری، راهسازی و ... اشاره نمود)، لذا در این تحقیق از مخارج اجتماعی سرانه دولت به عنوان شاخصی از روحیه مالیاتی استفاده شده است.

GE_{it}: شاخص اثربخشی دولت کشور iام در سال tام.

OPP_{it}: درجه باز بودن اقتصاد کشور iام در سال tام. این شاخص از طریق مجموع حجم واردات و صادرات به تولید ناخالص داخلی بدست می‌آید.

IND_{it}: سهم نسبی بخش صنعت در تولید ناخالص داخلی کشور iام در سال tام.

SERVit: سهم نسبی بخش خدمات در تولید ناخالص داخلی کشور iام در سال tام.

URBit: نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت کشور iام در سال tام می‌باشد.

در این پژوهش برای آزمون فرضیه و برآورد الگو از روش اقتصادسنجی داده‌های تابلویی[1] و داده‌های آماری دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ مربوط به ۳۳ کشور منتخب استفاده شده است[2]. همچنین داده‌ها و آمار

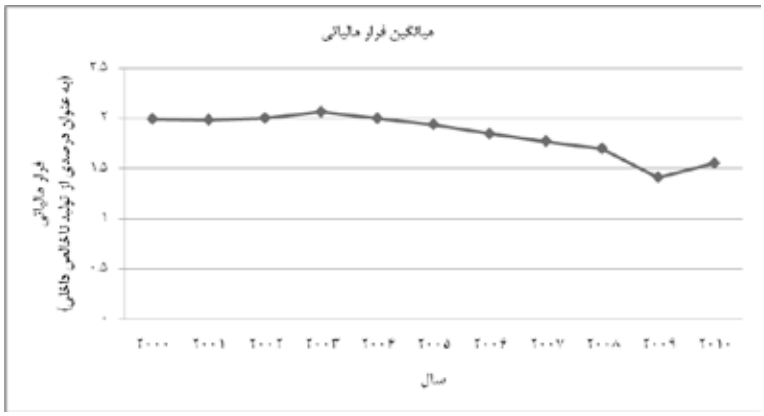
1. Panel Data

۲. اسامی کشورهای منتخب در بخش پیوست ارایه شده است.

مورد نیاز جهت تخمین الگو، از منابع زیر جمع آوری شده است:

آمار مربوط به متغیر فرار مالیاتی از تحقیقات اشنایدر (۲۰۱۰) به دست آمده است. همچنین داده‌های مربوط به شاخص اثربخشی دولت از پایگاه شاخص‌های حکمرانی در سراسر جهان[1] استخراج شده است. لازم به ذکر است که آمارهای مربوط به سایر متغیرها از پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی گردآوری شده است. شواهد آماری نشان می‌دهد بالاترین میزان فرار مالیاتی مربوط به ایران می‌باشد. در حالی که در سال‌های اخیر نرخ فرار مالیاتی رو به کاهش بوده است، اما ایران با روند صعودی در فرار مالیاتی همراه بوده، به گونه‌ای که نسبت فرار مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ایران در سال ۲۰۰۸ معادل ۹٪ گزارش شده است. همچنین کمترین میزان فرار مالیاتی مربوط به ایالات متحده می‌باشد که نرخ فرار مالیاتی در این کشور طی دوره زمانی ذکر شده به میزان ۰٫۱ ٪ بوده است (اشنایدر، ۲۰۱۲). میانگین فرار مالیاتی کشورهای منتخب طی دوره زمانی مورد مطالعه را می‌توان در نمودار شماره (۱) مشاهده نمود:

نمودار (۱) - میانگین فرار مالیاتی کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰



منبع: مطالعات اشنایدر (۲۰۱۲)

همچنین در جدول شماره (۳) می‌توان حداقل و حداکثر میزان فرار مالیاتی کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ را مشاهده نمود:

1. The Worldwide Governance Indicators (WGI)

جدول (۳) - حداقل و حداکثر حجم فرار مالیاتی (به عنوان درصدی از GDP) کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰

کشور	حداقل	حداکثر	کشور	حداقل	حداکثر
استرالیا	۰٫۸	۱٫۱	لیتوانی	۱٫۷	۲٫۴
اتریش	۰٫۷	۰٫۹	لوکزامبورگ	۰٫۸	۱٫۱
بلژیک	۱	۱٫۴	مالت	۲٫۶	۳٫۵
بلغارستان	۳	۴٫۴	هلند	۱	۱٫۴
کانادا	۰٫۷	۰٫۹	نیوزیلند	۰٫۸	۱
قبرس	۲٫۴	۳٫۳	نروژ	۱٫۴	۱٫۹
جمهوری چک	۱٫۲	۱٫۹	لهستان	۱٫۷	۲٫۵
دانمارک	۱٫۳	۲	پرتقال	۱٫۶	۲٫۲
استونی	۱٫۹	۲٫۹	رومانی	۱٫۸	۲٫۶
فنلاند	۱٫۲	۱٫۷	اسلواکی	۱٫۲	۱٫۹
فرانسه	۰٫۹	۱٫۲	اسلوونی	۲	۲٫۹
آلمان	۰٫۹	۱٫۳	اسپانیا	۱٫۱	۱٫۳
مجارستان	۲	۲٫۸	سوئیس	۱٫۴	۱٫۹
ایران	۴٫۶	۹	ترکیه	۲٫۳	۳٫۲
ایرلند	۱٫۵	۱٫۹	انگلستان	۱	۱٫۳
ایتالیا	۱٫۲	۱٫۷	ایالات متحده	۰٫۱	۰٫۱
لاتویا	۱٫۶	۲٫۴			

منبع: مطالعات اشنایدر (۲۰۱۰ و ۲۰۱۲)

۴-۱- برآورد الگو به روش اقتصادسنجی داده‌های تابلویی

قبل از برآورد الگو، لازم است مانایی تمام متغیرهای الگو آزمون گردد. زیرا نامانایی متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در پژوهش حاضر، به منظور بررسی مانایی متغیرها از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است که نتایج در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

با توجه به مقدار احتمال آزمون‌ها در جدول شماره (۴)، مشخص گردید که همه متغیرهای مدل در سطح مانا هستند.

جدول (۴)- بررسی مانایی متغیرهای مورد استفاده در مدل

آزمون / متغیر	LLC
TE	−۳/۶۵
	(۰/۰۰۰۱)
GDDPC	−۶/۸۷
	(۰/۰۰۰۰)
TB	−۴/۳۴
	(۰/۰۰۰۰)
TM	−۱۵/۳۹
	(۰/۰۰۰۰)
GE	−۶/۹۴
	(۰/۰۰۰۰)
OPP	−۲/۴۲
	(۰/۰۰۷۷)
IND	−۵/۶۱
	(۰/۰۰۰۰)
SERV	−۱۱/۳۹
	(۰/۰۰۰۰)
URB	−۴/۸۹
	(۰/۰۰۰۰)

منبع: نتایج پژوهش حاضر با استفاده از نرم افزار Eviews۶ اعداد داخل پرانتز مقادیر P–value می‌باشد.

بررسی آزمون چاو (F- لیمر)

قبل از برآورد الگو از روش تخمین داده‌های تابلویی، باید اطمینان حاصل کرد که امکان تخمین به صورت تلفیقی وجود ندارد، به عبارت دیگر باید بررسی شود آیا کشورهای مورد مطالعه همگن هستند یا خیر. در صورتی که که کشورها همگن باشند، استفاده از روش داده‌های تابلویی ضروری است. لذا فرضیه صفر در آزمون مبنی بر یکسان بودن عرض از مبدأ برای تمامی کشورها و همچنین استفاده از روش برآوردی حداقل مربعات معمولی می‌باشد. این در حالی است که فرضیهٔ مقابل به معنای یکسان نبودن عرض از مبدأ برای تمامی کشورها و همچنین استفاده از روش برآوردی داده‌های تابلویی می‌باشد. نتیجه آزمون در جدول شماره (۵) آورده شده است.

جدول (۵)- بررسی روش برآورد مدل

نوع آزمون	آماره	مقدار احتمال	نتیجه
F- لیمر	۳۲/۲۸	۰/۰۰۰۰	رد فرض H۰ و تایید روش داده‌های تابلویی

منبع: محاسبات تحقیق

همان طور که مشاهده می‌شود، نتیجه آزمون چاو (F- لیمر) به برآورد الگو به روش داده‌های تابلویی در الگو منجر می‌شود.

برای تخمین مدل‌های داده‌های تابلویی، دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی وجود دارد. تعیین آنکه در مورد یک نمونه از داده ها، کدامیک از این دو روش باید مورد استفاده قرار گیرد از طریق آزمون‌های خاص خود انجام می‌گیرد که یکی از رایج ترین آزمون ها، آزمون هاسمن[1] است. فرضیه صفر به معنای این است که بین جمله خطا (که در بر گیرندهٔ اثرات فردی است) و متغیرهای توضیحی، هیچ ارتباطی وجود ندارد و در واقع، مستقل از یکدیگر می‌باشند. این در حالی است که فرضیهٔ مقابل به این معنی است که بین جمله اخلال و متغیرهای توضیحی، همبستگی وجود دارد (اشرف زاده و مهرگان،۱۳۸۷). در جدول شماره (۶) نتایج آزمون تعیین اثرات ثابت یا تصادفی منعکس شده است:

1. Hausman Test

جدول (۶)- بررسی وجود اثرات ثابت یا تصادفی برای برآورد مدل

نوع آزمون	آماره	مقدار احتمال	نتیجه
هاسمن	۲۸/۰۷	۰,۰۰۰۵	رد فرض ۰ Hو تایید روش اثرات ثابت

منبع: محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج آزمون در جدول (۶)، چون که مقدار احتمال خطا کمتر از پنج صدم است لذا فرض صفر مبنی بر وجود اثرات تصادفی رد و روش اثرات ثابت برای برآورد مدل تایید گردید.

نتایج برآورد الگو به روش اثرات ثابت طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ با استفاده از نرم افزار Eviews در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷)- برآورد مدل عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب با روش اثرات ثابت

نام متغیرها	ضریب	آماره t	مقدار احتمال (P-Value)
Constant	۱۴/۱۵	۶/۶۹	۰/۰۰۰۰
GDDPC	-۰/۰۰۰۰۵	-۳/۷۷	۰/۰۰۰۲
TB	۰/۰۰۹۵	۴/۴۰	۰/۰۰۰۰
TM	-۰/۰۰۰۰۲	-۲/۶۵	۰/۰۰۸۳
GE	-۰/۱۳	-۴/۰۹	۰/۰۰۰۱
OPP	-۰/۰۰۴۲	-۲/۳۸	۰/۰۱۷۸
IND	-۰/۱۱	-۵/۶۵	۰/۰۰۰۰
SERV	-۰/۱۲	-۵/۶۵	۰/۰۰۰۰
URB	۰/۰۱	۲/۲۵	۰/۰۲۴۸
تعداد مشاهدات	۳۲۹		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۸		
آماره معناداری کل رگرسیون	۵۷۷/۱۹		
Prob-F	۰/۰۰۰۰		
ضریب دوربین- واتسون	۱/۹۲		

منبع: محاسبات تحقیق

بر اساس جدول (۷) ضریب تعیین تعدیل شده رگرسیون برابر با ۹۸ درصد می‌باشد که بر این اساس متغیرهای مستقل ۹۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. همچنین آزمون مرسوم F حاکی از معنادار بودن کل رگرسیون است. همچنین تمامی ضرایب معنی دار و دارای علامت مورد انتظار هستند. نتایج حاصل از برآورد مدل مذکور به شرح زیر خلاصه می‌شود:

متغیر اثربخشی دولت بیشترین تأثیر را بر کاهش فرار مالیاتی دارد و به ازای یک درصد افزایش در اثربخشی دولت، ۱۳درصد فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. همانطور که در مبانی نظری به اهمیت اثربخشی دولت اشاره شد، نتایج مطالعه نیز حاکی از نقش مهم اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی می‌باشد.

ضریب سهم نسبی بخش صنعت در تولید ناخالص داخلی برابر با ۰/۱۱- و ضریب سهم نسبی بخش خدمات در تولید ناخالص داخلی برابر با ۰/۱۲- می‌باشد. همان طور که ملاحظه می‌شود با افزایش حجم بخش صنعت و خدمات، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد و این دو متغیر پس از اثربخشی دولت به عنوان مهمترین متغیرهای اثرگذار بر کاهش فرار مالیاتی شناخته می‌شوند.

ضریب نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت در مدل تخمین زده شده برابر با ۰/۰۱ می‌باشد. ملاحظه می‌شود ویژگی‌های جمعیتی مانند تراکم جمعیت در مناطق شهری، بر اندازه اقتصاد سایه‌ای و فرار مالیاتی اثرگذار است آن گونه که با افزایش ۱ درصدی تراکم جمعیت در مناطق شهری، فرار مالیاتی تقریبا ۱ درصد افزایش می‌یابد.

علامت ضریب بار مالیاتی همانند مبانی نظری مثبت و معنادار بدست آمده است. به طوری که با فرض ثابت بودن سایر عوامل، اگر بار مالیاتی ۱ درصد افزایش یابد فرار مالیاتی افزایشی معادل با ۰/۹۵ درصد خواهد داشت.

ضریب تولید ناخالص داخلی سرانه در این جا برابر با ۰/۰۰۰۰۵- می‌باشد. این بدین معنا است که با فرض ثابت بودن سایر عوامل، اگر سطح توسعه یافتگی در کشورهای منتخب ۱ درصد افزایش یابد، فرار مالیاتی به میزان ۰/۰۰۵ درصد کاهش می‌یابد.

همان طور که ملاحظه می‌شود روحیه مالیاتی مطابق با مبانی نظری اثر منفی بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب دارد. ضریب این متغیر برابر با ۰/۰۰۰۰۲- می‌باشد که نشان می‌دهد اگر سایر عوامل ثابت باقی بماند افزایش ۱ درصدی در مخارج اجتماعی سرانه دولت (به عنوان شاخصی برای روحیه مالیاتی)، کاهش ۰/۰۰۲ درصدی فرار مالیاتی را در پی خواهد داشت. همچنین نتایج اشاره دارد که افزایش باز بودن اقتصاد موجب کاهش فرار مالیاتی می‌شود.

۵- نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی

در این پژوهش با استفاده از داده‌های سری زمانی ۳۳ کشور منتخب شامل ایران، طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ به بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی پرداخته شد. در مدل ارائه شده در این پژوهش فرار مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و بار مالیاتی، روحیه مالیاتی، اثربخشی دولت، درجه باز بودن اقتصاد، سهم ارزش افزوده بخش‌های صنعت و خدمات در تولید ناخالص داخلی، نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت و تولید ناخالص داخلی سرانه به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است. تخمین الگوی تحقیق به روش پانل نشان می‌دهد که اثربخشی دولت اثری منفی و معنادار بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی دوره مورد مطالعه دارد که بیانگر تأیید فرضیه تحقیق می‌باشد.

همچنین سایر نتایج بدست آمده از الگوی پژوهش حاکی از آن است که اثر متغیرهای درجه باز بودن اقتصاد، روحیه مالیاتی، تولید ناخالص سرانه داخلی، سهم ارزش افزوده بخش صنعت و خدمات بر فرار مالیاتی منفی و معنادار است به عبارت دیگر متغیرهای مربوط اثر بازدارنده در انگیزه فرار مالیاتی به همراه دارند. همچنین تأثیر بار مالیاتی و نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت مثبت و معنادار است که منعکس می‌کند بازنگری در کاهش نرخ‌های مالیاتی امری ضروری است. با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق توصیه سیاستی زیر پیشنهاد می‌شود:

با توجه به اهمیت اثربخشی دولت در کاهش فرار مالیاتی، نیاز است که دولت‌ها از طریق سیاست‌های مؤثر به ارتقاء کارایی و اثربخشی دولت توجه ویژه‌ای داشته باشند تا از این طریق حمایت‌های لازم از طرف مؤدیان مالیاتی به عمل آید. همچنین با توجه به تأثیر مثبت بار مالیاتی در انگیزه فرار از پرداخت مالیات پیشنهاد می‌گردد تا از طریق کاهش نرخ ها، انگیزه پرداخت مالیات در مؤدیان افزایش یابد.

فهرست منابع

۱. اشرف‌زاده، حمیدرضا، مهرگان، نادر (۱۳۸۷)، اقتصادسنجی پانل دیتا، مؤسسه تحقیقات تعاون، دانشگاه تهران.

۲. پورمقیم، جواد، نعمت پور، معصومه، موسوی، میرحسین (۱۳۸۴)، بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۱۷، صفحات ۱۸۸ - ۱۶۱.

۳. امین خاکی، علی رضا (۱۳۹۰)، برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران، رساله اخذ مدرک دکتری، دانشگاه مازندران.

۴. خان جان، علی رضا (۱۳۸۸)، نگرشی نهادگرا به فرار مالیاتی، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.

۵. صادقی، کمال (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر شاخص کنترل فساد اداری و اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی: مطالعه موردی کشورهای با درآمدهای سرانه متوسط و بالا، فصلنامه علمی پژوهشی مالیات، دوره جدید، سال بیستم، شماره ۱۴، صفحات ۲۴۶ - ۲۲۹.

۶. عبداله میلانی، مهنوش، اکبرپور روشن، نرگس (۱۳۹۱)، فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیر رسمی در ایران، فصلنامه علمی پژوهشی مالیات، دوره جدید، سال بیستم، شماره ۱۳، صفحات ۱۶۷ - ۱۴۱.

۷. عرب مازار، عباس، زایر، آیت (۱۳۸۷)، برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران، فصلنامه علمی پژوهشی مالیات، دوره جدید، سال شانزدهم، شماره ۲، صفحات ۲۶ - ۵.

۸. عمادزاده، محمدکاظم، مسیب زاده، چنگیز(۱۳۹۱)، فرار مالیاتی: زمینه پیدایش و راهکارهای جلوگیری از آن، ماهنامه دادرسی، سال شانزدهم، شماره ۹۲، صفحات ۱۸ - ۱۲.

۹. کریمی پتانلار، سعید، عبدالهی، محمدرضا، بهادر مایوان، سحر (۱۳۹۰)، تأثیر اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی: مطالعه موردی کشورهای در حال توسعه، دومین همایش ملی دانشجویی اقتصاد ایران، دانشگاه مازندران.

10. Alm, J, Bahl, R, Murray, MN (1993). Audit Selection and Income Tax Under-reporting in The Tax Compliance Game, J. Dev. Econ, 42, 1–33.

11. Alm, J, Martinez-Vazquez, J, Schneider, F (2004). Sizing the Problem of the Hard-To-Tax, paper presented at the Hard to Tax: An International Perspective in J. Alm, J. Martinez-Vazquez, and S. Wallace (eds.) Taxing the Hard-to-Tax, Elsevier: Amsterdam.

12. Alm, J (2005). Tax Evasion, the Encyclopedia Of Taxation & Tax Policy, Second Edition, 401–404.
13. Alm, J, Torgler, B (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, Journal of Economic Psychology, 27, 224-246.
14. Andreoni, J, Erard, B, Feinstein, J (1998), Tax Compliance, J. Econ Literature, 36, 818–860
15. Beron, K, Tauchen, HV, Witte AD (1990). The Effects of Audits and Socio-economic Variables on Compliance, Working paper, University of North Carolina.
16. Blanthorne, C, Kaplan, S (2008). An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior, Account., Organizations Society, 33: 684–703.
17. Chan, CW, Troutman, CS, O'Bryan, D (2000). An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong, J. Int. Account., Auditing Taxation, 9, 83–103
18. Clotfelter, C (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, Rev. Econ. Stat, 363–373.
19. Feinstein, J. S (1991). An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection, RAND Journal of Economics, 22, 14–35.
20. Fischer, CM, Wartick, M, Mark, M (1992). Detection Probability and Taxpayers Compliance: A Review of the Literature, J. Account. Lit, 11, 1-46
21. Grasmick, H, Scott, WJ (1982). Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison with Grand and Petty Theft, J Econ. Psychol, 2, 213-230.
22. Hofstede, GH (1980). Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values Sage Publications.
23. Hofstede, GH (1991). Cultures and Organizations: Software of the Mind, McGraw-Hill International.
24. Houston, J, Tran, A (2001). A Survey of Tax Evasion Using the Randomized Re-

sponse Technique, Adv. Taxation, 13, 69–94.

25. Jackson, BR, Milliron, VC (1986). Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects, J. Accont. Lit, 5, 125–165.

26. Massimo, B (1993). A Fairness Approach to Income Tax Evasion, J. Public Econ, 52, 345–362.

27. Richardson, M, Sawyer, A.J (2001). A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects, Australian Tax Forum, 16, 137–320.

28. Richardson, Grant (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15, 150–169.

29. Richardson, G (2008), The Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Additional Evidence And Extensions, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17, 67–78.

30. Ritsema, CM, Thomas, DW, Ferrier, GD(2003). Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance, Paper prepared for 2003 IRS Research Conference.

31. Schaltegger, C.A, Torgler, B (2007). Government Accountability and Fiscal Discipline: A Panel Analysis with Swiss Data, Journal of Public Economics, 91, 117-140.

32. Schneider, F (2010). The Influence of Public Institutions on the Shadow Economy: An Empirical Investigation for OECD Countries, Review of Law and Economic, 6, 441-468.

33. Song, YD, Yarbrough, TE (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitude, A Survey Public Administration Review September-October, 442–452.

34. Tabandeh, R, Jusoh, M, Md.Nor, N.G, Shah ziadi, M.A(2012). Estimating Factors Affecting Tax Evasion In Malaysia: A Neural Network Method Analysis, Prosiding perker, 2, 1524-1535.

35. Tahseen, A, Eatzaz, A (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax

Revenues, The Pakistan Development Review, 49:4 part2, 405-417.

36. Torgler, B, M.Bird, R, Martinez-Vazquez, J (2004). Societal Institutions and Tax Effort in Developing countries, ITP paper, 0411.

37. Torgler, B, Schneider, F(2007a). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy, IZA Discussion Paper, 2541.

38. Torgler, B, Schneider, F(2007b). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis, IZA Discussion Paper, 2563.

39. Vogel, J (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: an Interpretation of Recent Survey Data, Natl. Tax J, 27, 499–513.

40. Witte, A, Woodbury, D (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S, Individual Income Tax, Natl. Tax J, 1-13.