



## Assessing the Impact of Public Sector Policies on Tax Evasion in Iran and Selected Countries

*Naser Yousefnezhad\**

*Ali Akbar Farzinfar\*\**

*Hossein Jabbari\*\*\**

*Mehdi safari Geraieli\*\*\*\**

*Hasan Ghodrati\*\*\*\*\**

### Abstract

**Objective:** Governments need financial resources to play their role in the economy and to produce and supply public goods. One of the most efficient sources of finance in the public sector economy is taxation. Taxes are doubly important in developing countries, which are always short of physical and economic infrastructure. However, government revenue sources or the share of taxes in total public revenues vary from country to country, depending on their level of development and economic structure. But tax evasion is seen as a sharp drop in government revenue that discourages the government from providing current public services due to a reduction in government revenue from public revenue. Tax evasion refers to any illegal attempt to evade taxes. Numerous factors affect tax evasion. One of the most important factors is public sector policies. Therefore, in this study, using the data panel regression method, the effect of public sector policies on tax evasion in Iran and selected emerging countries in the period 2000-2020 has been studied.

Governments need financial resources to play their role in the economy and to produce and supply public goods. Governments need financial resources to play their role in the economy and in the production and supply of public goods. One of the most efficient sources of finance in the public sector economy is taxation. one of the most effective sources of finance in a public sector economy is taxation.

**Method:** In this study, the effect of public sector policies on tax evasion in Iran and in selected emerging countries in the period 2000 to 2020 has been studied. The conceptual model of the research is as follows, in which tax evasion depends on variables related to government (rule of law, open markets, size of government and quality of legislation), tax modi (religious beliefs) and tax organization (public sector governance). Thus, in this study, the regression model of research has been used by modifying the model of Islam et al (2020) and considering the effect of the degree of development of countries on tax evasion. Unemployment, per capita income and government expenditure based on the

---

Journal of Development and Capital, Vol. 7, No.1, 69-86.

\*Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan Iran.

**Email:** n.yusefnezhad98@gmail.com

\*\* **Corresponding Author** Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. **Email:** a.farzinfar@iaukashan.ac.ir

\*\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.

**Email:** h.jabbari@iaukashan.ac.ir

\*\*\*\* Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran.

**Email:** safari@bandargaziau.ac.ir

\*\*\*\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.

**Email:** dr.ghodratu42@iaukashan.ac.ir

**Submitted:** 29 January 2022 **Revised:** 4 May 2022

**Accepted:** 10 May 2022

**Published:** 30 July 2022

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jdc.2022.18925.1198

©The Authors.



**Abstract**

---

study of [Rezagholizadeh et al \(2019\)](#) and value added of the agricultural sector based on the study of [Ziyatbar Ahmadi and Karimi Petanlar \(2019\)](#) are included in the research model. Also, the effect of property rights, the quality of public sector governance and the variable of religion based on the research of [Islam et al \(2020\)](#) were considered as explanatory variables in the model. To estimate the model, the dynamic data panel method is used and first the research regression model is proposed and then how to measure its variables is presented. In the following, the data related to the model are extracted from the new Rahavard software and the desired model is estimated using Eviews 9.0 software. Before estimating the model, the static variables of the model are checked using unit root tests. Because if the model variables are anonymous, the estimated regressions are fake and have lower reliability. If the data were consistent, there would be no problem in the model estimation process. But if the data are anonymous, the aggregation between the model variables should be examined to study the existence or absence of an equilibrium and long-term relationship between the model variables.

**Results:** The results of model estimation show that the effect of property rights on tax evasion is negative and significant and the guarantee of personal property by the government has reduced the rate of tax evasion. In addition, the rule of law has a significant negative impact on tax evasion. Because the rule of law is high, it increases people's confidence in the strict implementation of laws, especially tax laws, and reduces the possibility of tax evasion. Per capita income has a positive and significant effect on tax evasion. Because with the increase in income, since the tax system in most countries is exponential, the amount of taxes paid by individuals will increase and their motivation for tax evasion will be higher. The effect of government spending on tax evasion is positive, but it is not statistically significant at the 5% level. In addition, at a significance level of 5%, the religion variable has a significant negative effect on fiscal taxation. In other words, the high Muslim population compared to the total population of a country, due to the illegality and illegality of tax evasion in Islam, has a negative impact on tax evasion in that country. Unemployment rate is another variable that has a positive effect on tax evasion and this effect has been statistically significant at a significance level of 5%. Because high unemployment reduces income and their willingness to pay taxes. The quality of public sector governance (rule of law) also has a negative and significant effect on tax evasion. Because the high rule of law gives economic agents the assurance that the laws enacted in the country (including tax laws) are properly implemented and in case of violation (including tax evasion of the economic agent), he will be fined. The variable of economic freedom also has a negative and significant effect on the rate of tax evasion. For example, a high level of monetary freedom (low level of inflation) has a significant negative effect on the tax rate.

**Conclusion:** High property rights and the rule of law in the period 2000-2020 have reduced tax evasion in the studied countries. Property rights and the rule of law as two effective tools in public sector governance have a negative impact on tax evasion. More monetary freedom and freedom of investment as the two basic pillars of economic freedom, means low levels of inflation and ease of capital inflow into the country and has a negative impact on tax evasion. People in developed countries have less incentive to evade taxes for fear of punishment or for using quality health, education and public transport services. These results confirm the findings of [Sameti et al \(2021\)](#) and [Blory et al \(2021\)](#). Therefore, the government should improve the business environment in the economy and reduce the possibility of tax evasion by strengthening institutions, increasing the rule of law and imposing appropriate penalties for violating the law, defining and guaranteeing property rights and respecting private property. In addition, due to the positive impact of inflation and unemployment on tax evasion, the government and monetary institution by implementing active monetary and fiscal policies, increase production and economic growth (reduce unemployment) and control inflation. Property rights and the rule of law as two effective tools in public sector governance have a negative impact on tax evasion. Property rights and the rule of law as two effective tools in governing the public sector have a negative impact on tax evasion. More monetary freedom and freedom of investment as the two basic pillars of economic freedom, means low levels of inflation and ease of capital inflow into the country and has a negative impact on tax evasion. More monetary freedom and freedom of investment as the two basic pillars of economic freedom, means low inflation and ease of capital inflow into the country and has a

**Assessing the Impact of Public Sector Policies on Tax Evasion in Iran and Selected Countries**

---

negative impact on tax evasion. These results confirm the findings of Sameti et al. (2021) and Blory et al. (2021). These results confirm the findings of the study of Sameti et al. (2021) and Blori et al. (2021). Therefore, the government should improve the business environment in the economy and reduce the possibility of tax evasion by strengthening institutions, increasing the rule of law and imposing appropriate penalties for violating the law, defining and guaranteeing property rights and respecting private property.

Therefore, the government should improve the business environment in the economy and reduce the possibility of tax evasion by strengthening institutions, increasing the rule of law and imposing appropriate sanctions in accordance with the law, defining and guaranteeing property rights and respecting private property. Property rights and the rule of law as two effective tools in public sector governance have a negative impact on tax evasion. Property rights and the rule of law as two effective tools in governing the public sector have a negative impact on tax evasion.

Therefore, the government should improve the business environment in the economy and reduce the possibility of tax evasion by strengthening institutions, increasing the rule of law and imposing appropriate penalties for violating the law, defining and guaranteeing property rights and respecting private property. Therefore, the government should improve the business environment in the economy and reduce the possibility of tax evasion by strengthening institutions, increasing the rule of law and imposing appropriate sanctions in accordance with the law, defining and guaranteeing property rights and respecting private property.

**Keywords:** *Tax Evasion, Public Sector Policies, Economic Freedom, Iran, Panel Data.*

**JEL Classification:** H26, P35, Z18, C23.

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Yousefnezhad, N., Farzinfar, A.A., Jabbari, H., Safari Geraieli, M. & Ghodrati, H. (2022). Assessing the impact of public sector policies on tax evasion in Iran and selected countries. *Journal of Development and Capital*, 7(1), 69-86 [In Persian].



## سنجش تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب

ناصر یوسف‌نژاد\*

علی‌اکبر فرزین‌فر\*\*

حسین جباری\*\*\*

مهدی صفری گرایلی\*\*\*\*

حسن قدرتی\*\*\*\*\*

### چکیده

هدف: فرار مالیاتی به هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات اطلاق می‌شود. عوامل متعددی بر فرار مالیاتی تأثیر گذارند. یکی از مهمترین این عوامل، سیاست‌های بخش عمومی است. لذا در این پژوهش، با استفاده از روش رگرسیونی پانل دیتا، تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب نوظهور در دوره زمانی ۲۰۲۰-۲۰۰۰ مطالعه شده است. روش: برای برآورد مدل از روش پانل دیتا استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج برآورد مدل نشان می‌دهد که تأثیر حقوق مالکیت بر فرار مالیاتی منفی و معنادار بوده و تضمین مالکیت شخصی توسط دولت، میزان فرار مالیاتی را کاهش داده است. علاوه بر این، حاکمیت قانون تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. زیرا بالا بودن حاکمیت قانون، اطمینان افراد به اجرای قاطع قوانین بویژه قوانین مالیاتی را بالا برده و احتمال فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. تأثیر متغیر دین (درصد جمعیت مسلمان)، آزادی اقتصادی و درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی منفی بوده و در مقابل، نرخ بیکاری و درآمد سرانه بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت دارند. تأثیر هزینه‌های دولت و متغیر سهم بخش کشاورزی (درصد از GDP) بر فرار مالیاتی نیز مثبت بوده اما به لحاظ آماری معنادار نیست.

نتیجه‌گیری: بالا بودن حقوق مالکیت و حاکمیت قانون در دوره زمانی ۲۰۲۰-۲۰۰۰، فرار مالیاتی در کشورهای مورد مطالعه را کاهش داده است.

واژه‌های کلیدی: فرار مالیاتی، سیاست‌های بخش عمومی، آزادی اقتصادی، ایران، پانل دیتا.

طبقه‌بندی JEL: H26, P35, Z18, C23.

نوع مقاله: پژوهشی

استناد: یوسف‌نژاد، ناصر؛ فرزین‌فر، علی‌اکبر؛ جباری، حسین؛ صفری گرایلی، مهدی و قدرتی، حسن (۱۴۰۱). سنجش تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب. *مجله توسعه و سرمایه*، ۷(۱)، ۸۶-۶۹.

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. وایانامه: n.yusefnezhad98@gmail.com

\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. وایانامه: a.farzinfar@iaukashan.ac.ir

\*\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. وایانامه: h.jabbari@iaukashan.ac.ir

\*\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. وایانامه: safari@bandargaziau.ac.ir

\*\*\*\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. وایانامه: dr.ghodratu42@iaukashan.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۹ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۱/۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۲/۲۰ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۵/۸

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.  
©The Authors.



## مقدمه

دولت‌ها برای ایفای نقش خود در اقتصاد و تولید و عرضه کالاهای عمومی نیازمند منابع مالی هستند. یکی از کاراترین منابع مالی در اقتصاد بخش عمومی، مالیات است. مالیات در کشورهای در حال توسعه که همواره با کمبود زیرساخت‌های فیزیکی و اقتصادی مواجه هستند، اهمیت دوچندان دارد. با این وجود، منابع درآمدی دولت یا سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آن‌ها دارد. بطوری که در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاست‌های مالی، اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت تلقی شده و درآمدهای مالیاتی در رأس درآمدهای عمومی دولت قرار دارد. بنابراین دولت‌ها توجه ویژه‌ای به درآمدهای مالیاتی داشته و به‌طور پیوسته به دنبال اصلاح ساختار مالیاتی و توسعه سیستم مالیاتی برای حداکثر کردن مالیات وصول شده در کشور هستند (عرب مازار، ۱۳۸۸). در کنار اهمیت مالیات در اقتصاد، رضایت‌بخش نبودن پرداخت مالیات برای هر مؤدی مالیاتی موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف پرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی<sup>۱</sup> و اجتناب از مالیات<sup>۲</sup> نمایند. فرار مالیاتی به هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، اطلاق می‌گردد (سید نورانی، ۱۳۸۸). فرار مالیاتی به‌عنوان بخشی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن‌ها پرداخت نشده است (چمن و همکاران، ۱۳۹۸). از این‌رو، فرار مالیاتی یک مقوله فراسازمانی است و کاهش یا به حداقل رساندن آن، نیازمند عظم ملی و تعامل همه دستگاه‌ها است. تجربه جهانی نیز در خصوص فرار مالیاتی و سهم آن از تولید ناخالص داخلی کشورها، نشان می‌دهد، کمابیش این مشکل در همه کشورها وجود دارد، اما سهم کشورهای در حال توسعه بیشتر است (عرب مازار، ۱۳۸۸).

از این‌رو، فرار مالیاتی به‌منزله کاهش شدید درآمد دولت تلقی می‌گردد که دولت را از ارائه خدمات عمومی جاری به دلیل کاهش بودجه دولت از درآمد عمومی منصرف می‌کند. دلیل اصلی فرار مالیات، کاهش درآمد افراد بدلیل انتقال بخشی از درآمد آنان به شکل مالیات به دولت است. با وضع مالیات، توانایی افراد در استفاده از منابع اقتصادی که برای مصارف خصوصی در اختیار دارند، کاهش می‌یابد، زیرا مالیات باعث انتقال منابع و قدرت خرید از مردم به دولت می‌شود. از این‌رو، از نگاه اقتصادی و منافع فردی، پرداخت مالیات چندان خوشایند نیست و افراد همواره در تلاش هستند تا برطبق منطق اقتصادی خود از پرداخت مالیات فرار کنند و یا معاف شوند. به بیان دیگر، افراد جامعه سعی می‌کنند تا حد ممکن از کالاها و خدمات ارایه شده توسط دولت‌ها که هزینه آن عمدتاً از طریق پرداخت مالیات توسط افراد یک جامعه تأمین می‌شود، به‌طور رایگان استفاده کنند (راشید<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

در اغلب کشورها، فرار مالیاتی به‌عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی دولت تلقی می‌گردد. چراکه عدم تحقق عدالت مالیاتی و کاهش درآمدهای دولت از مهم‌ترین پیامدهای فرار مالیاتی است که می‌تواند ضمن افزایش نارضایتی‌های اجتماعی، دولت را با کمبود منابع مواجه کرده و در نهایت به کاهش رفاه عمومی منجر شود. فرار از پرداخت مالیات

<sup>1</sup> Tax evasion<sup>2</sup> Tax avoidance<sup>3</sup> Rashid

ممکن است رشد اقتصادی را کاهش دهد، زیرا باعث کاهش توانایی دولت برای ارائه کالاهای مناسب دولتی، نهادهای پشتیبانی از بازار و زیرساخت‌ها می‌شود. علاوه بر این، توسعه سرمایه انسانی و یا تحقیق و توسعه را تضعیف می‌کند. همچنین فرار از پرداخت مالیات، منابع را به سمت فعالیت‌های غیر تولیدی نظیر سازمان‌دهی موسسات مالی برای پوشش فرار از پرداخت مالیات هدایت می‌کند. علاوه بر این، فرار مالیاتی باعث ناکارآمدی بنگاه‌های تولیدی خواهد شد، زیرا بنگاه‌ها ترجیح می‌دهند کوچک و شناسایی نشده باقی بمانند تا به راحتی از پرداخت مالیات فرار کنند و به این ترتیب فرصت‌های رشد در اقتصاد رسمی را از دست خواهند داد (نورتگین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

از این رو عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مطالعات متعدد بررسی شده است. مهمترین این عوامل عبارتند از: افزایش بار مالیاتی و پیچیده‌شدن قوانین و مقررات، افزایش در معافیت‌های مالیاتی، افزایش بوروکراسی اداری، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری، افزایش پدیده خوداشتغالی، تغییرات جمعیتی، فشارهای جهانی شدن و کاهش در فرهنگ مالیاتی (بروکس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱). بروکس معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد؛ زیرا این مسئله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان تفسیر به رأی افراد به منظور اجتناب از پرداخت مالیات را فراهم می‌نماید. ریچاردسون<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) نیز بیان می‌کند پیچیدگی قوانین و مقررات بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته است. همچنین از بین عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی به عنوان عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشاره کرد. در ادامه، مطالعات دیگر نیز سه متغیر اجرای قانون، اعتماد به دولت و اعتقادات دینی به عنوان متغیرهای تأثیرگذار بر فرار مالیاتی ذکر کرده‌اند. بر اساس این مطالعات، بین اجرای قانون و فرار مالیاتی و میان میزان اعتماد به دولت و فرار مالیاتی یک رابطه مثبت قوی و معنی‌دار وجود دارد (بروکس، ۲۰۰۱). همچنین مطالعه دلایل متعدد بروز فرار مالیاتی بسیار حائز اهمیت است، زیرا وجود فرار مالیاتی، عدم شناسایی و کشف آن علاوه بر ایجاد اختلال در نظام مالیاتی کشور، موجبات کاهش انگیزه سایر مؤدیان و ضعف فرهنگ مالیاتی و در نهایت کاهش میزان تمکین مؤدیان مالیاتی و به تبع آن، کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت.

در ایران، توجه به عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است، زیرا به دلیل وابستگی بودجه دولت به نفت، همواره یکی از تأکیدات کارشناسان و صاحب‌نظران اقتصادی بر کاهش وابستگی بودجه به نفت از طریق اتکا به درآمدهای مالیاتی بوده است تا از طریق منطقی کردن وصول مالیات و افزایش درآمدهای مالیات در کشور، بتوان روند رشد توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی را شتاب بخشید. در این راستا، یکی از راهکارهای افزایش میزان درآمدهای مالیاتی، شناسایی و ریشه‌یابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی است تا از طریق آن بتوان سیاست‌های مناسبی برای جلوگیری از فرار مالیاتی طراحی و اجرا کرد. بنابراین انجام پژوهش حاضر ضرورت پیدا می‌کند تا با شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در ایران، بتوان راهکارهای کاربردی و معتبری ارائه کرد تا میزان فرار مالیاتی را محدود کرده و ضمن افزایش حجم درآمد مالیاتی در کشور، وابستگی بودجه دولت به نفت را کاهش داد.

<sup>1</sup> Nur-tegin

<sup>2</sup> Brooks

<sup>3</sup> Richardson



با توجه به نقش مالیات در درآمد و همچنین اثرات سوء فرار مالیاتی بر اقتصاد کشورها، سؤالی که مطرح می‌شود این است که چه عواملی بر میزان فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب نوظهور تأثیر گذارند؟ آیا عوامل نهادی و هنجارهای اجتماعی بر فرار مالیاتی در کشورهای مذکور مؤثرند؟ میزان تأثیر گذاری سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب چگونه است؟ برای پاسخ به این سؤالات پژوهش حاضر قصد دارد با جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای ایران و کشورهای منتخب در بازه زمانی ۲۰۲۰-۲۰۰۰، عوامل مؤثر بر میزان فرار مالیاتی را با استفاده از روش پانل دیتا مطالعه کند.

### مبانی نظری تحقیق

#### فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن

فرار مالیاتی یکی از اساسی‌ترین مشکلات در حوزه اقتصاد محسوب می‌شود، لذا ضرورت دارد ضمن ریشه‌یابی عوامل مؤثر در شیوع این پدیده مخرب اقتصادی، اقدامات لازم جهت رفع آن نیز برنامه‌ریزی گردد. پیامدها و آثار فرار مالیاتی بسیار وسیع است. فرار مالیاتی منابع دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در تخصیص سرمایه‌گذاری‌های لازم، با کمبود مواجه خواهد شد. تامین امنیت و حفظ یکپارچگی کشور، توسعه آموزش عمومی و تامین امکانات و فراهم نمودن تسهیلات لازم، گسترش ورزش همگانی و تقویت ورزش قهرمانی، توسعه بهداشت و افزایش سطح سلامت شهروندان، گسترش و نگهداری از راه‌های ارتباطی، تامین انرژی و سرمایه‌گذاری در انرژی‌های جایگزین از جمله این موارد هستند. از این رو، فرار مالیاتی آثار سویی بر اقتصاد می‌گذارد که می‌توان به تأثیر آن بر رشد اقتصادی، توزیع درآمد، پس انداز بخش خصوصی، سرمایه‌گذاری بخش دولتی و غیره اشاره کرد.

اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار فرار مالیاتی وجود داشته است. در اولین دیدگاه، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم، سعی بر آن داشته‌اند تا پدیده عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف، از قبیل اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار و اصل عقلانیت فردی، تبیین کنند. نمونه نوعی این جریان، مدل پیشنهادی الینگم و سانمو<sup>۱</sup>، است که بر مبنای نظریه اقتصاد جرم تدوین یافته و متغیرهایی مانند نرخ مالیات، نرخ جریمه مالیاتی و احتمال وقوع حسابرسی (ممیزی) مالیاتی را در انتخاب فرد از میان دو گزینه تمکین کامل یا عدم تمکین کامل مؤثر می‌داند. **بکر<sup>۲</sup>** (۱۹۶۸)، معتقد است این مدل که بعدها به مدل استاندارد فرار مالیاتی معروف گردید، بدون تردید، نافذترین نظریه فرار مالیاتی بوده است. در دیدگاه دیگر، رویکردهای متفاوتی وجود دارد که یا به کلی، منتقد مدل‌های فرمالیستی اقتصاددانان مرسوم بوده‌اند یا پیش‌فرض‌های اولیه آنها را در تبیین این پدیده کافی نمی‌دانند و درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی، مانند نهادهای رسمی و غیررسمی به مدل‌های ریاضی آنها برآمده‌اند. در رابطه با این جریان، تعدادی از پژوهشگران از جمله **ویلی<sup>۳</sup>** (۱۹۸۷) نشان داده‌اند میزان فرار مالیاتی بستگی به سطح رضایت‌مندی مودی از مجموعه نظام مالیاتی و سیستم مدیریت اجرایی مالیات دارد و صرفاً از پارامترهای اقتصادی مدل مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک تأثیر نمی‌پذیرد.

براساس مطالعات موجود در پیشینه تحقیق، عوامل متعددی به‌عنوان عامل اصلی فرار مالیاتی ذکر شده‌اند. این عوامل عبارتند از بار مالیاتی، سطح درآمد، منبع درآمد، حسابرسی مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی، جریمه‌ها، جنسیت، وضعیت تأهل،

<sup>1</sup> Allingham and Sandmo

<sup>3</sup> Willey

<sup>2</sup> Becker

خدمات عمومی و نظام مالیاتی. بر این اساس عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را می توان در ۴ گروه دسته بندی نمود (آمیو و ژاکا، ۲۰۱۶).

### عوامل مرتبط با سیستم مالیاتی (نرخ مالیات و بار مالیاتی)

نرخ های مالیاتی به طور گسترده به عنوان اصلی ترین عامل تعیین کننده فرار مالیاتی شناخته شده است. شواهد تجربی در مورد تأثیر نرخ های مالیاتی و فرار مالیاتی نتایج مختلفی را ارائه کرده اند که از عدم تأثیر گذاری گرفته تا تأثیر مثبت و منفی قابل توجهی را شامل می گردد. صرف نظر از نتایج به دست آمده توسط محققان، برخی از مطالعات به این نتیجه رسیده اند که از نظر آماری، نرخ مالیات تأثیر مثبت و معناداری بر فرار مالیاتی دارد (توماس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). رابطه بین کاهش نرخ مالیات یا افزایش آن بر فرار مالیاتی، تحقیقات بسیاری را در سراسر جهان به خود جلب کرده است. برای نمونه آمیو و همکاران (۲۰۱۵) نتیجه گرفتند افزایش نرخ های مالیاتی منجر به افزایش تمایل به فرار مالیاتی می شود. آن ها همچنین دریافتند که افزایش نرخ های مالیاتی، بار پرداخت مالیات را به تعداد کمی از افراد که مالیات خود را منظم پرداخت می نمایند، منتقل می کند.

### عوامل اداری و اجرایی

جریمه های مالیاتی به طور گسترده به عنوان یک نیروی بازدارنده فرار مالیاتی پذیرفته شده است. بنابراین، میزان پرداخت مالیات، زمانی که هزینه های پولی فرار مالیاتی بالا باشد، افزایش می یابد. شواهد تجربی در مورد رابطه بین جریمه های مالیاتی و فرار مالیاتی متنوع بوده و از عدم تأثیر گذاری تا تأثیر قابل توجه متغیر است. آلن و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند هیچ رابطه معناداری بین فرار مالیاتی و جریمه های مالیاتی وجود ندارد. اما آرمسترانگ<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۲) نتیجه گرفتند جریمه های مالیاتی تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. حسابرسی مالیاتی نیز عامل دیگری است که می تواند بر فرار مالیاتی مؤثر باشد. افزایش در حسابرسی مالیاتی به طور خود کار میزان فرار مالیات دهندگان را به حداقل می رساند (توماس، ۲۰۱۵). به طور مشابه، آنتونتی و آنسا<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) تأکید کردند افزایش در حسابرسی مالیاتی منجر به کاهش فرار مالیاتی می گردد.

### عوامل اقتصادی (سطح درآمد و ترکیب درآمد)

نوسانات سطح درآمد بر رفتار مالیاتی مالیات دهندگان و بر فرار مالیاتی آنان تأثیر گذار است. به طور گسترده فرض بر این است که افراد با درآمد بالاتر در مقایسه با افراد با درآمد پایین، فرار مالیاتی کمتری دارند. زیرا انتظار بر این است که افراد کم درآمد، درآمد واقعی خود را از مقامات مالیاتی پنهان نموده و کمتر از مقدار واقعی بیان می کنند (چایز<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). مطالعات همچنین نشان دادند که ترکیب درآمد افراد نیز بر فرار مالیاتی مؤثر است. بطوریکه اگر منبع درآمد اغلب از دستمزد و حقوق باشد، فرار مالیاتی تا حد قابل ملاحظه ای به حداقل می رسد (آلن و همکاران، ۲۰۱۶). با این وجود، برخی مطالعات پیشنهاد می کنند که هیچ رابطه آماری معنادار بین فرار مالیاتی و درآمد افراد وجود ندارد (آمیو و ژاکا، ۲۰۱۶).

<sup>1</sup> Ameyaw and Dzaka

<sup>2</sup> Thomas

<sup>3</sup> Armstrong

<sup>4</sup> Antonetti and Anesa

<sup>5</sup> Chayz



**عوامل جمعیتی (جنسیت، سن، نژاد و تحصیلات)**

تأثیر عوامل جمعیتی بر فرار مالیاتی را نمی‌توان دست کم گرفت. بر حسب جنسیت، مالیات‌دهندگان زن نسبت به مردان فرار مالیاتی کمتری داشته و فرار مالیاتی برای مالیات‌دهندگان زن رفتار غیرقابل قبول‌تر از همتایان مرد آنهاست. در رابطه با سن نیز، اعتقاد بر این است که مالیات‌دهندگان سالخورده نسبت به مالیات‌دهندگان جوان‌تر تمایل به فرار مالیاتی کمتری دارند. مالیات‌دهندگان جوان بیشتر ریسک‌پذیر هستند و حساسیت کمتری نسبت به مجازات‌ها دارند. همچنین استدلال بر این است که مالیات‌دهندگان ۶۵ سال به بالا فرار مالیاتی کمتری دارند (مک‌گی و تیلور، ۲۰۱۷). تأثیر سطح بر فرار مالیاتی مالیاتی نیز متناقض است. برخی مطالعات عقیده دارند که بالا بودن سطح تحصیلات، با افزایش درآمد افراد و بهبود ارتباطات آنان با مقامات مالیاتی، تأثیر مثبت بر فرار مالیاتی دارد (آمیو و ژاکا، ۲۰۱۶). با این حال آنتونتی و آنسا (۲۰۱۷) نتیجه گرفتند تحصیلات بر فرار مالیاتی تأثیر منفی و معنادار دارد.

در راستای مطالعات صورت گرفته درباره تبیین عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی در ایران و جهان، پژوهش حاضر می‌کوشد تا همزمان تأثیر متغیرهای اقتصادی و هنجارهای نهادی و اجتماعی را بر فرار مالیاتی مطالعه کند. از این رو فرضیات تحقیق حاضر عبارتند از

فرضیه اول: هرچه حقوق مالکیت در یک کشور بالاتر باشد، امکان فرار مالیاتی کمتر است.

فرضیه دوم: هرچه حاکمیت قانون در یک کشور بالاتر باشد، فرار مالیاتی نیز کمتر خواهد بود

فرضیه سوم: هرچه هزینه‌های دولت در یک کشور بیشتر باشد، فرار مالیاتی بیشتر / کمتر خواهد بود.

فرضیه چهارم: هر اندازه جمعیت افراد مسلمان در یک کشور بیشتر باشد، فرار مالیاتی کمتر خواهد بود.

فرضیه پنجم: متغیرهای اقتصادی نظیر درآمد سرانه، درجه توسعه‌یافتگی کشور و نرخ بیکاری بر فرار مالیاتی تأثیر معنادار دارند.

فرضیه ششم: با فرض ثابت بودن سایر عوامل و شرایط، هرچه آزادی اقتصادی در یک کشور بیشتر باشد، فرار مالیاتی کمتر خواهد بود.

**پیشینه تحقیق**

**سامتی و همکاران (۱۴۰۰)** در مقاله‌ای با عنوان «تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل» با استفاده از روش فراتحلیل، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و همچنین شدت ارتباط آنها با فرار مالیاتی برای کشور ایران را مطالعه نمودند. نتایج نشان می‌دهند متغیرهای عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی<sup>۲</sup>، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی هستند و بیشترین شدت تأثیرگذاری عوامل فرهنگی و کمترین شدت تأثیرگذاری درآمد سرانه بر فرار مالیاتی هستند. عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی به ترتیب بیشترین شدت تأثیرگذاری و ضریب همبستگی آنها عبارتند از عوامل فرهنگی (۰/۵۷۷)، عوامل

<sup>۱</sup> McGee and Tylor

<sup>۲</sup> بار مالیاتی میزان وجوهی است که توسط افراد پرداخت می‌شود. این مقدار به دو قسمت بار پولی و بار واقعی قابل تقسیم است. بار پولی میزان

وجوهی است که توسط مشمول مالیات پرداخت قابل پرداخت است، اما بار واقعی میزان وجوهی است که توسط پرداخت‌کننده نهایی پرداخت می‌شود (جعفری صمیمی، ۱۳۶۷).

قانونی (۰/۵۴۳)، عوامل اجتماعی (۰/۵۳۹) و عوامل اقتصادی (۰/۴۶۷)، حجم دولت (۰/۳۹۹)، محدودیت تجاری (۰/۳۹۲)، تورم (۰/۳۶۷)، بیکاری (۰/۳۵۷)، بار مالیاتی (۰/۲۴۱)، عوامل تکنولوژی (۰/۱۹۴) و درآمد سرانه (۰/۱۹۲).

**زنگانه و همکاران (۱۳۹۹)** در مقاله‌ای با عنوان «بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از رویکرد دیماتل فازی (مطالعه موردی استان گلستان)» به بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از رویکرد دیماتل فازی در میان مودیان استان گلستان پرداختند. جامعه آماری عبارت است از کسبه لوازم خانگی که در اداره کل امور مالیاتی استان گلستان واقع و ثبت گردیده است. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه است که با استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای با تعداد ۵۱ سؤال که فرضیات تحقیق را به آزمون گذاشته‌اند تحقق یافته است. یافته‌های به دست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که ۱۰ مؤلفه تأثیرگذار در فرار مالیاتی که با استفاده از دیماتل فازی مورد ارزیابی قرار گرفت. عدم اشراف قانون‌گذار، دخالت نهادهای غیرمسئول و وجود معافیت‌های وسیع بیشترین تأثیر را در میان عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در استان گلستان دارند.

**بلوری و همکاران (۱۴۰۰)** در مقاله‌ای با عنوان «طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد» به طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (رویکرد نظریه داده بنیاد) پرداخته است. روش پژوهش مورد استفاده، نظریه داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان این موضوع است. یافته‌های پژوهش نشان داد که عوامل اصلی پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی و پیچیدگی قوانین.

**حسن زاده جزدانی (۱۳۹۹)** در مقاله‌ای با عنوان «بررسی واکنش متغیرهای کلان اقتصادی نسبت به مالیات در اقتصاد ایران در چارچوب مدل تعادل عمومی پویای تصادفی» پرداخته‌اند و نتایج حاکی از بودن سهم مالیات‌ها در اقتصاد ایران است. همچنین با توجه به اثراتی که مهمترین پایه‌های مالیاتی کنونی بر متغیرهای کلان اقتصادی می‌گذارند اقدام دولت در تأمین منابع درآمدی از این پایه‌های مالیاتی بایستی به نحوی باشد که فعالیت واحدهای اقتصادی با کمترین اثرات اخلاقی و تغییرات پیش‌بینی نشده روبرو شود. در این زمینه تجدیدنظر در شیوه کنونی تعیین نرخ‌های مالیاتی، توصیه می‌شود. **پورفرد و قالیباف اصل (۱۳۹۹)** در مقاله‌ای با عنوان «اثرات فرار و فساد مالیاتی بر سطح و نوسان سرمایه‌گذاری خصوصی و هزینه‌های عمومی» به عنوان عوامل رشد اقتصادی پرداخته‌اند و نتایج حاکی از آن است که فرار مالیاتی بخش خصوصی لزوماً به عنوان یک بار منفی محسوب نمی‌شود.

**اسلام<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰)** با استفاده از داده‌های پانل ۷ کشور عضو SAARC در دوره ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۵، تأثیر سیاست‌های عمومی اقتصادی و غیر اقتصادی در فرار مالیاتی را بررسی کردند. برای این کار از روش پانل دیتا استفاده کردند. نتایج مطالعه حاکی از آن است که هرچه درجه آزادی اقتصادی بالاتر باشد، فرار مالیاتی کمتر است. به طور خاص، سیاست‌های اضافی در مورد حقوق مالکیت، آزادی پولی، آزادی مالی و آزادی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی بر انتخاب فرار مالیاتی مودیان دارد در حالی که نتیجه آزادی مالی تأثیر مثبتی در فرار مالیاتی دارد. علاوه بر این، تأثیر منفی حاکمیت

<sup>1</sup> Islam

بخش دولتی و دینداری در مورد فرار مالیاتی، که به معنای بالاتر بودن حاکمیت بخش عمومی و بالاتر بودن ایمان مذهبی در میان مردم است، میزان فرار مالیاتی پایین تر است.

**سادجارتو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹)** در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر درک فرار مالیاتی در کشور اندونزی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند شخصیت و فرهنگ، عوامل نهادی و روحیه مالیاتی تأثیر بسیار معنادار و مثبتی نسبت به درک فرار مالیاتی دارند. اما عوامل سنتی عکس آن را نشان می‌دهند.

**ضیانتار احمدی و کریمی پتانلار (۱۳۹۸)** در مقاله‌ای با عنوان «مالیات بر ارزش افزوده و فرار مالیاتی» اثر مالیات بر ارزش افزوده بر پدیده فرار مالیاتی را مطالعه کردند. بدین منظور، فرضیه تحقیق برای داده‌های ۲۸ کشور عضو OECD در بازه سال‌های ۲۰۱۳-۲۰۰۲ با استفاده از روش گشتاور تعمیم یافته مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از برآورد نشان داد که با گسترش مالیات بر ارزش افزوده، پدیده فرار مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. همچنین ارزش افزوده بخش کشاورزی اثر مثبت بر فرار مالیاتی داشته است. در حالی که اثر نرخ تورم و حاکمیت قانون منفی هستند.

**رضاقلی زاده و همکاران (۱۳۹۸)** در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه-علل چندگانه (MIMIC)» به برآورد اندازه فرار مالیاتی در ایران و بررسی علل و آثار آن طی دوره زمانی ۱۳۹۴-۱۳۵۷ پرداخته است. نتایج برآورد سری زمانی فرار مالیاتی نشان می‌دهد که روند فرار مالیاتی در ایران طی سال‌های مورد بررسی به رغم نوسانات عمده، در مجموع افزایشی بوده است، به گونه‌ای که از ۶/۱۲ درصد GDP رسمی در سال ۱۳۵۷ به ۱۱/۳۳ درصد در سال ۱۳۹۴ رسیده است. همچنین نتایج نشان‌دهنده این است که متغیرهای تورم، بار مالیاتی، درآمد سرانه و نرخ ارز رسمی اثر مثبت و معنادار بر فرار مالیاتی داشته و متغیرهای شاخص باز بودن اقتصادی، اندازه دولت و نرخ بیکاری دارای اثر منفی بر فرار مالیاتی هستند. براساس یافته‌های این تحقیق، درآمد سرانه بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته و از سوی دیگر بیشترین اثر فرار مالیاتی بر رشد تقاضای پول است.

**چمن و همکاران (۱۳۹۸)** در مقاله‌ای با عنوان «بررسی تأثیر توسعه مالی بر فرار مالیاتی در ایران»، الگویی را برای شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی ایران با تأکید بر توسعه مالی طی دوره زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۳ معرفی نمودند. جهت تخمین مدل از روش خود توضیح با وقفه‌های گسترده (ARDL) استفاده شده و یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که نخست رابطه بلندمدتی میان فرار مالیاتی با متغیرهای توضیحی (توسعه مالی، نرخ باسوادی، اندازه دولت و سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP وجود دارد. دوم توسعه مالی، تأثیر منفی و معناداری (در کوتاه مدت و بلندمدت) بر فرار مالیاتی دارد؛ به این معنا که با افزایش توسعه مالی، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد که با انتظارات نظری سازگار است. سوم نرخ باسوادی و سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP و اندازه دولت اثر منفی و معناداری بر فرار مالیاتی دارند و با افزایش هر یک، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین متغیرهای درآمد سرانه و پیچیدگی مالیاتی دارای تأثیر معناداری بر فرار مالیاتی نبودند.

**آبدیخیکو<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷)** فرار مالیاتی را با استفاده از نمونه بیش از ۱۲،۶۹۲ شرکت از ۲۶ اقتصاد در حال گذار مطالعه نمودند. آنها با استفاده از استراتژی‌های مختلف مدل‌سازی، استدلال کردند فرار مالیاتی تابعی از متغیرهای سطح

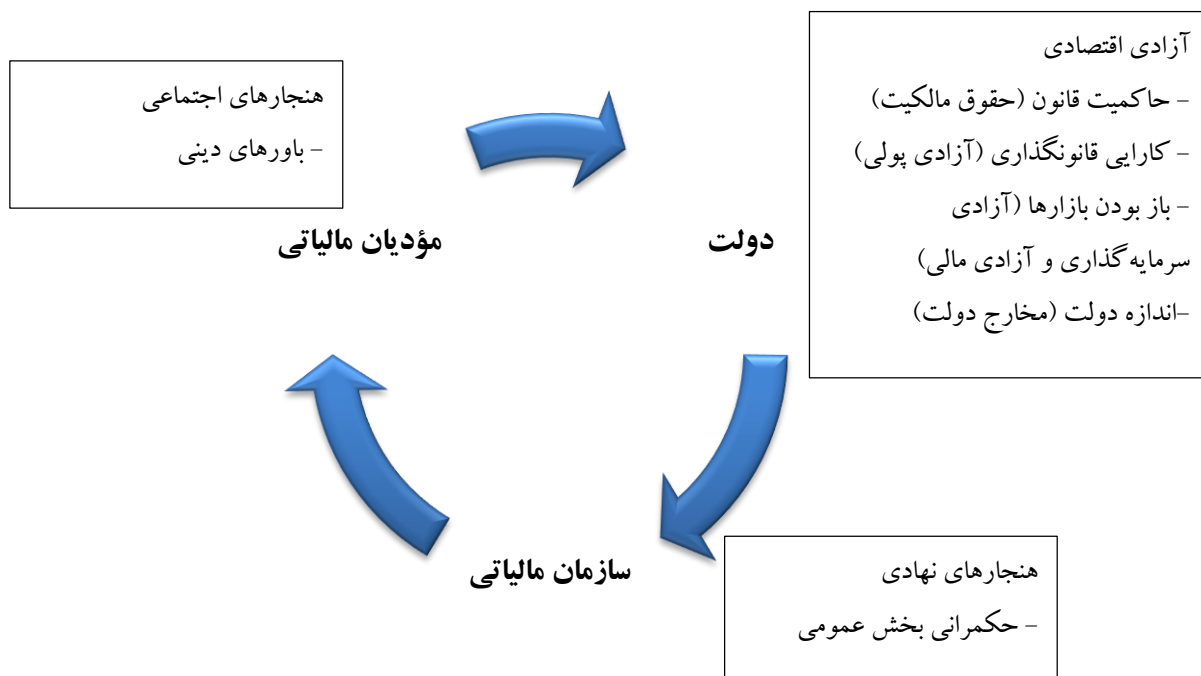
<sup>۱</sup> Sadjiarto

<sup>۲</sup> Abdixhiku

شرکت و سطح نهادی است. ایشان با ارائه شواهد قوی نشان دادند بار مالیاتی درک شده بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت دارد. آن‌ها همچنین دریافته‌اند رفتارهای فرار مالیاتی شرکت‌ها از اعتماد کم به دولت و سیستم قضایی و همچنین وجود فساد تأثیر می‌پذیرد. همچنین، عوامل نهادی نقش مهمی در تعیین رفتار فرار مالیاتی شرکت‌ها در اقتصادهای در حال گذار ایفا می‌کنند. همانطور مشاهده گردید، مطالعات متعددی درباره فرار مالیاتی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن در ایران و در سطح دنیا شده است. تحقیق حاضر نیز در راستای تبیین و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در ایران انجام شده و نوآوری آن در این است که ضمن استفاده از آخرین اطلاعات و داده‌ها، بطور همزمان تأثیر متغیرهای اقتصادی و هنجارهای نهادی و اجتماعی را بر فرار مالیاتی بررسی می‌کند. علاوه بر این، تأثیر درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی نیز بررسی شده است. همچنین در این پژوهش، قبل از برآورد مدل، وجود همبستگی بین مقاطع از طریق آزمون همبستگی مقطعی پسران آزمون گردیده که در اغلب مطالعات مشابه نادیده گرفته شده است. زیرا در صورت وجود همبستگی مقطعی، آزمون‌های مرسوم ریشه واحد و هم‌جمعی کاربرد نخواهند داشت.

### روش تحقیق

در این پژوهش تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و در کشورهای منتخب نوظهور<sup>۱</sup> در دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۰ مطالعه شده است. مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر است که در آن فرار مالیاتی به متغیرهای مربوط به دولت (حاکمیت قانون، باز بودن بازارها، اندازه دولت و کیفیت قانون‌گذاری)، مودی مالیاتی (باورهای دینی) و سازمان مالیاتی (حکمرانی بخش عمومی) بستگی دارد.



نمودار ۱. الگوی مفهومی تحقیق منبع: اسلام و همکاران (۲۰۲۰)

<sup>۱</sup> این کشورها عبارتند از برزیل، روسیه، هند، چین، آفریقای جنوبی، مالزی، اندونزی، ترکیه، مکزیک و تایلند.

بدین ترتیب در این مطالعه، الگوی رگرسیونی پژوهش با تعدیل مدل اسلام و همکاران (۲۰۲۰) و با در نظر گرفتن تأثیر درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی، بصورت زیر ارائه شده است.

$$TE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PR_{i,t} + \beta_2 PSG_{i,t} + \beta_3 EF_{i,t} + \beta_4 GS_{i,t} + \beta_5 REL_{i,t} + \beta_6 AGR_{i,t} + \beta_7 UNEM_{i,t} + \beta_8 INC_{i,t} + \beta_9 D_1 + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

متغیر بیکاری، متغیر درآمد سرانه و هزینه دولت براساس مطالعه رضاقلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) و ارزش افزوده بخش کشاورزی براساس مطالعه ضیاتبار احمدی و کریمی پتانلار (۱۳۹۸) در مدل پژوهش لحاظ شده‌اند. همچنین تأثیر حقوق مالکیت، کیفیت حاکمیت بخش عمومی و متغیر دین نیز براساس پژوهش اسلام و همکاران (۲۰۲۰) به‌عنوان متغیر توضیحی در مدل مدنظر قرار گرفتند.

در الگوی رگرسیونی پیشنهادی، TE: متغیر وابسته مدل و فرار مالیاتی بوده و برای سنجش آن از اندازه اقتصاد سایه استفاده شده است (یامن و همکاران، ۲۰۱۸). صندوق بین‌المللی پول (IMF) اقتصاد سایه را چنین تعریف می‌کند. اقتصاد سایه به آن بخش از تولیدات و خدمات قانونی بازار گفته می‌شود که بنا به دلایلی از چشم مقامات ناظر دولتی دور نگه‌داشته می‌شوند؛ دلایلی همچون: ۱) خودداری از پرداخت انواع مالیات نظیر مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده؛ ۲) خودداری از پرداخت سهم امنیت اجتماعی؛ ۳) خودداری از عمل به برخی قوانین بازار نیروی کار همچون قانون حداقل دستمزد و ۴) خودداری از انجام برخی فرآیندهای اداری. به‌علاوه، می‌توان تولیدات و خدمات غیر قانونی همچون قاچاق و دادوستد کالاهای ممنوعه که در تولید ناخالص داخلی محاسبه نمی‌شوند را نیز در تعریف اقتصاد سایه گنجانند. داده مربوط به این متغیر در پایگاه اطلاعاتی صندوق بین‌المللی پول (IMF) موجود است.

PR: متغیر مربوط به حقوق مالکیت بوده و با شاخص حقوق مالکیت بنیاد هریتیج اندازه‌گیری می‌شود. این شاخص توانایی بخش خصوصی نسبت به نگهداری و جابجایی دارایی‌ها، تضمین مالکیت شخصی توسط قوانین شفاف و اجرای کامل این قوانین توسط دولت را نشان می‌دهد. متغیر حقوق مالکیت، توانایی افراد برای انباشت مالکیت خصوصی را ارزیابی می‌کند که توسط قوانین روشنی که به طور کامل توسط دولت اجرا می‌شود، تضمین شده است. شاخص حقوق مالکیت بنیاد هریتیج، میزان حمایت قوانین یک کشور از حقوق مالکیت خصوصی و میزان اجرای آن قوانین توسط دولت را می‌سنجد. همچنین احتمال مصادره اموال خصوصی را ارزیابی نموده و استقلال قوه قضاییه، وجود فساد در داخل قوه قضاییه و توانایی افراد و مشاغل برای اعمال و اجرای قراردادها را تحلیل مدنظر قرار می‌دهد. PSG: کیفیت حاکمیت بخش عمومی بوده و با معیار حاکمیت قانون سنجیده می‌شود. داده مربوط به این متغیر در پایگاه اطلاعاتی شاخص حکمرانی جهانی (WGI) موجود است.

EF: بیانگر آزادی اقتصادی بوده و با استفاده از شاخص آزادی اقتصادی بنیاد هریتیج اندازه‌گیری می‌شود. این شاخص شامل آزادی مالی، آزادی پولی، آزادی سرمایه‌گذاری و ... است.

GS: هزینه‌های دولت بوده و متغیر هزینه‌های دولت (درصد از GDP) سنجیده می‌شود. داده‌های این متغیر در پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی موجود است.

REL: متغیر دین بوده و با نسبت جمعیت مسلمان به کل جمعیت کشور سنجیده می‌شود.  
 AGR: سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی بوده و با ارزش افزوده بخش کشاورزی به GDP سنجیده می‌شود. داده‌های این متغیر در پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی موجود است.  
 UNEM: نرخ بیکاری بوده و داده‌های این متغیر در پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی موجود است.  
 INC: بیانگر درآمد سرانه بوده و با استفاده از تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت ثابت اندازه‌گیری می‌شود. داده‌های این متغیر در پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی موجود است.  
 D: متغیر مجازی بوده و درجه توسعه‌یافتگی کشورهای مورد مطالعه را می‌سنجد. بطوریکه اگر شاخص توسعه انسانی برای کشوری در سال مورد نظر بزرگتر یا مساوی ۰/۸ باشد، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود. داده‌های شاخص توسعه انسانی با استفاده از گزارشات توسعه انسانی سازمان ملل متحد استخراج می‌گردد.  
 جامعه آماری این تحقیق شامل تمامی کشورهایی هستند که داده‌ها و اطلاعات آن‌ها در پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی موجود است. از بین این کشورها، نمونه‌ای متشکل از ایران و کشورهای منتخب نوظهور انتخاب شده است. بدین منظور داده‌های مورد نیاز برای برآورد مدل، از پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول (IMF) استخراج شده و مدل پژوهش با استفاده از روش رگرسیون پانل دیتا برآورد شده است.

### برآورد الگو و تحلیل نتایج

برای برآورد مدل، ابتدا بایستی خصوصیات آماری متغیرها ارائه شده و آزمون‌های لازم از قبیل آزمون ریشه واحد و آزمون وابستگی مقاطع اجرا گردند. خروجی مربوط به آمار توصیفی متغیرها نشانگر این است که متغیرهای مدل، بویژه متغیر وابسته توزیع نرمال دارد. زیرا فرض صفر آزمون مبنی بر نرمال بودن متغیرها در سطح معناداری ۵ درصد رد نمی‌گردد. لازم به ذکر است که نرمال بودن متغیر وابسته مدل از پیش شرط‌های لازم برای برآورد مدل و آزمون فروض در رگرسیون است (جدول ۱).

جدول ۱. خصوصیات آماری متغیرهای مدل

نماد	متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	آزمون جارک برا	احتمال
TE	میزان فرار مالیاتی	۵/۳۷	۴/۹۸	۷/۶۴	۳/۲۳	۲/۵۳	۴/۸۹	۰/۱۳
PR	حقوق مالکیت	۶۸/۳	۶۶/۸	۷۶/۲	۶۱/۵	۱۲/۳۵	۳/۲۴	۰/۱۸
PSG	کیفیت حاکمیت بخش عمومی	۷۹/۵	۷۷/۲	۸۴/۹	۷۱/۱	۱۱/۳	۳/۳۵	۰/۱۷
EF	آزادی اقتصادی	۷۰/۲	۶۷/۶	۷۴/۵	۶۳/۴	۱۰/۸	۳/۱۰	۰/۱۹
GS	هزینه‌های دولت	۸/۶۸	۸/۹۵	۱۳/۲۵	۶/۵۳	۳/۴۷	۲/۱۹	۰/۲۴
REL	متغیر دین	۱۳/۴	۱۲/۲	۹۶/۵	۲/۴۵	۱۶/۵	۲/۴۵	۰/۲۲
AGR	سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی	۱۵/۵۸	۱۴/۲۳	۲۱/۶	۱۳/۶۷	۲/۸۹	۴/۴۵	۰/۱۵
UNEM	نرخ بیکاری	۱۱/۴	۱۰/۲۳	۱۶/۴	۳/۴	۲/۷۴	۳/۰۸	۰/۱۹
INC	تولید ناخالص داخلی سرانه	۲۷۱۴۵	۲۶۸۵۹	۴۵۲۴۱	۲۰۵۲۸	۱۶۳۷	۳/۷۹	۰/۱۵

منبع: محاسبات تحقیق



همچنین در اقتصادسنجی داده‌های پانلی در حالت کلی فرض بر این است که داده‌های مورد استفاده استقلال مقطعی دارند. این پیش فرض همانند سایر فروض می‌تواند برقرار نباشد، بنابراین نخستین مرحله در اقتصادسنجی داده‌های پانلی پیش از انجام هر آزمونی، تشخیص وابستگی یا استقلال مقطعی است. چرا که وابستگی بین مقاطع می‌تواند بر اثر عواملی همچون پیامدهای خارجی، ارتباط‌های منطقه‌ای و اقتصادی، وابستگی متقابل اجزای باقیمانده محاسبه نشده و عوامل غیرمعمول مشاهده نشده در بین مقاطع مختلف وجود داشته باشد. آزمون‌های متعددی برای این منظور در اقتصادسنجی پیشنهاد شده است که آزمون‌های فریدمن<sup>۱</sup> (۱۹۳۷)، بریوش-پاگان<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) و آزمون CD پسران<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) برخی از این آزمون‌ها هستند. پسران (۲۰۰۴) آزمونی برای تشخیص وابستگی یا استقلال مقطعی برای پانل‌های متوازن و نامتوازن ارائه کرد. این آزمون برای داده‌های پانل متوازن و نامتوازن قابل اجراست و در نمونه‌های کوچک دارای خصوصیات مطلوبی است. همچنین، برخلاف روش بروش و پاگان، برای ابعاد مقطعی بزرگ و ابعاد زمانی کوچک نیز نتایج قابل اعتمادی ارائه کرده است و در مورد وقوع یک یا چند شکست ساختاری در ضرایب شیب رگرسیون فردی مقاوم است. فرضیه‌های صفر و رقیب این آزمون به صورت زیر تعریف می‌شوند:

$$H_0 = \rho_{ij} = \rho_{ji} = E(u_{it} v_{it}) = 0 \text{ For all } i \neq j$$

$$H_1 = \rho_{ij} = \rho_{ji} = E(u_{it} v_{it}) \neq 0 \text{ For some } i \neq j$$
(۲)

برای پانل‌های متوازن آماره آزمون CD به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$CD = \sqrt{\frac{2T}{N(N-1)}} \left( \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N \hat{\rho}_{ij} \right)$$
(۳)

که در آن  $\hat{\rho}_{ij}$  ضرایب همبستگی جفت جفت پیرسون از جملات پسماندها است. هرگاه آماره CD محاسباتی در یک سطح معناداری معین از مقدار بحرانی توزیع نرمال استاندارد بیشتر باشد، در این صورت فرضیه صفر رد و وابستگی مقطعی نتیجه‌گیری خواهد شد.

جدول ۲. نتایج آزمون وابستگی مقطعی پسران

نتیجه	مقدار آماره محاسباتی CD پسران	مدل
عدم وجود وابستگی مقطعی	۱/۲۶	مدل ۱: متغیر وابسته (فرار مالیاتی)

منبع: محاسبات تحقیق

باتوجه به نتایج جدول ۲ و در سطح معناداری ۵ درصد، فرضیه صفر مبنی بر نبود وابستگی مقطعی بین کشورهای مورد مطالعه پذیرفته می‌شود. در گام دوم، برای اجتناب از برآورد رگرسیون کاذب، آزمون ریشه واحد دیکی فولر تعمیم یافته<sup>۲۶</sup> فیشر انجام شده است. براساس نتایج این آزمون (جدول ۳)، تمامی متغیرهای مدل در سطح متغیرها مانا هستند. به عبارت دیگر متغیرهای مدل ریشه واحد نداشته و انباشته از مرتبه صفر هستند. از این رو بدون نگرانی از وجود همبستگی مقطعی و جعلی بودن رگرسیون برآوردی می‌توان مدل رگرسیونی را برآورد و نتایج آن را تحلیل کرد.

<sup>1</sup> Fridman

<sup>2</sup> Brusch and Pagan

<sup>3</sup> Pesaran's Cross-Section Test

نتیجه	احتمال	سطح متغیر	متغیر
I(۰)	۰/۰۰*	۵۴/۶	TE میزان فرار مالیاتی
I(۰)	۰/۰۰*	۶۰/۵	PR حقوق مالکیت
I(۰)	۰/۰۰*	۵۴/۲۱	PSG کیفیت حاکمیت بخش عمومی
I(۰)	۰/۰۰*	۴۹/۸۵	EF آزادی اقتصادی
I(۰)	۰/۰۳*	۴۲/۷	GS هزینه های دولت
I(۰)	۰/۰۰*	۵۴/۱	REL متغیر دین
I(۰)	۰/۰۰*	۵۷/۹	AGR سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی
I(۰)	۰/۰۲*	۴۵/۲	UNEM نرخ بیکاری
I(۰)	۰/۰۰*	۵۸/۳	INC تولید ناخالص داخلی سرانه

منبع: محاسبات تحقیق

\* نشان دهنده مانا بودن متغیرها در سطح متغیرها است.

روش مدنظر برای برآورد مدل می تواند روش پانل دیتا یا پولد دیتا باشد. برای این امر از آزمون F لیمر استفاده می شود. نتایج آزمون برآورد مدل با روش پانل دیتا را پیشنهاد می کند. زیرا فرضیه صفر آزمون F لیمر مبنی بر تخمین مدل بصورت پولد دیتا رد می گردد. در ادامه برای انتخاب روش مناسب برای برآورد مدل پانل دیتا از آزمون هاوسمن استفاده شده و براساس این آزمون روش اثرات ثابت پذیرفته می گردد. زیرا فرضیه صفر آزمون مبنی بر تخمین مدل به روش اثرات تصادفی رد می گردد. همچنین ناهمسانی واریانس موضوع دیگری است که می تواند در روش پانل دیتا مطرح گردد. بویژه زمانی که تعداد مقاطع از دوره زمانی مورد مطالعه پژوهش بیشتر باشد. برای این امر از آزمون نسبت درست نمایی (LR) استفاده می گردد. براساس نتایج این آزمون، فرضیه صفر مبنی بر وجود واریانس همسانی در مدل پذیرفته می شود (جدول ۴).

جدول ۴. نتایج آزمون F لیمر، آزمون هاوسمن و آزمون نسبت درست نمایی

آزمون	مقدار آماره	احتمال	نتیجه
لیمر F آزمون	۱۵/۴۴	۰/۰۰	تأیید مدل پانل دیتا در مقابل مدل پولد دیتا
آزمون هاوسمن	۱۰۲/۶۳	۰/۰۰	تأیید اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی
آزمون نسبت درست نمایی	۱۱/۸۲	۰/۱۶	وجود واریانس همسانی

منبع: محاسبات تحقیق

براساس نتایج برآورد مدل (جدول ۵)، در سطح معناداری ۵ درصد، حقوق مالکیت تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. زیرا هر اندازه دولت مالکیت شخصی را با اتکا به قوانین شفاف تضمین نموده و این قوانین را بصورت کامل اجرا کند، میزان فرار مالیاتی نیز کاهش خواهد یافت. به عبارت دیگر، به رسمیت شناختن حقوق مالکیت، محیط کسب و کار را بهبود بخشیده و این امر نیز تأثیر منفی بر فرار مالیاتی خواهد داشت. کیفیت حاکمیت بخش عمومی (حاکمیت قانون) نیز تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. زیرا بالا بودن حاکمیت قانون، این اطمینان را به عاملان اقتصادی می دهد که قوانین وضع شده در کشور (شامل قوانین مالیاتی) بدرستی اجرا شده و در صورت تخطی از آن (از جمله فرار مالیاتی عامل

اقتصادی)، جریمه شامل وی خواهد شد. لذا این امر بر فرار مالیاتی تأثیر منفی دارد. متغیر آزادی اقتصادی نیز تأثیر منفی و معنادار بر میزان فرار مالیاتی دارند. برای نمونه، بالا بودن سطح آزادی پولی (پایین بودن سطح تورم) بر میزان فرار مالیاتی تأثیر منفی و معنادار دارد. زیرا بالا بودن نرخ تورم و بالا بودن نرخ مالیاتی دو عامل مهمی است که باعث افزایش فرار مالیاتی می‌گردد. علاوه بر این، بالا بودن آزادی سرمایه‌گذاری با تسهیل در ورود سرمایه به کشور می‌تواند از طریق افزایش توسعه اقتصادی، افزایش بهره‌وری و ایجاد اشتغال، بهبود فضای کسب و کار و فرصت‌های کارآفرینانه را گسترش داده و فرار مالیاتی را کاهش دهد.

تأثیر هزینه‌های دولت بر فرار مالیاتی مثبت بوده اما این تأثیر در سطح معناداری ۵ درصد، به لحاظ آماری معنادار نیست. علاوه بر این در سطح معناداری ۵ درصد، متغیر دین تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. به عبارت دیگر بالا بودن جمعیت مسلمان در مقایسه با کل جمعیت یک کشور، بدلیل غیرشرعی و غیرقانونی بودن عمل فرار مالیاتی در دین اسلام، بر فرار مالیاتی در آن کشور تأثیر منفی دارد. نرخ بیکاری متغیر دیگری است که بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت داشته و این تأثیر در سطح معناداری ۵ درصد، به لحاظ آماری معنادار بوده است. زیرا بالا بودن بیکاری درآمد را کاهش داده و تمایل به پرداخت مالیات از سوی آنان را کاهش می‌دهد. همچنین بالا بودن نرخ بیکاری در بخش رسمی اقتصاد، انگیزه افراد برای فعالیت در بخش غیررسمی اقتصاد را بالا برده و ضمن افزایش حجم فعالیت در اقتصاد سایه، فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. تأثیر متغیر سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی بر فرار مالیاتی مثبت بوده اما این تأثیر در سطح معناداری ۵ درصد، به لحاظ آماری معنادار نیست.

براساس نتایج برآورد مدل، درآمد سرانه بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت و معنادار دارد. زیرا با افزایش درآمد، نظر به اینکه سیستم مالیاتی در اغلب کشورها تصاعدی است، میزان مالیات پرداختی افراد بیشتر شده و انگیزه فرار مالیاتی توسط آنان بیشتر خواهد بود. همچنین افراد با درآمد بالا دارای نفوذ و روابط بیشتری برای فرار مالیاتی داشته و این کار را انجام می‌دهند. تأثیر درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی منفی بوده و به لحاظ آماری معنادار است. زیرا در کشورهای توسعه یافته قوانین سفت و سختی در ارتباط با مالیات وجود داشته و اجرا می‌شود. ثانیاً افراد در کشورهای توسعه یافته انگیزه کمتری برای فرار مالیاتی دارند. زیرا در مقابل مالیاتی که پرداخت می‌کنند، می‌توانند از خدمات بهداشتی، آموزشی و حمل و نقل عمومی با کیفیت بهره‌مند شوند.

در رگرسیون برآوردی، ضریب تعیین رگرسیون ۰/۷۷ بوده و نشانگر این است که ۷۷ درصد تغییرات در متغیر وابسته مدل، توسط متغیرهای مستقل و کنترلی معرفی شده در مدل توضیح داده شده اند. همچنین آماره دوربین واتسون نزدیک عدد ۲ بوده و نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین جملات اخلاص رگرسیون است.

جدول ۵. نتایج برآورد مدل (متغیر وابسته مدل: فرار مالیاتی)

آماره t	ضریب	متغیر
۱/۴۶	۰/۲۵	C
*-۳/۰۸	-۰/۱۷۳	PR حقوق مالکیت
*-۲/۴۵	-۰/۲۱	PSG کیفیت حاکمیت بخش عمومی
*-۲/۲۷	-۰/۱۰۹	EF آزادی اقتصادی

متغیر	ضریب	آماره t
GS هزینه های دولت	۰/۱۳	۱/۴۶
REL متغیر دین	-۰/۱۵	*-۳/۸۲
AGR سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی	۰/۰۸	۱/۳۲
UNEM نرخ بیکاری	۰/۱۹۲	*۲/۳۶
INC تولید ناخالص داخلی سرانه	۰/۱۶	*۲/۵۷
D درجه توسعه یافتگی	-۰/۱۳	*-۲/۰۴
ضریب تعیین	۰/۷۷	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۳	
آماره دوربین واتسون	۱/۸۹	

منبع: محاسبات تحقیق

\*معنادار بودن ضرایب در سطح معناداری ۵ درصد را نشان می دهد.

### بحث و نتیجه گیری

با وجود اهمیت درآمد مالیاتی و حیاتی بودن آن برای دولت، یکی از موانعی که باعث عدم تحقق درآمدهای مالیاتی و افزایش کارایی دولت می شود، فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی و تعیین عوامل مؤثر بر آن در ایران اهمیت ویژه ای دارد. زیرا به دلیل وابستگی بودجه دولت به نفت، همواره تأکید بر کاهش وابستگی بودجه به نفت از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی بوده است. بدین جهت، یکی از راهکارهای افزایش میزان درآمدهای مالیاتی، شناسایی و ریشه یابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی است تا از طریق آن بتوان سیاست های مناسب برای جلوگیری از فرار مالیاتی را ارائه نمود. بدین منظور، با استفاده از داده های ایران و کشورهای منتخب نوظهور در دوره زمانی ۲۰۲۰-۲۰۰۰، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با تأکید بر سیاست های بخش عمومی مطالعه شده است. داده ها و اطلاعات پژوهش نیز از پایگاه اطلاعاتی بین المللی شامل بانک جهانی (WB)، بنیاد هریتیج و شاخص حکمرانی جهانی (WGI) جمع آوری گردید. در این پژوهش، برای بررسی تأثیر سیاست های بخش عمومی بر فرار مالیاتی از روش پانل دیتا استفاده شد. البته قبل از برآورد مدل، وجود یا عدم وجود همبستگی بین مقاطع و مانایی متغیرهای مدل بررسی گردید تا رگرسیون برآوردی کاذب و ساختگی نباشد. نتایج این آزمون ها نشان داد که بین مقاطع همبستگی وجود نداشته و متغیرهای مدل مانا هستند. براساس نتایج برآورد مدل، تأثیر حقوق مالکیت بر فرار مالیاتی منفی و معنادار است. زیرا تضمین مالکیت شخصی توسط دولت و اجرای کامل آن، میزان فرار مالیاتی را کاهش داده است. این نتایج، یافته های مطالعه صامتی و همکاران (۱۴۰۰) و بلوری و همکاران (۱۴۰۰) را تأیید می کند. از این رو می توان فرضیه اول تحقیق را پذیرفت. علاوه بر این، کیفیت حاکمیت بخش عمومی (حاکمیت قانون) نیز تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. زیرا بالا بودن حاکمیت قانون، اطمینان افراد به کیفیت قوانین مالیاتی و اجرای قاطع آن را بالا برده و احتمال فرار مالیاتی از سوی افراد را کاهش می دهد. این نتایج، مشابه یافته های ضیاتبار احمدی و کریمی پتانلار (۱۳۹۸) و صامتی و همکاران (۱۴۰۰) بوده و فرضیه دوم تحقیق را تأیید می کند. تأثیر هزینه های دولت و متغیر سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی بر فرار مالیاتی مثبت بوده اما این تأثیر در سطح معناداری ۵ درصد، به لحاظ آماری معنادار نیست. این نتایج، برخلاف یافته های مطالعه رضاقلی زاده و

همکاران (۱۳۹۸) و ضیانتبار احمدی و کریمی پتانلار (۱۳۹۸) بوده و فرضیه سوم تحقیق را رد می‌کند. در مقابل، تأثیر متغیر دین بر فرار مالیاتی منفی و معنادار بوده و با افزایش نسبت جمعیت مسلمان به کل جمعیت کشورها، میزان فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. این امر یافته‌های مطالعه اسلام و همکاران (۲۰۲۰) و فرضیه چهارم تحقیق را تأیید می‌کند.

تأثیر درآمد سرانه بر فرار مالیاتی مثبت است. زیرا با افزایش درآمد، میزان مالیات پرداختی افراد بیشتر شده و انگیزه فرار مالیاتی آنان بیشتر می‌گردد. این نتایج با یافته‌های مطالعه صامتی و همکاران (۱۴۰۰) و رضاقلی زاده و همکاران (۱۳۹۸) مشابه است. علاوه بر این، درجه توسعه یافتگی کشورها نیز بر فرار مالیاتی تأثیر منفی دارد. زیرا افراد در کشورهای توسعه یافته بدلیل ترس از مجازات و یا بدلیل استفاده از خدمات بهداشتی، آموزشی و حمل و نقل عمومی با کیفیت، انگیزه کمتری برای فرار مالیاتی دارند. همچنین تأثیر نرخ بیکاری بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار بوده و بالا بودن بیکاری، انگیزه افراد برای فعالیت در بخش غیررسمی اقتصاد را افزایش داده و ضمن افزایش حجم فعالیت در اقتصاد سایه، فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. این نتایج نیز با یافته‌های رضاقلی زاده و همکاران (۱۳۹۸) مشابه بوده و فرضیه پنجم تحقیق را تأیید می‌کند. براساس نتایج برآورد مدل و در سطح معناداری ۵ درصد، متغیر آزادی اقتصادی بر فرار مالیاتی تأثیر منفی و معنادار دارد. این نتایج یافته‌های مطالعه اسلام و همکاران (۲۰۲۰) و فرضیه ششم تحقیق را تأیید می‌کند. زیرا بیشتر بودن آزادی پولی و آزادی سرمایه‌گذاری به‌عنوان دو رکن اساسی آزادی اقتصادی، به معنای پایین بودن سطح تورم و سهولت ورود سرمایه به کشور بوده و بر فرار مالیاتی تأثیر منفی دارد.

براین اساس مشاهده گردید که حقوق مالکیت و حاکمیت قانون به‌عنوان دو ابزار مؤثر در حاکمیت بخش عمومی تأثیر منفی بر فرار مالیاتی دارد. از این رو دولت بایستی با تقویت نهادها، افزایش حاکمیت قانون و اعمال تنبیه متناسب با تخطی از قانون، تعریف دقیق و تضمین حقوق مالکیت و احترام به مالکیت خصوصی، فضای کسب و کار در اقتصاد را بهبود بخشیده و احتمال فرار مالیاتی را کاهش دهد. علاوه بر این، با توجه به تأثیر مثبت تورم و بیکاری بر فرار مالیاتی، دولت و نهاد پولی کشور با اجرای سیاست‌های فعال پولی و مالی، سطح تولید و رشد اقتصادی را افزایش (بیکاری را کاهش) داده و تورم را کنترل نماید. همچنین، به‌عنوان پیشنهاد برای مطالعات آتی توصیه می‌گردد تا تأثیر مفاهیم جدید مالی نظیر شمول مالی و شکنندگی مالی بر فرار مالیاتی بررسی گردد.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم تحقیقات و فناوری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان به خاطر همکاری در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود.

### منابع

- بلوری، امین؛ مرادی، محمد و یزدانی، حمیدرضا (۱۴۰۰). طراحی مدل تحلیل تفسیر ساختاری عوامل مؤثر بر فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی. پژوهشنامه مالیات، ۲۹(۴۹)، ۱۰۸-۸۳.
- پورفرد، شهروز و قالیباف اصل، حسن (۱۳۹۹). اثرات فرار و فساد مالیاتی بر سطح و نوسان سرمایه‌گذاری خصوصی و هزینه‌های عمومی به‌عنوان عوامل رشد اقتصادی. مجله توسعه و سرمایه، ۵(۱)، ۲۲-۱.
- چمن، طیب؛ مهاجری، پریسا و عرب‌مازار یزدی، علی (۱۳۹۸). بررسی تأثیر توسعه مالی بر فرار مالیاتی در ایران. پژوهشنامه اقتصادی، ۱۹(۷۲)، ۱۳۹-۱۰۵.
- جعفری صمیمی، احمد (۱۳۶۷). تحلیل تعادل عمومی و عوارض ناشی از مالیات بر مزد و حقوق. مجله تحقیقات اقتصادی، ۱(۱)، ۵۳-۴۴.

- حسن زاده جزدانی، علیرضا (۱۳۹۹). بررسی واکنش متغیرهای کلان اقتصادی نسبت به مالیات در اقتصاد ایران در چارچوب مدل تعادل عمومی پویای تصادفی. *مجله توسعه و سرمایه*، ۲(۵)، ۸۴-۱۰۵.
- رضا قلی زاده، مهدیه؛ آقایی، مجید و عالمی، امیرحسین (۱۳۹۸). تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه- علل چندگانه (MIMIC). *مجله مجلس و راهبرد*، ۲۶(۹۷)، ۱۹۱-۱۲۶.
- زنگانه، میثم؛ عاشوری شیخی، الهام و عبداللهی، احمد (۱۳۹۹). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از رویکرد دیماتل فازی (مطالعه موردی استان گلستان). *فصلنامه مهندسی مدیریت نوین*، ۱(۳)، ۵۰-۳۵.
- سید نورانی، محمدرضا (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. *مرکز پژوهش‌های مجلس*، ۲(۵)، ۲۷-۱۵.
- صامتی، مجید؛ ایزدی، افسانه و فتحی، سعید (۱۴۰۰). تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل. *فصلنامه اقتصاد با ثبات و توسعه پایدار*، ۲(۲)، ۳۳-۵.
- ضیاتبار احمدی، مقداد و کریمی پتانلار، سعید (۱۳۹۸). مالیات بر ارزش افزوده و فرار مالیاتی. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۷(۲۷)، ۸۶-۷۱.
- عرب مازار، علی اکبر (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور. *پژوهشنامه مالیات*، ۵(۵)، ۲۸-۱۱.

## References

- Abdixhiku, L., Besnik, K., Pugh, G., & Hashi, I. (2017). Firm-level determinants of tax evasion in transition economies. *Economic Systems*, 41(3), 354-366.
- Allen, A., Francis, B.B., Wu, Q., & Zhao, Y. (2016). Analyst coverage and corporate tax avoidance. *Journal of Banking & Finance*, 73, 84-98.
- Ameyaw, B. (2015). The effect of personal income tax evasion on socio-economic development in Ghana: A case study of the informal sector. *BJEMT*, 10, Article Number: BJEMT19267.
- Ameyaw, B., & Dzaka, D. (2016). Determinants of tax evasion: Empirical evidence from Ghana. *Modern Economy*, 14(7), 63-79.
- Antonetti, P., & Anesa, M. (2017). Consumer reactions to corporate tax strategies. The role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, 1-10.
- Arab Mazar, A. A. (2009). Estimating the efficiency of income tax for businesses and legal entities in the provinces of the country. *Journal of Taxation*, 5 (5), 28-11 [In Persian].
- Armstrong, C., Blouin, J., & Larcker, D. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 391-411.
- Baker, M. (1968). Global, local, and contagious tax evasion. *Journal of Financial Economics*, 104(2), 272-287.
- Blori, A; Moradi, M., & Yazdani, H. (2021). Designing a Structural Interpretation Analysis Model for Factors Affecting Tax Income Taxes for Legal Entities. *Journal of Taxation*, 29(49), 108-83 [In Persian].
- Breusch, T., & Pagan, A. (1980). The Lagrange multiplier test and its application to Development Economics, World Bank. [https://mpr.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/Economics No. 0435](https://mpr.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/Economics%20No.%200435).
- Brooks, N. (2001). Key issues in income tax: Challenges of tax administration and compliance, tax conference. *Asian Development Bank*, viewed 21.
- Chaman, T., Mohajeri, P., & Arab Mazar Yazdi, A. (2019). Investigating the impact of financial development on tax evasion in Iran. *Journal of Economics*, 19(72), 139-105 [In Persian].
- Chyz, J., Leung, W.S.C., Li, O.Z., & Rui, O.M. (2013). Labor unions and tax aggressiveness. *Journal of Financial Economics*, 108(3), 675-698.
- Friedman, M. (1937). The use of ranks to avoid the assumption of normality implicit in model specification in econometrics. *Review of Economic Studies*, 47, 239-253.
- Hassanzadeh Jazdani, A.R. (2020). Investigating the reaction of macroeconomic variables to taxes in the Iranian economy in the framework of a stochastic dynamic general equilibrium model. *Journal of Development and Capital*, 5(2), 105-84 [In Persian].
- Islam, A., UrRashid, Md.H. ZabidHossain, S., & Hashmi, R. (2020). Public policies and tax evasion: Evidence from SAARC countries. *Heliyon*, 6(11), 128-139.



- Jafari Samimi, A. (1988). Analysis of the general balance and the consequences of taxes on wages and salaries. *Journal of Economic Research*, 1(1), 53-44 [In Persian].
- McGee, R.W., & Tyler, M. (2017) Tax evasion and ethics: A demographic study of 33 countries. *Andreas School of Business Working Paper*, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=940505](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=940505).
- Nur-tegin Kanybek, D. (2008). Determinants of business tax compliance. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy, De Gruyter*, 8(1), 1-28.
- Pesaran, M.H. (2004). General diagnostic tests for cross section dependence in the analysis of variance. *Journal of the American Statistical Association*, 32, 675-701.
- Pourfard, S., & Qalibaf ASL, H. (2020). The effects of tax evasion and corruption on the level and fluctuation of private investment and public spending as factors of economic growth. *Journal of Development and Capital*, 5(1), 1-22 [In Persian].
- Rashid, M.H.U. (2020). Taxpayer's attitude towards tax evasion in a developing country: do the demographic characteristics matter? *International Journal of Applied Behavioral Economics*, 9(1), 1-19.
- Reza Gholizadeh, M., Aghaei, M., & Alemi, A.H. (2019). Analysis of tax evasion in Iran using the Multiple Index-Multiple Causes (MIMIC) method. *Journal of Parliament and Strategy*, 26(97), 191-126 [In Persian].
- Richardson, G. (2014). Determinants of tax evasion: A cross country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and R. Taxation*, 15(2), 150-169.
- Sadjiarto, A., Susanto, A.N., Yuniar E., & Hartanto, M.G. (2019). Factors affecting perception of tax evasion among chindos. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 144(3), 487-493.
- Sameti, M.; Izadi, A., & Fathi, S. (2021). Determining the effective factors on tax evasion using meta-analysis method. Quarterly. *Journal of Stable Economics and Sustainable Development*, 2(2), 5-33 [In Persian].
- Seyed Nourani, M.R. (1388). Tax evasion and economic growth in Iran. *Parliamentary Research Center*, 5(2), 27-15 [In Persian].
- Thomas, K.D. (2015). The psychic cost of tax evasion. *Business College Law Review*, 56, 617-670.
- Willey, R. (1987). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*, 84, 969-999.
- Yamen, A., Allam, A., Bani-Mustafa, A., & Uyar, A. (2018). Impact of institutional environment quality on tax evasion: A comparative investigation of old versus new EU members. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 32, 17-29.
- Zanganeh, M., Ashouri Sheikhi, E., & Abdullahi, A. (2020). Investigation and identification of factors affecting tax evasion using fuzzy dimatel approach (Case study of Golestan province). *Journal of Modern Management Engineering*, 1(3), 50-35 [In Persian].
- Ziyatbar Ahmadi, M., & Karimi Petanlar, S. (2019). Value added tax and tax evasion. *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies*, 7(27), 86-71 [In Persian].