

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران

دکتر سید محمد رضا سید نورانی

دفتر مطالعات اقتصادی

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

سیدنورانی، محمدرضا

فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران / نویسنده محمدرضا سیدنورانی. --
تهران: مجلس شورای اسلامی، مرکز پژوهش‌ها، ۱۳۸۸.

۱۶۴ ص.: جدول، نمودار. - (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛
۱۳۸۸/۷۵)

ISBN: 978-964-8427-60-8: ۳۵۰۰۰ ریال

فهرست‌نویسی براساس اطلاعات فیپا.

کتابنامه: ص. ۱۵۹-۱۶۴؛ همچنین به‌صورت زیرنویس.

۱. مالیات -- ایران. ۲. مالیات بر ارزش افزوده -- ایران. ۳. مالیات -- ایران --

جمع‌آوری. الف. مجلس شورای اسلامی، مرکز پژوهش‌ها. دفتر مطالعات اقتصادی.
ب. عنوان.

۴ ف ۹ س / ۲ / ۲۹۲۰ HJ

۱۳۸۸

عنوان: فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران

مؤلف: دکتر سیدمحمدرضا سیدنورانی

ناشر: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

نوبت چاپ: اول، پاییز ۱۳۸۸

تیراژ: ۱۰۰۰ نسخه

قیمت: ۳۵۰۰۰ ریال

مسئولیت صحت مطالب کتاب با مؤلف است.

کلیه حقوق برای مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی محفوظ است.

فهرست مطالب

سخن ناشر	۱
مقدمه	۳
فصل اول فرار مالیاتی و بررسی علل آن	۷
مقدمه	۹
۱-۱ تعریف فرار مالیاتی	۹
۱-۲ تمایز بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی	۱۱
۱-۳ شکاف مالیاتی	۱۳
۱-۴ زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی	۱۵
۱-۴-۱ پایین بودن فرهنگ مالیاتی	۱۶
۱-۴-۲ معافیت‌های وسیع و متنوع	۱۶
۱-۴-۳ عدم ارسال اظهارنامه	۱۷
۱-۴-۴ فساد مأموران مالیاتی	۱۸
۱-۴-۵ مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الرأس مالیات	۱۹
۱-۴-۶ قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی	۱۹
۱-۴-۷ نظام اطلاعاتی ضعیف	۲۲
۱-۴-۸ فرار عمدی از پرداخت مالیات	۲۳
۱-۴-۹ تغییرات جمعیتی (بافت جمعیتی) و اخلاقیات	۲۴
۱-۴-۱۰ اعتماد عمومی به دولت و مردم	۲۵
۱-۵ وقفه‌های مالیاتی، تورم و تأثیرات آنها	۲۵
۱-۵-۱ وقفه‌های قانونی	۲۷
۱-۵-۲ وقفه‌های غیرقانونی	۲۷
۱-۵-۳ سایر وقفه‌ها	۲۸
۱-۵-۴ آثار منفی (زیان‌های) وقفه‌های مالیاتی	۲۸
۱-۵-۴-۱ کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی	۲۹
۱-۵-۴-۲ تبعیض میان مؤدیان مالیاتی	۲۹

۳۰.....	کاهش انگیزه پرداخت مالیات ۱-۵-۴-۳
۳۰.....	فشار مالی و روانی ناشی از عدم تخصیص بدهی مالیاتی ۱-۵-۴-۴
۳۱.....	سیاست تأمین کسری بودجه و تشدید تورم ۱-۵-۴-۵
۳۱.....	مالیت‌های معوق ۱-۶
۳۲.....	نرخ تورم و تعویق مالیاتی ۱-۷
۳۳.....	زمینه‌های اجتماعی فرار مالیاتی ۱-۸
۳۴.....	اندازه‌گیری فرار مالیاتی در ایران ۱-۹
۳۴.....	مالیت‌بندی بهینه و جلوگیری از فرار مالیاتی ۱-۱۰
۳۷.....	فصل دوم مبانی نظری
۳۹.....	مقدمه
۳۹.....	فرار مالیاتی در ادبیات اقتصادی ۲-۱
۴۴.....	مدل پایه فرار مالیاتی ۲-۲
۵۱.....	عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی ۲-۳
۵۳.....	فرار مالیاتی و رشد اقتصادی ۲-۴
۵۵.....	فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی ۲-۵
۵۹.....	فصل سوم ساختار نظام مالیاتی در ایران
۶۱.....	مقدمه
۶۲.....	ساختار نظام مالیاتی در ایران ۳-۱
۶۵.....	روند قوانین و مقررات مالیاتی ۳-۲
۶۵.....	روند قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم ۳-۲-۱
۶۶.....	بررسی موارد اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم ۳-۲-۱-۱
۷۰.....	روند قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم ۳-۲-۲
۷۰.....	مالیات بر واردات ۳-۲-۲-۱
۷۴.....	مالیات بر کالاها و خدمات (مصرف و فروش) ۳-۲-۲-۲
۷۶.....	تفاوت ساختارهای مالیاتی در کشورهای مختلف ۳-۳
۷۷.....	مشکلات اساسی نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه ۳-۴
۷۸.....	مشکلات نظام مالیاتی ایران ۳-۵

۷۸.....	۳-۵-۱	پایین بودن فرهنگ مالیاتی
۷۹.....	۳-۵-۲	وقفه‌های مالیاتی
۸۰.....	۳-۵-۳	معافیت‌های مالیاتی متعدد
۸۰.....	۳-۵-۴	مدیریت ضعیف نیروی انسانی
۸۰.....	۳-۵-۵	ضعف نظام پاداش و تنبیه
۸۱.....	۳-۵-۶	سایر موارد
۸۲.....	۳-۶	راهکارهای اصلاح نظام مالیاتی

فصل چهارم فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ۸۵

۸۷.....	مقدمه
۸۸.....	۴-۱ تعریف مالیات بر ارزش افزوده
۹۰.....	۴-۲ ضرورت‌های اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده
۹۲.....	۴-۳ برخی از آثار و پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده
۹۲.....	۴-۳-۱ خنثی بودن
۹۳.....	۴-۳-۲ برقراری عدالت مالیاتی
۹۳.....	۴-۳-۳ رفع نارسایی‌ها در سازمان مالیاتی
۹۳.....	۴-۳-۴ تشویق صادرات
۹۴.....	۴-۳-۵ تشویق سرمایه‌گذاری
۹۴.....	۴-۳-۶ ایجاد تعادل بخشی در تولید ناخالص داخلی
۹۴.....	۴-۳-۷ جلوگیری از فرار مالیاتی
۹۴.....	۴-۳-۸ خودکنترل بودن
۹۵.....	۴-۴ نظام مالیات بر ارزش افزوده و فرار مالیاتی
۹۵.....	۴-۵ برخی از راه‌های فرار مالیاتی در قنون مالیات بر ارزش افزوده ایران
۹۵.....	۴-۵-۱ خودداری افراد از ثبت نام یا خودداری از ارسال مالیات به سازمان مالیاتی
۹۷.....	۴-۵-۲ اعلان ادعای اغراق آمیز درباره استرداد و اعتبار مالیاتی
۹۷.....	۴-۵-۳ عدم گزارش فروش کالاهای وارداتی مشمول مالیات و ادعاهای نادرست درباره صادرات
۱۰۰.....	۴-۵-۴ توافق پایپای
۱۰۰.....	۴-۵-۵ نخ‌های چندگانه

۱۰۱.....	۴-۵-۶ اعلام غیرواقعی میزان فروش
۱۰۳.....	فصل پنجم عملکرد مالیات‌ها در ایران
۱۰۵.....	مقدمه
۱۰۵.....	۵-۱ ساختار درآمدهای مالیاتی
۱۰۶.....	۵-۲ مالیات‌ها و سهم آنها در بودجه سالیانه
۱۰۶.....	۵-۳ نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی
۱۰۷.....	۵-۴ کل درآمدهای مالیاتی
۱۱۰.....	۵-۵ بررسی مالیات‌های مستقیم
۱۱۴.....	۵-۵-۱ مالیات بر شرکت‌ها
۱۱۴.....	۵-۵-۲ مالیات بر درآمد
۱۱۵.....	۵-۵-۳ مالیات بر ثروت
۱۱۵.....	۵-۶ بررسی مالیات‌های غیرمستقیم
۱۱۵.....	۵-۶-۱ مالیات بر واردات
۱۱۸.....	۵-۶-۲ مالیات بر کالا (مصرف و فروش)
۱۲۱.....	۵-۷ مقایسه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم
۱۲۳.....	فصل ششم آزمون مدل و نتیجه‌گیری
۱۲۵.....	مقدمه
۱۲۵.....	۶-۱ بررسی آماری مهم‌ترین متغیرهای الگو
۱۲۵.....	۶-۱-۱ رشد اقتصادی
۱۲۶.....	۶-۱-۲ تورم
۱۲۷.....	۶-۱-۳ پس‌انداز خالص خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶
۱۲۸.....	۶-۱-۴ بار مالیاتی
۱۲۹.....	۶-۲ آزمون‌های ریشه واحد، دیکی - فولر و دیکی - فولر تعمیم‌یافته
۱۲۹.....	۶-۲-۱ مبانی نظری
۱۳۰.....	۶-۲-۲ نتایج حاصل از انجام آزمون دیکی - فولر و دیکی - فولر تعمیم‌یافته
۱۳۲.....	۶-۳ برآورد تجربی الگو
۱۳۲.....	۶-۳-۱ سیستم معادلات به‌ظاهر نامرتبط

۱۳۴.....	۶-۳-۱-۱ آزمون فرضیه‌های ارائه شده
۱۳۶.....	۶-۳-۱-۲ تفسیر نتایج تجربی برآورد الگو
۱۳۷.....	۶-۳-۲ بررسی تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی در الگوهای سری زمانی
۱۳۷.....	۶-۳-۲-۱ بررسی تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی در یک الگوی خودرگرسیون برداری
۱۴۳.....	۶-۳-۲-۲ توابع عکس‌العمل
۱۴۴.....	۶-۳-۲-۳ تابع تجزیه واریانس
۱۵۱.....	فصل هفتم جمع‌بندی و توصیه‌های سیاستی
۱۵۳.....	۷-۱ جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۱۵۶.....	۷-۱-۱ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی
۱۵۶.....	۷-۱-۲ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی
۱۵۶.....	۷-۱-۳ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی
۱۵۶.....	۷-۲ توصیه‌های سیاستی و پیشنهادها
۱۵۹.....	منابع و مأخذ

فهرست جداول

جدول ۱-۱	ضرایب عدم تمکین مالیاتی در چند کشور منتخب	۱۴.....
جدول ۳-۱	مقایسه نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موسوم به تجميع عوارض	۷۵.....
جدول ۵-۱	درآمدهای دولت و سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی	۱۰۸.....
جدول ۵-۲	وضعیت مالیات‌های مستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶	۱۱۰.....
جدول ۵-۳	نرخ رشد مالیات‌های مستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه‌ای	۱۱۲.....
جدول ۵-۴	وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶	۱۱۷.....
جدول ۵-۵	نرخ رشد مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه	۱۱۹.....
جدول ۶-۱	آماره‌های توصیفی متغیر رشد اقتصادی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۶.....
جدول ۶-۲	آماره‌های توصیفی متغیر تورم طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۷.....
جدول ۶-۳	آماره‌های توصیفی متغیر پس‌انداز خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶	۱۲۷.....
جدول ۶-۴	آماره‌های توصیفی متغیر بار مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۸.....
جدول ۶-۵	نتایج آزمون دیکی - فولر و دیکی - فولر تعمیم‌یافته در رابطه با لگاریتم داده‌های سری‌های زمانی	۱۳۱.....
جدول ۶-۶	رابطه برآورد شده درخصوص عوامل موثر بر رشد اقتصادی	۱۳۳.....
جدول ۶-۷	رابطه برآورد شده درخصوص عوامل موثر بر پس‌انداز بخش خصوصی	۱۳۴.....
جدول ۶-۸	رابطه برآورد شده درخصوص تشکیل سرمایه بخش خصوصی	۱۳۴.....
جدول ۶-۹	آزمون تعیین وقفه بهینه خودرگرسیون برداری برای الگوی اول	۱۳۸.....
جدول ۶-۱۰	آزمون تعیین وقفه بهینه (الگوی پس‌انداز)	۱۴۰.....
جدول ۶-۱۱	آزمون تعیین وقفه بهینه	۱۴۲.....
جدول ۶-۱۲	تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر رشد اقتصادی	۱۴۴.....
جدول ۶-۱۳	تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی	۱۴۶.....
جدول ۶-۱۴	تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی تشکیل سرمایه بخش دولتی	۱۴۹.....

فهرست نمودارها

نمودار ۱-۲	فرار مالیاتی	۴۶
نمودار ۱-۶	رشد اقتصادی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۵
نمودار ۲-۶	روند حرکت نرخ تورم طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۶
نمودار ۳-۶	پس‌انداز خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶	۱۲۷
نمودار ۴-۶	روند حرکت بار مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵	۱۲۸
نمودار ۵-۶	آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی	۱۳۹
نمودار ۶-۶	آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی	۱۴۱
نمودار ۷-۶	آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی	۱۴۲
نمودار ۸-۶	عکس‌العمل متغیرهای رشد اقتصادی، تشکیل سرمایه بخش دولتی و پس‌انداز بخش خصوصی نسبت به یک انحراف معیار شوک در فرار مالیاتی	۱۴۳
نمودار ۹-۶	تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر رشد اقتصادی	۱۴۵
نمودار ۱۰-۶	تحلیل درصد سهم فرار مالیاتی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی	۱۴۷
نمودار ۱۱-۶	تحلیل درصد سهم درآمد ملی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی	۱۴۷
نمودار ۱۲-۶	تحلیل درصد سهم تورم در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی	۱۴۷
نمودار ۱۳-۶	تحلیل درصد سهم فرار مالیاتی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر تشکیل سرمایه بخش دولتی	۱۴۸
نمودار ۱۴-۶	تحلیل درصد سهم درآمد نفتی دولت در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر تشکیل سرمایه بخش دولتی	۱۴۹

سخن ناشر

در ادبیات دانش اقتصاد، برای تحقق اهداف و هدایت متغیرهای اقتصادی به سطح مطلوب عمده‌تاً سه گونه ابزار مورد تأکید و توجه است: سیاست پولی، سیاست مالی و سیاست تجاری. اهمیت و کارایی هریک از این سیاست‌ها به تناسب شرایط اقتصادی هر کشور متفاوت بوده و در این میان، سیاست مالی با هدف مدیریت منابع و مخارج دولت تنظیم می‌شود.

متأسفانه سهم بالای درآمدهای نفتی در طرف منابع بودجه کشورمان این امکان را به وجود آورده تا دولت‌های مختلف فارغ از سایر منابع تأمین درآمدهای دولت نه تنها به دنبال تقویت سهم درآمدهای مالیاتی نباشند، بلکه اهداف غیرکارشناسی و گاه جاه‌طلبانه‌ای را در طرف مخارج دولت قرار دهند. اتکای اندک بودجه دولت‌ها به درآمدهای مالیاتی در ایران هم موجب در امان ماندن آنها از پیامدهای تصمیم‌گیری‌های خود در اقتصاد داخلی و کم‌توجهی به مسئله رونق و رشد اقتصادی و به حاشیه رفتن بخش خصوصی شده و هم نوعی استغنائی کاذب و عدم تمایل به پاسخ‌گویی را در دولت‌ها با توجه به منبع انحصار مالی دولت از محل درآمدهای نفتی نهادینه ساخته است.

یکی از دلایل کوچک ماندن سهم درآمدهای مالیاتی در مجموع منابع درآمدهای دولت، پدیده فرار مالیاتی است. به عبارتی تا زمانی که پدیده فرار مالیاتی در اقتصاد ایران به‌دقت مورد بازشناسی و اصلاح قرار نگیرد، نمی‌توان به گسترش درآمد مالیاتی و کاستن از وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی امیدوار بود.

در موضوع سیاست‌های پولی و تجاری تحقیقات متعددی از سوی مرکز پژوهش‌های

مجلس شورای اسلامی منتشر شده است، اما لزوم توجه خاص به بحث مالیات‌ها در سیاست مالی دولت، این مرکز را بر آن داشت تا با هدف گسترش آثار پژوهشی در زمینه مسائل اقتصاد ایران و به‌ویژه حوزهٔ پرچالش درآمدهای مالیاتی، اقدام به انتشار کتاب حاضر نماید.

لازم است از دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌ها به‌ویژه آقای دکتر سیدنورانی در تدوین پژوهش حاضر تقدیر و سپاسگزاری شود. امید است با شناخت بیشتر مبانی و سازوکارهای فرار مالیاتی گام مؤثری در راستای یکی از اصلاحات مهم اقتصاد ایران و اصلاح نظام درآمدهای ملی کشور برداشته شود. این هدف جز با ارائه نقدها و نظرهای صاحب‌نظران متعهد و خبرگان دلسوز و اساتید بزرگوار محقق نخواهد شد که مرکز پژوهش‌ها از آن استقبال می‌نماید.

دکتر بهزاد پورسید

معاون پژوهشی مرکز

مقدمه

درآمد مالیاتی نقش بسزایی در تأمین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. اما تحقق این هدف، با وجود فرار مالیاتی باعث اختلال می‌شود. فرار مالیاتی را می‌توان یکی از مظاهر فساد اقتصادی شمرد. واضح است فرار مالیاتی در مبالغ کلان و سنگین و نه مبالغ ناچیز مالیاتی صورت می‌گیرد. این استدلال نیز درست است که بیشتر افراد فرار از مالیات بر ثروت و مالیات بر دارایی دارند و معمولاً به‌منظور مصرف بیشتر، فرار مالیات صورت نمی‌گیرد، چون افراد ترجیح می‌دهند مبالغ فرار از مالیات را پس‌انداز، و در چشم‌انداز بلندمدت استفاده کنند.

تأثیر فرار مالیاتی را از دو طریق می‌توان مورد مطالعه قرار داد. اول اینکه فرار از مالیات به دلیل عدم تحقق درآمد دولت، موجب کاهش سرمایه‌گذاری دولتی می‌شود. بنابراین می‌تواند اثر منفی بر رشد اقتصادی داشته باشد. از طرف دیگر به دلیل افزایش پس‌اندازهای خصوصی افراد، می‌تواند محرکی برای سرمایه‌گذاری خصوصی بوده و تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته باشد. در این کتاب سعی شده تأثیر تکان‌های فرار از مالیات بر دو متغیر سرمایه‌گذاری دولتی و پس‌انداز خصوصی بررسی، و در نهایت تأثیر این متغیر بر رشد اقتصادی نشان داده شود.

فرار مالیاتی آثار سوء بسیاری بر اقتصاد دارد. فرار مالیاتی باعث تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی می‌شود. در نتیجه خدمات اجتماعی در حد مطلوب و با کیفیت از سوی دولت ارائه نمی‌شود. همچنین فرار مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به‌نحو مناسب توزیع نشده و انباشت ثروت در

دست گروه‌های خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت سیاسی این گروه‌ها را فراهم می‌آورد بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود. در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای در میان مدت و درازمدت سبب می‌شود تا رشد و توسعه اقتصادی دچار مشکل شود.

درعین حال اندازه‌گیری فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و ایران با مشکلات زیادی مواجه است. اهم موانع اندازه‌گیری و برآورد دقیق فرار مالیاتی را می‌توان به ترتیب زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری،
۲. نبود تحقیق جامع درباره میزان فرار مالیاتی در هریک از شاخه‌های مشمول مالیات،
۳. تفاوت تعاریف بین المللی مالیات با تعاریف مورد استفاده در ایران به نحوی که درآمدهای تأمین اجتماعی که در ایران جزء درآمدهای مالیاتی محاسبه نمی‌شود در بسیاری از کشورها بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی دولت‌ها را تشکیل می‌دهد،
۴. تطبیق نداشتن آمارهای مراکز مختلف آمارگیری،
۵. محرمانه بودن اطلاعات مربوط.

با توجه به اینکه یکی از اهداف اصلی برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران رشد اقتصادی بالاست، به نظر می‌رسد تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی در ایران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد. در این میان توجه به موانع رشد از مسائل مهم مورد نظر سیاست‌گذاران است. به همین دلیل این تحقیق به دنبال بررسی و تجزیه و تحلیل آثار فرار مالیاتی به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر رشد اقتصادی است.

روش تحقیق علی و معلولی بوده و با استفاده از روش‌های معمول اقتصادسنجی تحلیل‌های مربوط انجام گرفته است. برای بررسی ایستایی متغیرهای مورد مطالعه از آزمون‌های دیکی فولر و دیکی فولر تعمیم یافته و ... استفاده شده و پس از تعیین وقفه بهینه که در این نوع مدل سازی توسط محقق و به صورت تجربی انجام می‌شود تأثیر شوک‌ها و تکانه‌های مثبت فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی مورد بررسی و تحلیل قرار

می‌گیرد. به منظور بررسی تأثیر تکانه فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی، دو متغیر کلیدی پس‌انداز خصوصی و سرمایه‌گذاری دولتی در نظر گرفته شده‌اند. بر این اساس ابتدا آزمون علیت گرانجری بین متغیرها انجام شده و سپس با استفاده از رهیافت خودرگرسیون برداری و محاسبه توابع واکنش آنی و تجزیه واریانس تأثیر شوک فرار مالیاتی بر دو متغیر مذکور مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

فصل اول

فرار مالیاتی و بررسی علل آن

مقدمه

در همه کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. مالیات‌ها به‌عنوان یک ابزار اقتصادی [از دیدگاه نظریه‌پردازان کینزی] در مواقعی برای رسیدن به اهداف مورد نظر سیاست‌گذاران اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این میان بروز پدیده‌های فرار مالیاتی و گریز از مالیات باعث شده تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد می‌شود کمتر باشد. از این‌رو تمامی کشورها تلاش‌های خود را برای کاهش این دو پدیده را به‌طور مرتب به‌کار می‌گیرند و در این راستا همواره به اصلاح نظام مالیاتی خود می‌پردازند. در فصل حاضر با توجه به اهمیت موضوع فرار مالیاتی و پدیده اجتناب مالیاتی به تعریف این پدیده‌ها پرداخته، سپس عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را به‌طور مبسوط مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهیم. در ادامه زمینه‌های پیدایش فرار و اجتناب از مالیات بررسی شده و سپس به بررسی انواع وقفه‌ها در نظام مالیاتی به‌عنوان یکی از راه‌های فرار و گریز از مالیات خواهیم پرداخت. همچنین مالیات‌های معوق در ادامه بررسی و زمینه‌های اجتماعی فرار مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرند. در پایان این فصل به ارائه برخی مشکلات پیش رو در اندازه‌گیری فرار مالیاتی در کشور پرداخته و اجرای یک نظام مالیات‌بندی بهینه را برای کاهش پدیده فرار مالیاتی پیشنهاد و ارائه می‌کنیم.

۱-۱ تعریف فرار مالیاتی

هرگونه تلاش غیرقانونی به‌منظور نپرداختن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد

عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. تعریف فرار مالیاتی برای انواع مالیات‌ها یکسان است. هدف اصلی در بی‌تمایلی به پرداخت مالیات، فعالیت غیرقانونی است (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۱۹).

فرار از مالیات انگیزه اصلی روی آوردن به اقتصاد زیرزمینی است. در بسیاری از موارد دیده شده که تولیدکنندگان کالا یا خدمتی رسمی برای فرار از مالیات تمام یا بخشی از درآمد خود را به مراجع مالیاتی اعلام نمی‌کنند. این امر درباره مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم صدق می‌کند. ولی حقوق و عوارض گمرکی که بر واردات وضع می‌شود نیز نوعی مالیات است. کالای همراه مسافر به‌طور کل معاف از مالیات بر واردات است. در این مورد باید گفت در صورتی که تجار و بازرگانان کالای خود را به مراجع گمرکی اظهار نکنند، یا مالیات و عوارض متعلقه را پرداخت نکنند، مرتکب نوعی عمل قاچاق شده، کالای وارداتی قاچاق محسوب شده و جزء فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی یا بخش نامنظم به حساب می‌آید (شکیبایی، ۱۳۸۰: ۷۵). اما در فرار مالیاتی به‌رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت، یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط عمداً نادیده گرفته می‌شود (عرب‌مازار یزدی، ۱۳۷۹: ۳۶).

از دیگر عوامل مرتبطی که باعث ضعف مدیریت مالیاتی می‌شود، می‌توان به قوانین و روش‌های مالیاتی با پیچیدگی زائد، نظام‌های اطلاعاتی ضعیف، و فساد و دخالت‌های سیاسی در مدیریت مالیاتی اشاره کرد. به تحقیق می‌توان گفت که مطالب فنی و تخصصی چندانی در زمینه فرار مالیاتی و اخذ مالیات در کشورهای در حال توسعه و به خصوص کشورهای فقیر، تدوین نشده است. بخش عمده کار عملی در زمینه تخلفات موجود، در وصول درآمدهای مالیاتی به کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه اروپا^۱ مربوط است که در برخی از آنها به تحلیل و بررسی شیوه‌های رسمی مبارزه علیه فرار مالیاتی مؤدیان پرداخته شده است. چه‌بسا فرار مالیاتی شهروندان و شرکت‌ها با رفتار فسادآلود دیوان سالاران مالیاتی در تعامل باشد. به عبارتی اینها می‌توانند با یکدیگر بر سر اموال خزانه دولت به معامله بنشینند. البته ارتباط ضروری و تنگاتنگی در این میان قابل مشاهده نیست، چرا که در برخی از شرایط مؤدیان قادر

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

هستند با انجام اقداماتی بسیار ساده، با کم کردن توجه مأموران وصول مالیات، از پرداخت مالیات طفره روند (توی و مور، ۱۳۸۲: ۱۵۹).

۱. فرار مالیاتی یک نوع تقلب است که به‌طور خاص علیه یک نهاد اقتصادی دولتی صورت می‌گیرد. دولت ساختار و سطح مالیات‌ها را تعیین، و نحوه نظارت و سازوکار لازم برای دریافت آن را در نظر می‌گیرد.

۲. فرار مالیاتی ریشه در عناصر اصلی درگیر در اقتصاد زیرزمینی دارد. این عناصر را می‌توان فرارکنندگان از مالیات، بازرسان و دولت نامید.

۳. رابطه‌ای ویژه بین فرار از مالیات و موضوع‌های محوری اقتصاد بخش عمومی وجود دارد.

خصوصیات ویژه‌ای که فرار مالیاتی را از دیگر جرم‌ها متمایز می‌کند بدین شرح‌اند:

۲-۱ تمایز بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی^۱

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مرتبط می‌شود. فرار مالیاتی نوعی تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست درباره درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شوند، امتناع می‌کند وی یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور در امان نگاه می‌دارد.

اجتناب مالیاتی از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشئت می‌گیرد و فرد نگران این نیست که عمل او افشا شود. در اینجا فرد به‌منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مؤدی مالیاتی نگران احتمال افشا شدن نیست، چرا که او تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن یادداشت و ثبت می‌کند (Sandmo, 2004: 31).

اجتناب مالیاتی، اقدامی برای کم کردن تعهدهای مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب یا فرار مالیاتی غیرقانونی، مبادرت عمدی

به اعمال خلاف قانون مانند گزارش غیرواقعی درآمد و فروش، کسورات و تنظیم اظهارنامه‌هاست. خط‌مشی راهبردی نظام مالیاتی در شرایط آرمانی باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فرار مالیاتی را داشته باشد. درواقع، فعالان اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از مالیات فعالیت قانونی است، بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است.

به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات، نوعی سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است. این مقوله به بررسی و یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی می‌پردازد که مؤدیان به آن وسیله خود را به‌نحوی از افراد مشمول مالیات کنار می‌زنند. مثلاً تبادل درآمد نیروی کار به درآمد سرمایه که نرخ کمتری از مالیات را به همراه دارد، مثالی از اجتناب مالیاتی است. در انجام عمل اجتناب از پرداخت مالیات، مؤدی نگرانی در مورد احتمال رو شدن و برملا شدن کارش ندارد. بلکه کاملاً برعکس، او اغلب تمام جزئیات مربوط به مبادلات خود را در دست داشته و بدین‌منظور مطمئن است می‌تواند به کاهش مالیات خود که هدف اصلی اوست، مبادرت کند، این جزئیات را نیز ارائه می‌کند.

اگر اجتناب از مالیات قانونی باشد، چه تفاوتی بین اجتناب از مالیات و واکنش به مالیات‌های بالا وجود دارد که در اثر تأثیرگذاری قیمت بر روی عرضه و تقاضا افزایش می‌یابند؟ فرض کنید که مالیات بالاتر، سفر با قطار را برای فرد مقرون‌به‌صرفه‌تر از سفر با هواپیما کند. یا اینکه مالیات نهایی بالاتر بر درآمد نیروی کار باعث شود تا فرد ساعات بیشتری از اوقات کاری خود را صرف انواع دیگری از فعالیت‌ها از جمله فراغت نماید. آیا در چنین حالتی، فرد یک اجتناب‌کننده از مالیات است؟ بنابراین در تعریف از اجتناب مالیاتی باید روی ابعاد قانون‌گذاری و جدیت قانون‌گذاران تمرکز داشته و بگوییم که اجتناب نوعی فعالیت است که فرد قصد انجام آن را براساس ملاحظات قانونی سیاست‌های مالی کشور دارد.

با این تعریف، تأثیرات قیمتی نباید در جرگه اجتناب مالیاتی طبقه‌بندی شوند. در هر حال اغلب اوقات این قضیه را به راحتی نمی‌توان روشن کرد. در تخمین‌های رسمی از تأثیرات درآمدهای ناشی از تغییر مالیات‌ها بیشتر فرض بر این است که پایه‌های مالیاتی ثبت هستند،

یعنی نیت و قصد سیاست‌گذاران براساس کشش‌های قیمتی صفر شکل می‌گیرد. اما وقتی افزایش مالیات منجر به کاهش در مقدار تقاضا و عرضه می‌شود، تخمین درآمدها کمتر از حالت رسمی خواهد بود. بنابراین فرد می‌تواند این مطلب را به‌عنوان یک اثر ناخواسته افزایش مالیات تصور کند، به‌نحوی که تأثیرات قیمتی یک نوع اجتناب از مالیات تلقی می‌شود.

مثال‌های متعددی را می‌توان برای اجتناب از مالیات ذکر کرد. مثلاً صاحبان خانه می‌توانند بابت رهن خانه خود متقاضی کاهش بهره مربوط از درآمد مشمول مالیات خود شوند. سرمایه‌گذاران بین‌المللی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشور دارای نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ مالیات پایین‌تر وارد می‌کنند. با این کار، آنها از پرداخت مالیات بالاتر در کشور اول اجتناب می‌کنند.

همچنین فرض شود برای فروش دوچرخه، مالیات بر ارزش افزوده وضع شود. حال اگر فروشنده‌ای برای پرداخت مالیات کمتر، دوچرخه کمتری بفروشد، رفتار وی بر پایه اجتناب از مالیات است. اگر همین فروشنده برای پرداخت کمتر مالیات، میزان فروش دوچرخه خود را کمتر از مقدار واقعی آن به اداره مالیات گزارش کند، رفتار وی فرار از مالیات قلمداد می‌شود (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۲۱).

۳-۱ شکاف مالیاتی^۱

در بیشتر کشورهای در حال توسعه دستگاه اداری تشخیص و وصول مالیات‌ها به دلایل متعدد با ضعف‌های بسیاری در امور اجرایی مواجه بوده و به‌این ترتیب زمینه فرار مالیاتی و فساد در امور مالیاتی در این کشورها مهیاست.

معمولاً اندازه شکاف مالیاتی هر کشور به‌عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته می‌شود (سیلوانی، ۱۳۸۱: ۶-۷). در تعریف شکاف مالیاتی عبارت است از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود. شکاف مالیاتی شامل فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق (مالیات‌هایی که اظهار شده ولی پرداخت نشده‌اند)، خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزین در تشخیص و

دریافت و عوامل دیگری است که به عدم تمکین مؤدیان مالیاتی منجر می‌شود. از آنجاکه اطلاعات و آمار دقیق و به‌هنگام، برای برآورد مالیات بالقوه و در نتیجه شکاف مالیاتی وجود ندارد، برداشت عمومی این است که باید براساس اولویت‌ها، نیازها و درک موقعیت‌ها، از راهبرد کلی و انعطاف‌پذیری پیروی کرد.^۱ معمولاً هر اندازه شکاف مالیاتی عمیق‌تر باشد تغییرات بنیادی‌تر در راهبرد مورد نیاز است. جدول ۱-۱ میزان عدم تمکین مؤدیان مالیاتی را در کشورهای منتخب نشان می‌دهد.

جدول ۱-۱ ضرایب عدم تمکین مالیاتی در چند کشور منتخب

نام کشور	سال	نظام مالیاتی	ضریب عدم تمکین (درصد)
کشور ۱	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده ^۲	۳۵/۴
کشور ۲	۱۹۹۰	مالیات بر ارزش افزوده	۴۳/۹
کشور ۳	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۴۰/۸
کشور ۴	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۵۲/۵
کشور ۵	۱۹۹۱	مالیات بر درآمد ^۳	۲۵
کشور ۶	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۳۸/۲
کشور ۷	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۳۵/۸
کشور ۸	۱۹۹۲	مالیات بر درآمد شخصی ^۴	۵۲
کشور ۹	۱۹۹۴	مالیات بر ارزش افزوده	۳۸
کشور ۱۰	۱۹۹۴	مالیات بر ارزش افزوده	۴۴/۶
کشور ۱۱	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۵۳/۳
کشور ۱۲	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۱۸/۲
کشور ۱۳	۱۹۸۹	مالیات بر درآمد شرکت‌ها ^۵	۶۴
کشور ۱۴	۱۹۹۳ - ۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۱۴/۶
کشور ۱۵	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۳۶/۳

۱. روش برآورد میزان شکاف مالیاتی ارزش افزوده توسط آگوئیر و شوم (۱۹۸۷)، سیلوانی و برونولو (۱۹۹۳) تشریح شده است. روش برآورد میزان شکاف مالیاتی در واحد پژوهش بخش درآمد داخلی آمریکا (۱۹۹۸) ارائه شده است.

2. Value Added Tax (VAT)

3. Income Tax (Income.T)

4. Private Income Tax (P.Income.T)

5. Company Income Tax (C.Income.T)

جدول ۱-۱ ضرایب عدم تمکین مالیاتی در چند کشور منتخب

نام کشور	سال	نظام مالیاتی	ضریب عدم تمکین (درصد)
کشور ۱۶	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۲۹/۷
کشور ۱۷	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۳۷/۱
کشور ۱۸	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۱۴
کشور ۱۹	۱۹۹۴	مالیات بر ارزش افزوده	۳۱/۵
کشور ۲۰	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۷/۵
کشور ۲۱	۱۹۹۳ - ۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۵/۱
کشور ۲۲	۱۹۹۳ - ۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۲۶
کشور ۲۳	۱۹۹۱	مالیات بر ارزش افزوده	۲۳
کشور ۲۴	۱۹۹۲	مالیات بر درآمد	۱۷/۳
کشور ۲۵	۱۹۹۲	مالیات بر ارزش افزوده	۵/۴

مأخذ: اطلاعات از این منابع استخراج شده است: سیلوانی و برون دولو (۱۹۹۳) و واحد پژوهش بخش درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا (۱۹۹۸).

توضیحات:

۱. اطلاعات مربوط به جدول ۱-۱ محرمانه است؛ بنابراین از ذکر نام کشورها خودداری شده است.

۲. کشورها براساس درآمد سرانه رتبه‌بندی شده است.

۱-۴ زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد، زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن، بی‌استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، نشناختن مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آنها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع و ... خلاصه می‌شود. بروکس (Brooks, 2001: 1-33) در مطالعات خود به برخی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشاره می‌کند، که می‌توان به افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات (با اثر مستقیم)، افزایش پرداخت‌های انتقالی متکی بر آزمون استطاعت (با اثر مستقیم)، رکود در

درآمد واقعی و افزایش بیکاری (با اثر مستقیم)، افزایش پدیده خوداشتغالی (با اثر مستقیم)، انتقال به بخش خدمات (با اثر مستقیم)، تغییرات جمعیتی (جوامع پیرتر گرایش بیشتری به فرار مالیاتی دارند)، فشارهای جهانی شدن (با اثر مستقیم) و کاهش در فرهنگ مالیاتی (با اثر مستقیم) اشاره کرد که هر کدام در ادامه به نحوی مورد بررسی قرار می گیرند.

۱-۴-۱ پایین بودن فرهنگ مالیاتی

یکی از عوامل مؤثر در کاهش حجم وصولی مالیات، فرهنگ مالیاتی است. فرهنگ مالیاتی مجموعه ای از طرز تلقی، بینش و عکس العمل افراد در قبال نظام مالیاتی است. به عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان ها، ارزش های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می دهند. شایان ذکر است، یکی از مهم ترین عوامل در شکل گیری فرهنگ مالیاتی ضعیف، رانتهی بودن اقتصاد کشور است.

در مجموع، پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی به ویژه هنگامی که با انگیزه سودجویی و سوداگری برخی افراد جامعه همراه شود، می تواند نقش مؤثری در کاهش میزان مالیات های وصولی و افزایش فرار مالیاتی داشته باشد. بنابراین یکی از ضرورت های نظام مالیاتی مناسب، اشاعه و رشد فرهنگ مالیاتی یا مردمی کردن مالیات هاست که بدون آن، نظام مالیاتی از کارایی مؤثر برخوردار نخواهد بود.

۱-۴-۲ معافیت های وسیع و متنوع

بیشتر راه های فرار مالیاتی را دولت ها در سیاست های حمایتی مالیاتی و معافیت های مالیاتی باز می کنند و در صورتی که نظام اطلاعات کارآمد نیز در نظام مالیاتی موجود نباشد؛ فرار مالیاتی گسترش می یابد. با اعطای معافیت های مالیاتی گروهی از پرداخت مالیات معاف می شوند و این امر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر می شود. بنابراین، اگر اعطای معافیت ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی مورد نظر، فشار سنگینی را بر گروه های دیگر جامعه وارد می کند. یعنی برای جبران کاهش درآمد مالیاتی، میزان نرخ های مالیاتی بیشتری، بر گروه هایی که از

معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند نیستند، تحمیل خواهد شد (بورد، ۱۳۸۱: ۵) بی‌تردید اعطای معافیت‌های مالیاتی گسترده، بدون دلایل توجیهی، به ناکارایی نظام مالیاتی و ضعف نظام اجرایی مالیاتی منجر می‌شود.

به‌طور کلی، نباید معافیت‌های مالیاتی برای بخش گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی و برای زمان نامحدودی در نظر گرفته شود، در دوره‌های مختلف باید تحقق اهداف مورد نظر از اعطای این معافیت‌ها مورد بررسی قرار گیرد. چنانچه پاسخ منفی باشد، ضرورت اعطای این معافیت‌ها نیز باید منتفی اعلام شود (جنانی و دیگران، ۱۳۸۰: ۷).

۳-۴-۱ عدم ارسال اظهارنامه

ارسال نکردن اظهارنامه دلایل گوناگونی دارد. هرگاه ثبت دفاتر مؤدی به روز نباشد؛ بهترین امکان برای ارسال نکردن اظهارنامه و پس از آن فرار از پرداخت مالیات فراهم شده است و این از رایج‌ترین دلایل عدم ارسال اظهارنامه است. دلیل دیگر عدم ارسال اظهارنامه، برخورد نکردن قاطع مأموران مالیاتی است که آن هم می‌تواند به‌دلیل آشنا نبودن و تسلط کافی نداشتن مأموران مالیاتی به قوانین مالیاتی و نداشتن مهارت کافی در اجرای آنها باشد. اما گاهی ممکن است مأمور مالیاتی هم به قانون اشراف داشته و هم در اجرای آن ماهر باشد؛ اما برخورد قاطعی از خود نشان ندهد.

مدیران مالیاتی سعی می‌کنند با کمک قانون‌گذاران این نقایص را برطرف و با این نارسایی‌ها مقابله کنند. آنها سعی می‌کنند از طریق به روز نمودن ثبت و توزیع برچسب‌های شناسایی از قبل چاپ شده به مؤدیان مالیاتی، مشکلات به روز نمودن ثبت نام و ناصحیح بودن شماره شناسایی را به حداقل برسانند. از آنجاکه عدم تسلیم اظهارنامه، نوعی تخلف مالیاتی به حساب می‌آید، جریمه این نوع تخلف برای مؤدیان خاطی در ایران ۵ درصد است که در صورت قبول برگ تشخیص به یک درصد تقلیل می‌یابد. این در حالی است که جریمه این نوع تخلف در کشورهای دیگر دست‌کم سه برابر ایران است. برای حل این معضل، برخورد قاطع و قانونی مأموران، نحوه برخورد سازمان مالیاتی (در هر کشور) و نوع مبارزه و واکنش این سازمان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

۴-۱-۴ فساد مأموران مالیاتی

هرگاه مأموران مالیاتی فاسد باشند یا احتمال فاسد شدن آنها زیاد باشد، بدون تردید در طراحی مالیات، رهیافتی که به‌طور مشخص قابل تغییر و حساب‌سازی باشد، اهرم مهمی برای پیشبرد مقاصد ایشان به حساب می‌آید.

مأموران فاسد، شیوه‌های مطلوب خویش را برای وصول هرگونه مالیات خواهند داشت. شیوه وصول چنین مأمورانی باید به‌گونه‌ای باشد که از پیچیدگی کافی برخوردار بوده تا فرد فاسد به مدد آن و بدون دشواری خاصی، زندگی مؤدیان خوش حساب را تحت تأثیر قرار دهد. اگر از عهده این کار برآید، می‌تواند برخی از مؤدیان درستکار را به مؤدیان خلاف‌کار مبدل سازد و ضمن توافق پنهانی با مؤدی، با وی تبانی نماید. مبنی‌بر اینکه هرگاه مأمور مالیاتی بخشی از مالیات تشخیصی آنها را عمداً کاهش دهد، آنگاه مؤدیان بخشی از درآمدهای دولت را که این‌گونه از بین رفته است؛ به‌خود مأموران مالیاتی پرداخت کنند. هر دو طرف خلاف‌کار در این تبانی، می‌توانند منافع خصوصی خود را به بهای از دست رفتن منافع دولت، افزایش دهند (توی و مور، ۱۳۸۲: ۱۷۴).

به‌منظور جلوگیری از این کار تأسیس سازمان دولتی جدید، با کارکنان بهره‌مند از حقوق مکفی و درعین حال برخوردار از اقتدار سیاسی و قضایی لازم برای اخذ مالیات، مدلی مناسب برای وصول درآمدهای داخلی محسوب می‌شود. این رهیافت در کشورهای غنا، پرو و اوگاندا، پیشرفت‌های چشمگیری را به دنبال داشته است.

این امر تا حد زیادی به کاهش فساد در اخذ مالیات منجر می‌شود. اما پس از چند صباحی، استقلال اعطایی به این نهادها به‌تدریج باعث انحراف کارکنان آنها به‌سوی اقدامات فسادآلود می‌شود. تأمین سازمان‌های مستقل با درآمد بالا، چه‌بسا نخستین گام مناسب و ضروری در موقعیت‌های بحرانی باشد. اما مشکلات طولانی‌مدت فساد و عدم پاسخ‌گویی در اخذ مالیات همچنان باقی خواهد ماند. برای پرداختن به این مشکلات، گزینه‌های متعددی فراروی سیاست‌گذاران است. آنها می‌توانند ساختارهای انگیزشی مأموران را بهبود بخشند. مثلاً پرداخت‌های تشویقی برای آنها در نظر بگیرند و مبنای این پرداخت‌ها را میزان وصول مالیات این مأموران قرار دهند، یا مجموعه‌ای مؤثرتر از مجازات‌ها را برای تبانی بین مأموران مالیاتی و مؤدیان گریزان از مالیات تعیین کنند (همان: ۱۷۲).

۵-۴-۱ مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الرأس مالیات

مقررات تشخیص علی‌الرأس به‌گونه‌ای است که امکان فرار از پرداخت مالیات قانونی را برای مؤدیان بدحساب فراهم آورده و به‌علت تماس مکرر مأموران مالیاتی با مؤدیان، احتمالاً باعث انحراف کادر تشخیص مالیات (ممیزان مالیاتی) می‌شود. به‌طور کلی چون در روش تشخیص علی‌الرأس، از یک شیوه نظری برای سنجش و برآورد مالیات استفاده می‌شود، قضاوت شخصی جانشین واقعیات می‌شود و فقدان نظارت کافی بر ضوابط و معیارهای ارزیابی و برآورد میزان مالیات پرداختی، اختلافات متعددی میان مؤدیان و مأموران مالیاتی در زمینه تعیین درآمد مشمول مالیات، ایجاد می‌کند.

۶-۴-۱ قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی

اهمیت ساده‌سازی نظام مالیاتی به‌دلیل تأثیر آن بر افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی است.^۱ قوانین پیچیده و مبهم، دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند و هزینه‌های تمکین را نیز افزایش می‌دهد.^۲ ساده‌سازی قوانین درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر بسزایی در کاهش فرار مالیاتی داشته باشد. بدین ترتیب که ساده‌سازی می‌تواند کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی را افزایش دهد و مؤدیان را وادار به تمکین کند.

دستگاه مالیاتی باید از دیدگاه مالیات‌دهنده نیز ساده باشد.^۳ فرم‌ها و رویه‌ها باید تا حدی ساده باشد که تمکین مالیاتی را تشویق کند. برای کمک و ساده‌سازی دستگاه مالیاتی، اطلاعات خواسته شده در فرم‌ها باید به حداقل برسد و به‌سادگی از طریق دفاتر و سوابق مؤدی قابل استخراج باشد (سیلوانی، ۱۳۸۱: ۱۹-۱۸).

۱. برای مطالعه بیشتر می‌توان به این مقالات مراجعه کرد: بردورپچارد (۱۹۹۰)، منسفیلد (۱۹۸۷)، تایت، گریترز و اچینگرین (۱۹۷۹)، تانزی (۱۹۸۱)، ریچارد و کاتانگرا جانتشر (۱۹۹۲).

۲. بسیاری از کشورها، اصلاح دستگاه مالیاتی یا سیاست‌های بنیادی اصلاح مالیاتی خود را با ساده‌سازی نظام مالیاتی و بهبود سطح تمکین شروع کرده‌اند. کشورهایی که در دهه ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ این سیاست را در اولویت کاری خود قرار داده‌اند، عبارتند از: تقریباً تمام کشورهای آمریکای لاتین و تعدادی از کشورهای آفریقایی (از جمله بنین، چاد، کوتی، دیلاور، گابن، گینه، مالی، نیجریه، سنگال، آفریقای جنوبی، توگو و اوگاندا)، کره، فیلیپین، اندونزی و ...

۳. دانمارک، کانادا و نیوزیلند در زمره کشورهایی هستند که ساده‌سازی نظام مالیاتی را با ساده‌سازی فرم‌های اظهارنامه شروع کرده‌اند، تا مؤدیان مالیاتی به ساده‌ترین شکل ممکن اظهارنامه را تکمیل کنند.

بروکس (Brooks, 2001: 1-33) نشان داده به شرط ثابت بودن دیگر عوامل، هر چه مقررات، پیچیده تر باشند و مالیات بیشتری دریافت شود احتمالاً اقتصاد زیرزمینی بزرگ تر خواهد بود. بسیاری دیگر از محققان نتیجه گرفته اند که مهم ترین عامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در بالا بودن نرخ های مالیاتی و پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا نهفته است.

پایل (Pyle, 1991: 98-163) نظام مجازات و جرائم مالیاتی را یکی از گلوگاه های دستگاه مالیاتی دانسته و اعتقاد دارد نظام صحیح مجازات و جریمه ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. وی به این نتیجه رسیده است که جرائم کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرائم سنگین که به طور موردی و غیرقطعی تعلق می گیرند بر کاهش فرار مالیاتی مؤثر هستند (خان جان، ۱۳۸۳: ۶۷-۶۶).

بخش عمده ای از مشکلات و معضلات رفتاری تمکین مؤدیان مالیاتی به ماهیت قوانین برمی گردد. درواقع باید مشخص شود قوانین مالیاتی به درستی تدوین شده اند و یا مقررات مناسب هستند. این امکان وجود دارد که قوانین مالیاتی دربردارنده راه های فرار یا امکان تأخیر در پرداخت مالیات باشند. به عنوان مثال در ایران بسیاری از مؤدیان مالیاتی از امکانات قانونی موجود سوء استفاده کرده و درصدد هستند با طرح اعتراض های واهی، پرونده مالیاتی خود را در مسیر پریچ و خم و ناکاری هیئت های حل اختلاف مالیاتی قرار دهند تا دست کم معادل افزایش نرخ تورم از مزایای تأخیر در پرداخت مالیات بهره مند شوند.

تایت و دیگران (Tait and et al, 1979: 76)، تانزی (Tanzi, 1981: 283-305) و منسفیلد (Mansfield, 1987: 6) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده اند که در برخی از کشورهای در حال توسعه محدود بودن تعداد اقلام مالیاتی، نرخ های محدود برای انواع مالیات ها و معافیت های محدود و پایه مالیاتی گسترده به اجرای ساده تر و سطح تمکین مالیاتی بالاتری می انجامد (سیلوانی، ۱۳۸۱: ۱۸).

در بعضی موارد به دلیل پیچیدگی های قوانین و سیاست های مالی، اجرای آنها با مشکلات بسیاری مواجه می شود. بسیاری از مؤدیان به علت ناتوانی از درک کامل قوانین موجود مرتکب اشتباهات پی در پی شده و دستگاه مالیاتی ناگزیر از اصلاح آنها با صرف هزینه های سنگین است. پیچیدگی قوانین، زمینه را برای تفسیر به رأی افراد به منظور

اجتناب از پرداخت مالیات فراهم می‌آورد و می‌تواند دستگاه مالیاتی را درگیر مسائل حقوقی کند. از آنجاکه چالش‌های حقوقی به‌طور عمده از ناحیه مؤدیان بزرگ سازمان یافته است، در نتیجه ممکن است وصول مبالغ هنگفتی از مالیات‌های مورد اختلاف مدت‌های مدیدی به تعویق افتد. گیلز (Giles, 2000: 243-270) مهم‌ترین اقدام را بازنویسی قانون مالیاتی به‌صورت شفاف و ساده می‌داند. مثلاً در کشور نیوزلند بازنویسی قانون مالیات بر درآمد پروژه درآمدتی بوده که ابتدا پیش‌نویس آن تهیه و در اختیار عموم قرار گرفت و در نهایت با گردآوری مجدد داده‌ها و گرفتن بازخوردهای لازم، نگارش نسخه نهایی آن به نتیجه رسید (Swain, 2001: 156).

یکی دیگر از عواملی که در فرار و عدم تمکین مالیات نقش عمده‌ای دارد بوروکراسی اداری است. به‌عنوان مثال بخشی از این بوروکراسی را می‌توان به فرم‌های مالیاتی نسبت داد. در برخی موارد فرم‌ها و اظهارنامه‌های مالیاتی حاوی اطلاعات اضافی هستند و تکمیل آنها از عهده و حوصله مؤدیان خارج است. بدین ترتیب انگیزه آنها را برای تسلیم اظهارنامه یا پر کردن فرم‌های مربوطه کاهش می‌دهد. پس یکی از گام‌های اساسی در این راستا می‌تواند ساده‌سازی رویه‌ها و فرایندهای مالیات، ساده کردن فرم‌ها با طراحی مناسب، زدودن موارد ابهام و ... است (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۶۶-۶۴).

قوه مجریه ممکن است به لحاظ سیاسی گرایش به اجرای محکم قوانین مالیاتی نداشته باشد در نتیجه از حیث صدور مقررات اجرایی الزام‌آور تعلل ورزد و به تعویق مطالبات مالیاتی دولت دامن بزند. محققان نظام مالیاتی التزام سیاسی دولت به انجام اصلاحات مالیاتی را پیش‌نیاز اولیه موفقیت نظام مالیاتی دانسته‌اند (Giles, 2000: 243-270).

قوانین و مقررات قضایی کشورها، در پدیده فرار مالیاتی نقش دارند. گیلز معتقد است کاستی‌ها در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوقی مؤثر و کارا می‌تواند زمینه‌ساز تعویق مالیات باشد. بنابراین وی بر لزوم سازمان‌دهی دستگاه مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض‌های مالیاتی، پیگردهای قانونی و وصول مالیات‌های معوق تأکید می‌کند.

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی سیاست‌های مالی دولت هستند. به عقیده گیلز سیاست‌گذاری‌های دولت درباره نرخ مالیات‌ها، نوع مالیات‌ها و ... می‌تواند تأثیرات بسزایی در تمکین یا عدم تمکین مالیاتی مؤدیان داشته باشد. مثلاً برخی از انواع

مالیات‌ها عموماً صعب‌الوصول هستند و انگیزه فرار را افزایش می‌دهند. به‌عنوان مثال در ایران مالیات مستغلات به‌نحوی است که به‌راحتی تعویق مالیات را به دنبال دارد. براساس قانون، ابلاغ برگ مالیات به مستأجر به‌دلیل تضاد منافع با موجر، ممنوع است. بنابراین برگه‌های مالیات مستغلات چون مشمول ابلاغ قانونی می‌شوند و به رؤیت مؤدی نمی‌رسند، تعویق مالیاتی را به دنبال دارند. درضمن براساس قانون، اگر برگ مالیاتی به شخص مؤدی ابلاغ نشده باشد، در کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی قابل رسیدگی است و این فرایند وصول مالیات را تا حد زیادی به تأخیر می‌اندازد.

تحلیل تجربی موارد تخلف مالیاتی در گواتمالا مؤید آن است که نرخ ۵۰ درصدی فرار مالیاتی در این کشور بیش از هر چیز معلول برخورد قضایی بوده است. در فاصله سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۲، تعداد ۲۱۳۳ مورد پرونده تخلف مالیاتی به مراجع قضایی این کشور احاله شده که تا پایان سال ۲۰۰۳ فقط ۹۲ مورد از آنها مختومه اعلام شد. این مراجع قضایی فقط در ۴ مورد فراریان مالیاتی را مستوجب مجازات زندان دانسته که در نهایت، از این تعداد نیز ۳ نفر با پرداخت مبلغی معادل ۰/۶ درصد دلار آمریکا به‌ازای هر روز زندان، حکم محکومیت خود را کاملاً بی‌اثر کردند (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۳۶).

سیلوانی (Silvani and Brondolo, 1993) می‌گوید: برای کاهش فرار مالیاتی باید جرائم مالیاتی به‌نحوی وضع شوند که در مراحل اداری و قضایی، چندان دستخوش تغییر و تحریف نشوند و نظام جریمه باید به‌گونه‌ای اجرا شود که رفتار مؤدی مالیاتی را تغییر دهد. با این حال، با مؤدیانی که بی‌نظم هستند و قانون را رعایت نمی‌کنند باید به‌شدت برخورد کرد، به‌خصوص برای کشورهایی که میزان عدم تمکین مالیاتی آنها بالای ۲۰ درصد است، باید نظام جریمه با قاطعیت و صراحت اجرا شود.

۷-۴-۱ نظام اطلاعاتی ضعیف

از دو دیدگاه ضعیف بودن نظام اطلاعاتی را می‌توان بررسی کرد. اول اینکه اکثر مردم اطلاع کافی از قوانین و مقررات مالیاتی کشور ندارند بنابراین یکی از وظایف مدیریت مالیاتی، آگاهی‌رساندن به مؤدیان برای سهولت بیشتر کار است. آگاه بودن مردم به قوانین مالیاتی، از مشکلات آنها می‌کاهد. این از طرفی، مسئله‌ای اقتصادی است و از طرف دیگر به فرهنگ مالیاتی مربوط بوده و مسئله‌ای اجتماعی محسوب می‌شود.

(رضائیان، ۱۳۷۸: ۵).

دوم اینکه نظام مالیاتی برای جمع‌آوری اطلاعات از درآمد افراد ضعیف است. زیرا در وضعیت اقتصادی نامتعادل، عده‌ای از طریق ایجاد بازار زیرزمینی و بازار سیاه، درآمدهای کلان به دست می‌آورند، بدون اینکه هیچ‌گونه نام و نشانی از آنها و نحوه فعالیتشان باشد. بنابراین وجود یک نظام قوی اطلاعاتی، برای تشخیص مالیات واقعی اشخاص حقیقی و حقوقی لازم است (سیدزارع، ۱۳۸۰: ۱۱۱).

۸-۴-۱ فرار عمدی از پرداخت مالیات

عده‌ای از فراریان مالیاتی مؤدیانی هستند که به احکام و دستورات قانونی کم توجه‌اند. از آنجاکه یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی ارتقای سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی است؛ جریمه کردن مؤدیانی که فرار مالیاتی دارند و تعقیب مؤدیان خلاف‌کار به خودی خود از اهداف اساسی دستگاه مالیاتی محسوب نمی‌شود. اگرچه نظام متکی بر تمکین داوطلبانه، زمانی موفق خواهد بود که جامعه مؤدیان بدانند، اگر آشکارا قوعد تمکین داوطلبانه را نقض کنند به شدت با آنها برخورد (جریمه سنگین) خواهد شد. در چنین شرایطی معنی مدیریت دستگاه مالیاتی آن است که برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه، بین ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان و اجرای دقیق قوانین و مقررات تعادل برقرار کند. سازمان مالیاتی باید تقویت کننده عوامل انگیزشی و تشویق کننده نظام تمکین داوطلبانه باشد و همچنین عوامل ضد تشویقی (تنبیهی) را شناسایی و محدود کند (سیلوانی، ۱۳۸۱: ۲۰) به عنوان مثال؛ ارائه خدمات مناسب مالیاتی و فعالیت‌های تبلیغی هدفمند (ایجاد فرهنگ مالیاتی با تبلیغات خوب)، از عوامل اساسی در تشویق مؤدیان به رعایت دقیق قوانین مالیاتی هستند.

دستگاه مالیاتی برای تسهیل و تشویق مالیات‌دهندگان به رعایت داوطلبانه قوانین مالیاتی، باید خدماتی مستمر و بی‌طرفانه، همراه با احترام متقابل و فوری ارائه کند.^۱

۱. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کشورهای با اقتصاد در حال گذار، ابزارهای به نسبت ساده‌ای چون کمک به مالیات‌دهنده از طریق فرم‌های اظهارنامه مالیاتی، حذف کارمزد پرداخت مالیات از سوی بانک (که در برخی کشورهای اروپای شرقی معمول بود) و استقرار واحدهای راهنمایی مالیات‌دهندگان در محل‌هایی که به سادگی در دسترس باشد، خدمات مورد نیاز مالیات‌دهندگان را می‌توان به طور چشمگیری بهبود بخشید.

این خدمات می‌تواند شامل توسعه برنامه‌هایی برای شفاف کردن فرم‌ها (برگه‌ها)، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و همچنین ارتباط مؤثری بین عموم مردم و دستگاه مالیاتی به وجود آورد که به تقویت اعتماد (اطمینان) مردم به قوانین مالیاتی منجر می‌شود. به علاوه برنامه‌های آموزشی کوتاه‌مدت و بلندمدت برای مؤدیان مالیاتی توسعه می‌یابد (همان: ۵۱).

بررسی‌های انجام شده در خصوص حجم درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که شکاف چشمگیری میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی وجود دارد (کردبچه، ۱۳۷۵: ۷۲-۳۱). بنابراین با اتخاذ تدابیری برای اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد.

نارسایی و عدم کارایی نظام مالیاتی کشور، در هریک از مراحل گردآوری اطلاعات، تشخیص و وصول مشاهده می‌شود. این نارسایی‌ها را می‌توان در سه گروه مشکلات اجرایی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات فرهنگی، طبقه‌بندی کرد. از این رو، لازم است که ضمن پرداختن به مشکلات موجود در نظام مالیاتی، درصدد اتخاذ روش‌ها و تدابیری برای رفع آنها بود.

۹-۴-۱ تغییرات جمعیتی (بافت جمعیتی) و اخلاقیات

تحقیقات نشان می‌دهند که میزان ارتکاب به فرار مالیاتی در مردان بیش از زنان است. همچنین با افزایش سن افراد، فرار مالیاتی افزایش ولی بعد از بازنشستگی میزان آن به شدت کاهش می‌یابد. از این رو جوانان تمایل کمتری برای فرار مالیاتی و پرنکردن اظهارنامه مالیاتی دارند. اخلاقیات نیز روی فرار مالیاتی نقش بسزایی دارند. اگر فرد، پایبند اخلاق باشد کمتر دچار فرار مالیاتی که نوعی فعالیت ضد اخلاقی است، خواهد شد. با افزایش درآمد میزان فرار مالیاتی گسترش می‌یابد. به این ترتیب که افراد ثروتمند می‌توانند افراد متخصص و زبده‌ای را به کار گیرند که از قوانین و راه‌های فرار مالیاتی به درستی اطلاع دارند و می‌توانند بهتر راه‌های فرار را کشف کنند. انتخاب نوع درآمد نیز عامل مهمی در فرار مالیاتی است. فرار از مالیات در درآمدهای ثبت نشده که معمولاً بدون قرارداد هستند و یا فعالیت‌های خوداشتغالی بسیار فراگیرتر است. افزایش نابرابری درآمدی

نیز فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. طبق مطالعات بسیار فرار مالیاتی در کشورهایی که دارای توزیع نابرابر درآمد هستند بیشتر است.

۱۰-۴-۱ اعتماد عمومی به دولت و مردم

براساس مدل انتخاب عمومی، اعتماد مردم به دولت نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان ارتکاب به فرار مالیاتی دارد. هرچه اعتماد مردم به وعده‌های دولت درباره ارائه خدمات عمومی بیشتر باشد، فرار مالیاتی کمتر می‌شود. اعتماد عمومی فقط در سایه دموکراسی برقرار می‌شود. دموکراسی در اصل یک رابطه تعاملی میان مردم و دولت است که تنها بر اعتماد دوطرفه بنا می‌شود. بنابراین در این جوامع دولت‌ها برای حفظ بقای خودشان سعی می‌کنند تا به تعهدات و قول‌هایی که داده‌اند عمل کنند. بدین ترتیب اگر مردم احساس کنند که به آنها توجه می‌شود و دولت‌ها به آنچه گفته‌اند عمل کرده‌اند، فرار مالیاتی در میان آنها کاهش می‌یابد. قدرت در یک نظام دموکراتیک، در دست قانون است و نه دولت و این امر باعث احترام مردم به قانون می‌شود.

در این جوامع به خواسته‌های مردم توجه بیشتری می‌شود و شناخت نیازها و خواسته‌های مردم نیز از طریق انتخابات آزاد صورت می‌گیرد. بنابراین دولت می‌تواند در برنامه‌ریزی‌های خویش خواسته‌های مردم را مدنظر قرار داده و از این طریق به اعتماد عمومی به دولت کمک کند. این موضوع می‌تواند تا حد زیادی در کاهش فرار مالیاتی نقش داشته باشد.

دومین عامل تأثیرگذار بر روی فرار مالیاتی اعتماد مردم به یکدیگر است. اگر مردم اعتقاد داشته باشند که دیگر شهروندان نیز مالیات‌شان را پرداخت می‌کنند، آنان نیز قدام به این کار می‌کنند و از فرار مالیاتی پرهیز می‌کنند. توجه دولت به خواسته‌های مردم می‌تواند فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد. هرچه توجه و واکنش دولت به خواسته‌های مردم و تلاش برای برآورده کردن آنها بیشتر باشد، تمایل مردم برای فرار از مالیات کمتر خواهد بود. احساس بدنامی نیز می‌تواند در فرار مالیاتی مؤثر باشد. احساس بدنامی ممکن است به این دلیل باشد که فرد فکر کند به دلیل ارتکاب فرار مالیاتی و تخطی از قرارداد ضمنی از معاملات و تعاملات آینده کنار گذاشته می‌شود. دلیل بدنام شدن وی این است که او در اعتماد اطرافیان نسبت به خود شکاف ایجاد کرده است.

۱-۵ وقفه‌های مالیاتی، تورم و تأثیرات آنها

تانزی (Tanzi, 1981: 283-305) وقفه‌های مالیاتی یا تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها را به‌عنوان «فاصله میان زمانی که طی آن مالیات باید پرداخت شود با زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود»، تعریف می‌کند. وی تأخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تأخیر قانونی و تأخیر غیرقانونی تقسیم می‌کند (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸: ۶۹).

در نظام مالیاتی ایران، متوسط طول وقفه جمع‌آوری کل مالیات حدود ۱۶ ماه (۱/۴ سال) برآورد شده است، یعنی از زمانی که مؤدیان به‌طور قطعی موظف به پرداخت مالیات می‌شوند، به‌طور متوسط، حدود ۱۶ ماه طول می‌کشد تا مبالغ مذکور واقعاً به دولت منتقل شود. شایان ذکر است که وقفه برآورد شده متوسط وقفه کل درآمدهای مالیاتی است و ممکن است متوسط وقفه برای طبقات مختلف مالیاتی متفاوت باشد.

به‌عنوان نمونه بررسی‌ها نشان داده است که حداقل هزینه تحمیل شده برآوردی ناشی از وقفه در جمع‌آوری مالیات در ایران برای سال ۱۳۷۴ در حدود ۴۷ درصد درآمد مالیاتی همان سال و برای سال ۱۳۷۶ حدود ۲۰ درصد درآمد مالیاتی همان سال بوده است.

بدین ترتیب، دولت می‌تواند با اتخاذ سیاست‌هایی به‌منظور کاهش طول وقفه برای به حداقل رساندن زیان درآمدی مالیات به اهدافی از این قبیل دست یابد:

۱. اعمال جرائم سنگین برای مؤدیانی که با تأخیر، حق مالیات را پرداخت می‌کنند.
۲. شاخص‌بندی مالیات با توجه به تورم.
۳. گسترش پایه مالیاتی از طریق حذف معافیت‌های غیرضروری به‌جای افزایش نرخ‌های مالیاتی، طول وقفه را کاهش می‌دهد تا اینکه زیان وارده کاهش یابد (تقی‌پور، ۱۳۷۸: ۲۶-۳).

یکی از مسائل مهم در نظام‌های مالیاتی تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها است. به دلیل اهمیت و نقش بسزای آن در فرار و اجتناب از مالیات در این قسمت به بررسی دقیق‌تر آن پرداخته می‌شود. برخی برآوردهای انجام شده، زیان حاصل از وقفه‌های مالیاتی در بخش شرکت‌ها و مشاغل را در کشور برحسب افت درآمد واقعی به‌ترتیب معادل ۴۳ درصد و ۳۹ درصد درآمد مالیاتی این بخش‌ها نشان می‌دهد.

ساختار نظام مالیاتی در بعضی از کشورها در راستای حداقل‌سازی این وقفه‌هاست.

در فرانسه شرکت‌ها ملزم هستند در هر سال مالی طی ۴ قسط مالیات عملکرد همان سال را پرداخت کنند. در دانمارک قانون مالیاتی برنامه پیش‌پرداخت اختیاری مالیات را همراه با نرخ مالیاتی تشویقی به میزان ۴ درصد کمتر از نرخ‌های معمول ملاک عمل قرار داده است.

در نروژ ۵۰ درصد مالیات برآورد شده هر سال در همان سال پرداخت می‌شود. در ایران نیز مطابق ماده (۱۶۳) قانون مالیات‌های مستقیم، وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است، مؤدیان مالیاتی را به پرداخت مالیات هر سال به‌طور علی‌الحساب به نسبتی از مالیات قطعی شده سنوات قبل و یا به نسبتی از حجم فعالیت مکلف کند. با این حال، علی‌رغم زیان‌های ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات و اهمیت کاهش وقفه‌های مالیاتی و نیز وجود محمل قانونی برای کاهش وقفه‌ها، بخش عمده‌ای از مالیات‌ها با تأخیر قابل توجه وصول می‌شوند (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸: ۶۸).

۱-۵-۱ وقفه‌های قانونی

بدیهی است این بخش از وقفه‌ها فقط در حد تعیین حداقل مهلت زمانی لازم برای تأدیه بدهی مالیاتی پس از تحقق درآمد، قابل قبول هستند. باید قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شوند که پرداخت‌های مالیات در سریع‌ترین زمان ممکن تحقق یابند.

۱-۵-۲ وقفه‌های غیرقانونی

این بخش از وقفه‌ها در وصول به‌موقع درآمدهای مالیاتی مربوط به دو انگیزه مؤدیان مالیاتی برای گریز مالیاتی و به تعویق انداختن پرداخت بدهی مالیاتی و استفاده از منافع حاصل از این تأخیر به‌ویژه در شرایط تورمی است. از نظر اقتصادی، تورم در جهت منافع بدهکاران و به زیان بستانکاران است. هرچه میزان تورم و مدت به تأخیر افتادن پرداخت بدهی‌ها بیشتر باشد، میزان این انتفاع یا زیان بیشتر است (همان: ۷۰).

از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر وقفه‌ها نارسایی نظام مالیاتی و نبود فرهنگ غنی مالیاتی است. فقط زمانی که افراد فراری از مالیات مجبور به پرداخت مالیات شوند جزء وقفه‌ها به‌شمار می‌آیند. وگرنه آن بخش از فرارهای مالیاتی موفق را نمی‌توان جزء

وقفه‌ها محسوب کرد.

کاهش این نوع وقفه‌ها منوط به داشتن یک سازمان مالیاتی کارآمد، از طریق افزایش انگیزه‌های تشویقی پرداخت مالیات، پرداخت به‌موقع مالیات و افزایش نرخ مؤثر واقعی جرائم تأخیر در پرداخت امکان‌پذیر است.

۳-۵-۱ سایر وقفه‌ها

با توجه به تعاریف و تفکیک‌های یاد شده در خصوص وقفه‌های قانونی و غیرقانونی مالیاتی، این بخش از وقفه‌های مالیاتی عملاً در حفاصل بین این وقفه‌ها قرار می‌گیرند. این وقفه‌ها از یک‌سو ناشی از مهلت‌های قانونی اعطایی به مأموران و حتی مؤدیان مالیاتی در مراحل مختلف جمع‌آوری مالیات هستند. به این ترتیب ممکن است جزء وقفه‌های قانونی محسوب شوند. از سوی دیگر، وقتی می‌توان آنها را یک عمل خلاف و غیرقانونی به حساب آورد که مأموران مالیاتی به‌موقع در جمع‌آوری مالیات‌ها اقدام نکنند. باین حال به دلایل زیر نمی‌توان به‌طور صریح وقفه‌های مذکور را صرفاً قانونی و یا غیرقانونی به حساب آورد.

۱. نارسایی‌های موجود در نظام مالیاتی (شامل عدم برخورداری از یک نظام جامع اطلاعات مالیاتی، فقدان امکانات و نیروی انسانی کافی در بخش‌های مختلف مالیاتی، نبود نیروی انسانی آموزش دیده و متخصص در سازمان مالیاتی سهل‌انگاری‌ها و مدیریت‌های ناکارا و در نهایت فقدان نظام تشویقی مطلوب در رابطه با کارکنان سازمان مالیاتی) که تأثیرات آنها بر این وقفه‌ها کاملاً مشهود اما به‌سختی قابل کمی کردن است.

۲. عدم قضاوت در خصوص اینکه آیا مهلت‌های قانونی پرداخت مالیات با توجه به نارسایی‌های مربوط در حد لازم و کافی هستند؟ و یا اینکه بیش از حد بوده و از طریق سهل‌انگاری مأمورین مالیاتی مورد سوء استفاده قرار می‌گیرند (همان: ۷۱-۷۰).

۳-۵-۴ آثار منفی (زیان‌های) وقفه‌های مالیاتی

وقفه‌های مالیاتی تأثیرات منفی گسترده‌ای دارند. از نظر کارکردهای مالیات در مباحث نظری، وجود وقفه تا جایی که به مفهوم نقص در نظام مالیاتی یک کشور است ایجاد

اشکال می‌کند و تأخیر در کارکردهای سه‌گانه توزیعی، تخصیصی و تثبیتی مالیات‌ها می‌تواند اقتصاد کشور و اقتصاد بخش دولتی را دچار آسیب کند. در تمام مطالعات انجام شده، آثار منفی وقفه‌های مالیاتی به بررسی کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی ناشی از وجود تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها محدود می‌شود و این یکی از بارزترین و قابل‌سنجش‌ترین آثار منفی وقفه‌های مالیاتی است. در این مطالعه ضمن اندازه‌گیری این وقفه‌ها و زیان حاصل از آن با توجه به میزان تورم، به این موضوع تأکید خاصی شده است. با این حال، انواع عواقب منفی وجود وقفه در جمع‌آوری مالیات‌ها بر ساختار کلی اقتصاد و نیز ساختار بودجه دولت را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

۱-۴-۵-۱ کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی

واریز سریع و به‌موقع درآمدهای مالیاتی به خزانه دولت و تخصیص اعتبارات برای انجام هزینه‌های بودجه دولت، منجر به کاهش بار مالی هزینه‌های دولت خواهد شد. این استدلال با توجه به این واقعیت استحکام می‌یابد که هزینه‌های بخش دولتی نیز از تورم در امان نیستند، گرچه ممکن است به‌ظاهر فشار تورم بر دوش دولت به‌اندازه این فشار بر بخش خصوصی سنگینی نکند. برخی مشکلات بودجه‌ای از جمله مازاد عملکرد هزینه‌ها نسبت به مبالغ مصوب بودجه و نیز عدم تحقق کامل فیزیکی پروژه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی نسبت به میزان مصوب به‌علت تأخیر در تخصیص به‌موقع اعتبارات و یا به‌علت افزایش قیمت کالاها و خدمات طی دوره تأخیر، می‌تواند از جمله مظاهر بروز آثار منفی وقفه‌های مالیاتی محسوب شود. به‌طور کلی، وقفه‌های مالیاتی از طریق کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی عملاً منجر به کاهش درآمدهای دولت در هر دوره می‌شوند. در این ارتباط برخی مطالعات انجام شده مانند مطالعه تانزی و مطالعه چودری (Choudhry, 1991: 41-91) به بررسی اثر هم‌زمان سیاست مالی تورمی و وقفه‌های مالیاتی بر درآمدهای دولت پرداخته‌اند. گرچه در این مطالعات نیز به موضوع نقش وقفه‌های مالیاتی بر تورم اشاره شده است، در اندازه‌گیری زیان وقفه‌های مالیاتی، قطع نظر از منشأ ایجاد تورم، تورم به‌عنوان یک متغیر برون‌زا و تعیین شده در نظر گرفته شده است.

۲-۴-۱ تبیض میان مؤدیان مالیاتی

مجموع وقفه‌های مالیاتی برآیند تأخیر بر پرداخت مالیات بخش‌های مختلف مالیاتی است. در این میان برخی بخش‌های مالیاتی همچون مالیات حقوق و مالیات نقل و انتقالات و سرقفلی در ایران (به‌ویژه مالیات حقوق کارکنان دولت) تقریباً فاقد هرگونه تأخیر هستند. در حالی که در برخی دیگر همچون مالیات بر شرکت‌ها، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات علاوه بر وقفه‌های قانونی، با تعویق در رسیدگی‌ها، تشخیص و نیز تأخیر در پرداخت مواجه‌اند. این موضوع در عمل به مفهوم تبیض بین صاحبان منابع مختلف درآمد است. علاوه بر این، درخصوص بخشی از وقفه‌های مالیاتی که ناشی از عملکرد سازمان مالیاتی است، عملکرد متفاوت و وضعیت برخی حوزه‌های مالیاتی در مقایسه با دیگر حوزه‌ها، منجر به تبیض در میان مؤدیان مالیاتی حتی در یک بخش خاص مالیاتی می‌شود.

۳-۴-۱ کاهش انگیزه پرداخت مالیات

در بهترین شرایط و بالاترین سطح مشارکت مردم در پرداخت مالیات در کشورها، همواره انگیزه برای عدم پرداخت مالیات وجود دارد. هرچند این انگیزه می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد، به‌هرحال کندی سرعت وصول مالیات‌ها خود عامل مؤثری بر کاهش انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات است. اگرچه کمی کردن این ارتباط کار مشکلی است، اما تصور چنین است که گسترش وقفه‌های مالیاتی اثر منفی شدیدی بر انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات دارد. به‌طور کلی، وجود وقفه‌های مالیاتی طولانی در نظام مالیاتی از طریق کاهش انگیزه پرداخت در بلندمدت، منجر به تضعیف فرهنگ مالیاتی و کاهش درآمدهای اسمی مالیاتی می‌شود.

۴-۴-۱ فشل مالی و روانی ناشی از عدم تخصیص بدهی مالیاتی

وقفه‌های مالیاتی منجر به عدم رعایت اصل کسر هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره می‌شود. ازسوی دیگر، هرچه دوره‌های پرداخت مالیات کوچک‌تر باشد، امکان پرداخت مالیات برای مؤدیان مالیاتی آسان‌تر خواهد بود. انباشت تعهد مالیاتی حتی برای یک سال مالی، هنگام پرداخت مالیات؛ علاوه بر فشار مالی، بر مؤدیان مالیاتی، فشار روانی قابل توجهی را وارد می‌آورد. در حالی که پرداخت این بدهی در دوره‌های کوچک‌تر

منجر به حذف این فشارهای مالی و روانی می‌شود. هنگام افزایش دوران تأخیر به چند سال این فشار به مراتب شدیدتر است.

همچنین وجود وقفه‌های مالیاتی طولانی منجر به تغییر نتایج محاسبات کسش مالیاتی می‌شود، که به درآمد مالیاتی به قیمت جاری و یا قیمت زمانی که این مالیات‌ها واقعاً باید وصول شوند، بستگی دارد.

۵-۴-۱ سیاست تأمین کسری بودجه و تشدید تورم

عدم وصول به موقع درآمدهای مالیاتی، از طریق آثار ذکر شده به‌ویژه کاهش انگیزه پرداخت، توان پرداخت و کاهش ارزش اسمی و واقعی این درآمدها، منجر به اتخاذ سیاست‌هایی از سوی دولت برای تأمین کسری بودجه خواهد شد. از آنجاکه استقراض از بانک مرکزی آسان‌ترین روش تأمین کسری بودجه است، این امر از طریق افزایش تقاضای کل منجر به افزایش نرخ تورم در اقتصاد می‌شود. در حالی که (با فرض اینکه استقراض معادل درآمدهای مالیاتی وصول نشده تلقی شود) مالیات‌های پرداخت نشده در دست مؤدیان مالیاتی از طریق افزایش تقاضا منجر به تشدید تورم می‌شوند. این موضوع با توجه به نقش تورم در افزایش انگیزه به تعویق انداختن اجرای تعهدات توسط بدهکاران (که در بخش تحلیل و طبقه‌بندی وقفه‌های مالیاتی اشاره شد) می‌تواند منجر به ایجاد یک دور باطل در فرایند تداوم فرار مالیاتی شود.

مطالعه چودری (Choudhry, 1991: 41-91) نشان می‌دهد که تورم مربوط به اتخاذ سیاست مالیه تورمی توسط دولت، از طریق کاهش ارزش درآمد واقعی ناشی از تأخیر در جمع‌آوری درآمدها، منجر به خنثی شدن اثر درآمدی مالیه تورمی در بسیاری از کشورها مطالعه موردی شده است، به گونه‌ای که عملاً به کارگیری این سیاست را تا حد زیادی محدود ساخته است (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸: ۸۰-۷۲).

۶-۱ مالیات‌های معوق

مالیات‌های معوق به مالیات‌هایی اطلاق می‌شود که از حیث تشخیص مالیات، به مرحله فعلیت رسیده‌اند اما به دلایلی وصول آنها به تأخیر افتاده است. بی‌شک اگر ثابت شود که حجم ذخایر مالیاتی معوق قابل وصول به حدی معنادار است که قادر به تأمین اهداف

درآمدی مورد نظر خواهد بود، در آن صورت برنامه‌ریزی عملیاتی برای وصول این مالیات‌ها منطقی و موجه خواهد بود. اگر دستگاه مالیاتی ناگزیر از اعمال فشار مالیاتی بیشتری باشد، چه بهتر که این فشار بر مؤدیان مسامحه‌کاری وارد شود که سال‌ها از زیر مسئولیت پرداخت دیون مالیاتی خود شانه خالی کرده‌اند و رفتار عدم تمکین آنها مصداق فرار مالیاتی است (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۵۷).

از آنجاکه معمولاً اطلاعات و آمار دقیق و روزآمد برای برآورد مالیات بالقوه و به دنبال آن، سنجش میزان شکاف مالیاتی موجود نیست، برداشت عموم صاحب‌نظران آن است که باید براساس اولویت‌ها، نیازها و درک موقعیت‌ها، تعیین راهبرد کرد. سیلوانی و برون‌دولو (Silvani & Brondolo, 1993)، به هنگام بحث درباره راهکارهای برخورد با مؤدیان خلاف کار یعنی مؤدیانی که بدهی‌های مالیاتی خود را به‌طور کامل پرداخت نکرده‌اند، بر صلابت و سرعت عمل دستگاه مالیاتی تأکید می‌کنند و خاطرنشان می‌سازند که دستگاه مالیاتی درباره مالیات‌های معوق باید آنچنان سریع و اثربخش عمل کند که مؤدیان مالیاتی به‌صراحت دریابند که تأخیر در پرداخت مالیات، تأمین مالی آسان و ساده‌ای نیست و هزینه‌های گزافی را برای آنها در پی خواهد داشت. نظر به اینکه بین اندازه شکاف مالیاتی و میزان مالیات‌های معوق همبستگی مثبت وجود دارد، و ازسوی دیگر، سایر متغیرهای تأثیرگذار در افزایش شکاف مالیاتی از قبیل خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزان در تشخیص و دریافت مالیات، فرار مالیاتی و عوامل دیگری که به عدم تمکین مؤدیان مالیاتی منجر می‌شود نیز هریک به نوعی در مالیات‌های معوق تأثیر می‌گذارند، بنابراین شناسایی مؤدیان مالیاتی بدهکار، محاسبه میزان بدهی‌های مالیاتی تسویه نشده آنها و در نهایت اقدام عملیاتی برای وصول آن می‌تواند گام مهمی در جهت کاهش شکاف مالیاتی تلقی شود.

۱-۷ نرخ تورم و تعویق مالیاتی

یکی از عوامل مؤثر در تأخیر مؤدیان به پرداخت مالیات مابه‌التفاوت نرخ‌های بهره بازار و نرخ‌های جریمه دیرکرد است. به‌طور معمول نرخ‌های بهره بازار بیشتر از نرخ‌های جریمه دیرکرد پرداخت مالیات است. این امر باعث می‌شود که مؤدیان در پرداخت‌های مالیاتی

خود به منظور تأمین مالی فعالیت‌های تجاری کوتاهی کنند. بنابراین از عوامل مؤثر در اصلاح نظام مالیاتی تنظیم نرخ جریمه دیرکرد پرداخت‌های معوق به صورت مساوی یا حتی بیشتر از نرخ بهره بازار و نیز معرفی روش تعدیل تورم در جریمه دیرکرد بابت مالیات‌های معوق را می‌توان ذکر کرد (Giles, 2000: 243-270).

در شرایط تورمی، سازوکار وصول مالیات باید به نحوی باشد که تأثیرات افزایش تورم، نه تنها ارزش واقعی بدهی مالیاتی (قدرت خرید پول) را تحت الشعاع قرار ندهد، بلکه باید اطمینان دهد که مؤدیان مجرم متحمل هزینه مالی واقعی شوند. در این صورت، تدوین نظام تعدیل جرائم ضرورت دارد تا مؤدی مالیاتی مطمئن باشد که تعویق مالیات نه تنها از نظر اقتصادی به صرفه نیست بلکه حتی ضرر و زیان معناداری به او وارد خواهد کرد، در نتیجه پرداخت‌های مالیاتی خود را در سررسید مقرر قانونی انجام خواهد داد.

۸-۱ زمینه‌های اجتماعی فرار مالیاتی

هنجار اجتماعی، بازخورد رفتاری است که مورد قضاوت دیگران قرار می‌گیرد و استمرار آن رفتار مبتنی بر مقبولیت اجتماعی آن است. مطالعات انجام شده در فیلیپین و ایتالیا نشان داده هنگامی که پرداخت مالیات توجیه نداشته باشد فرار مالیاتی عمومی‌تر می‌شود و مانند یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود.

با این حال به دلیل آثار سوئی که فرار مالیاتی بر اقتصاد کشور دارد، نیاز به توجه و بررسی بیشتری در این زمینه است. به طور کلی، فرار مالیاتی باعث تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی است. در نتیجه خدمات اجتماعی که دولت باید آنها را فراهم سازد، در حد نیاز و با کیفیت ارائه نمی‌شود.

به عنوان مثال؛ احداث راه‌ها، پل‌ها، توسعه شبکه راه‌آهن، بهداشت و درمان، آموزش و پرورش، دفاع و ... فعالیت‌هایی است که سرمایه‌گذاری در آنها به طور مستقیم سودده نیست و بخش خصوصی رغبتی برای سرمایه‌گذاری در این پروژه‌ها نشان نمی‌دهد. اما وجود این خدمات در مجموعه اقتصاد ملی، ضروری است و نبود فعالیت سرمایه‌گذاران خصوصی موجب می‌شود که دولت بنا به ضرورت، خود در این زمینه‌ها اقدام کند.

چنانچه درآمدهای مالیاتی در حد تأمین این نوع هزینه‌ها نباشد، در نهایت رشد و توسعه اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

همچنین فرار مالیاتی سبب می‌شود، درآمدها در سطح جامعه به‌نحو مناسب توزیع نشود و انباشت ثروت در دست گروه‌های خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت سیاسی این گروه‌ها را فراهم می‌سازد، بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود. در چنین جامعه‌ای امنیت اقتصادی برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی، سرمایه‌گذاری و ... دچار اختلال می‌شود. حتی باعث لطمه دیدن رشد و توسعه اقتصادی در میان‌مدت و درازمدت می‌شود.

۹-۱ اندازه‌گیری فرار مالیاتی در ایران

در سال‌های اخیر، در بعضی از کشورها، دولت‌ها و محققین سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل نظام مالیاتی داشته‌اند. اما اندازه‌گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در کشور ایران با مشکلاتی روبه‌رو بوده است که از اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری (چرا که مردم مقادیر فرار مالیاتی خود را ابراز نمی‌کنند)،

۲. عدم وجود تحقیق جامع درباره میزان فرار مالیاتی در هریک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران،

۳. تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعریف مالیات در ایران، به‌نحوی که درآمدهای تأمین اجتماعی که در ایران جزء درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌شوند، در برخی از کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به‌خود اختصاص داده است. به‌عنوان مثال این سهم در سوئیس ۵۴/۴۵ درصد و در آلمان ۵۴/۱۸ درصد است.

۴. عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف،

۵. محرمانه بودن اطلاعات مربوطه.

۱۰-۱ مالیات‌بندی بهینه و جلوگیری از فرار مالیاتی

در زمینه جمع‌آوری و وصول مالیات، نظام مالیاتی آمریکا یکی از بهترین نظام‌های مالیاتی است. نظام مالیاتی این کشور، براساس گزارش داوطلبانه مالیات‌دهندگان درباره درآمد خود استوار است. طبق قوانین مالیاتی آمریکا، مالیات‌دهندگان ملزم هستند پرداخت مالیات متعلقه را که براساس درآمد گزارش شده توسط خود آنها که از طریق گزارش صحیح درآمد خود، تعیین می‌شود به اداره‌های مالیاتی منعکس کنند. در صورت وقوع جرائم مالیاتی نظیر فرار مالیاتی، دادگاه‌های مربوطه افراد را به مجازات می‌رسانند. این نظام مالیاتی، متشکل از اداره‌های مالیاتی و دادگاه‌ها، به صورت کارآمد عمل می‌کند. با این حال، مسئله فرار مالیاتی در آمریکا موضوعی مهم و قابل توجه قلمداد می‌شود. در آمریکا، افراد به طور سالیانه حدود ۱۰.۶ درصد از درآمد خود را کمتر گزارش می‌کنند و براساس برآورد اداره مالیات آمریکا، درآمد مالیاتی کشور به دلیل فرار مالیاتی سالیانه حدود ۱۹۰ میلیارد دلار کاهش می‌یابد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۲۰-۱۱۹). تابع رفاه اجتماعی و محدودیت بودجه دولت دو عنصر اصلی در مدل مالیات‌بندی بهینه هستند. مسئله مالیات‌بندی بهینه به انتخاب یک مجموعه از ابزارهای مالیاتی اشاره دارد که رفاه اجتماعی را نسبت به محدودیت بودجه دولت حداکثر می‌کنند. در بودجه‌ها اغلب کشورها به شکل ساده‌ای به سطح معین درآمد مالیاتی ربط دارند. فرار مالیاتی، برای تحلیل مالیات‌بندی بهینه مشکلاتی را برای هر دو عنصر پدید می‌آورد. معمولاً گفته می‌شود تابع رفاه اجتماعی با افزایش در مطلوبیت اشخاص، افزایش می‌یابد. حال اگر فرض شود که یک بهبود برون‌زا از نقطه نظر فرارکنندگان از مالیات رخ دهد، مثلاً فرصت‌های فرار مالیاتی بیشتر شوند یا احتمال افشای فرار مالیاتی کاهش یابد، این اثر فوراً مطلوبیت انتظاری فرارکنندگان مالیاتی را افزایش می‌دهد.

فصل دوم

مبانی نظری

مقدمه

یکی از بحث‌های اساسی در تحقیقات اقتصاد کاربردی، فرار مالیاتی است. این پدیده حتی در کشورهایی که از یک نظام مالیاتی کاملاً توسعه‌یافته برخوردارند نیز مشاهده می‌شود. این مسئله برای کشورهای در حال گذار بحرانی‌تر است. درعین حال عملکرد نظام‌های قدیمی جمع‌آوری مالیات بر شدت آن می‌افزاید.

فرار از مالیات، جزء اصلی فعالیت‌های پنهان، زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد بوده و اقتصاددانان بیش از پیش در پی تجزیه و تحلیل این پدیده‌اند. قسمت اعظم مدل‌های ساخته شده در این زمینه، مربوط به فرار از مالیات بر درآمد بوده است.

اگر کسی بخواهد تاریخچه کاملی از مالیات‌ها را که شامل بحث‌های تئوریک و تجربی است، بنویسد احتمالاً باید فرار مالیاتی را به عنوان یک نقطه شروع کار و جزئی از کار خود مدنظر داشته باشد. بنابراین فرار مالیاتی از بحث‌های مهم در زمینه مالیات‌هاست. می‌توان گفت تئوری اقتصادی رسمی فرار مالیاتی از حدود سه دهه پیش به طور جدی شروع شده است. بهترین مرجع برای ادبیات مربوط به فرار مالیاتی به تحلیل تئوریک آلینگهام و ساندمو برمی‌گردد که با عنوان فرار مالیات بر درآمد انجام شده است. آنها در کار خود دو روش برای مهار کردن فرار مالیاتی پیشنهاد می‌کنند؛ افزایش مجازات‌ها و افزایش بودجه اداره دارایی تا بر کارایی آن افزوده شود (Alingham & Sandamo, 1972: 323-338).

۱-۲ فرار مالیاتی در ادبیات اقتصادی

مقاله آلینگهام و ساندمو سهم بسزایی در ادبیات مدل‌های پایه‌ای فرار مالیاتی دارد. در

دهه‌های اخیر تلاش‌های بسیاری برای ارائه برآوردهای تجربی از اقتصاد پنهان صورت گرفته است. اگرچه تحقیقات کمی وجود دارند که در آنها به بحث‌های تئوریک و ادبیات موضوع پرداخته شده باشد. بدون شک کارهای تجربی و رهنمودهای سیاستی از ادبیات و مبانی تئوریکی الهام گرفته‌اند. آلینگهام و ساندمو معتقدند تصمیم به اجتناب از مالیات بستگی به ناطمینانی در رفتار دارد. کارگزاران ممکن است درآمد برون‌زا کسب کنند و مطلوبیت ناشی از احتمال بازرسی و غرامت (جریمه) را حداکثر کنند. تصمیم بهینه توسط خانوارها تحت تأثیر سیاست‌های دولت است. وقتی دولت نرخ مالیات بر درآمد را تغییر می‌دهد، خانوارها با توجه به احتمال بازرسی و همچنین جریمه‌ها، ممکن است در تصمیم بهینه خود برای سرمایه‌گذاری و مصرف تجدیدنظر کنند (Fullerton & Karayannis, 1993: 245-280).

ادبیات محدود و دیگری درباره فرار مالیاتی در کارهای کاول (Cowell, 1990: 267)، آندرونی، ارارد و فین استین (Andreoni, Erard and Feinstein, 1998: 818-860) و اسلمرد و ییزاکی (Slemrod & Yitzhaki, 2002) وجود دارد. در اصل، مالیات می‌تواند برای افزایش کارایی نظام اقتصادی از طریق افزایش درآمد برای ارائه کالاهای عمومی و از راه توزیع مجدد درآمد به کار رود. یک سیاست‌گذار برای حل مسئله تخصیص بهینه‌سازی، با محدودیتی بودجه‌ای روبه‌روست که به خالص درآمد مالیاتی بستگی دارد. دو دلیل عمده برای تمرکز بر فرار مالیاتی وجود دارد. اول اینکه این قضیه مستقیماً به کسری بودجه منجر شده و از این‌رو سرمایه‌گذاری کمتری را در کالاهای عمومی به دنبال دارد. دوم اینکه، مطالعه فرار مالیاتی فرصتی را برای فرایندهای تصمیم‌سازی وابسته به بخش غیررسمی در سطح اشخاص ایجاد می‌کند. فرار مالیاتی را به‌طور مبسوط تانزی (Tanzi, 1982: 69-92)، فیچ (Feige, 1989: 281) و سایرین مطالعه کرده‌اند.

هنگام مطالعه فرار مالیاتی باید بین انواع درآمدها تفکیک قائل شد. در تمامی کشورها تفکیکی بین درآمدهای ثبت شده رسمی و درآمدهای ثبت نشده وجود دارد. درآمد ثبت شده عموماً در شغل‌های بخش دولتی و خصوصی وجود دارد که با عقد قرارداد همراه هستند. بنابراین مالیات هم برای این قبیل قراردادها به‌راحتی می‌توانند لحاظ شوند. درآمد ثبت نشده در مواردی اتفاق می‌افتد که افراد قرارداد شغلی ندارند و

درواقع خوداشتغالی رایج است. در این باره درآمد را باید خود فرد گزارش کند تا نظام مالیاتی بتواند درآمد مشمول مالیات را تعیین کند (Gerxhani & Schram, 2003).

سیرینی واسان (Srinivasan, 1973: 339-346) برای بررسی فرار مالیاتی مدلی را ارائه داده که در آن مؤدیان مالیاتی نسبت به ریسک خنثی، و درآمد انتظاری بعد از مالیات خود را حداکثر می‌کنند. وی در این کار از روش آلینگهام و ساندمو – البته با تغییرات جزئی – که به مدل A-S معروف است، استفاده کرده است. در این مدل تنظیم مالیات‌ها و جداول مالیاتی براساس روش مالیاتی فزاینده صورت گرفته است. همچنین با افزایش درآمد ناخالص فرار مالیاتی افزایش می‌یابد، در عین حال اثرگذاری کسری از درآمد که فرار از آن صورت می‌گیرد بستگی به ریسک نسبی فرار مالیاتی دارد.

آلسینا و رودریک (Alesina & Rodrik, 1994: 465-490) نشان می‌دهند که در یک مدل رشد درون‌زای یک‌بخشی با وجود مخارج دولت، هرچه نابرابری در توزیع درآمد و ثروت بیشتر و نرخ مالیات نیز بالاتر باشد، رشد اقتصادی کمتر است. این نویسندگان همچنین داده‌های مقطعی بین کشورها را برای نشان دادن رابطه منفی بین نابرابری در درآمد و توزیع زمین و رشد اقتصادی به کار می‌گیرند.

سالایی مارتین (Salai Martin, 1995: 275-301) نشان داد در کشورهایی که حجم فرار مالیاتی زیاد است دولت باید از طریق فشار بیشتر به بخش‌های تأمین مالی و در نتیجه افزایش نرخ تورم، حاکمیت خود را حفظ کند. این سیاست دولت کاهش دهنده میزان خدماتی است که توسط بخش‌های تأمین مالی در اقتصاد ارائه می‌شود.

لین و یانگ (Lin & Yang, 2001: 28-40)، در مقاله‌شان مدلی پویا از فرار مالیاتی معرفی کرده‌اند. آنها درآمد مالیاتی را عامل مؤثر بر گران‌تر کردن مطلوبیت کالاهای عمومی، که عدم بهره‌وری را به دنبال دارد می‌دانند. بدین معنی که «انحراف» منابع از بخش عمومی غیربهره‌ور به بخش خصوصی بهره‌ور می‌تواند منجر به رشد بیشتر شود. فرار مالیاتی مجرای برای جلوگیری منابع انحراف یافته است. لین و یانگ نشان داده‌اند افزایش بیشتر نرخ‌های مالیاتی و رشد مثبت آنها، بر انحراف منابع از طریق فرار مالیاتی اثر گذاشته و در نهایت تأثیرات منفی ناشی از فشار مالیاتی را به دنبال دارد که به رشد اقتصادی منفی منجر می‌شود.

در موارد فوق فرض این است که سیاست دولت برونزا و اختیاری است. در مدلی که پرسون و تابلینی (Persson & Tabellini, 1999: 699-735) ارائه داده‌اند، سیاست دولت نه برونزا و نه اختیاری است، بلکه این رهیافت نوعی تعادل سیاسی محسوب می‌شود. به عبارتی در مقاله آنها تمرکز بر جنبه اقتصاد سیاسی تأمین مالی دولت است که سیاست دولت نتیجه تعادل در برخی از فرایندهای سیاسی خاص است.

پرسون و تابلینی با ارتباط دادن رشد به نابرابری درآمد و نهادهای سیاسی، نشان می‌دهند نهادهای سیاسی - اجتماعی دسته‌ای از سیاست‌های اقتصادی را دنبال می‌کنند که تأثیرات توزیعی آنها از نظر اجتماعی اهمیت دارد و رشد را محدود می‌کند. این قضیه بیانگر این مطلب است که نابرابری برای رشد مضر است.

در مدل پرسون و تابلینی از مدل رشد هم‌پوشانی نسل‌ها^۱ استفاده می‌شود. فرض اساسی در مدل آنها این است که افراد فقط به لحاظ ویژگی‌های فردی متمایز هستند و به همین دلیل درآمدهای آنها می‌تواند متفاوت باشد. در این مدل نرخ مالیات بالاتر، باعث افزایش منافع ناشی از توزیع مجدد و هزینه ناشی از فساد مالیاتی می‌شود. براینکه این دو، حاکی از جزء کوچک‌تر درآمد حاصل برای توزیع مجدد است.

وای هونگ هو و سی سی یانگ (Wai-Hong Ho & C.C. Yang, 2002: 1-23) برای این مسئله که آیا فرار مالیاتی عاملی مفید یا مضر برای رشد است؟ از مدل هم‌پوشانی نسل‌ها استفاده کردند. آنها، همچون پرسون و تابلینی، به این نتیجه می‌رسند که هرچه نرخ مالیاتی بیشتری برقرار شود از یک سو منافع ناشی از توزیع مجدد درآمدها بیشتر است، اما هزینه ناشی از فساد و فرار مالیاتی نیز از سوی دیگر بیشتر خواهد شد. آنها برای پاسخ به سوال خود، که آیا فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر مثبت یا منفی دارد، از یک دیدگاه ایستای مقایسه‌ای استفاده کرده‌اند.

ایچورن (Eichorn, 2004, 1-19) با استفاده از یک مدل رشد درونزا که در آن فرار مالیاتی به عنوان یک متغیر است نتیجه می‌گیرد که با ثابت بودن سایر شرایط، فرار مالیاتی بر رشد، اثری مثبت دارد چرا که خانوار فقط وقتی از مالیات فرار می‌کند که سودآور بوده و مقدار آن نسبت به مقادیر بالاتر درآمدی که کسب می‌کند درخور توجه باشد. تدارک

کالاهای عمومی اثری بر نرخ رشد در شرایطی که مصرفی باشد ندارد. بنابراین اگر دولت به دنبال حداکثرسازی رفاه باشد و برای تأمین کالاهای عمومی سیاست‌های مالیاتی را به کار گیرد، نرخ رشد اقتصادی در صورت وجود فرار مالیاتی بدون تغییر می‌ماند. وی نتیجه می‌گیرد رابطه مثبت بین نرخ مالیاتی و فرار مالیاتی وجود دارد. بنابراین پیشنهاد می‌کند دولت یک مسیر مالیاتی را به جای یک نرخ مالیاتی اعمال کند.

سیرینی واسان (Srinivasan, 1973: 339-346) و ییزاکی (Yitzhaki, 1985: 151-156) فرار از مالیات بر درآمد را در حالتی که فرد نسبت به ریسک خنثی است، بررسی کرده‌اند. در مدل آنها، اگر نرخ جریمه انتظاری مالیات حداقل به اندازه نرخ قانونی مالیات باشد، فرار مالیاتی وجود ندارد. بنابراین، افزایش در احتمال گرفتار شدن یا جرائم، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. پاروش و ساری (Paroush & Swary, 1990: 409-422) یک مدل فرار مالیاتی را تحت شرایط ریسک‌گریزی بررسی کرده‌اند. در این مدل، که نوعی مدل تعادل جزئی ایستاست درآمد مالیاتی برون‌زا فرض شده است.

بورک (Borck, 2003: 173-180) اثر فرار مالیاتی را بر توزیع مجدد درآمد وقتی درآمدهای ناشی از فرار مالیاتی از طبقات میانی درآمد به طبقات ثروتمند یا از طبقه میانی به طبقات فقیر انتقال می‌یابد بررسی کرده است.

چن (Chen, 2003: 381-403) یک مدل فرار مالیاتی و تصمیم‌گیری مالیاتی درون‌زا ارائه کرده است. وی نوعی مدل رشد درون‌زا از نوع تابع تولید کاب داگلاس در حالتی که درآمد دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود و فرار مالیاتی در یک محیط عدم اطمینان شکل می‌گیرد، ارائه می‌دهد. درعین حال وی فقط می‌تواند تأثیرات آشکار متغیرهای سیاست مالیاتی را بر نرخ رشد اقتصادی در حالت عمومی به دست آورد اما درمی‌یابد که رشد با فرار مالیاتی در یک مدل تنظیم شده^۱ کاهش می‌یابد. او نشان می‌دهد افزایش جریمه‌های مالیاتی، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. درعین حال، افزایش در بازرسی‌ها، فرار مالیاتی را در صورتی کاهش می‌دهد که هزینه جبرانی آن خیلی بالا نباشد. مطالعات آتولیا (Atolia, 2003) که از مدل رشد درون‌زا از نوع هم‌پوشانی نسل‌ها استفاده کرده نشان می‌دهد که درآمدهای دولت سرمایه‌های عمومی را افزایش می‌دهد.

بیزاکی (Yitzhaki, 1974: 201-202) معتقد است افزایش در نرخ مالیات نه تنها منافع نهایی ناشی از فرار را افزایش می‌دهد بلکه هزینه نهایی را نیز به شکل جریمه‌های بالاتر افزایش می‌دهد. در حد بهینه، این دو اثر دقیقاً همدیگر را خنثی می‌کنند. از این رو فقط اثر درآمدی در مدل بیزاکی عمل می‌کند و نرخ بالاتر مالیات نهایی باعث می‌شود مؤدیان، کمتر به فرار مالیاتی روی آورند. البته با این فرض که در خالص ریسک، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد.

فیس‌من و شانگ جین وی (Fisman and Shang Jin Wei, 2004: 471-496) در مقاله‌شان با استفاده از یک رهیافت جدید به اندازه‌گیری اثر نرخ مالیات روی فرار مالیاتی پرداخته‌اند. آنها در تحقیق خود از شکایت‌های گزارش شده موجود بین واردات چین از هنگ‌کنگ به‌عنوان تابعی از نرخ مالیات در چین (تعرفه + نرخ مالیات بر ارزش افزوده) بهره گرفته‌اند.

آنها نتیجه می‌گیرند این «شکاف فرار» همبستگی بالایی با نرخ‌های مالیات دارد. به عبارتی با نرخ مالیاتی بالاتر زیان ناشی از تولید بیشتر است. تخمین نقطه‌ای نشان می‌دهد که نرخ متوسط مالیات در چین روی واردات تقریباً در طرف چپ منحنی لافر^۱ قرار می‌گیرد و این افزایش در نرخ مالیات به کاهش درآمد مالیاتی به جای افزایش آن منجر می‌شود. گرخهانی و شرم (Gerxhani & Schram, 2003) نشان داده‌اند که سطح توسعه کشور در مطالعات مربوط به فرار مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است.

۲-۲ مدل پایه فرار مالیاتی

دامنه تفاوت مدل‌های ساخته شده برای تجزیه و تحلیل مسئله فرار از مالیات، بسیار وسیع است. علاوه بر تحلیل فرار از مالیات از دیدگاه اقتصاد خرد، کوشش‌هایی برای بررسی آثار کلان آن شده است. یکی از موضوع‌های جالب در این زمینه عبارت از آثار احتمالی ضدانگیزه مالیات در منحنی معروف لافر است. در اینجا استدلال می‌شود چون مالیات بر درآمد پاداش نسبی کار را در حد نهایی مطلوبیت کار یا استراحت تغییر می‌دهد افزایش نرخ‌های مالیاتی سبب کاهش انگیزه کار می‌شود.

1. Laffer

وود (Waud, 1986: 61-78) تأثیر فرار از مالیات بر منحنی لافر را از طریق معرفی یک منحنی فرار از مالیات در طرف عرضه با استفاده از مدل‌های کلان مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. در این مدل پیدایش تابع فرار از مالیات باعث کاهش نرخ مالیات شد، به طوری که درآمد کل مالیاتی رو به کاهش گذاشت، در نتیجه اگر فرار از مالیات را در نظر نیاوریم، ممکن است منحنی لافر نرخ بالاتری از مالیات را مشخص کند (نرخ‌ی که کل درآمد مالیاتی را کاهش دهد).

مدل پیشرفته IS-LM توسط لای و چانگ (Lai & Chang, 1999: 1-6) هم به کار گرفته شده است. در این مطالعه یک بازار کار معرفی و اثر فرار از مالیات بر عرضه کار، بررسی شد. با توجه به این اثر، ممکن است افزایش درجه فرار از مالیات موجب افزایش درآمد مالیاتی کل (به جای کاهش آن) گردد.

ویک و فری (Week & Frey, 1985: 76-104) با ارائه یک مدل سه بخشی (بخش خصوصی، بخش منظم و بخش نامنظم) اثر عوامل برونزا (نظیر کاغذبازی) بر مؤدیان مالیات و عکس‌العمل آنها را مورد بررسی قرار دادند. در این مدل احتمال ورود به بخش نامنظم باعث کاستن از توان کاغذبازها می‌شود.

پایل (Pyle, 1991: 98-163) می‌گوید: تقریباً تمام افراد بدون توجه به اصول اخلاقی، ریسک‌گریز بوده و در راه به حداکثر رساندن سودشان عمل می‌کنند. به عبارت دیگر آنها از کار کردن در اقتصاد پنهان یا فریب دادن ممیزین مالیاتی احساس شرمساری نمی‌کنند. وی یک مدل ساده برای مطلوبیت مورد انتظار را به صورت رابطه ذیل در نظر می‌گیرد:

$$E\{U\} = (1 - P)U[y - BX] + PU[(y - BX) - \pi(y - X)]$$

در این مدل:

y = درآمد فرد که همانند نرخ مالیات (B) به عنوان داده محسوب می‌شود،

P = احتمال یافتن فرد فراری از مالیات،

π = نرخ مالیات با احتساب جریمه (در صورت عدم تنظیم فرم مالیاتی)،

X = درآمد اعلام شده از سوی فرد،

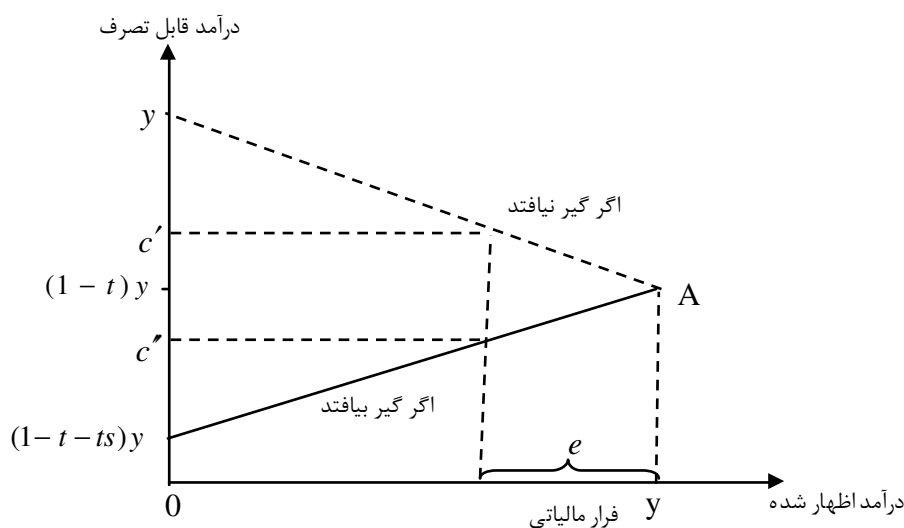
BX = درآمد فرد در صورت لو نرفتن،

$$\text{درآمد فرد در صورت لو رفتن} = (y - BX) - \pi(y - X)$$

$$U = \text{میزان مطلوبیت که تابعی از درآمد فرض شده است.}$$

نتیجه ساده این مدل عبارت از این است که اگر $P\pi < B$ باشد؛ درآمدها کمتر از واقعیت اعلام خواهد شد. یعنی اگر جریمه مورد انتظار $(P\pi)$ کمتر از نرخ مالیات (B) باشد، فرار از مالیات صورت خواهد گرفت.

آلینگهام و ساندمو (Alingham & Sandamo, 1972: 323-338) فرض کردند که افراد با کاهش درجه ریسک‌گریزی مطلق مواجه هستند، به‌طوری‌که با افزایش درآمد، آمادگی بیشتری برای پذیرش مطلق خطر را دارند و وقتی که نرخ جریمه از ۱۰۰ درصد بالاتر رود، در صورت افزایش درآمد (قبل از کسر مالیات)، درآمد بیشتری را اعلام می‌کنند. وقتی π کمتر از ۱۰۰ درصد باشد، پیش‌بینی مدل ابهام‌آمیز خواهد شد و نسبت درآمد اظهار شده قبل از کسر مالیات بستگی زیادی به درجه ریسک‌گریزی خواهد داشت. نکته دیگر اینکه، گرچه نظر عامه مردم بر این است که افزایش نرخ مالیات باعث افزایش فرار از مالیات می‌شود ولی در این مدل اثر تغییر نرخ مالیات بر فرار از مالیات، مبهم است.



نمودار ۱-۲ فرار مالیاتی

در مدل ساده دیگر فرار مالیاتی به عنوان یک شکل ساده از قماربازی مطرح می شود. معمولاً قماربازان منطقی در صورتی که به تجربه بفهمند احتمال ضرر آنها وجود دارد ریسک کمتری را می پذیرند. از سوی دیگر قماربازان ثروتمند (فرارکنندگان از مالیات)؛ بیشتر از کسانی که ثروت کمتری دارند شرط بندی می کنند، به عبارتی این افراد ملاحظات کمتری نسبت به افراد محتاط دارند.

از سویی شواهد نشان می دهند که بین افزایش فرار مالیاتی و نرخ مالیات رابطه وجود دارد، که این نتیجه در قالب یک مدل پایه به صورت زیر می تواند بررسی شود. مؤدی مالیاتی تصمیم می گیرد که از پرداخت مالیات فرار کند در این صورت چه مقدار می تواند مالیات نپردازد. پس هر فرد با دو حالت مواجه است:

اینکه مؤدی مالیاتی از افشای فرار مالیاتی می گریزد و از سطح مصرف C' لذت می برد و یا اینکه گیر می افتد و در این حالت سطح مصرف وی C'' خواهد بود. اگر او شخصی درستکار و امین باشد $C' = C''$ خواهد بود.

به این ترتیب فروض زیر را می توان در نظر گرفت:

۱. مؤدی یک درآمد خالص ثابت y دارد که مشمول مالیات می شود،
۲. یک مالیات متناسب با نرخ ثابت t بر درآمد وجود دارد،
۳. با یک احتمال p که ثابت است فرار مالیاتی کشف می شود و فرد مجازات می شود،
۴. مالیات در هر سطح درآمد که اعلام نشود مشمول جریمه اضافی با نرخ s می شود،
- به این ترتیب می توان پارامترهای اجرای مالیات را به شکل $\tau = \tau(P, S, T)$ نشان داد
۵. مؤدی مالیاتی یک تابع مطلوبیت مقعر دارد که فروض فون نویمان مورگنشرن را داراست که می تواند به صورت: $U(C', C'') = (1 - P)U(C') + PU(C'')$ در نظر گرفته شود که در آن:

U یک تابع مطلوبیت قابل اندازه گیری مقعر است. این تابع نسبت به محدودیت بودجه $C = (1 - t)y + rte$ که r نرخ بازدهی برای هر واحد فرار مالیات است، به صورت زیر تعریف می شود:

$$r = \begin{cases} 1 & \text{با احتمال } (1-p) \\ -s & \text{با احتمال } P \end{cases} \quad (2-1)$$

شرایط مرتبه اول رابطه زیر را می‌دهد.

$$P(S-1)U'(C'') - (1-P)U'(C') = 0 \quad (2-2)$$

شرایط مرتبه دوم:

$$K = t\{(1-p)U''(C'') + (s-1)pU''(C')\} \leq 0 \quad (2-3)$$

که: $U' \leq 0, U'' \leq 0$

برای اینکه فرار مالیاتی اتفاق افتد باید فرار مالیاتی (e) بزرگ‌تر از صفر باشد. با دیفرانسیل‌گیری از (۲-۲) نسبت به $(y-e)$ که درآمد اظهار شده است و p و مرتب کردن دوباره داریم:

$$\frac{\partial(y-e)}{\partial p} = - \frac{(s-1)u'(c'') + u'(c')}{k} > 0 \quad (2-4)$$

یک افزایش در احتمال گیر افتادن، سطح درآمد اظهار شده را افزایش و بنابراین فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد.

$$\frac{\partial(y-e)}{\partial s} = - \frac{pu'(c'') - p(s-1)u''(c'')\tau.e}{k} > 0 \quad (2-5)$$

افزایش در جرائم منجر به کاهش در سطح فرار مالیاتی می‌شود.

$$\frac{\partial(y-e)}{\partial \tau} = - \frac{(1-p)u'(c')((y-e)(R_A(C'') - R_A(C')) + s.e.R_A(C''))}{k} > 0 \quad (2-6)$$

$R_A(X) = -\frac{U''(X)}{U'(X)}$ یک معیار از ریسک مطلق فرار مالیاتی آرو-پارت است. که در آن $R_A > 0$ ، برای یک افزایش در نرخ مالیات، افزایش در سطح درآمد اظهار شده را خواهیم داشت و برای این کار کافی است:

$$R_A(C'') - R_A(C') > 0 \quad (2-7)$$

بنابراین اگر ریسک مطلق فرار مالیاتی با افزایش درآمد کاهش یابد، نرخ مالیاتی بالاتر منتهی به اظهار درآمد بالاتر شده و از این رو فرار را کاهش می‌دهد. در نتیجه با افزایش در نرخ مالیات انگیزه اجتناب و فرار مالیاتی بیشتر می‌شود.

$$\frac{\partial(y-e)}{\partial y} = - \frac{stR_A(C'') - (R_A(C'') - R_A(C'))}{stR_A(C'') - \tau(R_A(C'') - R_A(C'))} \quad (2-8)$$

با شرط: $0 < R_A(C'') - R_A(C')$ و $1 < \tau$ و $\frac{\partial(y-e)}{\partial y} < 1$ و اینکه درآمد اظهار شده با سرعت کمتری نسبت به درآمد واقعی افزایش یابد بدین معنی است که فرار مالیاتی با درآمد افزایش می‌یابد.

مالیات‌ها نوعی هزینه جاری یا بالقوه برای انجام فعالیت‌های تجاری بنگاه‌ها و یک هزینه زندگی جاری و بالقوه برای اشخاص و افراد محسوب می‌شود. زیرا موجودی نقد بنگاه‌ها و درآمد قابل تصرف اشخاص را کاهش می‌دهد. در نتیجه، همراه با دیگر عوامل مهم، مالیات‌ها ساختار انگیزه‌های بنگاه‌ها و افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهند. از آنجاکه مالیات‌ها اثری جاری و بالقوه بر موجودی نقد بنگاه‌ها دارند، فوراً نحوه انتخاب بنگاه‌ها را برای خرید نهاده‌ها، فرار و یا اجتناب از مالیات، تولید محصولات و سرمایه‌گذاری‌های جدید و غیره تحت تأثیر قرار می‌دهند.

برای افراد نیز، مالیات‌ها نوعی هزینه زندگی هستند. انتخاب آنها مرتبط با تصمیم‌گیری برای خرید اقلام کالاها در سبد مصرفی آنها و نیز فرار یا اجتناب از مالیات از طریق عدم گزارش درآمدها یا خریدها صورت می‌گیرد.

رشد فرار مالیاتی به افزایش درجه بدبینی درباره نقش و قدرت دولت منتهی می‌شود و به ناکارایی نظام مالیاتی دامن می‌زند. این عمل همچنین حمایت‌های عمومی را از فلسفه «خوداظهاری داوطلبانه» کاهش می‌دهد که پایه اساسی برای پایداری نظام مالیاتی در بسیاری از جوامع دموکراتیک است (Clotfelter, 1983: 363-373).

انگیزه برای اجتناب و فرار از پرداخت مالیات در واکنش به افزایش نرخ مالیاتی از مدت‌ها قبل وجود داشته است. به‌عنوان مثال، تازیگ (Taussig, 1925) می‌نویسد: هرچه مقدار مالیات پرداختی بیشتر باشد، خطر فرار مالیاتی بیشتر می‌شود و هرچه فرار مالیاتی بیشتر باشد ممانعت از تخریب روحیه افراد مشکل‌تر است.

اسلمرد و ییزاکی (Slemrod & Yitzhaki, 2002) می‌گویند که اجتناب از مالیات مربوط به فعالیت‌هایی می‌شود که سبد مصرفی اشخاص را تغییر نمی‌دهد (این سبد شامل فراغت فرد نیز می‌شود) و تفاوت‌ها ناشی از واکنش‌های جایگزینی واقعی است. این تعریف بر عدم تغییر قیمت‌های نسبی برای کالاهای مصرفی تأکید دارد و از تأثیرات

درآمدی که ناشی از افزایش در درآمد قابل تصرف است چشم‌پوشی می‌کند. دلیلی برای نگرانی این نوع تمایزها وجود ندارد، چرا که حتی افراد بسیاری از نظر اخلاقی در تمایز بین فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات با مسائل و مشکلاتی مواجه هستند. پس فرض اساسی در ادبیات تئوریک فرار مالیاتی، آن است که مؤدیان مالیاتی می‌خواهند فعالیت‌های خود را از جمع‌کنندگان مالیات پنهان کنند.

یعنی اگر ریسک نسبی فرار مالیاتی ثابت باشد، کسری از درآمد که فرار از آن صورت می‌گیرد ثابت خواهد بود. بنابراین احتمال افشای کار غیرقانونی فرد با تغییر درآمد تغییری نمی‌کند. براساس شواهد تجربی فرار مالیاتی در درآمدهای ناشی از تجارت، نسبت به درآمد ناشی از دستمزد بالاتر هستند و ممکن است به این معنی باشد که اشخاص با درآمد بالا منابع بیشتری را برای پنهان کردن درآمدهای حقیقی خود هزینه می‌کنند. اگر این مطلب درست باشد، فرار مالیاتی در نظام‌های مالیاتی مختلف که از مالیات‌های تناسبی، تنازلی یا تصاعدی استفاده می‌کنند باید متفاوت باشند (Persson & Wissen, 1984: 131-149).

طبق مطالعه مارلی (Marelli, 1984: 181-196) نظام مالیات بر ارزش افزوده نوعی خاصیت خودکنترلی دارد که خریداران کالاهای واسطه‌ای سلایقی مخالف فروشندگان دارند یعنی برخلاف نظر آنها عمل می‌کنند. این امر می‌تواند جنبه و حوزه‌های فرار مالیاتی غیرمستقیم فرار مالیاتی را کاهش دهد. مسئله اساسی در فرار مالیاتی غیرمستقیم ممکن است در مرحله نهایی تولید یعنی در مرحله فروش کالاها و خدمات نهایی به مصرف‌کنندگان باشد.

مارلی معتقد است بنگاه‌ها در مواردی که خود به‌عنوان جمع‌کننده مالیات‌ها برای دولت عمل می‌کنند می‌توانند نقش مهمی در فعالیت‌های فرار مالیاتی به‌عنوان فرارکنندگان از مالیات‌های غیرمستقیم داشته باشند. همچنین بنگاه‌ها نه تنها از پرداخت مالیات‌های غیرمستقیم فرار می‌کنند، بلکه آنها از پرداخت مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیز فرار می‌کنند و این بخش می‌تواند حتی به لحاظ معنی‌داری بسیار قابل توجه باشد. شواهد تجربی نشان‌دهنده تفاوت قابل ملاحظه مقدار فرار مالیاتی و رفتار بازار سیاه در میان کشورهاست. که این تفاوت را پارامترهای مالیاتی و غیره می‌توانند توضیح

دهند. این مطلب در کار تحقیقاتی دلانو و اشنايدر (Dellano & Schnieder, 2004: 13) مورد تأیید قرار گرفته است.

ازسوی دیگر محدودیت بودجه دولت نیز به لحاظ تکنیکی تحت تأثیر فرار مالیات قرار می گیرد. از آنجاکه درآمد مالیاتی دولت برابر با مخارج عمومی است پس اگر مؤدیان مالیاتی از پرداخت مالیات فرار کنند و فرار مالیاتی آنها با احتمال معینی قابلیت کشف داشته باشد، بنابراین درآمدهای مالیاتی دولت نیز نامطمئن می شوند. راه حل این است که محدودیت بودجه دولت براساس مقادیر انتظاری نوشته شود اما این مطلب با فرمول بندی تعادل عمومی سازگاری ندارد. پس اگر درآمدها کمتر از مخارج باشند، کسری بودجه باید از محل خاصی تأمین شود یعنی یا باید مالیات ها افزایش یابد و یا استقراض عمومی بیشتر شود. پس روش های تأمین مالی دولت می تواند به عنوان جزئی از مسئله بهینه سازی برای نقطه شروع مدنظر قرار گیرد.

چن و چو (Chen & Chu, 2002) این قضیه را بررسی و خاطرنشان می سازند که چارچوب تئوریکی مدل A-S در این رابطه کافی نیست، بلکه در این حالت جداسازی مالکیت و کنترل اساساً برای درک فرار مالیاتی این شرکت ها مهم است. بنابراین در مدل پیشنهادی آنها تصمیم به فرار مالیاتی، بستگی به روابط مقرر بین سهام داران و مدیران شرکت ها دارد.

۲-۳ عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی

اندرونی و دیگران (Andreoni, et al, 1998: 818-860) معتقدند به دلایل زیادی فرار مالیاتی افراد، ناشی از هنجارها و واکنش های اجتماعی است. برای مثال اولاً، بر نقش گناه و احساس شرم در تمکین فرار مالیاتی تأکید می کنند. یا معتقدند که یک فرد می تواند یک بازپرداخت ذهنی را برای خود طراحی کند که از الگوی استاندارد رفتاری مربوط به گروه خودش (تأثیر هم نوایی اجتماعی)^۱ مشتق شده است.

ثانیاً، در اثر تعامل با هم نوع خود، مؤدی مالیاتی احساس می کند که کمتر اعلام کردن درآمد، راه کم هزینه تری است. به نحوی که ریسک به دام افتادن را کاهش داده یا

جرائم حاصل از محاسبه مالیاتی (تأثیر یادگیری اجتماعی)^۱ را کاهش می‌دهد. ثالثاً، استنباط هر فرد در عادلانه بودن میزان مالیات مشمول به آن تأثیر زیادی بر تصمیم فرار مالیاتی آن فرد دارد، چون افرادی که احساس می‌کنند در نظام مالیاتی نسبت به آنها بی‌عدالتی صورت گرفته بیشتر تمایل به فرار از مالیات (تأثیر عدالت)^۲ دارند تا بدین‌وسیله حق از دست‌رفته خود را بازپس گیرند.

فورتین، جوی و ماری – کلایر (Fortin, Guy & Marie-Claire, 2004: 61) در تحقیقات خود پیرامون فرار مالیاتی و واکنشهای اجتماعی مؤدیان، به این نتیجه می‌رسند که تجارب آزمایشگاهی در حل این مسائل بسیار مفید است. همچنین معتقدند یک نظام مالیاتی ناعادلانه به افزایش فرار مالیاتی منجر می‌شود و اگر نظام مالیات‌بندی در راستای عدالت افقی باشد تمکین مالیاتی بهبود می‌یابد.

وود (Waud, 1986: 61-87) اثر فرار مالیاتی بر منحنی لافر را از طریق معرفی یک منحنی فرار از مالیات در طرف عرضه مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. در این مدل پیدایش تابع فرار از مالیات باعث کم شدن نرخ مالیات می‌شود به‌طوری‌که درآمد مالیاتی کاهش می‌یابد.

تأثیر نرخ مالیاتی و جرائم بر روی اندازه بار اضافی فرار مالیاتی، براساس مدل بایر (Bayer, 2003: 1-2)، مورد آزمون قرار گرفت. نتیجه پیش‌بینی مدل، این است که نرخ بالای مالیاتی به شرط ثابت بودن سایر شرایط باعث افزایش مقدار منابعی می‌شود که منجر به بهبود سرمایه‌گذاری شده‌اند، اما جرائم به‌اندازه نظام جمع‌آوری مالیات و نظام اجرای قانون مالیاتی بر روی عدم کارایی نظام مالیاتی مؤثر نیست.

اما نرخ مالیاتی (نه جرائم) و یا اثر متقابل جرائم و مالیات‌ها، نیروی محرکی برای بار اضافی نظام مالیاتی است. این تحقیق نرخ مالیات را یک عامل اصلی برای فراوانی فرار مالیاتی می‌داند. نرخ‌های بالای مالیاتی به نوعی منجر به فرار مالیاتی می‌شوند در حالی که اثر جرائم بسیار کوچک و قابل اغماض است. بنابراین این نتیجه با ادبیات تجربی سازگاری ندارد (Baldry, 1987; Alm and et al, 1992: 107-114).

به‌طور شهودی، سطح نرخ مالیات‌ها ضامن پایه مالیاتی است. هرچه مالیات‌ها بالاتر باشند، ریسک پایه مالیاتی (برای افراد خوش‌بین) بالاتر یا برای افراد بدبین پایین‌تر است.

1. Social Learning Effect

2. Fairness Effect

این متغیرها علی‌رغم آثار غیرمستقیمی که روی فرار مالیاتی و نرخ مالیاتی بهینه دارند از تأثیرات آشکاری بر رشد اقتصادی برخوردارند. درمجموع این سیاست‌ها به لحاظ مقداری، روی اجتناب از فرار مالیاتی تأثیر دارند ولی از تأثیرات کمی روی رشد اقتصادی برخوردارند. مگر اینکه درجه پیامدهای خارجی فعالیت‌های دولت خیلی بالا باشد.

ادبیات آلینگهام و ساندمو مبتنی بر تصمیم‌گیری به اجتناب از پرداخت مالیات براساس ناطمینانی است. کارگزاران اقتصادی، با کسب درآمدهای برون‌زایی مطلوبیت انتظاری خود را که به احتمال کشف و سایر عوامل بستگی دارد حداکثر می‌کنند. سیاست‌های دولت تصمیم بهینه خانوار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. وقتی دولت نرخ مالیات بر درآمد را تغییر می‌دهد، یا احتمال قابلیت کشف و نیز نرخ جرائم تغییر می‌کند، خانوارها تصمیمات بهینه مصرف و سرمایه‌گذاری خود را تغییر می‌دهند (Fullerton & Karayannis, 1993: 245-280).

سیرینی واسان (Srinivasan, 1973: 339-346) و ییزاکی (Yitzhaki, 1985: 151-156) فرار مالیات بر درآمد را در یک حالت ریسک خنثی بررسی می‌کنند. در این نوع مدل‌ها اگر نرخ جریمه انتظاری حداقل به اندازه نرخ مالیاتی باشد، فرار مالیاتی صفر است. پس افزایش در احتمال کشف یا نرخ جرائم، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد.

کاول و گوردون (Cowell & Gordon, 1988: 305-321) با به کار بردن یک مدل ایستا از عرضه کالاهای عمومی به کاربرد تأثیر نرخ‌های مالیاتی بر سطح فرار مالیاتی پرداخته‌اند. آنها نتیجه می‌گیرند در یک اقتصاد بزرگ که کارگزاران با کاهش خالص در اجتناب از ریسک مواجه می‌شوند، علامت اثر فرار مالیاتی بر تخصیص منابع بستگی به حجم نسبی کالاهای عمومی در مقایسه با کالاهای خصوصی دارد.

۲-۴ فرار مالیاتی و رشد اقتصادی

برخی از نویسندگان در ادبیات مدرن «رشد درون‌زا» دریافته‌اند که مالیات‌ها اهمیت کمی در توضیح تفاوت‌های نرخ رشد دارند. لوین و رنلت (Levin & Renelt, 1992: 942)، استرلی و ربلو (Easterly & Rebelo, 1993: 409-417)، اسکولی (Scully, 1996: 962) و سالایی مارتین (Salai Martin, 1995: 275-301) با استفاده از یک

متدلوژی متفاوت، رابطه منفی بین مالیات‌ها و رشد محصول را تأیید و یک نرخ مالیات بهینه «حداکثرکننده رشد» را پیشنهاد می‌کنند.

ایچهورن (Eichorn, 2004: 1-19)، یک مدل رشد درون‌زا را مورد بررسی قرار می‌دهد به‌طوری‌که افراد فرار مالیاتی و مصرف را در طول زمان با یک ساختار مالیاتی مشخص در سیاست‌های دولتی بهینه می‌کند. به این منظور با به‌کارگیری یک مدل تصادفی کنترل بهینه، که در آن مشکلات افراد حل شده و نرخ رشد اقتصادی به‌دست می‌آید، نشان داده که با توجه به یک سیاست مالیاتی معین، فرار مالیاتی محرک رشد اقتصادی است زیرا منجر به پس‌انداز بیشتری می‌شود. وی معتقد است خانوارها فقط زمانی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند که از نظر ارزش برای آنها مفید بوده و درآمد بیشتری را برای پس‌انداز آنها بر جای بگذارد. اما اگر واکنش دولت در نظر گرفته شود، نشان داده که دولتی که به دنبال حداکثر کردن رفاه است، نرخ مالیاتی را به سمت بالا تعدیل می‌کند تا عرضه کافی کالای عمومی را تضمین کند. در نتیجه فرار مالیاتی هیچ تأثیری بر رشد اقتصادی ندارد. وی در مطالعه‌اش به این نتیجه می‌رسد که افراد فرار مالیاتی و مصرف را در طول زمان با یک ساختار مالیاتی مشخص در سیاست‌های دولت بهینه می‌نمایند.

بایر و ساتر (Bayer & Sutter, 2004: 1-34) یک مطالعه تجربی دربارهٔ اتلاف منابع همراه با فرار مالیاتی ارائه دادند. اتلاف منابع زمانی پدید می‌آید که مالیات‌دهندگان و مأموران مالیاتی تلاش‌های پرهزینه‌ای را در پنهان‌کاری و کنترل فرار مالیاتی انجام می‌دهند، بنابراین نشان داده شده که این تلاش‌های ناکارآمد اجتماعی و همچنین فراوانی فرار مالیاتی رابطه مثبتی با نرخ مالیاتی رایج دارد. در ضمن فرار مالیاتی اغلب کمتر از آن چیزی است که در مدلی با ریسک خنثی، رفتار مالیات‌دهندگان را پیش‌بینی می‌کند. چرا که شواهد بیانگر آن است که این امر به دلیل قیدهای اخلاقی فردی است نه به‌خاطر ریسک‌گریزی افراد. علاوه بر این فرار مالیاتی یک عارضه عمومی در اکثر کشورهاست و اثر منفی بر بودجه دولتی دارد، ممکن است دربرگیرنده یک‌بار اضافی نیز باشد، زیرا منجر به تحریک شدن مؤدیان و مأموران مالیاتی می‌شود تا منابع خود را به‌صورت غیرمولد سرمایه‌گذاری کنند. یعنی اتلاف منابع به‌منظور پنهان کردن یا گریز از مالیات صورت می‌گیرد.

آرانا (Arana, 2004: 26-32) در مقاله خود به ارائه یک تحلیل از رابطه بین رشد

اقتصادی و فرار از مالیات بر درآمد پرداخته است. وی در کار خود از یک مدل پویا با حضور سرمایه انسانی که در آن فرار از مالیات بر درآمد متغیری درون‌زاست استفاده کرده است. مدل وی، تأثیرات فرار مالیات بر درآمد را بر رشد از سه کانال بررسی می‌کند.

۱. فرار از مالیات بر درآمد، مسیر بهینه مصرف و پس‌انداز را جابه‌جا می‌کند،

۲. فرار از مالیات بر درآمد، نارسایی‌هایی را در بازار کار ایجاد می‌کند،

۳. در فرار مالیاتی بازدهی‌های دارای‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

آرانا با استفاده از مفهوم سیاست بهینه در مقابل فرار مالیاتی و با کاربرد رهیافت سیاستی رمزی^۱ فرار از مالیات بر درآمد را به‌عنوان متغیری درون‌زا با تحلیل کدهای مالیاتی وارد مدل کرده است. همچنین نشان می‌دهد که نرخ مالیات بر درآمد بهینه در سطح رشد متوازن از صفر متفاوت است. او نتیجه می‌گیرد احتمال کشف فرار مالیاتی و افزایش جرائم مالیاتی اثر مثبتی روی رفاه و رشد اقتصادی دارند. به‌عبارت‌دیگر، فرار مالیات بر درآمد، باعث کاهش عرضه کار و رفاه اقتصادی و افزایش هزینه سرمایه می‌شود. چن (Chen, 2003: 381-403) با استفاده از مدل رشد درون‌زا با سرمایه عمومی و فرار مالیاتی به بررسی رابطه بین اثر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی و پیامدهای سرمایه عمومی از طریق دریافت‌های درآمد مالیاتی پرداخته است. او نشان می‌دهد افزایش در هزینه واحد فرار مالیاتی و نیز جریمه‌های مالیاتی، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. درعین حال، افزایش در بازرسی‌ها فرار مالیاتی را در صورتی کاهش می‌دهد که هزینه جبرانی آن خیلی بالا نباشد. در نتیجه تفاوت در سیاست‌های جبرانی اثری مثبت بر کاهش فرار مالیاتی دارد اما اثر آن روی رشد اقتصادی مبهم است.

۲-۵ فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی

فقدان حمایت از سرمایه‌گذاری و فرار مالیاتی، از عوامل ضربه‌زننده مؤثر بر اقتصادهای در حال گذار فساد محسوب می‌شوند. (Roland and Verdier, 2003: 669-685). زاینزو اثر منفی بر توسعه از طریق تخصیص نادرست فعالیت‌ها دارد (Bardhan, 1997: 15-59) فساد در جاهایی که بوروکراسی بیشتر باشد، قوی‌تر بوده و ممکن است در نتیجه

عوامل اجتماعی افزایش یابد (Peters, 2001). یک سطح بالا از فساد گسترده می تواند برای یک مدت زمان طولانی به عنوان یک سطح تعادل پایدار باقی بماند (Andvig & Moene, 1990: 63-76).

تئوری اقتصاد کلان در شرایط اطلاعاتی ناقص و نظام مالیاتی موجود بررسی کننده این مطلب است که چگونه سیاست مالی می تواند کارآفرینی را تحریک و مشکلات ناشی از نقض اطلاعات را از طریق طرح های مالیاتی خاص کمتر کند (Demeza & Webb, 1988: 1-22; Keuschnig & Nielsen, 2003: 175-203).

یکی از مسائل مهم که توجه قابل ملاحظه ای در سطح بین المللی را به خود معطوف کرده اندازه گیری حجم اقتصاد زیرزمینی است. فیچ (Feige, 1989: 281) مدل های بسیار زیادی را برای اندازه گیری این بخش در کشورها به کار گرفته اند. گیلز (Giles, 1995) با استفاده از مدل سازی^۱ حجم اقتصاد زیرزمینی نیوزلند را حدود ۸/۸ درصد از تولید ناخالص داخلی آن کشور برای سال های ۱۹۶۸ تا ۱۹۹۴ برآورد کرد. گیلز (Giles, 1996) در مقاله خود با عنوان «اقتصاد زیرزمینی و پیامدهای فرار مالیاتی»، فرار مالیاتی را به عنوان یکی از اجزای فعالیتهای زیرزمینی معرفی کرده است. وی با به کارگیری داده های سری زمانی برای اقتصادی زیرزمینی برای آزمون رابطه علی بین آن بخش از تولید اقتصاد که اندازه گیری نمی شود و پیامدهای فرار مالیاتی به این نتیجه می رسد که اندازه اقتصاد زیرزمینی و میزان تعقیب فرارکنندگان مالیاتی در بلندمدت و در قبال یک شوک برونزا گرایش به همگرایی دارند. این مسئله تأثیر بازرسی و سایر روش ها برای ممیزی کردن فعالیتهای اقتصادی در این کشور (نیوزیلند) بر حجم اقتصاد زیرزمینی را نشان می دهد.

می توان گفت که فرار مالیات و حجم اقتصاد زیرزمینی^۲ با هم ارتباط دارند. حجم اقتصاد زیرزمینی، عدم تقارن اطلاعات را بیشتر کرده و ریسک را برای سرمایه گذاران افزایش می دهد. همچنین وجود یک نظام قضایی ضعیف در کشور، مانع از حکمرانی خوب^۳ سرمایه گذاران، زمانی که کارآفرینان وجوه خود را برای سایر مقاصد که مقدار و

1. Multiple Indicators Multiple Causes (MIMC)

2. Under Ground Economy

3. Good Governance

حجم فعالیت بنگاه را می‌افزاید به کار گیرند، می‌شود. نظام جمع‌آوری ضعیف مالیات، قابلیت و قدرت دولت را برای بهبود و ارائه یک دستمزد مناسب برای کارکنان کم می‌کند (Scnleifer & Wolfenson, 2002: 3-27).

کاهش فرار مالیاتی و حجم اقتصاد زیرزمینی برای سرمایه‌گذاران بخش خصوصی آسودگی خاطر را به دنبال دارد. دولت و سرمایه‌گذاران هر دو درخواست‌های خود را از بنگاه‌ها مطالبه می‌کنند. میزان حساب‌های ارائه شده توسط بنگاه‌ها به دولت که به منظور پرداخت‌های مالیات صورت می‌گیرد اطلاعات آشکار و پیامدهای مثبتی را برای سرمایه‌گذاران به دنبال دارد. اگر دولت را بتوان فریب داد، می‌توان به راحتی سرمایه‌گذاران را نیز در اجرای قوانین فریب داد.

در مقابل، اجرای یک نظام واقعی و کارای اقتصادی توسط نظام قضایی هزینه‌های ناشی از نظارت را برای سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد. در نتیجه کارایی نظام قضایی و نظارت مالیاتی، درآمدهای دولت را افزایش می‌دهد، درعین حال افزایش مالیات‌ها کارآفرینان را برای ورود به اقتصاد زیرزمینی تشویق می‌کند.

می‌توان بین فرار مالیاتی بنگاه‌ها و بازار قانونی (رسمی) و فرار مالیاتی آن دسته از بنگاه‌ها که در بازار زیرزمینی فعالیت می‌کنند تفکیک قائل شد. در حال حاضر فرار مالیاتی یک پدیده اجتماعی در تمام جوامعی است که از مالیات‌ها برای تأمین مخارج دولت استفاده می‌کنند. براساس تحقیقات دلانو و اشنایدر (Dellano & Schneider, 2004: 13)، حجم اقتصاد زیرزمینی در ۲۱ کشور عضو توسعه همکاری‌های اقتصادی بین ۹ درصد (ایالات متحده آمریکا) تا ۲۸ درصد (یونان) از تولید ناخالص داخلی^۱ بوده است.

کاول و گوردون (Cowell & Gordon, 1988: 305-321) با کاربرد مدل ایستایی از عرضه کالاهای عمومی به تأثیر نرخ‌های مالیاتی بر سطح فرار مالیاتی پرداخته‌اند. آنها نتیجه می‌گیرند در یک اقتصاد بزرگ که کارگزاران با کاهش خالص در اجتناب از ریسک مواجه می‌شوند، علامت اثر فرار مالیاتی بر تخصیص منابع بستگی به حجم نسبی کالاهای عمومی در مقایسه با کالاهای خصوصی دارد.

وقتی کالاهای عمومی کمتر از حد باشد پرداخت کنندگان مالیات قدرت بیشتری برای

1. Gros Domestic product (GDP)

مخفی کردن درآمد دارند. از این رو سطح فرار مالیاتی افزایش و اقتصاد غیررسمی رشد می‌کند. دربارهٔ محصول پنهان^۱ به نظر می‌رسد که رابطه‌ای بین فرصت برای مخفی کردن درآمد و قابلیت و تمایل به اجتناب از مالیات توسط مشارکت‌کنندگان در فعالیت‌های اقتصاد پنهان وجود دارد. این مطلب هم به لحاظ تئوریک در تئوری‌های مختلف و هم به لحاظ تجربی در کارهای تحقیقاتی محدود استنباط شده است.

اسلمرد (Slemrod, 1985: 232-238) نشان می‌دهد نرخ مؤثر نهایی بالاتر مالیات، فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. اگرچه شواهدی مبنی بر اینکه افراد دارای درآمدهای بالاتر فرار مالیاتی بیشتری نسبت به افراد کم‌درآمد دارند، وجود ندارد. فورتین و لمیکس (Fortin & Lemieux, 1994: 983-1014) با استفاده از داده‌های مربوط به کشور کانادا یک مدل خرد اقتصادی برای محاسبه سیستم غیرخطی مالیات و مبادله را برآورد کرده‌اند که براساس آن رابطه مثبت بین نرخ مالیات و احتمال فعالیت‌های زیرزمینی در اقتصاد تأیید می‌شود.

فصل سوم

ساختار نظام مالیاتی در ایران

مقدمه

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی و اجتماعی و تلاش برای تحقق هدف‌هایی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، هزینه‌های دولت‌ها را با روند صعودی مواجه کرده است. تأمین مالی چنین هزینه‌هایی منابع درآمدی را می‌طلبد. از میان درآمدهای مختلف، درآمد مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کند.

طبق تعریف صندوق بین‌المللی پول در راهنمای نظام بین‌المللی طبقه‌بندی بودجه‌ای آمارهای مالی دولت^۱، مالیات‌ها عبارت‌اند از: وجوه اجباری، غیرجبرانی و غیرقابل برگشتی که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند. درآمدهای مالیاتی، بهره‌های تعلق گرفته به مالیات‌های معوقه و جرائم مربوط به پرداخت نکردن یا تأخیر در پرداخت مالیات‌ها را دربرمی‌گیرد. هرگونه وجهی که علاوه بر هزینه‌های ارائه یا توزیع خدمت از سوی دولت به پرداخت‌کننده تحمیل می‌شود، در این مقوله می‌گنجد.

همچنین مالیات‌ها مبالغ دریافتی از سوی دولت برای انحصارات مالی، انحصار در صادرات و واردات و انحصار در خرید و فروش را دربرمی‌گیرد. این نوع اخذ مالیات، منعکس‌کننده اعمال قدرت دولت در مالیات‌گیری، بابت فروش انحصاری برخی از کالاهاست. مبالغی که دولت از سازمان‌های غیردولتی مانند خیریه و مساجد، اتحادیه‌ها و انجمن‌های تجاری دریافت می‌کند، جزء مالیات محسوب نمی‌شود، حتی اگر این وجوه به صورت اجباری از اعضای آنها دریافت شده باشد.

مالیات در اقتصاد مبتنی بر بازار از دو جهت حائز اهمیت است. اولاً مالیات تأمین‌کننده هزینه‌های عمومی (بهداشت و آموزش همگانی، دفاع ملی و ...) است و

منابع مالی مورد نیاز دولت برای فعالیتهای اجتماعی را تأمین می‌کند. ثانیاً، مالیات ابزاری برای نظارت بر توزیع درآمدها و ثروت‌ها در جامعه است. درواقع اخذ مالیات به تأمین عدالت اقتصادی - اجتماعی کمک می‌کند از این‌رو سیاست‌های مالی دولت از اهمیت بسزایی برخوردار و ابزاری برای هدایت اقتصاد کلان است.

یکی از عوامل مؤثر و مهم در بروز و گسترش پدیده فرار مالیاتی، قوانین و مقررات سخت و دست‌وپاگیر و ساختار ناسالم مالیاتی در کشورهاست. بنابراین در این فصل ضمن مروری بر فلسفه وجودی مالیات و ساختار نظام مالیاتی ایران به بررسی وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی از ابتدای سال (۱۳۳۸) تاکنون (۱۳۸۷) می‌پردازیم.

۳-۱ ساختار نظام مالیاتی در ایران

ساختار مالیاتی ایران به‌نحوی بوده که درآمدهای مالیاتی همواره سهم ناچیزی از کل درآمدهای دولت را تشکیل داده است. بنابراین ساختار مالیاتی در دهه‌های گذشته غیرعادلانه، غیرکارآمد و پرهزینه بوده و نتوانسته مشوق سرمایه‌گذاری و فعالیتهای سالم اقتصادی و تأمین‌کننده عمده هزینه‌های دولت باشد. درعین‌حال بخش عمده‌ای از درآمدهای اندک مالیاتی دولت، به‌صورت مالیات‌های غیرمستقیم بوده و مالیات بر شرکت‌های دولتی و مالیات بر حقوق هم بیشترین سهم از مالیات مستقیم را تشکیل می‌داد می‌توان گفت با اتکای دولت به درآمدهای مالیاتی، به‌دلیل مشارکت بیشتر مردم در امور کشور، نظام‌های اداری امور مالیاتی به شایسته‌سالاری، توانمندی و قانونمندی متمایل می‌شوند و چون زیربنای وصول مالیات به‌نسبت استوار و منطقی است بدین ترتیب زمینه انجام تدریجی اصلاحات مهیاست. همچنین اتکای دولت‌ها به درآمدهای مالیاتی، موجب رونق بیشتر تعامل بین دولت و جامعه می‌شود که این تعامل‌ها تقاضا برای پاسخ‌گویی بهتر و مناسب‌تر دستگاه دولتی را افزایش می‌دهد.

از جمله مشکلات نظام مالیاتی مذکور که زمینه‌ساز بروز بسیاری از مفاسد مالی و اقتصادی شده می‌توان به مواردی چون وجود نارسایی در قوانین موجود و دستگاه مالیاتی، کمبود ممیزین و مأمورین مالیاتی مجرب با انگیزه قوی و اختیارات کافی، نزولی بودن نرخ‌های مالیاتی در عمل، برخورد‌های ناعادلانه مالیاتی، غیرعادلانه بودن نرخ‌های

مالیاتی، کندی عمل نظام مالیاتی و ... را نام برد. فرار مالیاتی امروزه به عنوان یکی از چالش های اساسی دولت ها در سرتاسر جهان تلقی می شود. این پدیده از همان ابتدای رواج مالیات در کشورها شکل گرفته و پیشینه ای بسیار طولانی دارد.

به همین دلیل اصلاح نظام مالیاتی طی چند دهه گذشته همواره یکی از مسائل مهم اقتصادی در سطح کلان بوده و در تمامی برنامه ها و طرح های سامان دهی و اصلاحی کشور مورد تأکید سیاست گذاران قرار گرفته است.

اولین طراحی نظام مالیاتی ایران در سال ۱۳۴۵ صورت گرفت. در واقع این طراحی، نظام مالیات های مستقیم را مورد توجه قرار داد. قانون مالیات های مستقیم (مصوب سال ۱۳۴۵) پس از انقلاب دستخوش تغییراتی شد که نتیجه آن قانون جدید مالیات های مستقیم (مصوب مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۶۶) بود. در قانون جدید به دنبال اصلاحاتی که در اوایل انقلاب صورت گرفته بود، نرخ تصاعدی برای درآمدهای سطوح بالا در نظر گرفته شد و همچنان در ماده (۱) قانون، مالیات بر مجموع درآمد حفظ شده، اما به دلایلی که آشکار است، در هیچ دوره ای، اجرای قانون مالیات های مستقیم - از سال ۱۳۴۵ تا ۱۳۸۰ که این ماده قانونی به کلی حذف شد - به صورت جدی به اجرا درنیامد (پژویان، ۱۳۸۳: ۱۶-۱۵).

پس از تصویب قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۶۶ و حتی قبل از اجرای کامل آن، به علت اشکالات موجود در این قانون، اصلاحاتی در آن صورت گرفت. اولین اصلاحیه در هفتم اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به دنبال آن، اصلاحات دیگری انجام شد که عمده ترین آنها، اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۸۰ بود.

در اصلاحات مالیاتی که شامل نرخ ها، پایه ها و معافیت های مالیاتی است، دو بخش متفاوت وجود دارد. بخش اول اصلاحات معمول و توجیه پذیر که رابطه ای مستقیم با مسائل رفاهی و توزیع درآمد و نرخ تورم دارند. بخش دوم معافیت های مالیاتی که عمدتاً برای اصلاح توزیع درآمد و کاهش فقر انجام می شوند. بعضی از موارد استثنا به مالیات های محلی یا استانی بازمی گردد که برای اصلاح اوضاع اقتصادی مناطق محروم در نظر گرفته می شوند که آنها نیز هدف گیری رفاهی دارد.

از زمان تصویب قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۶۶ تا ۱۳۸۰ به طور کلی اصلاح

معافیت پایه مالیاتی صورت نگرفته بود در نتیجه، اصلاح این موارد (که کامل نیز صورت نگرفت) در قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، یک گام مثبت تلقی می‌شود. در اصلاحیه‌هایی که پس از انقلاب در قانون‌های مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶) و اصلاحات پس از آن انجام شد، معافیت‌هایی در قانون مالیات‌های مستقیم جای گرفت. این معافیت‌ها در بیشتر موارد باعث تغییر در نسبت بازده خالص سرمایه‌گذاری بین بنگاه‌های بخش خصوصی و بنگاه‌های اقتصادی وابسته به دولت و ... شده است. چنین تغییری در نسبت بازده خالص سرمایه‌گذاری قطعاً به تخصیص غیرمؤثر منابع و عدم کارایی اقتصادی منجر می‌شود.

نظارت دولت و مجلس بر عملکرد اقتصادی بنگاه‌های خصوصی و دولتی نکته بسیار مهم در اجرای نظام مالیاتی است. برقراری مالیات، حتی با نرخ صفر یا یک درصد، امکان ممیزی حساب بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی و دولتی را فراهم می‌کند. به‌خصوص درباره بنگاه‌های اقتصادی وابسته به دولت که از طریق بودجه عمومی دولت تغذیه نمی‌شوند و ذی‌حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی نظارتی بر آنها ندارد، ممیزی مالیاتی می‌تواند نظارتی قابل قبول تلقی شود. اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، دو تغییر عمده را در این قانون ایجاد کرد اولین مورد حذف قانون مالیات بر مجموع درآمد و دومین مورد، تغییر در نرخ مالیات بر شرکت‌هاست.

براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب اردیبهشت ماه ۱۳۸۷) مجلس شورای اسلامی یک نوع از مالیات‌هایی که در کشورهای دیگر از سال‌ها پیش اجرای می‌شد زمینه اجرایی پیدا کرد، که باعث گسترش پایه مالیاتی و شفافیت اطلاعات مربوط به فعالان اقتصادی در کشور خواهد شد.

یکی از بحث‌های مهم در ساختار نظام مالیاتی که همیشه مورد توجه برنامه‌ریزان مالیاتی بوده عدالت مالیاتی یا به عبارت دیگر برابری مالیاتی است. در کلی‌ترین حالت، برابری به معنای منصفانه بودن است ولی تشخیص وضعیت منصفانه بسیار مشکل است. برابری مالیات در حالت کلی به دو صورت مختلف قابل شناسایی است:

۱. **برابری افقی:** افرادی که وضعیتی مشابه دارند باید مشمول مالیاتی مشابه باشند.
۲. **برابری عمودی:** افرادی که وضعیتی مشابه ندارند باید مالیات‌های غیرمشابه و متناسب با قدرت خرید خود پرداخت کنند.

در نظریه برابری مالیات برای تعیین اصول اجرایی اخذ مالیات دو دیدگاه متفاوت وجود دارد:

۱. اخذ مالیات بر مبنای اصل نافع شدن،
 ۲. اخذ مالیات بر مبنای اصل برخورداری از توان پرداخت.
- طبق اصل نافع شدن، مؤدیان باید براساس نفعی که از خدمات انجام شده می‌برند، در پرداخت مالیات مشارکت کنند. این دیدگاه با موضوع برابری افقی و عمودی پرداخت مالیات سازگاری دارد. براساس نرخ نهایی، هیچ‌یک از هویت‌های فردی به‌طور خالص، مطلوبیتی را در نتیجه پرداخت مالیات از دست نمی‌دهند، زیرا در نهایت هریک از آنها به اندازه‌ای که از خدمات هویت جمعی استفاده می‌کنند، مالیات می‌پردازند.
- طبق اصل برخورداری از توان پرداخت، هریک از هویت‌های فردی براساس توانایی مالی در جذب فشار مالیات، باید مالیات خود را پرداخت کند. این روش پرداختی نیز با موضوع برابری افقی و عمودی پرداخت مالیات سازگاری دارد (فاتحی، ۱۳۸۳: ۱۰۶).

۳-۲ روند قوانین و مقررات مالیاتی

در این قسمت جزئیات روند قوانین مالیاتی در دو بخش مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم بررسی می‌شود (کردبچه، ۱۳۷۵: ۷۲-۳۱).

۳-۲-۱ روند قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم

قانون مالیات‌های مستقیم تاکنون دستخوش تغییرات بسیاری شده است به‌عنوان مثال در بهمن ماه ۱۳۳۶، تیر ماه ۱۳۳۷ و خرداد ماه ۱۳۳۹ مورد اصلاحاتی قرار گرفت، تا اینکه در سال ۱۳۴۵ نخستین قانون جامع مالیات‌های مستقیم به تصویب رسید. به‌موجب این قانون، علاوه بر مبلغی که مؤدیان مالیاتی بابت هریک از منابع درآمدی خود می‌پرداختند، مکلف به تسلیم اظهارنامه تکمیلی و پرداخت مالیات بر مجموع درآمد نیز شده بودند. درباره مالیات بر ارث نیز علاوه بر مالیات بر سهم‌الارث که تغییراتی در آن داده شد، مالیات بر ماترک نیز اضافه شد.

در سال‌های بعد، قانون فوق اصلاح و قانون جدید مالیات‌های مستقیم در سوم

اسفند ۱۳۶۶ به تصویب رسید. در این قانون مالیات سالیانه املاک و مستغلات مسکونی خالی به قانون قبلی اضافه شد. مواردی از این قانون در هفتم اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ اصلاح شد. نکات مهم در اصلاح مالیات‌های مستقیم عبارت‌اند از:

۱. **تعدیل نرخ‌های مالیاتی:** لایحه اصلاح مالیات‌های مستقیم باعث کاهش نرخ‌های مالیاتی در فعالیتهای اقتصادی شده است. علاوه بر آن نرخ‌های پلکانی قبلی به صورت ثابت ۲۵ درصدی مبدل و بار مالیاتی واحدهای اقتصادی که از سود آنها مالیات دریافت می‌شد، کاهش یافت.

۲. **رفع تبعیض‌های مالیاتی:** برخی از معافیت‌های مالیاتی که در حال حاضر برای مؤسسات و نهادهای دولتی وجود دارد، طبق لایحه جدید برای همه سرمایه‌گذاران و فعالان عرصه اقتصادی، اعم از دولتی و خصوصی، یکسان در نظر گرفته شده، تا شرایط تبعیض‌آمیز بین نهادهای دولتی و خصوصی از میان برود.

۳. **اصلاح سازمان وصول و تشخیص مالیاتی:** برای کاهش روند دیوانسالارانه وصول مالیات، معاونت مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی به سازمان امور مالیاتی تبدیل شده است.

۴. **خوداظهاری:** روش‌های تشخیص و وصول مالیات براساس خوداظهاری، اعتماد به افراد و استناد به حساب‌رسان متعهد در نظر گرفته شده است.

۱-۲-۳ بررسی موارد اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم

در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، ضمن برطرف شدن مشکلات ساختاری نظام مالیاتی و رعایت حال مؤدیان مالیاتی سعی شده عدالت مالیاتی تا حد امکان در نظر گرفته شود. همچنین جهت‌گیری این اصلاحیه به سوی تخصیص بهینه منابع و توزیع مجدد درآمدها بوده و تلاش شده که قانون مالیات‌ها از یک مانع جدی برای سرمایه‌گذاری، به ابزاری برای تحقق توسعه اقتصادی تبدیل شود. در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم کاهش قابل توجه نرخ‌های مالیاتی صورت گرفته، زیرا نرخ‌های بالا به دلیل از بین بردن انگیزه تولید و تشویق فعالیت‌های زیرزمینی، فرصت‌های فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات را زیاده‌تر و در نهایت درآمد کمتری برای دولت ایجاد می‌کند. به علاوه هزینه کارایی اقتصادی مرتبط با مالیات را افزایش و درآمد دولت

را کاهش می‌دهند. از اساسی‌ترین اصلاحات صورت گرفته در این قانون می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف) اصلاحیه مالیات بر درآمد حقوق

در قانون مالیات‌ها قبل از اصلاحات، درباره حقوق‌بگیران بخش دولتی و خصوصی تبعیض وجود داشت به‌علاوه نرخ‌های (ماده ۱۳۱)^۱ بسیار ناعادلانه و معافیت‌های مالیاتی بسیار گسترده بود که در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت.

ب) اصلاحیه مالیات بر درآمد شرکت‌ها

اخذ مالیات از صاحبان شرکت‌ها بابت درآمدی است که آنان از طریق به‌کارگیری

۱. ماده (۱۳۱) - نرخ مالیات بر درآمد به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می‌باشد به شرح زیر است:

- تا ۲۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات به نرخ ۱۲ درصد؛
- تا ۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۴ درصد؛
- تا ۷۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۶ درصد؛
- تا ۱۱۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۷۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۸ درصد؛
- تا ۱۶۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۱۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۰ درصد؛
- تا ۲۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۶۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۳ درصد؛
- تا ۲۸۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۶ درصد؛
- تا ۳۶۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۸۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۹ درصد؛
- تا ۴۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۳۶۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۲ درصد؛
- تا ۵۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۴۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۵ درصد؛
- تا ۶۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۸ درصد؛
- تا ۸۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۶۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۱ درصد؛
- تا ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۸۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۵ درصد؛
- تا ۱۲۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۹.۵ درصد؛
- تا ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۲۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۵۴ درصد؛
- تا ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۵۹ درصد؛
- تا ۲۱۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۶۴ درصد؛
- تا ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۱۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۶۹ درصد؛
- تا ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد بیست‌وپنج میلیون ریال به نرخ ۷۵ درصد.

سرمایه در کارهای مولد و اشتغال‌زا به‌دست می‌آورند. بنابراین این نوع مالیات نباید نرخ بالایی داشته باشد. با توجه به نقشی که این مالیات در سرمایه‌گذاری و توسعه اقتصادی دارد، در اصلاحیه قوانین مالیاتی نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها کاهش یافت.

ج) اصلاحیه مالیات بر ثروت و ارث

مالیات بر ثروت در ایران شامل مالیات بر دارایی (مالیات بر املاک، مالیات بر مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات بر ارث)، مالیات بر نقل‌وانتقالات و سرقفلی است. در اصلاحیه انجام شده در سال ۱۳۸۰ از اقسام مالیاتی فوق؛ مالیات بر املاک، مالیات بر مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر حذف و مالیات بر ارث به‌طور چشمگیری اصلاح شد. دریافت مالیات بر ارث، نقل‌وانتقالات و سرقفلی به‌عنوان تصحیح‌کننده تمرکز ثروت در دست شمار اندکی از افراد جامعه توصیه شده است و بیش از آنکه به‌عنوان یک عامل کسب درآمد باشد به‌منزله ابزاری در اعمال سیاست‌های تعدیل اجتماعی به‌کار می‌رود.

در مالیات بر ارث، فرارهای مالیاتی گسترده‌ای به انحاء مختلف، توسط مؤدیان مالیاتی صورت می‌گیرد که علت آن نرخ‌های ناعادلانه مالیات بر ارث است. بنابراین برای رفع مشکل فوق در قانون مالیاتی جدید اصلاحاتی انجام شد.

د) اصلاحیه مالیات بر درآمد املاک

۱. در اصلاحیه قانون مالیات‌ها معافیت مالیاتی نقل‌وانتقالات قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی به ۵ درصد و همچنین معافیت مالیاتی انتقال واگذاری به ۲ درصد اصلاح شد (ماده ۵۹).

۲. اولین نقل‌وانتقال قطعی ساختمان‌های نوساز (بیش از دو سال از تاریخ صدور پایان‌کار نگذشته باشد) مشمول مالیات اضافی ۱۰ درصدی نسبت به ارزش معاملاتی اعیانی مورد فروش خواهند شد و مالیاتی به‌عنوان مالیات ساخت و فروش دریافت نمی‌شود (ماده ۷۷).

۳. مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از ۳ واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنابر اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول

مدت اجاره از ۱۰۰ درصد مالیات بر املاک اجاره‌ای معاف خواهند شد. در غیر این صورت درآمد ناشی از اجاره واحد مسکونی در تهران تا زیربنای ۱۵۰ متر مربع و در سایر نقاط تا زیر بنای ۲۰۰ متر مربع از مالیات بر درآمد اجاره املاک معاف می‌شوند (تبصره «۱۱» ماده ۵۳).

شایان ذکر است که قبلاً به موجب (ماده ۱۱) قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری تمام واحدهای مسکونی استیجاری دارای زیربنای ۱۲۰ متر مربع از پرداخت ۱۰۰ درصد مالیات معاف بودند.

ه) تشکیل سازمان امور مالیاتی

طبق (ماده ۵۹) قانون برنامه سوم توسعه در نظام مالیاتی به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، سازمان امور مالیاتی را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند و با ایجاد این سازمان کلیه اختیارات، وظایف و امکانات وزارت امور اقتصادی که در معاونت امور مالیاتی و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شوند به این سازمان منتقل می‌شود. نتیجه این تغییر افزایش کارایی نظام مالیاتی به دلیل رفع موانع سازمانی موجود و تمرکز امور مربوط به اخذ مالیات است.

و) جرمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی

در اصلاحیه قانون جرمه مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند و از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری کنند از ۵ درصد در قانون به ۱۰ درصد افزایش یافته و عدم تسلیم اظهارنامه اشخاص حقوقی یا مؤدیانی که درآمد کتمان شده یا هزینه‌های غیرواقعی که غیرقابل قبول است، ارائه دهند ملتزم به پرداخت جرمه ۴۰ درصدی می‌شوند.

ز) سایر اصلاحات انجام شده

۱. میزان بدهی قطعی که به موجب آن سازمان امور مالیاتی می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی ممانعت کند از یک میلیون ریال به ده میلیون ریال افزایش یافته است.

۲. در اصلاحیه قانون نظام مالیاتی، سازمان حسابرسی و حسابداری رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران مکلف شده‌اند که در صورت درخواست اشخاص، گزارش حسابرسی مالیاتی که شامل اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابرسی مطابق استانداردهای حسابرسی، تعیین درآمد مشمول مالیات و اظهارنظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی مؤدی؛ را تنظیم و برای تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوطه در اختیار مؤدی قرار دهند.

۳. در اصلاحیه قانون، مالیات بر مجموع درآمد حذف گردید (ماده ۱۲۹).

۴. کلیه حدنصاب‌های مندرج در این قانون هماهنگ با نرخ تورم، هر دو سال یک‌بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران قابل تعدیل است (ماده ۱۷۵).
۵. در اصلاحیه قانون، تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی باید برای انجام معاملات خود صورت حساب صادر و کد اقتصادی مربوطه را در صورت حساب‌ها درج کرده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم کنند. جریمه عدم صدور صورت حساب‌ها یا عدم درج کد اقتصادی یا استفاده از کد اقتصادی دیگران موجب جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد فروش و همچنین عدم نگهداری صورت حساب‌های مربوط به خرید آنها نیز جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد صورت حساب ارائه شده است.

۲-۳ روند قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالا (مصرف و فروش) می‌شود که روند تغییرات قوانین و مقررات به‌طور مختصر در ذیل آمده است:

۱-۲-۳ مالیات بر واردات

مالیات بر واردات یکی از قدیمی‌ترین و متداول‌ترین اقسام مالیات در ایران است. در قرون اخیر و پیش از سال ۱۳۱۷، عایدات گمرک به اجاره واگذار می‌شد. در این سال، اداره گمرک زیر نظر مستشاران خارجی قرار گرفت. در سیزدهم اردیبهشت سال ۱۳۱۷ شمسی نخستین تعرفه مستقل گمرکی ایران در مجلس به تصویب رسید و در سال‌های بعد به تدریج تغییراتی در آن به‌عمل آمد (کردبچه، ۱۳۷۵: ۵۴).

هم‌اکنون مالیات بر واردات معادل حقوق ورودی اخذ شده از کالاهای وارداتی است که گمرک جمهوری اسلامی آن را وصول می‌کند و از سه جزء اصلی مالیات بر واردات خودرو، حقوق ورودی سایر کالاها و حقوق ورودی دستگاه‌های اجرایی (جمعی - فرعی) تشکیل شده است. با توجه به تغییرات متعددی که در خصوص مالیات بر واردات و تعریف حقوق ورودی با ابلاغ قوانین مانند تجمع عوارض (مصوب ۱۳۸۱) و مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷) به وجود آمده لازم است که به این تغییرات اشاره شود. براساس تعاریف بین‌المللی (صادقی یارندی، ۱۳۸۵) تعرفه^۱ شامل حقوق و عوارض و سایر مالیات‌های وضع شده در مرزهای یک کشور بر کالاهای وارداتی از کشورهای دیگر است. براساس این تعرفه معمولاً درصدی از ارزش کالا، مبلغی معین به ازای هر واحد کالا یا تلفیقی از این دو به اختیار واردکننده یا هرکدام که بیشتر باشد اخذ می‌شود.

الف) حقوق ورودی قبل از تصویب قانون موسوم به تجميع عوارض^۲

حقوق گمرکی^۳ کالاهای وارداتی در بند «الف» (ماده ۲) قانون امور گمرکی^۴ تعریف شده است. مطابق این ماده حقوق، گمرکی وجوهی است که میزان آن به موجب جدول تعرفه گمرکی ضمیمه این قانون تعیین و دریافت می‌شود. در سال ۱۳۵۰ نظام طبقه‌بندی تعرفه‌ای براساس «نظام تعرفه شورای همکاری گمرکی»^۵ شکل گرفت. در سال ۱۳۷۴ به موجب قانون^۶ نظام قبلی تغییر یافت و تاکنون طبقه‌بندی تعرفه‌ها براساس «نظام هماهنگ شده توصیف کدگذاری کالا»^۷ تعیین می‌شود.

1. Tariff

۲. قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی.

3. Customs Duties

۴. قانون امور گمرکی، مصوب ۱۳۵۰/۳/۳۰ مجلس شورای ملی با آخرین اصلاحات تا پایان سال ۱۳۷۶.

5. Customs Co-operation Council Nomenclature (CCCN)

۶. قانون تعیین حقوق گمرکی کالاهای وارداتی براساس سیستم هماهنگ شده توصیف و کدگذاری کالا مصوب ۱۳۷۴/۱۰/۱۰ مجلس شورای اسلامی و تأیید ۱۳۷۴/۱۰/۲۰ شورای نگهبان.

7. The Harmonized Commodity Description and Coding System (HS)

حقوق گمرکی در اصطلاح بین‌المللی، نوعی مالیات غیرمستقیم است که در یک دوره معین دریافت و به‌عنوان بخشی از درآمد عمومی دولت محسوب می‌شود. ازسوی دیگر این حقوق دریافتی مانعی تعرفه‌ای^۱ است و بنا به مقتضیات خاص هر کشور برحسب ارزش کالا یا واحدی مقطوع دریافت می‌شود.

در بند «ب» (ماده ۲) قانون امور گمرکی نیز به سود بازرگانی اشاره شده است. مطابق این بند، سود بازرگانی وجهی است، که براساس قانون انحصار تجارت خارجی،^۲ به‌موجب تصویب‌نامه هیئت وزیران برقرار می‌شود. اصطلاح سود بازرگانی مخصوص ایران بوده و جنبه بین‌المللی ندارد.

هرچند سود بازرگانی نیز همانند حقوق گمرکی نوعی مالیات غیرمستقیم است که از واردات قطعی به‌صورت درصدی از ارزش کالای وارداتی اخذ و به درآمدهای دولت واریز می‌شود، ولی از تفاوت‌هایی نیز برخوردار است. برای مثال به‌موجب تصویب‌نامه و مصوبه هیئت وزیران می‌تواند تغییر کند درحالی که تغییر مالیات فقط با مصوبه مجلس امکان‌پذیر است.

در بند «ج» (ماده ۲) قانون امور گمرکی به موضوع هزینه‌های گمرکی اشاره شده است. مطابق این بند هزینه‌های گمرکی وجوهی است که میزان و شرایط آن با تصویب هیئت وزیران برای تخلیه، باربری، بارگیری، انبارداری، آزمایش و تعرفه‌بندی، بدرقه کالا و خدمات فوق‌العاده تعیین می‌شود.

در بند «د» (ماده ۲) قانون امور گمرکی به موضوع عوارض اشاره شده است. عوارض، وجوهی است که وصول آن طبق مقررات برعهده گمرک است. عوارض را می‌توان نوعی مالیات غیرمستقیم فرض کرد که درصورت تعلق به واردات کالا گمرک آن را وصول می‌کند، فرق بین عوارض و مالیات در مشخص کردن محل مصرف آن است یعنی عوارض به مصرف مؤسسه یا سازمان دولتی یا عام‌المنفعه خاص می‌رسد، ولی مالیات مصرف عمومی دارد.

1. Tariff Barrier

۲. قانون واگذاری انحصار تجارت خارجی مملکت به دولت، مصوب ۱۳۰۹/۱۲/۶ مجلس شورای ملی و اصلاحات بعدی آن.

قبل از قانون تجمیع عوارض، عوارض متعددی مانند عوارض شهرداری، هلال احمر، تعاون، ویژه صندوق حمایت، آموزش و پرورش، صدا و سیما، آسفالت، بندری، بهداری، هوایی و حق ثبت سفارش از واردات کالا اخذ می شد (بنایی، ۱۳۸۱: ۷۱۷).

ب) حقوق ورودی بعد از تصویب قانون موسوم به تجمع عوارض

همان طور که گفتیم قبل از تصویب قانون تجمیع عوارض، حقوقی که از واردات اخذ می شد به طور عمده به حقوق گمرکی، سود بازرگانی، هزینه های گمرکی و عوارض تقسیم می شد که خود آنها نیز از اجزای متفاوتی برخوردار بود.

تعدد عوارض و وجوه دریافتی از کالاهای وارداتی به دلیل مشکلات اجرایی و تلقی موانع غیر تعرفه ای از آنها موجب تصویب قانون مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۲ تحت عنوان «قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه دریافتی از تولیدکنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی» در مجلس شورای اسلامی شد. از آنجا که مصوبه مربوط، تجمیع عوارض را هدف قرار داده بود به قانون تجمیع عوارض شهرت یافت و از ابتدای سال ۱۳۸۲ لازم الاجرا شد.

مطابق (ماده ۲) قانون موسوم به تجمیع عوارض «حقوق گمرکی، مالیات، حق ثبت سفارش کالا، انواع عوارض و سایر وجوه دریافتی کالاهای وارداتی تجمیع شده و معادل ۴ درصد ارزش گمرکی کالاها تعیین شد. به مجموع این دریافتی (حقوق پایه) و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوطه توسط هیئت وزیران تعیین می شود حقوق ورودی اطلاق شد». همچنین در تبصره «۱» این ماده مواردی که باید در تعیین نرخ حقوق ورودی لحاظ شود مدنظر قرار گرفت.

بنابراین پس از تصویب این قانون حقوق ورودی تلفیقی از حقوق پایه مصوب مجلس و سود بازرگانی مصوب دولت است که براساس درصدی از ارزش کالا و مطابق تعرفه طی مراحل مختلف طبق قانون تعیین و دریافت می شود.

ج) حقوق ورودی بعد از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده

همان طور که عنوان شد بعد از تصویب قانون تجمیع عوارض، جایگاه اصلی تعریف حقوق

ورودی ماده (۲) این قانون بوده و در تمامی موارد نیز به این قانون استناد می‌شد. بااین حال در زمان تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده^۱ براساس (ماده ۵۲) این قانون مقرر شد که از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی (مصوب ۱۳۸۱) و اصلاحیه بعدی آن و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغو شود.

بنابراین به موجب قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون تجمیع عوارض لغو شد. بااین حال حکم مربوط به (ماده ۲) قانون تجمیع یعنی تعریف حقوق ورودی در (ماده ۴۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه قرار گرفت.

مطابق (ماده ۴۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، حقوق گمرکی معادل ۴ درصد ارزش گمرکی کالاها تعیین و به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوطه توسط هیئت وزیران تعیین می‌شود، حقوق ورودی اطلاق شد.

در تبصره «۱» این ماده به مواردی که باید در تعیین نرخ حقوق ورودی مورد نظر قرار گیرد اشاره و تبصره «۲» نیز تمامی موارد معافیت‌ها و استثنایها را احصا کرده است. بنابراین حقوق ورودی پس از تصویب این قانون تلفیقی از حقوق گمرکی مصوب مجلس و سود بازرگانی مصوب دولت است که براساس درصدی از ارزش کالا و مطابق تعرفه، طی مراحل مختلف براساس قانون تعیین و دریافت می‌شود.

۲-۲-۳ مالیات بر کالاها و خدمات (مصرف و فروش)

مالیات بر مصرف و فروش در ایران شکل ثابتی نداشته و همواره بنابر مقتضیات زمانی بر کالاهایی خاص وضع شده است. اقلام عمده فعلی مالیات بر مصرف و فروش، عبارت است از: مالیات فراورده‌های نفتی، مالیات بر فروش فراورده‌های الکلی صنعتی، مالیات بر

۱. قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب جلسه ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی) طبق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی و تصویب آزمایشی و پنج‌ساله آن توسط مجلس (تأیید ۱۳۸۷/۳/۲ شورای نگهبان).

فروش نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات اتومبیل، مالیات بر نوار ضبط‌صوت و تصویر، مالیات بر فروش سیگار، مالیات نقل و انتقالات اتومبیل، مالیات حق اشتراک تلفن‌های خودکار و مالیات بر فروش خاویار.

جدول ۱-۳ مقایسه نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موسوم به تجميع عوارض

ردیف	منبع مالیاتی	تجميع عوارض	ارزش افزوده
۱	فروش فراورده‌های نفتی	٪۲۰	٪۲۰
۲	سایر کالاها و خدمات	٪۲	
۳	خدمات مخابراتی	٪۵	
۴	فروش نوشابه	٪۱۲	٪۱/۵
۵	تلفن همراه	٪۲۰	
۶	خروج مسافر	مرزهای هوایی: ۲۵۰.۰۰۰ ریال مرزهای دریایی و زمینی: ۵۰.۰۰۰ ریال	مرزهای هوایی: ۲۵۰.۰۰۰ ریال مرزهای دریایی و زمینی: ۵۰.۰۰۰ ریال
۷	شماره‌گذاری خودرو	٪۲	٪۲
۸	نقل و انتقال خودرو	٪۱	٪۱
۹	سیگار	٪۱۵	٪۱۵

مأخذ: الف) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی.

ب) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب جلسه ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی و تصویب آزمایشی و پنج‌ساله آن توسط مجلس، تأیید ۱۳۸۷/۳/۲ شورای نگهبان.

با توجه به گزارش مالی دولت در سال ۱۳۸۷ مالیات بر کالاها و خدمات از ۹ قسمت اصلی به شرح ذیل تشکیل شده است:

- مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی،
- مالیات سایر کالاها،
- عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور،
- مالیات بر فروش سیگار،

- مالیات بر نقل و انتقال اتومبیل،
- مالیات شماره گذاری خودرو،
- مالیات حق اشتراک تلفن های خودکار،
- مالیات بر فروش نوشابه های غیرالکلی،
- مالیات واگذاری تلفن همراه.

جدول ۱-۳ به مقایسه نرخ های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موسوم به تجمیع عوارض پرداخته که متناسب با گستردگی منابع و کاهش یا افزایش نرخ ها میزان وصولی را تحت تأثیر قرار می دهد.

۳-۳ تفاوت ساختارهای مالیاتی در کشورهای مختلف

کشورها را از لحاظ ساختار مالیاتی می توان به دو گروه توسعه یافته و در حال توسعه تقسیم کرد که در ادامه به طور خلاصه تفاوت های آنها بررسی می شوند.

۱. در اکثر کشورها منابع مالیاتی عبارت اند از: درآمد، شرکت ها، فروش، صادرات و واردات، دارایی، ارث، هدایا، تأمین اجتماعی و تعرفه. البته درجه وابستگی کشورها به این منابع متفاوت است.

۲. در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، تقریباً ۳۰ درصد درآمد دولت از عوارض انحصاری و مالیات بر فروش تأمین می شود، البته کشورهای توسعه یافته بیشتر به مالیات بر فروش وابسته اند، اما کشورهای در حال توسعه بیشتر بر عوارض اتکا دارند.

۳. در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، درآمد حاصل از مالیات بر ارث و دارایی بسیار اندک است (حدود ۲ درصد).

۴. نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای توسعه یافته نسبت به سایر کشورها بسیار بالاتر است. (در کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه این نسبت حدود ۳۵ درصد، و در کشورهای در حال توسعه غیر از صادرکنندگان نفت، حدود ۱۸ درصد است).

۵. کشورهای در حال توسعه درجه وابستگی مالیات بر درآمد و تجارت خارجی زیاد است، اما در کشورهای پیشرفته وابستگی زیادی به درآمد اشخاص و حقوق وجود دارد و

تقریباً هیچ گونه وابستگی به درآمد حاصل از تجارت خارجی وجود ندارد. حدود ۸ تا ۱۰ درصد درآمد مالیاتی هر دو گروه کشورها، از مالیات بر شرکت‌ها حاصل می‌شود.

۶. مدیریت پیشرفته دستگاه مالیاتی در کشورهای توسعه یافته امکان اجرای سیاست‌های مالیاتی را تسهیل می‌کند، اما کشورهای در حال توسعه عموماً دچار مدیریت ضعیف سازمان مالیاتی هستند.

۷. برخلاف کشورهای توسعه یافته، در اکثر کشورهای در حال توسعه، اجماع عمومی و گسترده سیاسی درباره نیاز به دستگاه مالیاتی مؤثر، بی طرف و نوین وجود ندارد (عرب‌مازار، ۱۳۸۳: ۲۹).

۳-۴ مشکلات اساسی نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه

به طور کلی کشورهای در حال توسعه در فرایند تحول نظام مالیاتی به دنبال حل مشکلاتی به شرح زیر هستند:

الف. در اکثر کشورهای در حال توسعه نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی پایین است در نتیجه می‌خواهند این نسبت بزرگ‌تر شود. پایین بودن این نسبت به سه عامل بستگی دارد:

۱. ظرفیت مالیاتی این کشورها به دلایل زیر پایین است:

- به کشاورزی که بخش مهمی از اقتصاد هر کشور است، مالیات تعلق نمی‌گیرد.

- واحدهای اقتصادی کوچک هستند و مالیات گرفتن از آنها مشکل است.

۲. بیشتر این دولت‌ها از مالیات بر واردات واهمه دارند، زیرا این نوع مالیات معمولاً سبب افزایش فساد مالی، قاچاق و حمایت زیاد از صنایع داخلی می‌شود.

۳. تمایل زیادی برای مالیات گرفتن از افراد ثروتمند ندارند، زیرا می‌خواهند این افراد را تشویق به سرمایه‌گذاری کنند. افراد ثروتمند نیز با روش‌های گوناگون می‌توانند از تحمل فشار مالیاتی بپرهیزند.

ب. نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای انعطاف لازم نسبت به رشد درآمد ناخالص داخلی نیست، یعنی به طور خودکار نسبت به رشد اقتصاد انعطاف نشان نمی‌دهد. ج. استفاده بیش از حد از معافیت مالیاتی به منزله یک انگیزه اقتصادی.

در بسیاری از این کشورها درآمد حاصل از سود سهام و سود بانک‌ها از مالیات معاف هستند و انگیزه‌های معافیت مالیاتی برای شرکت‌های تازه تأسیس وجود دارد. اکثر شرکت‌های دولتی و خارجی، سازمان‌های مذهبی و غیرانتفاعی و همچنین واردات از معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند هستند.

د. استفاده بیش از حد از مالیات، به‌مثابه ابزار تعدیل ثروت (همان: ۳۰).

بررسی‌های صورت گرفته درخصوص حجم درآمدهای مالیاتی نشان از شکاف چشمگیر میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی دارد (کردیچه، ۱۳۷۵: ۷۲-۳۱). از این رو با اتخاذ تدابیری برای اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد. در نظام مالیاتی کشور در هریک از مراحل گردآوری اطلاعات، تشخیص و وصول عدم کارایی و نارسایی وجود دارد. این نارسایی‌ها را می‌توان در سه گروه مشکلات اجرایی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات فرهنگی، طبقه‌بندی کرد.

۳-۵ مشکلات نظام مالیاتی ایران

از جمله مشکلات نظام مالیاتی ایران که زمینه‌ساز بروز بسیاری از مفاسد مالی و اقتصادی بوده می‌توان به مواردی مانند وجود نارسایی در قوانین موجود و در دستگاه مالیاتی، کمبود ممیزین و مأمورین مالیاتی مجرب با انگیزه قوی و اختیارات کافی، نزولی بودن نرخ‌های مالیاتی در عمل، برخوردهای ناعادلانه مالیاتی، غیرعادلانه‌بودن نرخ‌های مالیاتی، کندی عمل نظام مالیاتی، تبانی مؤدی و ممیز، فرارهای مالیاتی، حساب‌سازی‌های مالیاتی، دستی بودن نظام مالیاتی و فقدان یک مرکز قوی اطلاعات مالیاتی اشاره کرد.

نارسایی‌های مذکور (به‌ویژه اعلام غیرواقعی درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی و فرارهای مالیاتی) موجب عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده درباره درآمدهای مالیاتی و عدم تحقق عدالت مالیاتی می‌شود. برخی از مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی ایران به شرح ذیل است.

۳-۵-۱ پایین بودن فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در زمینه چگونگی اخذ مالیات است. عدم مشارکت در تأمین مالی دولت میراث دوران‌های گذشته به جامعه کنونی است. وجود

دولت‌های فاسد و ستمگر در تاریخ ایران و مبارزه قهری مردم به‌صورت اجتناب از پرداخت مالیات، چنین فرهنگی را خلق کرده است. با وجود گذشت حدود ۳۰ سال از انقلاب اسلامی این فرهنگ غلط هنوز در جامعه ما وجود دارد.

در یک نظام کارآمد نه تنها مالیات به‌طور مناسب پرداخت می‌شود، بلکه مؤدیان مالیاتی می‌توانند نتیجه و ثمره پرداخت مالیاتی را به‌صورت خدمات رفاهی و ایجاد امکانات آموزشی، تفریحی، محیط‌های کاری مناسب و ... مشاهده کنند. در جامعه‌ای که افراد حاصل و پرداختی مالیات خود را به‌صورت چنین امکاناتی مشاهده نکنند، مسئله فرار مالیاتی به‌تدریج به‌صورت یک فرهنگ پدید می‌آید.

ازسوی دیگر غیرعادلانه بودن پایه‌های مالیاتی و عدم گستردگی و شمول آن برای تمامی واحدهای اقتصادی، افراد را به‌سمت اموری می‌کشاند که امکان اجرای مالیات در آن زمینه‌ها به حداقل می‌رسد. مشاغل کاذب و سفته‌بازی از این قبیل امور هستند. بنابراین عینیت بخشیدن به پرداختی‌های مالیاتی و هزینه کردن آن در امور عام‌المنفعه و ملموس از دیدگاه شهروندان از جمله مسائلی است که در بحث فرهنگ مالیاتی نقش بسزایی دارد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۹۳-۹۲).

۲-۵-۳ وقفه‌های مالیاتی

فاصله زمانی میان زمان مقرر پرداخت مالیات و پرداخت واقعی آن را وقفه زمانی در جمع‌آوری مالیات می‌گویند. وقفه‌های مالیاتی به دو دسته وقفه‌های قانونی و وقفه‌های غیرقانونی تقسیم‌بندی می‌شوند.

در وقفه قانونی، ازطرف قانون به مؤدی مالیاتی اجازه تأخیر در پرداخت مالیات داده می‌شود و مؤدی مشمول هیچ‌گونه جریمه‌ای نمی‌شود. وقفه غیرقانونی از اتمام مهلت وقفه قانونی تا زمان پرداخت واقعی است که میزان آن در کشور ما بالاست و به‌طور متوسط ۳۰ ماه برآورد شده است (همان: ۹۴).

با در نظر گرفتن مسئله تورم و کاهش ارزش پول، دریافتی مالیاتی از ارزش واقعی خود دور شده و موجب خسارات هنگفتی به جریان درآمدی دولت می‌شود. این امر امروزه به‌صورت عرف درآمد و مؤدیان مالیاتی با استفاده از این وقفه‌ها سودهای کلانی به‌دست می‌آورند.

۳-۵-۳ معافیت‌های مالیاتی متعدد

معافیت‌های مالیاتی عموماً برای تشویق سرمایه‌گذاری و حمایت از صنایع نوپا و اقشار آسیب‌پذیر یک کشور به اجرا درمی‌آید. اما اگر دقت لازم در این ارتباط به‌عمل نیاید، ممکن است معافیت‌های مالیاتی نه تنها کمکی به این صنایع نکند، بلکه موجب کاهش قابل ملاحظه درآمدهای دولت از یک‌سو و فشار مالیاتی سنگین به گروه‌های دیگر برای جبران این کاهش درآمد شود.

در ایران بسیاری از صنایع مانند کشاورزی، دامپروری، پرورش ماهی، پرورش زنبور عسل و نوغان، و ... از مالیات معاف هستند. از طرفی بخش عمده‌ای از فعالیت‌ها در بخش نفت (غیر از فراورده‌ها) نیز مشمول این معافیت‌ها هستند. همچنین بسیاری از مؤسسات دولتی که حجم بسیار وسیعی از فعالیت‌های اقتصادی را در دست دارند از پرداخت مالیات معاف‌اند که این مسئله موجب شده تا درصد بالایی از تولید ناخالص داخلی از پرداخت مالیات معاف باشد. این معافیت‌ها موجب تحمیل بار سنگین مالیات بر دوش دیگر گروه‌های درآمدی شده که حاصل آن در فساد اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرار مالیاتی و ... متجلی شده است (همان: ۹۵-۹۴).

۳-۵-۴ مدیریت ضعیف نیروی انسانی

مسئله مدیریت ضعیف نیروی انسانی مختص به امور مالیاتی کشور نیست بلکه دامن‌گیر بسیاری از بخش‌های اقتصادی کشور است. درواقع لازمه یک نظام کارآمد اقتصادی به‌طور اعم و یک نظام کارآمد مالیاتی به‌طور اخص، وجود نیروهای متخصص و آموزش‌دیده برای قسمت‌ها و بخش‌های مختلف یک سازمان مالیاتی است. بسیاری از نیروهای شاغل در سازمان مالیاتی دارای فرصت‌های شغلی بهتر در بخش‌های خصوصی هستند که لازمه باقی ماندن آنها در سازمان‌های مالیاتی، تأمین کافی آنها به‌منظور عدم خروج از سازمان و ورود به بخش خصوصی است.

۳-۵-۵ ضعف نظام پاداش و تنبیه

نظام پاداش و تنبیه، ضامن سلامت اجرای یک نظام کارآمد مالیاتی است. در چنین نظامی، پاداش و تنبیه همانند سایر نظام‌ها باید به‌گونه‌ای باشد که امکان خلاف به

حداقل برسد، نه اینکه روزبه‌روز بر جرئت و جسارت افراد در انجام امور غیرقانونی افزوده شود. امروزه در کشور این قضیه از دید مسئولان مالیاتی دور مانده و متأسفانه مشکلات عدیده‌ای را به‌وجود آورده است. جریمه دیرکرد در ایران برای هر ماه حدود ۲/۵ درصد مالیات است که در صورت قبول برگ تشخیص، مؤدی از پرداخت ۸۰ درصد جریمه معاف می‌شود. جریمه یک سال دیرکرد ۶ درصد (۲/۵ ضرب در ۱۲ ماه ضرب در ۲۰ درصد جریمه مربوطه مورد مشمول) از مبلغ مالیات است که آن هم به‌علت پایین بودن میزان آن قابل عفو است. یعنی به‌ازای حداقل یک سال عدم پرداخت مالیات، پرداخت صفر درصد جریمه (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۹۹-۹۵).

عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی از دیگر جرائمی است که میزان آن در ایران ۵ درصد است. در صورت قبول برگ تشخیص، این نرخ می‌تواند تا یک درصد هم کاهش یابد. در حالی که این رقم برای کشورهایی نظیر آمریکا و هلند حداقل ۳ برابر ایران است. در آمریکا هر ساله حداقل ۹۸ درصد مؤدیان اظهارنامه‌های خود را تسلیم می‌کنند در صورتی که این رقم در ایران حدود ۳/۵ درصد است (جنانی و دیگران، ۱۳۸۰: ۹۹-۹۸).

۳-۵-۶ سایر موارد

نارسایی‌های نظام حسابداری، ثبت و ضبط دارایی‌ها، عدم استفاده از روش یکسان برای محاسبه دارایی‌ها و هزینه‌ها، حجیم بودن پرونده‌ها و ناتوانی کادر مالیاتی در تشخیص این نوع از مالیات‌ها به‌ویژه در بخش مشاغل، تبانی کارگر و کارفرما جهت کتمان حقایق و عدم ارائه اطلاعات دقیق موجب شده است تا مالیات وصولی با میزان آنچه که واقعاً باید وصول شود، فاصله بسیار داشته باشد.

وجود منابع سرشار درآمدی همچون نفت و گاز، تمایل را برای اخذ مالیات از سوی دولتمردان به‌طور چشمگیری کاهش داده است. جالب‌تر اینکه حدود ۵۰ درصد مالیات دریافتی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمدهای نفتی است (کردبچه، ۱۳۸۰: ۹۹-۹۸).

این عامل موجب شده تا انگیزه لازم جهت حرکت به‌سوی نظام مالیاتی کارآمد، مؤثر و قوی در اقتصاد ایران هرگز به‌وجود نیاید. قوانین مالیاتی باید قابلیت اجرایی کافی

داشته باشند و از هرگونه موارد ابهام و پیچیدگی دور بوده تا افراد نتوانند آن را به‌طور دلخواه تفسیر کنند. از طرفی این قوانین باید با ساختار اقتصادی جامعه‌ای که در آن نظام مالیاتی پیاده می‌شود، هماهنگی کافی داشته باشند.

انعطاف‌پذیری در روبه‌رو شدن با مسئله فرار مالیاتی علاوه‌بر آنکه در کوتاه‌مدت انگیزه اقتصادی مؤدیان خلاف‌کار را تقویت می‌کند، در بلندمدت قبح اجتماعی عمل را از بین برده و زمینه فروپاشی فرهنگ تمکین مالیاتی را در جامعه فراهم می‌آورد.

بنابراین قاطعانه عمل کردن در مورد خلاف‌کاران مالیاتی می‌تواند تا حد زیادی فرار مالیاتی را کم کند. به‌عنوان مثال در آمریکا فرار مالیاتی یکی از جرائم محدودی است که رئیس‌جمهور نمی‌تواند از دستگاه قضایی برای خلاف‌کار تقاضای عفو کند. بدین‌دلیل فرار مالیاتی در آنجا بسیار کم و نظام مالیاتی در این کشور یکی از بهترین نظام‌های مالیاتی دنیاست.

از دیگر مشکلات نظام مالیاتی، مالیات علی‌الرأس است که از یک‌سو امکان فرار را برای مؤدیان مختلف فراهم کرده و ازسوی دیگر ممکن است موجب انحرافات مالی مؤدیان مالیاتی شود. در این روش، سلیقه و قضاوت شخصی ممیزین مالیاتی جای خود را به واقعیت داده و حیطه فعالیت این مأمورین را برای اعمال نظر شخصی فراهم کرده است. با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، هویت شاغلان در بخش‌های مختلف اقتصادی مشخص شده و همچنین اطلاع و آگاهی کافی از میزان واقعی حجم معاملات به دلیل الزام واحدهای اقتصادی در ارائه صورت‌حساب، صدور فاکتور، قبض رسید و یا هر نوع مدرک مورد نیاز دیگری امکان‌پذیر خواهد بود (همان).

۳-۶ راهکارهای اصلاح نظام مالیاتی

اصلاح دستگاه مالیاتی هنگامی منجر به افزایش کارایی مالیاتی می‌شود که با یک باور و حمایت قاطع ازسوی مقامات سیاسی و مجریان دستگاه مالیاتی همراه باشد. نظر به اینکه با اصلاح دستگاه مالیاتی، بهبود اساسی در سطح کلان جامعه رخ خواهد داد، پس مسئولان عالی دولتی باید از اصلاحات مالیاتی و مدیران اصلاح‌طلب، قاطعانه حمایت کنند. مسئولان عالی دولتی باید در گفتار و اعمال خود به‌طور شفاف، اصلاحات مالیاتی را تشویق کنند. یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی ارتقای سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان

مالیاتی است. مهم‌ترین موانع تمکین داوطلبانه عبارت است از:

- احساس وجود نظام نابرابر مالیاتی،
 - پیچیدگی قوانین مالیاتی،
 - منصفانه نبودن نظام جریمه،
 - برنامه‌های ضعیف آموزشی برای مؤدیان،
 - پایین بودن سطح درستی‌کاری و حرفه‌ای‌گری در کارکنان دستگاه مالیاتی،
 - عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات بی‌طرفی خود در فرایند تشخیص مالیات،
 - اتکای گسترده به نظام خوداظهاری همراه با اجرائیات هدفدار، دستگاه مالیاتی را به سمت نظام مالیاتی اثربخش سوق می‌دهد.
- عناصر کلیدی یک نظام خودتشخیص که کارایی مالیاتی را تضمین می‌کند عبارت است از:

۱. طراحی برنامه‌های خدمات مالیاتی، به گونه‌ای که مؤدیان به آسانی تعهدات و حقوق خود را درک کنند.
 ۲. طراحی رویه‌های ساده (ساده‌سازی فرایندهای مالیاتی)،
 ۳. برقراری نظام جریمه قوی اما منصفانه،
 ۴. داشتن برنامه‌های مؤثر در مراحل تشخیص، رسیدگی و اجرا.
- از سوی دیگر عدم بهبود در واحدیابی مالیاتی، شکست در شناسایی مؤدیان جدید، جرائم مالیاتی، کشف پرونده‌های راکدی که مؤدیان آنها فعال هستند و بسیاری از موارد دیگر نه تنها چون زنجیری به هم پیوسته‌اند بلکه تمکین مالیاتی را نیز به شدت متأثر می‌سازد.
- نظارت بر مؤدیان متوسط از طریق نظام‌ها و رویه‌های ویژه، تمکین مالیاتی این اقشار را نیز افزایش می‌دهد. بر این اساس طبقه‌بندی (فهرست‌بندی) مؤدیان نه فقط میزان وصول مالیات و تعهدات مؤدیان را کاهش نمی‌دهد، بلکه پدیدآورنده نظام مالیاتی جامع و آسانی است که بیشترین وصول مالیات و بالاترین تشویق به تمکین مالیاتی را به ارمغان می‌آورد.
- نظام مجازات و جریمه ابزاری اساسی برای افزایش تمکین مالیاتی است. نقش این

نظام در تشویق مالیات‌دهندگان به تمکین داوطلبانه یکی از عوامل ارزیابی دستگاه مالیاتی است. در طراحی نظام درست مجازات و جریمه باید بر تشویق مالیات‌دهندگان به پرداخت سریع مالیات‌های معوق تأکید شود و در مجازات‌ها به نکات زیر توجه شود:

الف. به محض ایجاد بدهی مالیاتی، به هر نوع تأخیری جریمه تعلق گیرد،

ب. نرخ جریمه از نرخ سود بانکی بیشتر باشد.

فصل چهارم

فرار مالیاتی در نظام
مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه

در سال ۱۳۷۱، لایحه مالیات بر ارزش افزوده از طرف دولت وقت تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. بعد از بررسی‌های به‌عمل آمده به‌علت مشکلات اجرایی و غیرقابل اجرا بودن، به دولت بازگردانده شد. تا اینکه پیش‌نویس لایحه مالیات بر ارزش افزوده را دولت ارائه کرد.

این لایحه در ادامه و مکمل لایحه اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم است. دولت برای کارآمدتر کردن آثار اقتصادی مالیات‌ها و همچنین به‌دست آوردن پایه‌های جدید مالیاتی، لایحه مالیات بر ارزش افزوده را تنظیم کرده است. لایحه مالیات بر ارزش افزوده در کمیسیون‌های اقتصادی، برنامه و بودجه، محاسبات و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی بررسی و براساس اصل هشتادوپنجم قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و از ابتدای مهر ماه سال ۱۳۸۷ اجرا شد. نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از روش‌های محاسبه و اخذ مالیات، می‌تواند پایه مالیاتی را به‌طور شفاف محاسبه و اخذ مالیات را تسهیل و در بسیاری از موارد، درآمد مالیاتی را افزایش دهد.

علاوه‌بر این ماهیت خودکنترلی نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از چندمرحله‌ای بودن فرایند تولید و توزیع کالا و خدمات و امکان استرداد تفاوت مالیات داده و ستانده است پتانسیل‌های بالقوه فرار مالیاتی را دست‌کم به لحاظ نظری، در حد معناداری از بین می‌برد. در اصل یکی از آثار نظری اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده، به جز مزایای متعدد دیگری که دارد، کاهش فرار مالیاتی است که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه انگیزه اصلی شناخت این نوع مالیات است.

۴-۱ تعریف مالیات بر ارزش افزوده

در طبقه‌بندی قانونی مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است، اما برخلاف مالیات‌های ساده و متفرق که بر مبنای نوع کالاها نرخ‌های متفاوت به خود می‌گیرند و در یک مرحله انتقال و مبادله کالا، ارزش آن را مورد اصابت مالیاتی قرار می‌دهد، این مالیات یک مالیات چندمرحله‌ای است و در هریک از مراحل؛ تولید و تکمیل، تا مصرف نهایی، بر حسب ارزش افزوده ایجاد شده و در آن مرحله، نیز مشمول مالیات می‌شود. بر این اساس مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است.^۱

بنابراین مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از مبادله، بر پایه ارزش افزوده ایجاد شده و در آن مرحله تولید و نرخ مالیات بر ارزش افزوده محاسبه و اخذ می‌شود و در نهایت در جمع مراحل مختلف تولید، از اولین مرحله پردازش تا مصرف نهایی، ارزش کل محصول تولید شده مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. برای مثال سنگ معدنی که از معدن استخراج می‌شود و طی مراحل مختلف تولید، به یک محصول نهایی تبدیل و مورد استفاده قرار می‌گیرد، در هریک از مراحل، ارزش آن بر حسب کار انجام شده افزایش می‌یابد و صرفاً ارزش اضافه شده در هر مرحله مشمول مالیات می‌شود. به این ترتیب راه‌های مختلفی برای تخمین ارزش افزوده و ظرفیت مالیاتی مربوطه وجود دارد که در این روش‌ها باید ارزش ایجاد شده یکسان باشد.

به عبارت دیگر ارزش کل یک محصول یا فروش نهایی آن، بین عوامل مختلف تولید از جمله، کارگران، صاحبان سرمایه، کارآفرینان و ... توزیع می‌شود و در این روش‌ها، احتساب مضاعفی صورت نمی‌گیرد و تفاوتی بین تولیدات داخلی و یا کالاهای وارداتی، اعم از سرمایه‌ای، واسطه‌ای یا نهایی، وجود ندارد. به هر میزان که در داخل کشور ارزش افزوده ایجاد شود مالیات متناظر با آن نیز اخذ می‌شود و چنانچه کالاها و خدماتی به خارج از کشور صادر گردند، فارغ از اینکه در چه مرحله‌ای از فرایند تولید قرار دارند،

۱. سهم هریک از تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان یک کالا یا خدمات از بار مالیاتی ایجاد شده، بستگی به کشش‌های عمیق توابع آنها در شرایط تعادلی دارد.

مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند. به این ترتیب فقط مصرف داخلی مشمول مالیات می‌شود و ضرورتی ندارد که کالا و خدمات به مصرف نهایی برسند، بنابراین کالاهای نیم‌ساخته نیز به اندازه ارزش افزوده ایجاد شده در آنها، مبنای اخذ مالیات قرار خواهند گرفت.

باید تأکید داشته باشیم که در این نظام، خریدار براساس قانون پرداخت کننده مالیات است. بنابراین هر بنگاه خریدار، اسنادی را از فروشنده طلب می‌کند، تا در مرحله بعد بتواند آن را به بنگاه خریدار ارائه کند؛ این عمل خود ابزار کارآمدی را در نظام تولید و توزیع کالا و خدمات برای نظارت‌های داخلی فراهم می‌آورد. بین اصابت مالیاتی از نظر قانون و اصابت واقعی مالیات بر مبنای تحلیل‌های اقتصادی تفاوت اساسی وجود دارد.

علی‌رغم تشابه اسمی مالیات بر ارزش افزوده و آنچه در حساب‌های ملی به عنوان ارزش افزوده بخش‌های مختلف، محاسبه می‌شود، تصور اینکه پایه مالیاتی این مالیات، مقدار ارزش افزوده مذکور در اجزای تولید ناخالص ملی است، کاملاً خطاست زیرا از طرفی، ارزش صادرات از این پایه خارج می‌شود در حالی که محاسبه ارزش افزوده بخش‌ها می‌آید، از طرف دیگر نیز ارزش واردات در این پایه وارد می‌شود، در صورتی که ارزش افزوده تولید شده در داخل کشور محسوب نمی‌شود.

کشورها برحسب توسعه یافتگی، تجربه اعمال مالیات بر ارزش افزوده و مسائل فرهنگی پیرامون آن، ممکن است در گسترش پایه‌های مالیاتی با یکدیگر متفاوت باشند. جامع‌ترین نظام مالیات بر ارزش افزوده این است که هر سه سطح تولیدات صنعتی، عمده‌فروشی و خرده‌فروشی را شامل شود و هرچه دامنه این شمول کاهش یابد، گستره پایه مالیاتی نیز کوچک‌تر خواهد شد.

مهم‌ترین نکته در محاسبه پایه مالیاتی، روش طبقه‌بندی کالاهای نهایی سرمایه‌ای مانند، ماشین‌آلات و ابزارآلات است که برای آن سه دیدگاه متفاوت بدین شرح وجود دارد: نوع مصرف، نوع درآمد و نوع تولید ناخالص. در دیدگاه اول کل هزینه‌های سرمایه در همان سال خرید کسر می‌شود و از آن به عنوان ابزار تشویق سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. در حال حاضر، در کشورهای عضو جامعه اروپا و بسیاری از کشورهای در حال توسعه، از دید مصرف کننده برای محاسبه ارزش افزوده استفاده می‌شود. باید توجه داشت که در کشورهای در حال توسعه، استفاده از این روش برای کسب درآمد مالیاتی

باید نرخ مالیاتی بالاتری اعمال شود. در دیدگاه دوم یعنی نوع درآمد، هر سال، کاهش هزینه کالاهای سرمایه‌ای بادوام، براساس نرخ و استهلاك مورد محاسبه قرار می‌گیرد. در دیدگاه سوم یعنی روشی که مالیات بر مبنای تولید ناخالص است، بین کالاهای سرمایه‌ای و مصرفی تفاوتی نیست و هیچ معافیتی به هزینه‌های سرمایه‌ای تعلق نمی‌گیرد. به همین دلیل در این دیدگاه، در واقع تولید ناخالص ملی مبنای محاسبه و اخذ مالیات قرار می‌گیرد. بدیهی است که در دید مصرف‌کننده، کمترین مالیات و در دید تولید ناخالص بیشترین مالیات اخذ می‌شود.

۲-۴ ضرورت‌های اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به قانون افزایش هزینه‌های بخش عمومی^۱ که آدولف واگنر، اقتصاددان آلمانی، آن را مطرح کرد، هزینه‌های بخش عمومی پیوسته رو به افزایش خواهد بود. طبیعی است که پرداختی‌های دولت به اموری چون دفاع، آموزش، بهداشت و درمان و سایر خدمات عمومی توأم با صرف هزینه‌های کلان خواهد بود. درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را در تأمین این هزینه‌ها ایفا می‌کند و اتکالی دولت به این گونه درآمدها حکایت از سلامت اقتصادی دارد.

نقش اصلی در درآمدهای دولت را، حداقل در دو دهه اخیر، درآمدهای ناشی از فروش نفت ایفا کرده است. ترکیب نامناسب درآمدهای دولت از یک‌سو به وابستگی شدید اقتصاد و درآمدهای دولت به نفت، و از سوی دیگر، نبود نظام مالیاتی کارآمد مرتبط است.

بررسی‌های صورت گرفته در خصوص حجم درآمدهای مالیاتی نشان از شکاف چشمگیر میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی دارد. و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد (کردبچه، ۱۳۷۵).

۱. براساس این قانون: «توسعه جامعه نوین صنعتی، باعث افزایش هزینه‌های دولتی یا فشار برای رشد اجتماعی می‌گردد و برای افزایش رفاه اجتماعی به ناچار باید بخش دولتی گسترش یابد، در نتیجه، سهم این بخش در کل اقتصاد بیشتر می‌شود».

در نظام مالیاتی کشور در هریک از مراحل گردآوری اطلاعات، تشخیص و وصول، عدم کارایی و نارسایی براساس آنچه که دیدیم وجود دارد. مالیات بر ارزش افزوده با خصوصیات خود می‌تواند برخی از این مشکلات را برطرف کند.

در حال حاضر در ایران، نظام مالیاتی به‌ویژه مالیات‌های غیرمستقیم با ناکارآمدی جدی مواجه است. از طرفی پایه‌های مالیات غیرمستقیم بسیار محدود و ضعیف، و از طرف دیگر بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی غیرمستقیم داخلی، از محل مالیات‌های وضع شده بر فراورده‌های نفتی حاصل می‌شود. بنابراین با توجه به دولتی بودن صنعت نفت و قیمت‌گذاری آن توسط دولت، تفکیک بین قیمت این فراورده‌ها و مالیات متعلقه آن که هر دو به خزانه دولت ریخته می‌شوند، برای مصرف‌کنندگان کار ساده‌ای نیست. محدود بودن تعداد کالاهای مشمول مالیات، که عمدتاً کالاهای خصوصی هستند باعث تغییر نسبت قیمت‌ها، برهم خوردن تعادل بازار و به هم خوردن کارایی می‌شود. از سوی دیگر، بخش‌هایی چون خدمات، به‌ویژه تجارت، کمترین سهمی در تحمل بار مالیاتی نداشته و برعکس، بخش‌هایی چون صنعت به‌عنوان یک بخش مولد و درعین حال فاقد کارایی لازم در رقابت، با فعالیت‌های مشابه در سطح جهانی، مشمول مالیات‌های متعدد شده است. به‌این ترتیب حاشیه سود و امنیت اقتصادی در بخش صنعت، فوق‌العاده نسبت به خدمات پایین‌تر است و در همراهی با سایر موانع، این اقدام موجب افت جدی سرمایه‌گذاری در بخش صنعت و عدم استفاده از ظرفیت‌های موجود در آن می‌شود.

نگاهی اجمالی به سطح مالیات‌های غیرمستقیم داخلی، مؤید این مطلب است که سهم این مالیات‌ها از کل درآمدهای مالیاتی، درآمدهای عمومی و همچنین نسبت این مالیات‌ها از تولید ناخالص داخلی، نسبت به سایر کشورها فوق‌العاده پایین است و اساساً در سازمان مالیاتی کشور، نهادهای کارآمدی برای ارتقا جایگاه این مالیات پیش‌بینی نشده است.

علاوه بر موارد فوق، طراحی یک نظام جامع مالیات بر ارزش افزوده و اجرای صحیح و کامل آن دولت را قادر می‌سازد که از سایر محاسن و مزایای این مالیات بهره‌مند شود. این مزایا به‌طور خلاصه عبارت‌اند از: تشویق صادرات و محدود کردن واردات، تشویق

سرمایه‌گذاری، جمع‌آوری حداکثر اطلاعات از مبادلات و حجم فعالیت‌های بنگاه‌ها و فعالان اقتصادی، خنثی بودن^۱ تأثیرات در مواجهه با فعالیت‌های اقتصادی و در نتیجه به هم نزدن کارایی، (رعایت عدالت مالیاتی، به‌ویژه عدالت افقی)، عدم اختلال‌زایی در نظام اقتصادی، حداقل کردن فرار مالیاتی، به‌خصوص در بخش خدمات، از قبیل تجارت و ... که در ادامه برخی از این ویژگی‌ها به اجمال بررسی می‌شوند.

درمجموع با توجه به مشکلات تشخیص و اخذ مالیات، در بسیاری از کشورها، اخذ مالیات به روش «مالیات بر ارزش افزوده»، به‌عنوان یکی از راه‌های وصول مالیات، مورد توجه قرار گرفته است. از آنجاکه این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالا و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان تشخیص وصول بخش بیشتری از ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد.

۳-۴ برخی از آثار و پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده

۳-۴-۱ خنثی بودن

از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها وضع می‌شود، قیمت‌های نسبی را متأثر نکرده و نسبت به مالیات‌های جزئی بر فروش و حتی پاره‌ای مالیات‌های مستقیم، حداقل اختلال‌ها را در کارکرد نظام اقتصادی ایجاد می‌کند. در نتیجه کارایی نظام بازار را به هم نمی‌زند. اگر بخواهیم دقیق‌تر بیان کنیم، میزان اثرگذاری مالیات بر قیمت‌ها و تحمیل بار مالیاتی به هریک از طرفین مبادله، رابطه عکس با جمع کشش‌های قیمتی، عرضه و تقاضا و نیز کشش‌های تک‌تک آنها دارد. اساساً کالاهای ضروری نسبت به کالاهای نرمال و لوکس از کشش کمتری برخوردارند. بنابراین برای رفع این نقیصه (تحمیل فشار مالیاتی به مصرف‌کنندگان کالاهای ضروری) می‌توان برحسب طبقه‌بندی کالاها از نظام چندنرخ استفاده کرد. نرخ مالیاتی صفر برای کالاهای خیلی ضروری، نرخ ۵ درصد برای کالاهای ضروری، نرخ ۱۵ درصد برای کالاهای معمولی و نرخ‌های بالاتر برای کالاهای خاص مثل سیگار، فراورده‌های نفتی و غیره. به این ترتیب در نظم قیمت‌ها کمتر، اختلال ایجاد می‌شود.

1. Neutrality

۲-۳-۴ برقراری عدالت مالیاتی

با فرض برابر بودن تمایلات افراد در سطوح درآمدی برابر و با فرض وضع مالیات عمومی بر قیمت‌ها با نرخ مشابه در کالاهای معین، افراد با درآمد برابر، مالیات برابر می‌پردازند و عدالت افقی بر این مبنا پایدار می‌ماند و چنانچه نظام چندنرخ‌حی حاکم شود و کالاهای مصرفی مشمول نرخ‌های بالاتر شوند، قطعاً این مالیات نه تنها یک مالیات نزولی نخواهد بود، بلکه در تعدیل فاصله درآمدی و بازتوزیع درآمدها، می‌تواند کارایی مناسب داشته باشد.

۳-۳-۴ رفع نارسایی‌ها در سازمان مالیاتی

نظام مالیاتی در کشور در مرحله تشخیص، وضع و اجرا با نارسایی‌های جدی روبه‌رو است. (فرار مالیاتی در آن بالاست و به‌خصوص بخش‌های سودآور مثل خدمات و به‌ویژه تجارت، بار مالیاتی کمی را تحمل می‌کنند). استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، با شیوه فاکتورنویسی، اولاً فرایند شکل‌گیری ارزش افزوده یک کالا یا خدمات را به‌طور شفاف، برای سازمان مالیاتی آشکار می‌سازد. ثانیاً، حجم مبادلات، و سهم بنگاه‌های اقتصادی را از تولید ناخالص ملی مشخص می‌سازد. در نتیجه اطلاعات بسیار مفیدی برای سایر اجزای سازمان مالیاتی فراهم می‌کند. ثالثاً، نظام مالیاتی را متناسب با روند توسعه کشور سازمان‌دهی می‌کند و به‌این ترتیب امکان افزایش درآمدهای مالیاتی را از طریق اثربخشی مستقیم در سهم مالیات بر ارزش افزوده یا آثار القایی، در تصحیح سایر مالیات‌ها فراهم می‌نماید. علاوه‌بر آن یک نظام خودکنترلی، در جریان فعالیت‌های اقتصادی ایجاد می‌کند.

۴-۳-۴ تشویق صادرات

وقتی مالیات بر ارزش افزوده، با هدف اصابت بر مصرف داخلی وضع می‌شود، اولاً ابزارهای تشویقی قوی برای صادرات فراهم می‌کند، ثانیاً در مقایسه با واردات می‌تواند به دلیل کاهش قیمت‌های عرضه‌کننده داخلی، محدودکننده واردات باشد و با ایجاد موقعیت نسبی بهتر در مبادلات تجاری و خارجی امکان ورود به پیمان‌های منطقه‌ای را تسهیل می‌کند.

۴-۳-۵ تشویق سرمایه‌گذاری

چنانچه نرخ استهلاک سرمایه در وضع مالیات دقیقاً معادل استهلاک واقعی اقتصادی محاسبه شود، مالیات‌ها اثر خنثی بر سرمایه‌گذاری دارند، اما اگر نرخ‌های محاسباتی بالاتر از نرخ واقعی باشد، مالیات می‌تواند به ابزاری برای تشویق سرمایه‌گذاری تبدیل شود، بنابراین معافیت کل هزینه سرمایه‌گذاری در سال اجرا با توجه به نوع مصرف، یا تعیین نرخ استهلاک و نوع درآمد می‌تواند موجب تشویق سرمایه‌گذاری شود.

۴-۳-۶ ایجاد تعادل بخشی در تولید ناخالص داخلی

با محدود کردن فرار مالیاتی در بخش خدمات و برخورد یکسان مالیات با ارزش افزوده در بخش‌های تولید داخلی، عدم تعادل‌های بخشی فعلی تولید ناخالص داخلی تصحیح شده و به سمت تعادل بین بخشی حرکت خواهد کرد.

۴-۳-۷ جلوگیری از فرار مالیاتی

در مالیات‌های فروش چندمرحله‌ای امکان ادغام عمودی بنگاه‌های تولیدی و نیز ایجاد تراست‌ها و کارتل‌ها به‌منظور اجتناب از پرداخت مالیات خرید و فروش کالاهای واسطه‌ای وجود دارد. از این رو، به‌منظور فرار از پرداخت مالیات، بنگاه‌ها ترجیح می‌دهند که با ادغام عمودی، مواد واسطه‌ای مورد نیاز خود را تهیه و تولید کنند. این مسئله از یک سو باعث افزایش قدرت انحصاری بنگاه‌ها در رابطه با تعیین و افزایش قیمت می‌شود و از سوی دیگر فرصت‌های فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات را بیشتر می‌سازد. جایگزین شدن مالیات بر ارزش افزوده به‌دلیل خصوصیاتش، از فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات جلوگیری می‌کند.

۴-۳-۸ خودکنترل بودن

مزیتی دیگر از مالیات بر ارزش افزوده در قیاس با سایر مالیات‌ها بر فروش، خصلت خودکنترلی آن است. بدین‌صورت که معمولاً در نظام مالیات بر ارزش افزوده مالیات پرداخت شده به‌وسیله یک بنگاه، زمانی که سایر بنگاه‌ها از آن خرید می‌کنند به آنها اعلام می‌شود زیرا بنگاه‌های خریدار مایل به دریافت اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن آن میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این نظام اگر بنگاهی مالیات را کمتر از حد

واقعی اعلام یا مالیات متعلق به خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می شود. به عبارت دیگر پرداخت نکردن مالیات موجب زیان بنگاه های بعدی می شود که بدان واقف هستند. به همین دلیل خریدار تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آنها پرداخت نشده، ندارد. با توجه به موضوع فوق، مالیات بر ارزش افزوده می تواند از فرار مالیاتی جلوگیری و چنانچه فراری صورت گیرد در زنجیره تولید و توزیع شناسایی شود.

۴-۴ نظام مالیات بر ارزش افزوده و فرار مالیاتی

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده از میزان ۵۰ درصد بیشتر است. به عبارت دیگر در این نظام هم فرار مالیاتی ممکن است به راحتی صورت گیرد. برای مثال در کشورهای فیلیپین، کانادا و اسپانیا فرار مالیاتی به ترتیب به میزان ۳۴ تا ۵۶ درصد، ۲۳ درصد و ۲۶ درصد کل درآمدهای مالیاتی ثبت شده است (Silvani and Brondolo, 1993). از این رو فرار مالیاتی علاوه بر کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح «شکاف مالیاتی» نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را نیز کاهش می دهد.

از یک اقتصاد در حال گذار انتظار می رود میزان فرار مالیاتی را (به عنوان یکی از شاخص های توسعه اقتصادی) به موازات اعمال سیاست های اصلاح اقتصادی درازمدت کاهش دهد. اما در مورد روسیه نماگرهای اقتصادی خلاف این پیش بینی را نشان می دهد. با وجود این، مشکل عدم تمکین مالیاتی فقط معلول سیاست های اقتصادی ناموفق دولت ها نیست بلکه عوامل متعدد و پیچیده دیگری نیز در آن دخالت دارند.

۴-۵ برخی از راه های فرار مالیاتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران

در قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی) برخی از راه های فرار مالیاتی به شرح ذیل است.

۴-۵-۱ خودداری افراد از ثبت نام یا خودداری از ارسال مالیات به سازمان مالیاتی

مؤدیان براساس قوانین مالیاتی مکلف اند تا از گردش مالی خود ارزیابی داشته باشند.

براساس دستورالعمل سازمان مالیاتی مؤدیان باید در موعد مقرر ثبت‌نام کنند تا در صورت مشمول شدن، مالیات خویش را بپردازند. ممکن است فرد در ابتدای فعالیت خود با توجه به کم بودن حجم فعالیت، مشمول نبوده ولی با گذر زمان مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود که باید ثبت‌نام کند، اما از این کار طفره می‌رود در این حالت فرار از مالیات صورت می‌گیرد. این فرد مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خریدهای خود را می‌پردازد ولی مالیات بر ارزش افزوده فروش خود را به دلیل عدم ثبت‌نام نمی‌پردازد. بنابراین فروش و یا ارزش افزوده فعالیت وی مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود و به این ترتیب نسبت به سایر رقاباتی که برای مالیات ثبت‌نام کرده و مالیات خویش را می‌پردازند در وضعیت رقابتی بهتری قرار می‌گیرد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۲۲).

بدیهی است با توجه به ارتباط بین اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی، هرچه سطح و حجم اقتصاد زیرزمینی در کشوری بیشتر باشد حجم و مقدار فرار مالیاتی نیز بیشتر خواهد بود. از آنجاکه حجم اقتصاد زیرزمینی در کشورهای در حال توسعه و گذار بیشتر است به نظر می‌رسد فرار مالیاتی در این اقتصادها نیز بیشتر باشد.

اقتصاد زیرزمینی از هر نوع که باشد یا به هر دلیل که شکل گرفته باشد منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود. زیرا بارزترین ویژگی فعالیت اقتصاد زیرزمینی عدم پرداخت مالیات است. از سوی دیگر، عدم پرداخت مالیات می‌تواند یکی از دلایل اصلی روی آوری به سمت فعالیت‌های اقتصاد زیرزمینی باشد. با افزایش نرخ مالیاتی، افراد در نوع شغل خود تجدیدنظر کرده و به سمت فعالیت‌هایی می‌روند که در آنها فرصت‌های فرار مالیاتی بیشتر باشد. اقتصاد زیرزمینی این فرصت را فراهم می‌آورد تا افراد به هدف خود برسند. علاوه بر این، هر عامل دیگری که افراد را به سمت فعالیت‌های اقتصاد زیرزمینی هدایت کند، می‌تواند مشوق آنان برای فرار مالیاتی باشد (همان: ۱۴۹-۱۴۸).

برخی از مؤدیان ممکن است خریدهای خود را از یک عرضه‌کننده اولیه (ثبت نشده) به صورت نقدی انجام دهند تا این کالاها را بدون پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بفروشند. در چنین مواردی هیچ سندی باقی نمی‌ماند. البته این نوع فرار خیلی جدی نیست چرا که اغلب خریداران مایلند فروش خود را به ثبت رسانند تا از این طریق ادعای اعتبار مالیاتی کنند. اما اگر زنجیره تولید کوتاه باشد این روش می‌تواند ارقام عمده‌ای از فرار مالیاتی را به خود اختصاص دهد.

حذف کالاها و خدمات خودمصرفی و عدم ثبت آنها ازسوی مؤدیان راه فرار دیگری از پرداخت مالیات است. براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده باید این قبیل کالاها در دفاتر ثبت شوند ولی باور این مسئله بسیار سخت است. تنها راه شناسایی در این موارد ممیزی کردن حسابهاست.

عدم ارسال مبالغ مالیات دریافتی توسط مؤدیان به سازمان مالیاتی یکی دیگر از راههای فرار مالیاتی است. این کار توسط مؤدیان کوچک صورت می‌گیرد که مالیات را جمع‌آوری و سپس ناپدید می‌شوند. در این صورت درآمد مالیاتی کاهش می‌یابد. در برخی کشورها برای جلوگیری از این کار اقداماتی شده است تا کارفرمایانی که این دسته شرکت‌های کوچک ثبت نشده را برای مبادله انتخاب می‌کنند ازطرف سازمان مالیاتی بدهکار مالیات محسوب شوند. مثلاً در کشور بلژیک برای شرکت‌های ساختمانی کوچک این مسئله بسیار معمول است و کارفرمایانی که این شرکت‌ها را برگزیده باشند بدهکار محسوب می‌شوند.

۲-۵-۴ اعلان ادعای اغراق آمیز درباره استرداد و اعتبار مالیاتی

از ساده‌ترین راههای فرار مالیاتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده بیش از حد نشان دادن مالیات‌های پرداختی مؤدیان مالیاتی در مراحل قبل از تولید است. برای این کار، ساخت فاکتورهای جعلی برای خریدهایی که هرگز صورت نگرفته‌اند از راحت‌ترین راهکارهاست. در مواد (۱۷ و ۲۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده موارد استرداد ذکر شده است. از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود بنابراین مؤدی مالیاتی در اصل به‌عنوان مأمور مالیاتی دولت عمل می‌کند و تفاوت مالیات ستانده از داده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند. اگر تفاضل مالیات ستانده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده معادل آن عدد منفی اعتبار مالیاتی^۱ کسب می‌نماید. یعنی، از دستگاه مالیاتی طلبکار می‌شود.

از این منظر، بسیاری از صاحب‌نظران مالیات بر ارزش افزوده را مورد انتقاد قرار داده‌اند. نگرانی این منتقدان از اینجا نشئت می‌گیرد که حتی نظام‌های توسعه‌یافته

مالیاتی نیز از عوارض جدی این معضل در امان نبوده‌اند. برای مثال دولت بریتانیا سالیانه دو میلیارد پوند برای تقلب در صورت حساب‌های تحویل داده شده به سازمان مالیاتی متضرر می‌شود (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۳۹) در کشور هلند نیز ۴۴ درصد تمام تقلب‌های مالیاتی مربوط به جعل کردن فاکتورها و ساختگی بودن آنهاست (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۲۳). همچنین در کشور بلغارستان براساس آمار ارائه شده از سوی وزارت دارایی در برخی از ماه‌های سال ۲۰۰۲، جمع مبالغ استرداد مالیاتی حتی از مجموع مالیات‌های اظهار شده نیز بیشتر بوده است. این وضعیت در کشورهای دیگری چون ویتنام (از سه هزار شرکت بررسی شده بیش از نیمی از آنها در سال ۲۰۰۲ مقررات استرداد مالیات بر ارزش افزوده را نقض کرده‌اند)، فیلیپین (بین ۸ تا ۱۳ درصد شرکت‌هایی که در گروه مؤدیان بزرگ مالیاتی به حساب می‌آیند در چند سال متوالی جمع مالیات‌های ورودی خود را بیش از مالیات‌های خروجی گزارش کرده‌اند) و ... نیز مشاهده شده است.

بسیاری از کارشناسان معتقدند رایانه‌ای شدن فرایندهای اجرایی نمی‌تواند معضل ادعای کذب اعتبار مالیاتی را حل کند زیرا احتمال تغییر در صورت حساب‌ها و تقاضای استرداد با توجه به فناوری‌های نوین در اسکنرها و چاپگرها در دوران کنونی بسیار آسان است. به عبارتی این امکانات پیشرفته رایانه‌ای امکان هرگونه جعل و ... را در صورت حساب‌ها فراهم می‌آورند.

فاکتورنویسی که از دیگر موارد ثبت معاملاتی مؤدیان است می‌تواند زمینه فرار مالیاتی را به راحتی فراهم آورد. مثلاً ارائه صورت حساب‌های تکراری و نیز فروش فاکتور و صورت حساب به افرادی که قصد کلاهبرداری از سازمان امور مالیاتی را دارند، از موارد این نوع تقلب‌هاست. البته ادعای اعتبار مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده بابت عوامل تولید وقتی قابل پذیرش است که خرید از یک فروشنده به ثبت رسیده در نظام مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته باشد ولی با توجه به قوانین ساده ثبت شرکت‌ها و تهیه فاکتورهای جعلی و ... مؤدیان متقلب این مشکل را به راحتی حل می‌کنند. بنابراین در چنین وضعیتی درآمد مالیاتی کاهش می‌یابد. در کشورهای آسیای جنوب شرقی پدیده فروش فاکتور و صورت حساب در شرکت‌هایی که معروف به

شرکت‌های حبایی^۱ هستند و در اروپا آنها را بازرگانان مفقودالاثر^۲ می‌نامند، معمول است. براساس گزارش اداره کل مالیات ویتنام فقط در سال ۲۰۰۰ از مجموع ۶۱۰۰ شرکت موجود در شهر هانوی ۲۰۰۰ مورد ناپدید شدند (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۴۰).

گاهی اوقات خریداران به هر دلیل کالای خریداری شده را بازپس می‌دهند. در این صورت فروشنده معمولاً طی یادداشتی به نام برگ بستانکار^۳ مبلغ عودت شده به حساب خریدار را به اطلاع او می‌رساند. حال اگر خریدار برای ادعای اعتبار مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده بابت خریدهای خود فاکتور کامل خرید را مدنظر قرار دهد سازمان مالیاتی را فریب داده و اعتبار مالیاتی وی بیش از حد توسط سازمان برآورد می‌شود. تنها راه برای تشخیص چنین مواردی بررسی و ممیزی چک‌های صادره برای فاکتورهای فروشنده است. در برخی از موارد که یک حرفه به صورت کامل از مالیات معاف است نمی‌تواند ادعای اعتبار مالیاتی نماید. اما اگر مؤدی تولیدکننده کالاهای معاف و مشمول باشد نمی‌توان به آسانی کالاهای را از یکدیگر تفکیک کرد و بدین ترتیب اعتبار مالیاتی به راحتی قابل محاسبه نیست. در چنین وضعیتی عموماً بنگاه‌ها اعتبار مالیاتی خویش را با توجه به ابهام‌های موجود بیش از حد اعلام می‌کنند (تبصره «۳» ماده (۱۷) قانون).

ادعای اعتبار در مورد خریدهایی که اعتبارپذیر نیستند نیز از دیگر راه‌های فرار از مالیات بر ارزش افزوده است. یعنی فرد ادعا می‌کند که کالای خریداری شده را در کسب و کار استفاده می‌کند و حال آنکه این‌طور نیست و می‌باید مشمول مالیات شود (ماده (۱۷) قانون). به همین دلیل در برخی کشورها اعطای اعتبار مثلاً به خودروهای سواری مسافربری عادی مورد استفاده در کسب و کار، به‌طور فراگیر ممنوع شده است (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳: ۱۲۷-۱۲۵).

۳-۵-۴ عدم گزارش فروش کالاهای وارداتی مشمول مالیات و ادعاهای نادرست

درباره صادرات

واردکنندگان غیرقانونی کالاهای معمولاً مالیات بر ارزش افزوده کالاهای وارداتی خود را از

1. Bubble Businesses
2. Missing Traders
3. Credit Note

مصرف کننده دریافت ولی به سازمان نمی پردازند. این نوع کالاها معمولاً کالاهایی هستند که به وفور در سطح کشورها یافت می شوند. به عنوان مثال سیگار از این دسته کالاهاست. عموماً فروشندگان و واردکنندگان این کالاها در مکان های نامعلوم یا استیجاری کوتاه مدت کار می کنند و قبل از اینکه سازمان مالیاتی اقدام لازم را به عمل آورد کالا فروش رفته و حتی ممکن است جای خود را تغییر دهند (ماده (۱۵) قانون).

از سوی دیگر براساس لایحه مالیات بر ارزش افزوده مالیات بر صادرات نرخ صفر دارد (ماده (۱۳) قانون). بر این اساس برخی از مؤدیان درخصوص میزان صادرات خود اغراق کرده و پیوسته ادعای اعتبار مالیاتی می کنند. البته چون گمرک باید مدارک آنها را تأیید کند احتمال سوء استفاده کمتر می شود. اما ساختن فاکتورهای جعلی و ... کار پیچیده ای نیست. درضمن با رواج تجارت الکترونیک فرار مالیاتی از این نوع افزایش می یابد چرا که در اینجا اسناد و مدارکی وجود ندارد که بتواند ممیزی و حسابرسی شود. این قبیل معاملات در لایحه مالیات بر ارزش افزوده جایگاهی ندارند.

همچنین در مواردی ایجاد شرکت های جعلی برای یک دوره کوتاه مدت که می توانند فاکتورهای جعلی برای صادرات درست کرده و برای کالاهایی که هرگز معامله نشده اند ادعای تخفیف مالیات بر ارزش افزوده را کنند. حتی ممکن است این شرکت ها کالا را در داخل فروخته و ادعای صادرات آن را بکنند تا بدین ترتیب تخفیف بگیرند.

۴-۵-۴ توافق پایایی

تبانی خریدار و فروشنده می تواند باعث فرار مالیاتی شود. درواقع در این گونه معاملات هیچ فاکتور و صورت حسابی ثبت نمی شود. یا در مواردی ممکن است تنها یک صورت حساب صادر شود. درواقع خریدار و فروشنده دو کالا را مبادله کرده اند ولی یک کالا ثبت شده است. در این موارد کشف جرم بسیار سخت و تقریباً غیرممکن و فقط از طریق بررسی انبارها امکان پذیر است. ضمن اینکه توافق و تبانی نیز کاری دشوار است.

۴-۵-۵ نرخ های چندگانه

اعمال نرخ های متفاوت مالیاتی در ماده (۱۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند یکی

از راه‌های فرار از مالیات برای مؤدیان باشد. مثلاً مؤدی با معرفی کالای خود به‌عنوان کالایی با ارزش افزوده کمتر می‌تواند از معافیت مالیاتی در نرخ‌های پایین‌تر استفاده کند. همچنین معافیت‌های متعدد نیز به همین قضیه منجر می‌شود. ازسوی دیگر احتمال دارد کیفیت کالاها به‌دلیل عنوان کردن ارزش افزوده پایین‌تر کاهش یابد یا اینکه تعداد استردادهای مالیاتی بیش از حد شود به‌نحوی که سازمان مالیاتی نتواند تمام مشمولین مالیاتی را تحت پوشش قرار دهد.

همچنین تفاوت نرخ‌ها می‌تواند باعث خطای عمدی در طبقه‌بندی انواع کالاها شده و مؤدیان را به‌منظور کاهش بار مالیاتی تشویق کند تا کالاهای خویش را در گروه کالاهای مشمول نرخ‌های پایین‌تر قرار دهند. مؤدی در پاره‌ای اوقات با توجه به معافیت‌های مالیاتی در برخی کالاها سعی در گزارش کردن کالای خویش در طبقه کالاهای معاف از مالیاتی دارد که این کار باعث فرار مالیاتی می‌شود. تنها راهکار در این راستا محدود کردن تعدد نرخ‌ها و معافیت‌هاست.

۴-۵-۶ اعلام غیرواقعی میزان فروش

معمولی‌ترین راه فرار مالیاتی، کمتر از حد گزارش کردن میزان فروش توسط مؤدیان است. بدیهی است هرچه ارزش کالاها و خدمات به فروش رفته کمتر باشد بدهی مالیاتی کمتر خواهد بود. بنابراین مؤدیان همواره انگیزه انجام این کار را دارند. ممکن است این کار مؤدیان با مراجعه مشتریان آنها به سازمان مالیاتی و درخواست تخفیف مالیاتی توسط آنها افشا شود که برای این کار باید حتماً صورت‌حساب صادر شده باشد. البته این کار نیز به تنهایی نمی‌تواند خلاف آنها را افشا کند مگر اینکه مأمورین مالیاتی در ممیزی و حسابرسی‌های اسناد مؤدی به این نتیجه برسند، که احتمال آن بسیار کم است. به این ترتیب چون احتمال خطر در این روش کم است مؤدیان بسیاری تمایل به انجام این کار دارند.

به این موارد خدمات کوچک مثل باغبانی منازل، دکوراسیون و خریدهای نقدی خانوارها از خرده‌فروشی‌ها و ... را هم باید اضافه کرد. که معمولاً خانوارها، آن را کمتر از حد گزارش می‌کنند و بدین ترتیب فرار مالیاتی را گسترش می‌دهند. اعلان کمتر می‌تواند در ارزش واحد فروش و یا مقدار فروش اتفاق افتد. بنگاه‌ها به

دنبال راههایی هستند که فروش خود را کمتر گزارش کنند تا مالیات پرداختی آنها کمتر شود و برای این کار می‌توانند در فرم‌های مربوط ارزش واحد را کمتر از حد اعلام کنند و مقدار فروش را صحیح و یا برعکس مقدار فروش را کمتر و ارزش واحد را صحیح اعلام کنند. در هر دو حالت مذکور فرار مالیاتی صورت می‌گیرد.

ثبت معاملات در دفاتر جداگانه نیز می‌تواند از راه‌های فرار مالیاتی باشد. به این ترتیب که یک دفتر، معاملات واقعی را گزارش و دیگری معاملات را غیرواقعی گزارش می‌کند. مؤدیان دفتر دوم را در اختیار مأمورین مالیاتی قرار می‌دهند یا از دو ماشین یا صندوق خودکار استفاده می‌کنند که از دیگر راه‌های فرار از مالیات بر ارزش افزوده است.

فصل پنجم

عملکرد مالیات‌ها در ایران

مقدمه

در سه دهه اخیر بررسی مالیات‌ها و وضعیت برخی از شاخص‌های مربوطه می‌تواند در تعیین جایگاه مالیات در اقتصاد ایران تأثیرگذار باشد. بنابراین در این فصل وضعیت و روند درآمدهای مالیاتی، نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، مالیات‌های مستقیم (شامل مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر ثروت) و مالیات‌های غیرمستقیم (شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالا (مصرف و فروش)) بررسی می‌شود.

۱-۵ ساختار درآمدهای مالیاتی

حداقل در دو دهه اخیر نقش اصلی درآمدهای دولت ایران را درآمد ناشی از فروش نفت ایفا کرده است. ترکیب نامناسب درآمدهای دولت از یک‌سو به وابستگی شدید اقتصاد و درآمدهای دولت به نفت و ازسوی دیگر، به نبود نظام مالیاتی کارآمد اشاره دارد.

طبق اطلاعات آماری از ویژگی‌های بخش عمومی ایران، پایین بودن سهم مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت است که باعث کسری بودجه دولت در سال‌های مختلف شده است. بنابراین، ضرورت اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی ضروری است. البته در ابتدای سال ۱۳۸۷ با تصویب و ابلاغ قانون مالیات بر ارزش افزوده اصلاحاتی انجام شده است.

از دیدگاه اقتصادی، در صورتی رشد هزینه‌های جاری دولت موجه است که بیشتر از محل افزایش درآمدهای مالیاتی، یعنی از بخشی از ارزش افزوده مجموعه فعالیت‌های تولیدی اقتصاد تأمین شود.

درآمدهای مالیاتی در ایران به دو صورت مستقیم و غیرمستقیم است. مالیات‌های

مستقیم شامل مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت است. مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات، مالیات بر مصرف و فروش است.

۲-۵ مالیات‌ها و سهم آنها در بودجه سالیانه

مالیات‌ها به مثابه ابزار تأمین کننده بخشی از درآمدهای عمومی بودجه‌های سالیانه دولت می‌تواند نقش تعیین کننده‌ای در اقتصاد کشور داشته باشند. کارایی این ابزار در رسیدن به اهداف تعیین شده، علاوه بر اثرپذیری از عوامل داخلی نظام مالیاتی به عوامل برون‌زای نظام مالیاتی نیز مرتبط است. در سال‌های اخیر سعی شده بخشی از عوامل درون‌زای نظام مالیاتی (تأمین نیروی انسانی متخصص، تغییر ساختار اداری، اصلاح قانون مالیات‌ها و ...) در انطباق با اوضاع فعلی اقتصاد کشور مورد تجدیدنظر قرار گیرد. درباره کنترل عوامل برون‌زا (شامل برخی معافیت‌های مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، پول‌شویی، قاچاق و ...) باید گفت عوامل مذکور به نحوه سیاست‌گذاری دولت و مجموعه تصمیمات درون حاکمیت مرتبط است. به‌طوری‌که بدون توجه به این عوامل رسیدن به اهداف تعیین شده نظام مالیاتی غیرممکن خواهد بود.

سهم مالیات‌ها از ۱۱/۳۲ درصد کل درآمدها در سال ۱۳۵۳ به ۲۱/۶۷ درصد کل درآمدها در سال ۱۳۵۸ رسید. در سال‌های اجرای برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸) متوسط سهم سالیانه مالیات‌ها از درآمدهای دولت معادل ۳۲/۱۶ درصد بود. در سال‌های اجرای برنامه دوم (۱۳۷۴-۱۳۷۸) این سهم به‌طور متوسط، حدود ۲۹/۳ درصد و در سال‌های اجرای برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹) به‌طور متوسط حدود ۳۲/۶ درصد و طی سه سال اول برنامه چهارم (۱۳۸۴-۱۳۸۶) با حدود ۵ درصد افزایش نسبت به دوره برنامه سوم به‌طور متوسط به ۳۷/۳۶ درصد رسید (جدول ۱-۵).

شایان ذکر است سهم مالیات‌ها از درآمد دولت در سال ۱۳۸۶ معادل ۴۰/۵۵ درصد است و این روند در مقایسه با برنامه‌های اجرا شده بعد از انقلاب اسلامی مناسب است (جدول ۱-۵).

۳-۵ نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

یکی از شاخص‌هایی که قدرت سیاست مالی را اندازه‌گیری می‌کند نسبت درآمد مالیاتی

به تولید ناخالص داخلی است. این شاخص به‌طور ضمنی کوشش نظام مالیاتی در جمع‌آوری مالیات را با توجه به ارزش افزوده خلق شده در کشور نشان می‌دهد. همچنین این نسبت مشخص می‌کند که چه مقدار از منابع اقتصادی کشور به‌وسیله دولت برداشت و در مسیر تحقق اهداف مالیاتی به بخش‌های اقتصادی تزریق شده است. درآمدهای مالیاتی بعد از درآمد حاصل از فروش نفت و گاز، از اقلام عمده درآمدهای دولت به‌شمار می‌آیند که به‌منظور تأمین مالی هزینه‌های دولت، تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به‌کار می‌روند. نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی قبل از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۳، ۵/۳ درصد بوده که در سال ۱۳۵۸ به ۶/۰۶ درصد رسید. بعد از انقلاب اسلامی به دلایل مختلفی چون تحولات نظام مالیاتی، جنگ تحمیلی و رکود فعالیت‌های اقتصادی این شاخص دستخوش نوسان‌های زیادی شد. به‌طوری‌که از ۶/۰۶ درصد در سال ۱۳۵۸ به ۴/۸۹ درصد در سال ۱۳۶۷ و ۴/۱۷ درصد در سال ۱۳۷۳ رسید. این نسبت در دوره برنامه اول حدود ۵ درصد در دوره برنامه دوم ۵/۷ درصد در دوره برنامه سوم حدود ۶ درصد و در دو ساله اول برنامه چهارم ۷/۵ درصد است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، این نسبت در طول برنامه‌های توسعه اول تا چهارم اندکی بهبود یافته است (جدول ۱-۵).

۴-۵ کل درآمدهای مالیاتی

ترکیب درآمدهای دولت از سال ۱۳۵۳ تا ۱۳۵۷ به‌نحوی است که در سال ۱۳۵۳ درآمد نفت با بیشترین سهم ۸۶/۴۳ درصد از کل درآمدها و سهم درآمدهای مالیاتی در همان سال ۱۱/۳۲ درصد است. یکی از سیاست‌هایی که همواره بعد از انقلاب اسلامی در کشور تعقیب می‌شود کاهش وابستگی درآمدهای دولت به درآمدهای نفتی و افزایش اتکا به درآمدهای مالیاتی و درآمد ناشی از صادرات غیرنفتی است. درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۸۶ معادل ۱۹۱۸۱۵/۳ میلیارد ریال بوده که ۴۰/۵۵ درصد از کل درآمدهای دولت در آن سال است. همچنین درآمد نفت در سال ۱۳۸۶ معادل ۱۷۳۵۱۹/۱ میلیارد ریال بود که ۳۶/۷ درصد از کل درآمدهای دولت را تشکیل می‌داد (جدول ۱-۵).

جدول ۱-۵ درآمدهای دولت و سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی

واحد مقدار (میلیارد ریال)، واحد سهم و متوسط (درصد)

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی		درآمد نفت*			سایر درآمدها			مالیات‌ها			عنوان	
متوسط	درصد	متوسط سهم**	سهم از کل درآمدهای دولت	مقدار	متوسط سهم**	سهم از کل درآمدهای دولت	مقدار	متوسط سهم**	سهم از کل درآمدهای دولت	مقدار	سال	
—	۵/۳	—	۸۶/۴۳	۱۲۰۵/۲	—	۲/۲۵	۳۱/۴	—	۱۱/۳۲	۱۵۷/۸	۱۳۵۳	
—	۶/۰۶	—	۷۱/۷۶	۱۲۱۹/۷	—	۶/۵۷	۱۱۱/۶	—	۲۱/۶۷	۳۶۸/۳	۱۳۵۸	
—	۴/۸۹	—	۳۸/۸۱	۸۰۹/۳	—	۱۳/۸۹	۲۸۹/۶	—	۴۷/۳۱	۹۸۶/۵	۱۳۶۷	
۵/۰	۴/۷۴	۵۶	۴۷/۷۳	۱۵۱۵/۱	۹/۹	۱۴/۸۶	۴۷۱/۷	۳۲/۱۶	۳۷/۴۲	۱۱۸۷/۸	۱۳۶۸	برنامه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲)
	۴/۹۱		۵۹/۸۲	۳۳۶۹/۲		۱۰/۰۹	۵۶۸/۳		۳۰/۰۹	۱۶۹۵	۱۳۶۹	
	۵/۷۱		۵۱/۱۲	۳۵۴۴/۳		۹/۰۰	۶۲۴		۳۹/۸۸	۲۷۶۵/۲	۱۳۷۰	
	۵/۸۵		۵۲/۰۱	۵۱۴۱/۳		۹/۷۹	۹۶۷/۷		۳۸/۲۰	۳۷۷۵/۵	۱۳۷۱	
	۴/۰۶		۷۲/۵۱	۱۴۶۸۳/۲		۷/۴۴	۱۵۰۶/۲		۲۰/۰۶	۴۰۶۱/۳	۱۳۷۲	
-	۴/۱۷	-	۷۳/۴۵	۲۱۴۷۹/۷	-	۷/۷۸	۲۲۷۴	-	۱۸/۷۸	۵۴۹۰/۸	۱۳۷۳	
۵/۷	۳/۸۹	۵۵	۶۴/۱۴	۲۶۶۶۶/۲	۱۲/۲	۱۸/۲۷	۷۵۹۶/۲	۲۹/۳	۱۷/۵۹	۷۳۱۳	۱۳۷۴	برنامه دوم (۱۳۷۴-۱۳۷۸)
	۵/۰۴		۶۶/۷۹	۳۸۱۵۳		۲۲/۱۱	۶۴۰۸/۷		۲۱/۹۹	۱۲۵۶۰/۲	۱۳۷۵	
	۵/۹۴		۵۸/۴۳	۳۶۴۴۶/۷		۱۳/۷۷	۸۵۸۶/۸		۲۷/۸۱	۱۷۳۴۴/۶	۱۳۷۶	
	۵/۶۹		۴۲/۰۱	۲۲۵۳۰		۱۱/۵۹	۶۲۱۴/۴		۴۶/۴	۲۴۸۸۱/۶	۱۳۷۷	
	۹/۲۷		۴۷/۸۵	۴۴۱۷۰/۴		۸/۵۴	۷۸۷۹/۶		۴۳/۶۲	۴۰۲۶۵/۷	۱۳۷۸	

جدول ۱-۵ درآمدهای دولت و سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی

واحد مقدار (میلیارد ریال)، واحد سهم و متوسط (درصد)

عنوان		مالیات‌ها			سایر درآمدها			درآمد نفت*			نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	
سال		مقدار	سهم از کل درآمدهای دولت	متوسط سهم**	مقدار	سهم از کل درآمدهای دولت	متوسط سهم**	مقدار	سهم از کل درآمدهای دولت	متوسط سهم**	درصد	متوسط
برنامه سوم (۱۳۷۹-۱۳۸۳)	۱۳۷۹	۳۶۵۸۵/۲	۳۴/۹۶	۳۲/۶	۸۶۰۷/۱	۸/۲۳	۷/۸	۵۹۴۴۸/۲	۵۶/۸۱	۵۹/۴	۶/۳۵	۶/۰۲
	۱۳۸۰	۴۱۷۸۶/۱	۳۳/۳۰		۱۱۷۳۶/۳	۹/۳۵		۷۱۹۵۷/۱	۵۷/۳۵		۶/۲۹	
	۱۳۸۱	۵۰۵۸۶/۵	۳۰/۶۳		۱۱۹۴۳/۸	۷/۲۳		۱۰۲۶۲۶/۴	۶۲/۴		۵/۴۷	
	۱۳۸۲	۶۵۰۹۹	۳۱/۳۲		۱۴۶۱۴/۶	۷/۰۳		۱۲۸۱۵۳/۹	۶۱/۶۵		۵/۹۴	
	۱۳۸۳	۸۴۴۲۱/۱	۳۳/۱۱		۲۰۱۶۵/۹	۷/۹۱		۱۵۰۴۱۳/۳	۵۸/۹۹		۶/۰۹	
برنامه چهارم (۱۳۸۴-۱۳۸۸)	۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴/۴	۳۴/۸	۳۷/۳۶	۶۶۷۵۲/۶	۱۷/۲۲	۱۹/۶۵	۱۸۶۳۴۲/۴	۴۸/۰۷	۴۳	۷/۹	۷/۵
	۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۰/۹	۳۶/۷		۸۰۴۲۵/۹	۱۹/۴۳		۱۸۱۸۸۱/۲	۴۴/۹۴		۷/۴	
	۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵/۳	۴۰/۵۵		۱۰۷۶۶۰/۶	۲۲/۷۶		۱۷۳۵۱۹/۱	۳۶/۶۹		۷/۳	

مأخذ: وب‌گاه بانک مرکزی به آدرس www.cbi.ir

* منظور از درآمد نفت در این جدول، منحصراً درآمد ناشی از ارزش صادرات نفت خام بوده و نباید با آن میزان درآمد نفت که وابستگی بودجه عمومی دولت را به نفت نشان می‌دهد، اشتباه شود.

** متوسط سهم سالیانه براساس میانگین هندسی با استفاده از لگاریتم محاسبه شده‌اند.

۵-۵ بررسی مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر شرکت‌ها (اشخاص حقوقی)، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت است. مالیات مستقیم در سال ۱۳۵۳ معادل ۷۲/۲ میلیارد ریال و در سال ۱۳۵۷ معادل ۲۶۹/۵ میلیارد ریال بوده است (جدول ۵-۲). به‌طور متوسط رشد مالیات‌های مستقیم در برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، ۲۲/۵ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴)، ۳۱/۰۳ درصد، در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹)، ۱۹/۸ درصد و در سه سال اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴)، ۳۶/۲ درصد بوده است (جدول ۵-۳).

جدول ۵-۲ وضعیت مالیات‌های مستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶

(ارقام میلیارد ریال)

عنوان سال	مالیات‌های مستقیم			جمع مالیات مستقیم
	مالیات بر شرکت‌ها	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	
۱۳۵۳	۴۴/۹	۲۰/۴	۶/۸	۷۲/۲
۱۳۵۴	۱۱۳/۳	۳۰/۲	۸/۴	۱۵۱/۹
۱۳۵۵	۱۲۹	۴۷/۹	۱۱	۱۸۷/۸
۱۳۵۶	۱۶۰/۲	۵۷/۵	۱۲/۶	۲۳۰/۳
۱۳۵۷	۲۰۰/۱	۵۸/۴	۱۱	۲۶۹/۵
۱۳۵۸	۱۴۳	۷۲/۴	۱۲/۸	۲۲۸/۱
۱۳۵۹	۴۶	۶۵/۸	۱۷/۳	۱۲۹/۱
۱۳۶۰	۲۲۷/۶	۷۸/۲	۱۶	۳۲۱/۹
۱۳۶۱	۱۷۳/۹	۹۶/۸	۲۴/۸	۲۹۵/۵
۱۳۶۲	۲۰۸/۳	۹۰/۴	۳۳/۳	۳۳۲
۱۳۶۳	۲۵۷/۷	۱۰۵/۹	۴۱/۱	۴۰۴/۷
۱۳۶۴	۳۵۷/۷	۱۳۶/۲	۳۵/۷	۵۲۹/۶
۱۳۶۵	۳۷۳/۵	۱۶۳/۵	۴۲/۸	۵۷۹/۸

جدول ۵-۲ وضعیت مالیات‌های مستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶
(ارقام میلیارد ریال)

عنوان سال	مالیات‌های مستقیم			جمع مالیات مستقیم
	مالیات بر شرکت‌ها	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	
۱۳۶۶	۳۷۴/۴	۱۶۶/۴	۷۱/۵	۶۱۲/۳
۱۳۶۷	۳۹۲/۵	۱۷۱/۷	۸۱/۸	۶۴۵/۹
۱۳۶۸	۳۴۰/۱	۲۲۳/۳	۹۶/۳	۶۵۹/۷
۱۳۶۹	۴۹۵/۶	۳۰۹/۲	۱۱۸/۸	۹۲۳/۶
۱۳۷۰	۷۷۴/۶	۴۸۲/۸	۱۳۸/۶	۱۳۹۶
۱۳۷۱	۱۲۹۷/۳	۵۴۶/۷	۱۴۷/۳	۱۹۹۱/۳
۱۳۷۲	۱۶۰/۱	۷۶۶	۲۴۸/۷	۲۶۱۵/۷
۱۳۷۳	۲۳۹۸/۳	۱۱۲۴/۹	۳۳۱	۳۸۵۴/۲
۱۳۷۴	۳۲۹۶/۲	۱۸۶۹/۲	۴۸۳/۴	۵۶۴۸/۸
۱۳۷۵	۵۳۷۸/۳	۲۹۹۳/۷	۵۹۸/۶	۸۹۷۰/۶
۱۳۷۶	۶۸۵۷/۸	۳۴۸۴/۶	۷۱۰/۶	۱۱۰۵۳
۱۳۷۷	۷۹۲۳/۶	۳۸۹۷/۱	۸۵۵/۶	۱۲۶۷۶/۳
۱۳۷۸	۱۰۰۴۸/۴	۵۳۸۳/۱	۱۱۵۲/۵	۱۶۵۸۴
۱۳۷۹	۱۱۲۹۵/۵	۶۸۳۴	۱۴۵۵/۱	۱۹۵۸۴/۶
۱۳۸۰	۱۲۳۷۱/۹	۸۷۰۳/۷	۱۹۱۲/۳	۲۲۹۸۷/۹
۱۳۸۱	۱۷۱۵۲/۳	۸۲۴۷/۶	۲۶۴۷/۲	۲۸۰۴۷/۱
۱۳۸۲	۲۰۳۷۵/۷	۹۰۰۸/۳	۲۶۴۹/۷	۳۲۰۳۳/۷
۱۳۸۳	۲۶۰۲۷/۵	۱۱۷۷۳/۵	۴۰۹۶/۱	۴۱۸۹۷/۱
۱۳۸۴	۶۴۴۵۹/۹	۱۵۲۵۳/۵	۴۳۱۶/۲	۸۴۰۳۰
۱۳۸۵	۷۲۸۶۱/۷	۱۹۴۵۱/۳	۵۳۷۸/۳	۹۷۶۹۱/۳
۱۳۸۶	۹۲۶۱۰/۸	۲۵۹۶۰/۶	۷۷۶۲/۳	۱۲۶۳۳۳/۷

مأخذ: وب‌گاه بانک مرکزی به آدرس www.cbi.ir

جدول ۳-۵ نرخ رشد مالیات‌های مستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه‌ای

(ارقام درصد)

مالیات‌های مستقیم								عنوان سال	
رشد متوسط کل مالیات‌های مستقیم هر برنامه***	مجموع مالیات‌های مستقیم (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر ثروت (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر درآمد (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر شرکت‌ها (نرخ رشد)		
۲۲/۵	۲/۱۴	۲۱/۵۲	۱۷/۸۷	*۳۴/۸۶	۳۰/۰۵	**۳۲/۴۶	-۱۳/۳۵	۱۳۶۸	برنامه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲)
	۴۰/۰۰		۲۳/۳۶		۳۸/۴۷		۴۵/۷۲	۱۳۶۹	
	۵۱/۱۵		۱۶/۶۷		۵۶/۱۴		۵۶/۳۰	۱۳۷۰	
	۴۲/۶۴		۶/۲۸		۱۳/۲۴		۶۷/۴۸	۱۳۷۱	
	۳۱/۳۶		۶۸/۸۴		۴۰/۱۱		۲۳/۴۱	۱۳۷۲	
-	۴۷/۳۵	-	۳۳/۰۹	-	۴۶/۸۵	-	۴۹/۸۲	۱۳۷۳	
۳۱/۰۳	۴۶/۵۶	۲۷/۰۷	۴۶/۰۴	۳۱/۱۸	۶۶/۱۷	۳۰/۶	۳۷/۴۴	۱۳۷۴	برنامه دوم (۱۳۷۳-۱۳۷۸)
	۵۸/۸۱		۲۳/۸۳		۶۰/۱۶		۶۳/۱۷	۱۳۷۵	
	۲۳/۲۱		۱۸/۷۱		۱۶/۴۰		۲۷/۵۱	۱۳۷۶	
	۱۴/۶۹		۲۰/۴۱		۱۱/۸۴		۱۵/۵۴	۱۳۷۷	
	۳۰/۸۳		۳۴/۷۰		۳۸/۱۳		۲۶/۸۲	۱۳۷۸	

جدول ۳-۵ نرخ رشد مالیات‌های مستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه‌ای

(ارقام درصد)

مالیات‌های مستقیم								عنوان سال	
رشد متوسط کل مالیات‌های مستقیم هر برنامه***	مجموع مالیات‌های مستقیم (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر ثروت (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر درآمد (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر شرکت‌ها (نرخ رشد)		
۱۹/۸	۱۸/۰۹	۱۱/۵	۲۶/۲۶	۲۰/۹***	۲۶/۹۵	۱۸/۹	۱۲/۴۱	۱۳۷۹	برنامه سوم (۱۳۷۹-۱۳۸۳)
	۱۷/۳۷		۳۱/۳۱		۲۷/۳۶		۹/۵۳	۱۳۸۰	
	۲۲		۳۸/۵۱		-۵/۲۴		۳۸/۶۴	۱۳۸۱	
	۱۴/۲۱		۰/۱۲		۹/۲۲		۱۸/۸	۱۳۸۲	
	۳۰/۷۹		۵۴/۵۹		۳۰/۷۰		۲۷/۷۴	۱۳۸۳	
۳۶/۲	۱۰۰/۵	۱۷/۹	۵/۳۷	۲۹/۹۷	۲۹/۵	۳۷/۳	۱۴۷/۶	۱۳۸۴	برنامه چهارم (۱۳۸۴-۱۳۸۸)
	۱۶/۲۵		۲۴/۶		۲۷/۵		۱۳/۰۳	۱۳۸۵	
	۲۹/۲۴		۴۴/۰۶		۳۳/۲		۲۷/۰۸	۱۳۸۶	

مأخذ: وب‌گاه بانک مرکزی به آدرس www.cbi.ir

* متوسط سهم سالیانه براساس میانگین هندسی با استفاده از لگاریتم محاسبه شده‌اند.

** نظر به اینکه در بین اعداد رشد برخی از مقاطع، اعداد منفی وجود دارد، لذا رشد متوسط سالیانه براساس ارقام اصلی (میلیارد ریال) از روش ذیل محاسبه شده‌اند.

$$r = \left[\left(\frac{P_L}{P_0} \right)^{\frac{1}{n-1}} - 1 \right] \times 100$$

*** رشد متوسط کل، میانگین حاصل از سه متوسط سالیانه نبوده، بلکه به‌طور مستقل محاسبه شده‌اند.

۵-۵-۱ مالیات بر شرکت‌ها

مالیات بر شرکت‌ها بخش مهمی از مالیات‌های مستقیم است. که شامل انواع مالیات بر شرکت‌های دولتی و غیردولتی است. در بسیاری از کشورها مالیات بر اشخاص سهم کمی از مالیات‌ها را تشکیل می‌دهد، این مورد در ایران نیز صدق می‌کند. بیشترین مقدار مالیات بر شرکت‌ها طی ۳۳ سال گذشته مربوط به سال ۱۳۸۶ که معادل ۹۲۶۱۰/۸ میلیارد ریال و کمترین مقدار آن مربوط به سال ۱۳۵۳ به میزان ۴۴/۹ میلیارد ریال بوده است. با افزایش درآمدهای ارزی در سال ۱۳۵۳، واردات افزایش و سود شرکت‌ها بالا رفت، در نتیجه مالیات بر شرکت‌ها از ۴۴/۹ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۳ به ۱۱۳/۳ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۴ افزایش یافت (جدول ۵-۲).

در سال‌های ۱۳۵۸ و ۱۳۵۹ به دلیل این امر آغاز جنگ تحمیلی و توقف موقت فعالیت‌های اقتصادی بسیاری از شرکت‌ها مقدار مالیات بر شرکت‌ها کاهش یافت. بعد از جنگ تحمیلی در طی برنامه اول و دوم توسعه روند مالیات بر شرکت‌ها صعودی بود (جدول ۵-۳) به طور متوسط در برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸) حدود ۳۲/۴۶ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴) حدود ۳۰/۶ درصد، در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹) حدود ۱۸/۹ درصد و در سه ساله اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴) حدود ۳۷/۳ درصد رشد داشته است.

۵-۵-۲ مالیات بر درآمد

براساس قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد دارای سه جزء اصلی مالیات بر حقوق، مالیات بر مشاغل و مالیات بر املاک و مستغلات است. جدول ۵-۲ درآمدهای مالیاتی دولت به تفکیک انواع مالیات‌های مستقیم را طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶ نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود مقدار مالیات بر درآمد از ۲۰/۴ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۳ به ۲۵۹۶۰/۶ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ افزایش یافته است.

در طی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۶ بیشترین میزان رشد مالیات بر درآمد مربوط به سال ۱۳۷۴ معادل ۶۶/۱۷ درصد است. متوسط رشد این نوع مالیات در برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸) حدود ۳۴/۸۶ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴) معادل ۳۱/۱۸ درصد و در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹) حدود ۲۰/۹ درصد و در سه ساله اول برنامه چهارم

(۱۳۸۴-۱۳۸۶) معادل ۲۹/۹۷ درصد است. همان‌طور که در جدول ۵-۳ ملاحظه می‌شود مالیات بر درآمد در طول برنامه سوم در سال ۱۳۸۱ رشد منفی و در سال ۱۳۸۲ در مقایسه با سال‌های قبل رشد کمتری داشته است.

۵-۵-۳ مالیات بر ثروت

بخش سوم درآمدهای ناشی از مالکیت را مالیات بر ثروت تشکیل می‌دهد. این مالیات سهم ناچیزی از درآمد مالیات‌های مستقیم را تشکیل داده است. درآمدهای حاصل از مالیات بر ثروت به‌طور متوسط در برنامه اول (۷۲-۱۳۶۸) حدود ۲۱/۵ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴)، حدود ۲۷ درصد، در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹)، ۱۱/۵ درصد و در سه سال اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴)، ۱۷/۹ درصد رشد داشته است (جدول ۵-۳). مقدار مطلق این مالیات در سال ۱۳۶۸ معادل ۹۶/۳ میلیارد ریال، در سال ۱۳۷۴ معادل ۴۸۳/۴ میلیارد ریال، در سال ۱۳۷۹ معادل ۱۴۵۵/۱ میلیارد ریال و در سال ۱۳۸۶ معادل ۷۷۶۲/۳ میلیارد ریال است (جدول ۵-۲).

۵-۶ بررسی مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌های غیرمستقیم در سال ۱۳۵۳ معادل ۸۵/۶ میلیارد ریال و در سال ۱۳۵۷ معادل ۱۹۶/۵ میلیارد ریال بود (جدول ۵-۴). متوسط رشد مالیات‌های غیرمستقیم در برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، ۳۳/۵۳ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴)، ۹۴/۲۲ درصد، در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹)، ۲۵/۷۶ درصد و در سه ساله اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴)، ۱۳/۸۴ درصد رشد داشته است (جدول ۵-۵).

۵-۶-۱ مالیات بر واردات

یکی از اقلام مهم مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات بر واردات است. اگرچه در کشورهای پیشرفته این مالیات سهم ناچیزی از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد ولی در کشورهای در حال توسعه از سهم بالایی برخوردار است. مالیات بر واردات از چند جنبه مورد توجه قرار می‌گیرد (کردبچه، ۱۳۷۵: ۵۲).

۱. حمایت از محصولات داخلی؛
۲. جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی؛
۳. کسب درآمد برای دولت؛
۴. مسائل اداری و اجرایی.

در بودجه عمومی دولت درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق ثبت سفارش کالا و عوارض اتومبیل‌های وارداتی است. مالیات بر واردات روی کالاهای وارداتی مصرفی، واسطه‌ای و سرمایه‌ای وضع می‌شود. ابتدا این مالیات توسط واردکننده پرداخت می‌شود و به‌طور غیرمستقیم از طریق افزایش قیمت به مصرف کننده نهایی انتقال می‌یابد. از این مالیات می‌توان به‌عنوان ابزار سیاستی برای افزایش یا کاهش تعرفه‌ها و عوارض گمرکی برخی از کالاها استفاده کرد. به عبارت دیگر دولت می‌تواند با اعمال عوارض گمرکی بر برخی از کالاهای غیرضروری و تجملی که مورد استفاده گروه پردرآمد جامعه قرار می‌گیرد، مصرف این کالاها را کاهش دهد و درآمد حاصله را در فعالیتهای تولیدی سرمایه‌گذاری کند. همچنین با کاهش تعرفه بر کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای که در مرحله‌ای از توسعه قابل ساخت نیست می‌تواند به سودآوری فعالیتهای تولیدی کمک کند.

به دنبال شوک نفتی در سال ۱۳۵۳ مقدار مالیات بر واردات از ۶۳/۶ میلیارد ریال به ۹۲/۶ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۴ رسید. ساختار این مالیات به درآمدهای حاصل از نفت بستگی دارد که بالاترین میزان این مالیات قبل از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۶ معادل ۱۶۹/۲ میلیارد ریال بود. با آغاز جنگ تحمیلی درآمدهای حاصل از مالیات با نوسان روبه‌رو شد. بعد از جنگ تحمیلی و با شروع برنامه‌های توسعه، در سال ۱۳۶۸ درآمد مالیات بر واردات از ۳۴۹/۷ میلیارد ریال به ۴۸۸۱۸/۹ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ رسید (جدول ۴-۵).

به‌طور متوسط رشد مالیات بر واردات در برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، حدود ۵۰/۴ درصد، در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴)، ۴۷/۵۵ درصد، در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹)، ۴۰/۸۶ درصد و در سه سال اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴)، ۱۲/۷۶ درصد است. (جدول ۵-۵).

جدول ۵-۴ وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶
(ارقام میلیارد ریال)

سال	مالیات‌های غیرمستقیم		
	مالیات بر کالای	مالیات بر واردات	جمع
۱۳۵۳	۲۲	۶۳/۶	۸۵/۶
۱۳۵۴	۲۶/۳	۹۲/۶	۱۱۸/۹
۱۳۵۵	۳۲/۵	۱۲۲/۶	۱۵۵/۱
۱۳۵۶	۴۴/۱	۱۶۹/۲	۲۱۳/۴
۱۳۵۷	۵۲/۷	۱۴۳/۸	۱۹۶/۵
۱۳۵۸	۳۹/۳	۱۰۰/۹	۱۴۰/۲
۱۳۵۹	۵۰	۱۶۱/۳	۲۱۱/۳
۱۳۶۰	۶۲/۵	۱۶۹/۸	۲۳۲/۳
۱۳۶۱	۱۰۰/۹	۲۱۷/۵	۳۱۸/۴
۱۳۶۲	۱۱۸/۳	۳۴۶/۳	۴۶۴/۶
۱۳۶۳	۱۴۸/۳	۳۴۵/۷	۴۹۴
۱۳۶۴	۲۳۰/۳	۲۷۳/۸	۵۰۴/۱
۱۳۶۵	۲۲۰	۲۲۴/۸	۴۴۴/۸
۱۳۶۶	۲۱۶/۷	۲۰۱/۲	۴۱۷/۹
۱۳۶۷	۱۹۴/۷	۱۴۵/۸	۳۴۰/۵
۱۳۶۸	۱۷۸/۴	۳۴۹/۷	۵۲۸/۱
۱۳۶۹	۲۶۹	۵۰۲/۴	۷۷۱/۴
۱۳۷۰	۴۱۷/۳	۹۵۱/۹	۱۳۶۹/۲
۱۳۷۱	۵۳۸/۹	۱۲۴۵/۳	۱۷۸۴/۲
۱۳۷۲	۳۲۲/۲	۱۱۲۳/۴	۱۴۴۵/۶
۱۳۷۳	۳۵۲/۴	۱۲۸۴/۲	۱۶۳۶/۶
۱۳۷۴	۴۱۴/۳	۱۲۴۹/۹	۱۶۶۴/۲
۱۳۷۵	۶۵۵/۳	۲۹۳۴/۳	۳۵۸۹/۶
۱۳۷۶	۲۰۰۲/۴	۴۲۸۹/۲	۶۲۹۱/۶

جدول ۵-۴ وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن طی سال‌های ۱۳۵۳ تا ۱۳۸۶
(ارقام میلیارد ریال)

عنوان سال	مالیات‌های غیرمستقیم		
	مالیات بر واردات	مالیات بر کالا	جمع
۱۳۷۷	۴۵۲۴/۵	۷۶۸۰/۸	۱۲۲۰۵/۳
۱۳۷۸	۵۹۲۴/۹	۱۷۷۵۶/۸	۲۳۶۸۱/۷
۱۳۷۹	۸۰۹۳/۲	۸۹۰۷/۴	۱۷۰۰۰/۶
۱۳۸۰	۱۱۸۴۰/۶	۶۹۵۷/۶	۱۸۷۹۸/۲
۱۳۸۱	۱۶۴۰۹/۳	۶۱۳۰/۱	۲۲۵۳۹/۴
۱۳۸۲	۲۲۴۰۰/۹	۱۰۶۶۴/۳	۳۳۰۶۵/۲
۱۳۸۳	۳۳۰۸۷/۳	۹۴۳۷	۴۲۵۲۴/۳
۱۳۸۴	۳۵۹۵۴/۱	۱۴۵۹۰/۷	۵۰۵۴۴/۸
۱۳۸۵	۳۹۸۰۶/۳	۱۴۱۲۳/۳	۵۳۹۲۹/۶
۱۳۸۶	۴۸۸۱۸/۹	۱۶۶۶۲/۷	۶۵۴۸۱/۶

مأخذ: وب‌گاه بانک مرکزی به آدرس www.cbi.ir

۲-۶-۵ مالیات بر کالا (مصرف و فروش)

این مالیات معمولاً بر تمام مراحل تولید و توزیع (به‌استثنای موارد دارای معافیت) اعمال می‌شود. و ساده‌ترین شکل آن، اعمال یک نرخ واحد برای تمام معاملات مشمول مالیات است. اقسام متداول مالیات بر مصرف و فروش عبارت‌اند از: مالیات عمومی فروش، مالیات عمده‌فروش، مالیات خرده‌فروش و مالیات بر ارزش افزوده. این مالیات حالتی عمومی و غیرتبعیضی دارد و امکان در نظر گرفتن نرخ‌های متفاوت برای کالاهای مختلف در آن بسیار محدود است (Tanzi, 1977: 154-167).

مالیات بر کالا در ایران شکل کلی نداشته و همواره بنا به مقتضیات زمانی بر کالاهای خاص وضع شده است؛ اقلام عمده فعلی مالیات بر کالا عبارت‌اند از: مالیات بر فراورده‌های نفتی، مالیات بر فروش فراورده‌های الکلی صنعتی، مالیات بر فروش از نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات بر فروش سیگار، مالیات اتومبیل، مالیات نقل‌وانتقال اتومبیل و غیره.

جدول ۵-۵ نرخ رشد مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه

(ارقام درصد)

مالیات‌های غیرمستقیم						عنوان	
رشد متوسط کل مالیات‌های غیرمستقیم هر برنامه**	مجموع مالیات‌های غیرمستقیم (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر کالا (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر واردات (نرخ رشد)	سال	
*۳۳/۵۳	۵۵/۱۰	*۱۰/۵۹	-۸/۳۷	*۵۰/۴۳	۱۳۹/۸۵	۱۳۶۸	برنامه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲)
	۴۶/۰۷		۵۰/۷۸		۴۳/۶۷	۱۳۶۹	
	۷۷/۵۰		۵۵/۱۳		۸۹/۴۷	۱۳۷۰	
	۳۰/۳۱		۲۹/۱۴		۳۰/۸۲	۱۳۷۱	
	-۱۸/۹۸		-۴۰/۲۱		-۹/۷۹	۱۳۷۲	
-	۱۳/۲	-	۹/۴	-	۱۴/۳	-	۱۳۷۳
۹۴/۲۲	۱/۶۹	۱۵۵/۸۶	۱۷/۵۷	*۴۷/۵۵	-۲/۶۷	۱۳۷۴	برنامه دوم (۱۳۷۴-۱۳۷۸)
	۱۱۵/۷۰		۵۸/۱۷		۱۳۴/۷۶	۱۳۷۵	
	۷۵/۲۷		۲۰۵/۵۷		۴۶/۱۷	۱۳۷۶	
	۹۴		۲۸۳/۵۸		۵/۴۸	۱۳۷۷	
	۹۴/۰۲		۱۳۱/۱۸		۳۰/۹۵	۱۳۷۸	

جدول ۵-۵ نرخ رشد مالیات‌های غیرمستقیم و اجزای آن در طول برنامه‌های توسعه

(ارقام درصد)

مالیات‌های غیرمستقیم						عنوان	
رشد متوسط کل مالیات‌های غیرمستقیم هر برنامه**	مجموع مالیات‌های غیرمستقیم (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر کالا (نرخ رشد)	متوسط برنامه	مالیات بر واردات (نرخ رشد)	سال	
۲۵/۷۶*	-۲۸/۲۱	۱/۴۵*	-۴۹/۸۴	۴۰/۸۶	۳۶/۶۰	۱۳۷۹	برنامه سوم (۱۳۷۹-۱۳۸۳)
	۱۰/۵۷		-۲۱/۸۹		۴۶/۳۰	۱۳۸۰	
	۱۹/۹		-۱۱/۸۹		۳۸/۵۸	۱۳۸۱	
	۴۶/۷		۷۳/۹۶		۳۶/۵۱	۱۳۸۲	
	۲۸/۶۱		-۱۱/۵۱		۴۷/۷۱	۱۳۸۳	
۱۳/۸۴	۱۸/۸	۲۰/۸۳	۵۴/۶	۱۲/۷۶	۸/۶	۱۳۸۴	برنامه چهارم (۱۳۸۴-۱۳۸۸)
	۶/۶		-۳/۲		۱۰/۷	۱۳۸۵	
	۲۱/۴		۱۷/۹		۲۲/۶	۱۳۸۶	

مأخذ: وب‌گاه بانک مرکزی به آدرس www.cbi.ir

* نظر به اینکه در بین اعداد رشد برخی از مقاطع، اعداد منفی وجود دارد، لذا رشد متوسط سالیانه براساس ارقام اصلی (میلیارد ریال) از روش ذیل محاسبه شده‌اند.

$$r = \left[\left(\frac{P_t}{P_0} \right)^{\frac{1}{t-1}} - 1 \right] \times 100$$

** رشد متوسط کل، میانگین حاصل از سه متوسط سالیانه نبوده، بلکه به‌طور مستقل محاسبه شده‌اند.

مالیات بر کالا در سال‌های قبل از انقلاب اسلامی روندی متعادل داشته و از ۲۲ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۳ به ۵۲/۷ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۷ رسیده است. طی سال‌های جنگ تحمیلی به‌علت کاهش فعالیت‌های تولیدی و کاهش درآمدهای نفتی، این مالیات در سال ۱۳۵۹ به ۵۰ میلیارد ریال رسید. از سال ۱۳۶۱ تا سال ۱۳۶۵ هر سال رشد مثبت داشته و در سال‌های ۱۳۶۶ تا سال ۱۳۶۸ رشد منفی داشته است این مالیات در طول برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، به‌طور متوسط ۱۰/۵۹ درصد رشد و در طول برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴)، با نوسانات در سال‌های مختلف به‌طور متوسط ۱۵۵/۸۶ رشد داشته است، در طول برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹)، ۱/۴۵ درصد و سه سال اول برنامه چهارم (۱۳۸۶-۱۳۸۴)، به‌طور متوسط حدود ۲۰/۸ درصد رشد را نشان می‌دهد. (جدول ۵-۵)

۵-۷ مقایسه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم

روند رشد مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در دوره زمانی ۱۳۵۳-۱۳۸۶ در جداول شماره ۵-۳ و ۵-۵ قابل ملاحظه است. یکی از دلایل افزایش مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۷۰ به بعد، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و تصاعدی شدن نرخ مالیات بر درآمد است (جدول ۵-۳). از سال ۱۳۷۵ به بعد سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت از ۲۰ درصد کمتر نشده و بالاترین سهم مربوط به سال ۱۳۸۶ (۴۰/۵۵ درصد) است (جدول ۵-۱).

به‌عبارت دیگر تلاش دولت‌ها برای افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در درآمدهای دولت تا حدودی موفق ارزیابی می‌شود و با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و گسترش پایه‌های مالیاتی در کشور، انتظار می‌رود در سال‌های بعد سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت بیشتر شود.

فصل ششم

آزمون مدل و نتیجه‌گیری

مقدمه

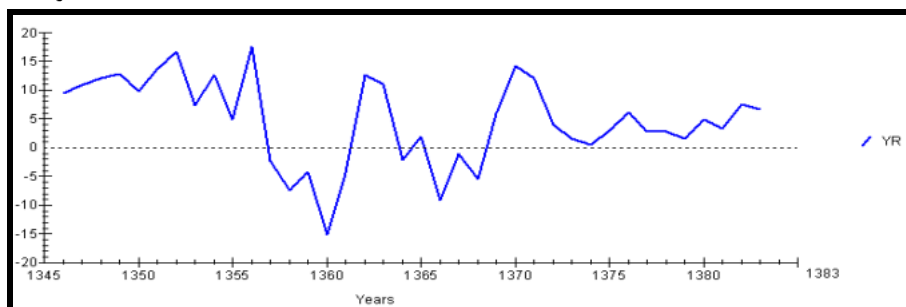
به منظور بررسی تجربی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، فصل حاضر در دو قسمت تنظیم شده است. در قسمت اول با هدف شناسایی خصوصیات آماری متغیرهای موجود در مدل؛ به بررسی روند متغیرها، استخراج آماره‌های توصیفی و بررسی شدت همراهی بین آنها و در قسمت دوم با ارائه مدلی، به بررسی تجربی تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی پرداخته می‌شود.

۶-۱ بررسی آماری مهم‌ترین متغیرهای الگو

۶-۱-۱ رشد اقتصادی

نمودار ۶-۱ و جدول ۶-۱ به ترتیب روند حرکت رشد اقتصادی و آماره‌های توصیفی برای این متغیر را طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵ نشان می‌دهند.

(درصد)



نمودار ۶-۱ رشد اقتصادی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

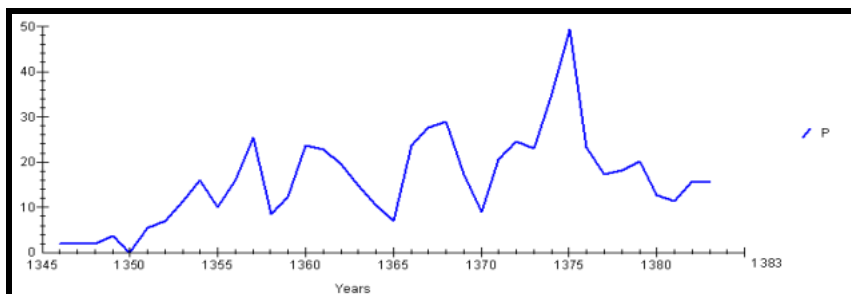
جدول ۱-۶ آماره‌های توصیفی متغیر رشد اقتصادی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

عنوان	میزان
ماکزیمم	۱۷.۵۶
مینیمم	-۱۵.۱۳
میانگین	۴.۷
انحراف معیار	۷.۵۴
ضریب تغییرات	۱.۶

با توجه به روند متغیر و آماره‌های توصیفی ارائه شده در نمودار ۱-۶ و جدول ۱-۶، مشخص است که این متغیر روندی پرنوسان داشته است. بیشترین مقدار این متغیر ۱۷/۵۶ در سال ۱۳۵۶ و کمترین مقدار آن ۱۵/۱۳- در سال ۱۳۶۰ مشاهده شده است.

۲-۱-۶ تورم

نمودار ۲-۶ و جدول ۲-۶ به ترتیب روند تغییرات تورم و آماره‌های توصیفی برای این متغیر را طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵ نشان می‌دهند.



نمودار ۲-۶ روند حرکت نرخ تورم طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

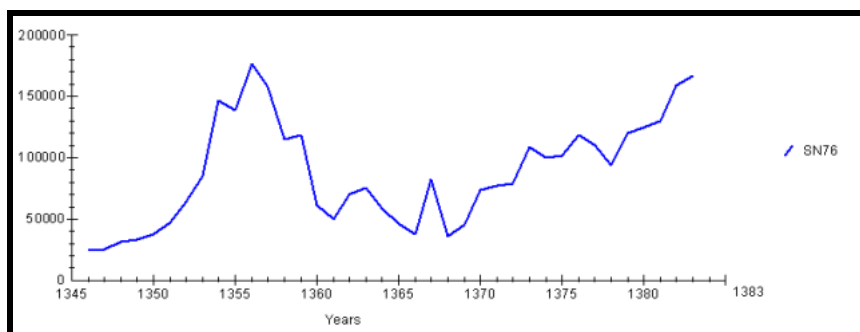
با توجه به روند متغیر و آماره‌های توصیفی ارائه شده در نمودار ۲-۶ و جدول ۲-۶، مشخص است که این متغیر از روند بی‌ثباتی برخوردار بوده که بیشترین مقدار این متغیر ۴۹/۴ در سال ۱۳۷۴ و کمترین مقدار آن صفر در سال ۱۳۵۰ مشاهده شده است.

جدول ۶-۲ آماره‌های توصیفی متغیر تورم طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

عنوان	میزان
ماکزیمم	۴۹.۴
مینیمم	۰
میانگین	۱۶.۱
انحراف معیار	۰.۸۴
ضریب تغییرات	۰.۶۲

۶-۱-۳ پس‌انداز خالص خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶

نمودار ۶-۳ و جدول ۶-۳ به ترتیب روند حرکت پس‌انداز خالص خصوصی و آماره‌های توصیفی این متغیر را به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶ طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵ نشان می‌دهند.



نمودار ۶-۳ پس‌انداز خالص خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶

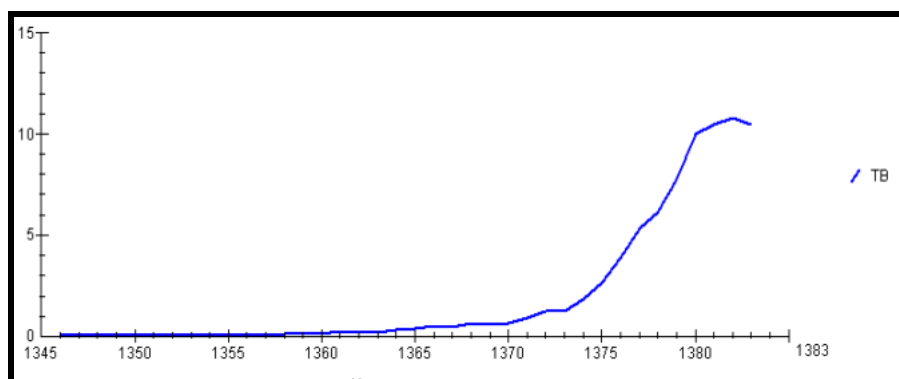
جدول ۶-۳ آماره‌های توصیفی متغیر پس‌انداز خصوصی به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶

عنوان	میزان
ماکزیمم	۱۷۶۵۱۷.۴
مینیمم	۲۴۲۰۵.۳
میانگین	۸۷۴۸۸.۱
انحراف معیار	۴۳۴۱۵.۳
ضریب تغییرات	۰.۴۹

با توجه به روند متغیر و آماره‌های توصیفی ارائه شده در نمودار ۶-۳ و جدول ۶-۳، مشخص است که این متغیر از روند به شدت بی‌ثباتی برخوردار بوده است. بیشترین مقدار این متغیر ۱۷۶۵۱۷/۴ در سال ۱۳۵۶ و کمترین مقدار آن ۲۴۲۰۵/۳ در سال ۱۳۴۵ مشاهده شده است.

۶-۱-۴ بار مالیاتی^۱

نمودار ۶-۴ و جدول ۶-۴ به ترتیب روند حرکت بار مالیاتی و آماره‌های توصیفی برای این متغیر را طی سال‌های ۸۳-۱۳۴۵ نشان می‌دهند.



نمودار ۶-۴ روند حرکت بار مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

جدول ۶-۴ آماره‌های توصیفی متغیر بار مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۴۵

عنوان	میزان
ماکزیمم	۱۰.۷۵
مینیمم	۰.۰۳
میانگین	۲.۰۴
انحراف معیار	۳.۴۱
ضریب تغییرات	۱.۶۶

۱. بار مالیاتی عبارت است از نسبت تفاضل مالیات بر واردات از کل مالیات‌ها، بر تولید ناخالص داخلی.

با توجه به روند متغیر و آماره‌های توصیفی ارائه شده در نمودار و جدول مربوطه، مشخص است که این متغیر از سال ۱۳۷۳، از روند به شدت صعودی برخوردار بوده است. که بیشترین مقدار آن ۱۰/۷۵ در سال ۱۳۸۲ و کمترین مقدار آن ۰/۰۳ در سال ۱۳۴۶ مشاهده شده است.

۶-۲ آزمون‌های ریشه واحد،^۱ دیکي - فولر^۲ و دیکي - فولر تعمیم‌یافته^۳

مطابق با نظریه همگرایی ابتدا باید وضعیت ایستایی^۴ و درجه جمع‌بستگی سری‌های زمانی مشخص شود. برای فهم وضعیت متغیرها از جهت ایستایی آزمون‌های متعددی وجود دارد که عبارت‌اند از: آزمون همبستگی نگار، آزمون ریشه واحد دیکي - فولر، آزمون دیکي - فولر تعمیم‌یافته و آزمون شکست ساختاری پرون. در این تحقیق از آزمون ریشه واحد دیکي - فولر و دیکي - فولر تعمیم‌یافته استفاده شده است.

۶-۲-۱ مبانی نظری

ابتدا برای آزمون هریک از سری‌های زمانی، مدل رگرسیونی را براساس فرم‌های ارائه شده زیر انجام می‌دهیم.

$$\Delta Y_t = b_1 Y_{t-1} + e_t \quad \text{مدل (۶-۱)}$$

$$\Delta Y_t = a + b_1 Y_{t-1} + e_t \quad \text{مدل (۶-۲)}$$

$$\Delta Y_t = a + b_0 t + b_1 Y_{t-1} + e_t \quad \text{مدل (۶-۳)}$$

$$\Delta Y_t = a + b_0 t + b_1 Y_{t-1} + \sum_{i=1}^n \delta_i \Delta Y_{t-i} + e_t \quad \text{مدل (۶-۴)}$$

نکته بسیار مهم آن است که شکل توزیع آماره‌های آزمون دقیقاً بستگی به شکل مدلی دارد که استفاده می‌شود. بنابراین برای معتبر بودن آزمون باید نقاط بحرانی متناسب را به کار گرفت. هاریس (Harris, 1995: 137-139) معتقد است که با این روش

-
1. Unit Root Tests
 2. Dickey-Fuller (DF)
 3. Augmented Dickey-Fuller (ADF)
 4. Stationarity

قدر مطلق مقادیر بحرانی آماره آزمون ریشه واحد، با افزودن پارامترهای جبری (جمله ثابت یا روند) افزایش می‌یابد. یعنی مقدار آماره t مربوط به مدل ۳-۶ بزرگ‌تر از آماره مربوط به مدل ۲-۶ است (واضح است که آماره t مربوط به مدل ۲-۶ نیز از آماره مدل ۱-۶ بیشتر است). بنابراین اگر مدلی که برای آزمون انتخاب می‌کنیم تنها عدد ثابت داشته باشد مدل ۲-۶ اما مدل مناسب شامل عرض از مبدأ و جمله روند باشد، در این حالت احتمال رد فرض صفر افزایش می‌یابد (بیش‌ردی) عکس مطلب ارائه شده نیز صادق است (نوفرستی، ۱۳۷۸: ۲۵-۵).

بنابر مطالب فوق چون فرایند تولید داده‌ها ناشناخته است، ما مدل را با حداکثر پارامترهای جبری می‌سازیم. چون که در این حالت خطر قبول یک فرض صفر غلط افزایش می‌یابد. حال اگر با چنین مدلی که به سمت قبول ناپایایی اریب دارد، فرض صفر رد شود، نتیجه را می‌توان مطمئن‌تر تلقی کرد. اگر با این مدل عمومی ناپایایی رد نشد پارامترهای جبری را کاهش می‌دهیم و آزمون را با شکل‌های ساده‌تر مدل تکرار می‌کنیم، هر جا فرض صفر رد شود دیگر نیاز به ادامه آزمون نیست. سری مورد نظر ناپایا خواهد بود، اگر حتی با مدل ۱-۶ نیز فرض صفر یعنی وجود ریشه واحد قابل رد نباشد (توکلی، ۱۳۷۶). باید توجه کرد که مدل ۴-۶ هنگامی که جمله اخلاخ خودهمبستگی دارد باید استفاده شود. بدین‌نحو که در صورت وجود خودهمبستگی وقفه‌ها را افزایش می‌دهیم تا مشکل حل شود. تعداد وقفه‌های متغیر وابسته را که لازم است برای از بین بردن خودهمبستگی بین جملات اخلاخ در رگرسیون لحاظ کرد، توسط ضابطه‌های آکائیک^۱، شوارز - بیزین^۲ و حنان - کوئین^۳ تعیین می‌شود (تشکینی، ۱۳۸۲).

۶-۲-۲ نتایج حاصل از انجام آزمون دیکی - فولر و دیکی - فولر تعمیم‌یافته

با توضیحات ارائه شده در قسمت بالا آزمون مورد نظر با استفاده از نرم‌افزار مایکروفت^۴ انجام شده و نتایج به شرح جدول ۵-۶ به دست آمد.

-
1. Akaike Information Criterion (AIC)
 2. Schwarz - Bayesian Criterion (SBC)
 3. Hannan - Quinn Criterion (HQC)
 4. Microfit 4

جدول ۵-۶ نتایج آزمون دیکي - فولر و دیکي - فولر تعمیم یافته در رابطه با لگاریتم داده‌های سری‌های زمانی

الگو			مدل دارای عرض از مبدأ و روند						مدل دارای عرض از مبدأ		
مرتبه متغیر			سطح متغیر			تفاضل مرتبه اول متغیر			سطح متغیر		
نتایج آزمون متغیر			میزان	مقدار	تعداد	میزان	مقدار	تعداد	میزان	مقدار	تعداد
			آماره	بحرانی	وقفه	آماره	بحرانی	وقفه	آماره	بحرانی	وقفه
Y درآمد ملی			۲,۵۷	-۳,۵۵	۰	۱,۹۵	-۳,۵۵	۰	۲,۵۷	-۲,۹۵	۰
GI تشکیل سرمایه بخش دولتی			۲,۲	-۳,۵۵	۲	-۴,۲۲	-۳,۵۵	۱	۲,۶۷	-۲,۹۵	۲
TB فرار مالیاتی			-۴,۵	-۳,۵۵	۳	-	-	-	-	-	-
Yr رشد اقتصادی			-۳,۳۶	-۳,۵۵	۰	-	-	-	-۳,۴۴	-۲,۹۵	-
Sn76 پس انداز بخش خصوصی			-۱,۷۴	-۳,۵۵	۰	-۵,۸۳	-۳,۵۵	۰	-۱,۶۸	-۲,۹۵	۰
P تورم			-۳,۳۷	-۳,۵۵	۰	-	-	-	-۳,۴۲	-۲,۹۵	۰
OIL درآمدهای نفتی دولت			۰,۵۲	-۳,۵۵	۲	-۴,۵	-۳,۵۵	۱	۲,۴۸	-۲,۹۵	۳

مأخذ: نتایج حاصل از تحقیق

نتایج جدول ۵-۶ نشان می‌دهد که متغیرهای رشد اقتصادی، تورم و بار مالیاتی مانا بوده و باقی متغیرها در تفاضل مرتبه اول خود مانا شدند.

۳-۶ برآورد تجربی الگو

از آنجاکه مطالعه حاضر درصدد آزمون هم‌زمان سه فرضیه مهم زیر است:

۱. فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر منفی دارد.
 ۲. فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی اثر مثبت دارد.
 ۳. فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر منفی دارد.
- بنابراین باید از سیستمی استفاده شود، تا بتوان به‌طور هم‌زمان آزمون هریک از فرضیات فوق را انجام داد.

این کار در مرحله اول از طریق برازش سیستم معادلات به‌ظاهر نامرتبط^۱ و سپس با استفاده از الگوی خودرگرسیون برداری^۲ و استفاده از ابزار تجزیه واریانس^۳ و تابع واکنش آنی^۴ به انجام خواهد رسید.

۱-۳-۶ سیستم معادلات به‌ظاهر نامرتبط

الگوی مورد استفاده در این قسمت به‌صورت زیر در نظر گرفته شده است:

$$\begin{cases} YR = C(1) + C(2) * TB(-1) + C(3) * gi(-1) + C(4) * Sn76(-1) & (۵-۶) \\ SN76 = C(5) + C(6) * P + C(7) * Y(-1) + C(8) * TB & (۶-۶) \\ GI = C(9) + C(10) * TB(-1) + C(11) * OIL & (۷-۶) \end{cases}$$

که در آن متغیرهای زیر تعریف شده است:

YR : رشد اقتصادی،

TB : فرار مالیاتی (استفاده از متغیر «بار مالیاتی» به‌عنوان متغیر جانشین)

-
1. Seemingly Unrelated Regressions (SUR)
 2. Vector Auto Regressive (VAR)
 3. Variance DeComposition Function (VDCF)
 4. Impulse Response Function (IRF)

GI: تشکیل سرمایه بخش دولتی،

Sn76: پس‌انداز خالص بخش خصوصی به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۷۶،

Y: درآمد ملی و

OIL: درآمدهای نفتی دولت.

مسئله مهم در این میان عدم برابری درجه مانایی داده‌هاست. این مسئله به‌خاطر استفاده از الگوی معادلات به‌ظاهر نامرتب، و به‌شرط استفاده از تفاضل‌گیری و یا ایجاد نسبت‌های مناسب در هر معادله برای یکدست ساختن متغیرهای مربوط به آن معادله مشکلی ایجاد نمی‌کند.

به‌منظور رفع مشکل مانایی داده‌ها، به‌جای متغیرهای ناپایای «تشکیل سرمایه بخش دولتی»، «درآمدهای نفتی دولت» و «پس‌انداز بخش خصوصی»، از نسبت آنها در تولید استفاده و سپس آزمون پایایی انجام شد. نتایج آزمون دیکی - فولر تعمیم‌یافته درباره این سهم‌ها، همگی نشان‌دهنده پایایی متغیرهای جدید و در نتیجه یکسان شدن درجه پایایی تمامی متغیرها بود.

به‌این ترتیب می‌توان نتایج حاصل از برآوردهای صورت گرفته را برای هریک از معادلات به‌صورت جداول ۶-۶، ۶-۷ و ۶-۸ مشاهده کرد و سپس به انجام آزمون‌های فرض فوق پرداخت.

جدول ۶-۶ رابطه برآورد شده درخصوص عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی

Seemingly Unrelated Regressions Estimation			
The estimation method converged after 19 iterations			

Dependent variable is YR			
37 observations used for estimation from 1347 to 1383			

Repressor	Coefficient	Standard Error	T-Ratio[Prob]
C	21.8571	2.9487	7.4123[.000]
SN76(-1)	.461865	.065969	7.0012[.000]
GI(-1)	87.9006	113.7908	.77248[.445]
TB(-1)	-.89418	1.1063	-.80828[.425]

R-Squared	.57722	R-Bar-Squared	.575388
S.E. of Regression	8.1768	F-stat. F(3, 33)	*NONE*
Mean of Dependent Variable	4.5830	S.D. of Dependent Variable	7.6121
Residual Sum of Squares	2206.4	Equation Log-likelihood	-128.1322
DN-statistic	1.5586	System Log-likelihood	33.368
System AIC	22.3689	System SBC	13.5088

جدول ۶-۷ رابطه برآورد شده در خصوص عوامل مؤثر بر پس انداز بخش خصوصی

Seemingly Unrelated Regressions Estimation			
The estimation method converged after 19 iterations			

Dependent variable is SN76			
37 observations used for estimation from 1347 to 1383			

Regressor	Coefficient	Standard Error	T-Ratio[Prob]
C	-2649.8	19864.7	-.13339[.895]
P	-.85613	2.3533	-3.63799[.001]
Y76(-1)	.38749	.11609	3.3380[.002]
TB	359.4176	41.03718	8.7583[.000]

R-Squared	.53076	R-Bar-Squared	.48810
S.E. of Regression	30548.2	F-stat. F(3, 33)	12.4420[.000]
Mean of Dependent Variable	89198.5	S.D. of Dependent Variable	42696.6
Residual Sum of Squares	3.08E+10	Equation Log-likelihood	-432.4854
DW-statistic	1.48874	System Log-likelihood	-903.8661
System RIC	-914.8661	System SBC	-923.7261

جدول ۶-۸ رابطه برآورد شده در خصوص تشکیل سرمایه بخش خصوصی

Seemingly Unrelated Regressions Estimation			
The estimation method converged after 19 iterations			

Dependent variable is GI			
37 observations used for estimation from 1347 to 1383			

Regressor	Coefficient	Standard Error	T-Ratio[Prob]
C	-2.1604	800.7124	-.0026981[.998]
TB(-1)	-2392.9	964.2495	-2.4816[.018]
OIL	20026	11035	1.8148[.078]

R-Squared	.91474	R-Bar-Squared	.90972
S.E. of Regression	4089.2	F-stat. F(2, 34)	182.3888[.000]
Mean of Dependent Variable	7798.1	S.D. of Dependent Variable	13689.8
Residual Sum of Squares	5.68E+08	Equation Log-likelihood	-358.6322
DW-statistic	1.5879	System Log-likelihood	-903.8661
System RIC	-914.8661	System SBC	-923.7261

اکنون با برآورد این سیستم می‌توان به آزمون فرضیه‌های مذکور پرداخت.

۶-۳-۱-۱ آزمون فرضیه‌های ارائه شده

فرضیه اول: فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر منفی دارد.

آزمون این فرضیه به صورت زیر قابل انجام است:

$$\begin{cases} H_0: \text{فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر منفی دارد;} \\ H_1: \text{فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر منفی ندارد;} \end{cases}$$

این آزمون با بررسی علامت و معناداری ضریب محاسبه شده، قابل انجام است، زیرا فقط معناداری یک ضریب مدنظر است و بدین ترتیب آزمون t به خوبی می‌تواند پاسخ‌گوی آزمون فرضیه فوق باشد.

ضریب به دست آمده، بنابر جدول ۶-۶، برابر با ۰.۸۹- بوده و در سطح معناداری ۵ درصد کاملاً بی‌معنا است. پس فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر معناداری ندارد، بنابراین فرضیه اول رد می‌شود. یکی از دلایل این مسئله کم‌اهمیت بودن درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت و در نتیجه نقش ناچیز آن در دستیابی به رشد بالاتر اقتصادی از طریق صرف شدن در مصارف مولد رشد اقتصادی است. به این ترتیب کاهش صورت گرفته در این درآمدها (بنابر فرار مالیاتی) چندان نمی‌تواند در کاهش رشد اقتصادی نقش پررنگی داشته باشد.

فرضیه دوم: فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی اثر مثبت دارد.

در این فرضیه کافی است آزمون را با توجه به معادله دوم مندرج در جدول ۶-۷ به صورت زیر انجام دهیم:

$$\begin{cases} H_0: \text{فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی اثر مثبت دارد;} \\ H_1: \text{فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی اثر مثبت ندارد;} \end{cases}$$

این بار نیز با توجه به تک بودن متغیر مورد نظر می‌توان با بررسی علامت و معناداری ضریب محاسبه شده، با استفاده از آزمون t انجام داد.

ضریب به دست آمده در ارتباط با تأثیرات فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی، بنابر جدول ۶-۷، برابر با ۳۵۹ بوده و در سطح ۵ درصد، معنادار است. بنابراین فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی، اثری مثبت و معنادار، دارد. به عبارتی این ضریب نشان می‌دهد که به ازای یک واحد افزایش در فرار مالیاتی (یا به عبارتی کاهش در بار مالیاتی)، پس‌انداز بخش خصوصی می‌تواند تا ۳۵۹ واحد افزایش یابد.

فرضیه سوم: فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر منفی دارد.

در نهایت با بررسی معادله سوم و طرح آزمون ذیل:

$$\begin{cases} H_0 & \text{فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر منفی دارد:} \\ H_1 & \text{فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر منفی ندارد:} \end{cases}$$

می توان آزمون فرضیه آخر را انجام داد که آن نیز همانند دو مورد قبل از طریق آزمون t انجام می گیرد.

در این رابطه ضریب به دست آمده، بنابر جدول ۶-۷، برابر با ۲۳۹۲- بوده و در سطح ۵ درصد کاملاً معنادار است. به عبارت دیگر فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر قابل توجهی دارد. باید توجه داشت که اثرگذاری این متغیر بر تشکیل سرمایه بخش دولتی، اگرچه بزرگ است، اما نسبت به اثر مثبت درآمدهای نفتی چندان بزرگ نیست. در هر صورت این فرضیه نیز توسط الگوی برآورد شده، قابل رد نیست.

۲-۳-۶ تفسیر نتایج تجربی برآورد الگو

با انجام آزمون های فرضیه مورد نظر، اکنون می توان به تفسیر ضرایب به دست آمده پرداخت. نتایج معادله اول نشان می دهد که:

- میل متوسط به پس انداز بخش خصوصی (نسبت پس انداز بخش خصوصی در درآمد ملی) متغیر مهمی در رشد اقتصادی است. این متغیر با هر واحد افزایش منجر به ۰.۴۶ واحد، افزایش در رشد اقتصادی می شود.

- تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر مثبت ۸۷.۹، اما بی معنی بر رشد اقتصادی دارد.
- همان گونه که در قسمت آزمون فرضیه عنوان شد، تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی منفی بوده، اما در سطح معناداری ۰.۰۵ و حتی ۰.۱۰ درصد معنادار نیست.

بنابر معادله دوم:

- متغیر تورم بر پس انداز بخش خصوصی به شدت اثرگذار است (۸.۵-). به عبارتی با یک واحد افزایش در نرخ تورم، به اندازه ۸.۵ واحد درصد از پس انداز بخش خصوصی کاسته می شود و افراد ترجیح می دهند پول خود را به طریقی غیر از حفظ آن (در نتیجه مواجهه با کاهش ارزش آن) نگهداری کنند.

- درآمد ملی متغیر بسیار مهم در تأثیرگذاری بر پس انداز بخش خصوصی است. این متغیر دارای اثر مثبت ۰.۳۸ و معنادار در سطح معناداری ۵ درصد بر پس انداز بخش خصوصی است.

- اثر مثبت افزایش امکان فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی در قسمت آزمون فرضیه ارائه شد.
- و در نهایت بنابر معادله سوم:
- درآمدهای نفتی دولت اثر مثبت ۲۰۰۲۶ و معناداری بر تشکیل سرمایه بخش دولتی دارند.
- فرار مالیاتی اثری منفی و معنادار بر تشکیل سرمایه بخش دولتی دارند.

۶-۳-۲ بررسی تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی در الگوهای سری زمانی

تحلیل تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی در یک سیستم متشکل از سه معادله به‌ظاهر بی‌ارتباط، روابط کوتاه‌مدت و بلندمدت متغیرها را در قالب یک رابطه کلی نشان می‌دهد که کوچک‌ترین توجهی به امکان تأثیرپذیری متغیرهای توضیحی از متغیرهای وابسته ندارد. بنابراین جای دارد تا به‌منظور بررسی جامع‌تر تأثیرگذاری فرار مالیاتی، تحلیل را یکبار دیگر با لحاظ تأثیرات ناشی از تمامی متغیرها بر هم - در قالب الگوی خودرگرسیون برداری - و با فرض درون‌زا بودن تمامی آنها انجام و سپس با بهره‌گیری از دو تابع عکس‌العمل واکنش و تجزیه واریانس، به تعیین مهم‌ترین متغیر اثرگذار در الگو بپردازیم.

۶-۳-۲-۱ بررسی تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی در یک الگوی خودرگرسیون برداری

این تحلیل‌ها تاکنون با استناد به سه تک معادله به‌ظاهر نامرتبط مندرج در یک سیستم انجام گرفته، و متغیرهای توضیحی هر الگو با توجه به متغیر وابسته همان الگو انتخاب شده‌اند. اما در این قسمت مخلوط کردن تمامی متغیرها و تلفیق آنها در قالب یک الگوی خودرگرسیون برداری، ما را به نتایج دقیق‌تری می‌رساند. پس لازم است در هر معادله تعاملات متغیرهای مربوط به همان معادله در یک الگوی خودرگرسیون برداری بررسی و سپس با استفاده از نتایج این الگو از دو ابزار مفید تجزیه واریانس و تابع عکس‌العمل واکنش (برای همان الگو) بهره‌گیری شود.

الف) رابطه رشد اقتصادی (الگوی خودرگرسیون برداری)

در این قسمت الگوی خودرگرسیون برداری مورد استفاده به‌صورت رابطه ذیل است.

$$\begin{cases} YR = C(1,1) * YR(-i) + C(1,2) * SN76(-i) + C(1,3) * TB(-i) + C(1,4) * GI(-I) & (\text{㉞-㉟}) \\ SN76 = C(2,1) * YR(-i) + C(2,2) * SN76(-i) + C(2,3) * TB(-i) + C(2,4) * GI(-I) & (\text{㉞-㊱}) \\ TB = C(3,1) * YR(-i) + C(3,2) * SN76(-i) + C(3,3) * TB(-i) + C(3,4) * GI(-I) & (\text{㉞-㊱}) \\ GI = C(4,1) * YR(-i) + C(4,2) * SN76(-i) + C(4,3) * TB(-i) + C(4,4) * GI(-I) & (\text{㉞-㊱}) \end{cases}$$

در برآورد الگو باید ابتدا وقفه مناسب متغیرها (i) را تعیین و سپس نسبت به معنادار بودن وقفه تعیین شده، اطمینان حاصل کرد. این مسئله به قدری مهم است که اگر تعداد وقفه انتخابی درست تعیین نشده باشد، نتیجه حاصله صرفاً دستیابی به الگوی فاقد اعتبار است. بنابراین ابتدا به آزمون تعیین وقفه بهینه الگو و سپس معناداری آن پرداخته می‌شود.

● آزمون تعیین وقفه بهینه الگوی خورگرسبون برداری

در تعیین تعداد وقفه بهینه الگو ملاک‌های مختلفی برای قضاوت وجود دارد که عبارت‌اند از: آماره شوارز بیزین، آکائیک و موارد دیگر که در جدول ۹-۶ ارائه شده است. آماره مبنا در این مطالعه شوارز بیزین بوده و بنابر نتایج مربوط به آن، وقفه بهینه الگو ۲ می‌باشد.

جدول ۹-۶ آزمون تعیین وقفه بهینه خودرگرسیون برداری برای الگوی اول

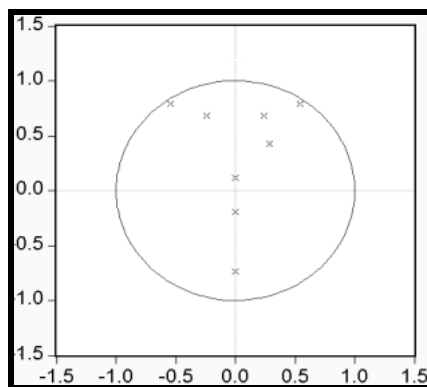
```

Test Statistics and Choice Criteria for Selecting the Order of the VAR Model
*****
Based on 34 observations from 1350 to 1383. Order of VAR = 4
List of variables included in the unrestricted VAR:
YR          TB          GI          SN76
*****
Order   LL          AIC          SBC          LR test          Adjusted LR test
  4   -761.8979   -825.8979   -874.7414          -----          -----
  3   -774.7516   -822.7516   -859.3843   CHSQ( 16)= 25.7075[.058]   13.6099[.628]
  2   -814.1733   -846.1733   -840.5950   CHSQ( 32)= 104.5508[.000]   55.3504[.006]
  1   -836.0154   -852.0154   -864.2263   CHSQ( 48)= 148.2351[.000]   78.4774[.004]
  0   -980.3789   -980.3789   -980.3789   CHSQ( 64)= 436.9621[.000]  231.3329[.000]
*****
AIC=Akaike Information Criterion      SBC=Schwarz Bayesian Criterion

```

● آزمون معناداری وقفه انتخاب شده

درخصوص آزمون معناداری وقفه انتخاب شده، ریشه‌های مشخصه سیستم معادلات برآورد می‌شود و معیار قضاوت کوچک‌تر از یک بودن تمامی ریشه‌های مشخصه محاسبه شده است. بدین معنا که اگر تمامی ریشه‌های به دست آمده داخل دایره واحد باشند، الگوی خودرگرسیون برداری محاسبه شده معنادار است. در این مورد برطبق نمودار ۵-۶ وقفه انتخابی الگوی باثباتی را نشان می‌دهد.



نمودار ۵-۶ آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی

پس از اطمینان از معنادار بودن الگوی خودرگرسیون برداری، ضرایب محاسباتی قابل محاسبه می‌شود. از آنجاکه این الگو بیان‌کننده رابطه میان متغیرهای موجود در سیستم است و هیچ‌گونه توجیه اقتصادی خاصی ندارد، از ارائه نتایج مربوط به ضرایب آن اجتناب، و فقط به موارد عمده کاربرد آن در تحلیل رفتار متغیرها و تعامل میان آنها پرداخته می‌شود. این موارد کاربردی با عنوان «پویایی کوتاه‌مدت» در قالب دو تابع عکس‌العمل واکنش و تجزیه واریانس ارزیابی شده و پس از بررسی شکل خودرگرسیون دو الگوی دیگر، نیز ارائه می‌شود.

(ب) رابطه پس‌انداز بخش خصوصی (الگوی خودرگرسیون برداری)

الگوی خودرگرسیون برداری مورد استفاده در این قسمت به صورت رابطه زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} SN76 = C(1,1) * Y76(-i) + C(1,2) * P(-i) + C(1,3) * TB(-i) & (۶-۱۲) \\ TB = C(2,1) * Y76(-i) + C(2,2) * P(-i)(-i) + C(2,3) * TB(-I) & (۶-۱۳) \\ Y76 = C(3,1) * Y76(-i) + C(3,2) * P(-i)(-i) + C(3,3) * TB(-I) & (۶-۱۴) \\ Y76 = C(4,1) * Y76(-i) + C(4,2) * P(-i)(-i) + C(4,3) * TB(-I) & (۶-۱۵) \end{cases}$$

در برآورد این الگو باید ابتدا وقفه مناسب متغیرها (i) را تعیین و سپس نسبت به معنادار بودن وقفه تعیین شده، اطمینان حاصل کرد. بنابراین به آزمون تعیین وقفه بهینه الگو و سپس معناداری آن پرداخته می‌شود.

• آزمون تعیین وقفه بهینه الگوی خودرگرسیون برداری

همانند الگوی قبل، آماره مبنا در این مطالعه شوارز بیزین بوده و بنابر نتایج مربوط به آن، وقفه بهینه الگو ۱ است.

جدول ۱۰-۶ آزمون تعیین وقفه بهینه (الگوی پس‌انداز)

Test Statistics and Choice Criteria for Selecting the Order of the VAR Model						

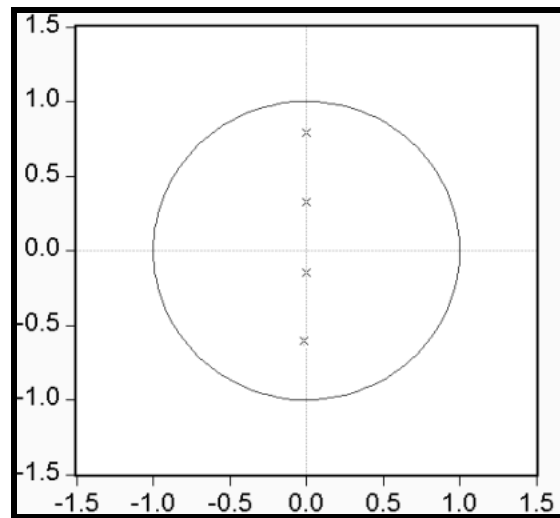
Based on 34 observations from 1350 to 1383. Order of VAR = 4						
List of variables included in the unrestricted VAR:						
Y76	TB	P	SN76			

Order	LL	AIC	SBC	LR test	Adjusted LR test	
4	-931.8697	-995.8697	-1044.7	-----	-----	
3	-960.1692	-1008.2	-1044.8	CHSQ(16)= 56.5990[.000]	29.9642[.018]	
2	-988.9497	-1020.9	-1045.4	CHSQ(32)= 114.1601[.000]	60.4377[.002]	
1	-1015.1	-1031.1	-1043.4	CHSQ(48)= 166.5550[.000]	88.1762[.000]	
0	-1154.9	-1154.9	-1154.9	CHSQ(64)= 445.9867[.000]	236.1106[.000]	

AIC=Akaike Information Criterion				SBC=Schwarz Bayesian Criterion		

• آزمون معناداری وقفه انتخاب شده

بنابر نتایج به‌دست آمده از نمودار ۶-۶، وقفه انتخابی الگوی باثباتی را نشان می‌دهد. پس از حصول اطمینان از معنادار بودن الگوی خودرگرسیون برداری، ضرایب قابل محاسبه می‌شوند.



نمودار ۶-۶ آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی

ج) رابطه تشکیل سرمایه بخش دولتی (الگوی خودرگرسیون برداری)

الگوی خودرگرسیون برداری مورد استفاده در این قسمت به صورت رابطه زیر است.

$$\begin{cases} Gi = C(1,1) * Gi(-i) + C(1,2) * TB(-i) + C(1,3) * Gi(-i) & (۶-۱۶) \\ Sn76 = C(2,1) * Gi(-i) + C(2,2) * TB(-i) + C(2,3) * Gi(-i) & (۶-۱۷) \\ TB = C(3,1) * Gi(-i) + C(3,2) * TB(-i) + C(3,3) * Gi(-i) & (۶-۱۸) \end{cases}$$

در برآورد این الگو ابتدا باید وقفه مناسب متغیرها (i) را تعیین و سپس نسبت به معنادار بودن وقفه تعیین شده، اطمینان حاصل کرد. بنابراین به آزمون تعیین وقفه بهینه الگو و سپس معناداری آن پرداخته می‌شود.

• آزمون تعیین وقفه بهینه الگوی خودرگرسیون برداری

همانند الگوی قبل، آماره مبنا در این مطالعه شوارز بیزین بوده و بنابر نتایج مربوط به آن، وقفه بهینه الگو ۱ است.

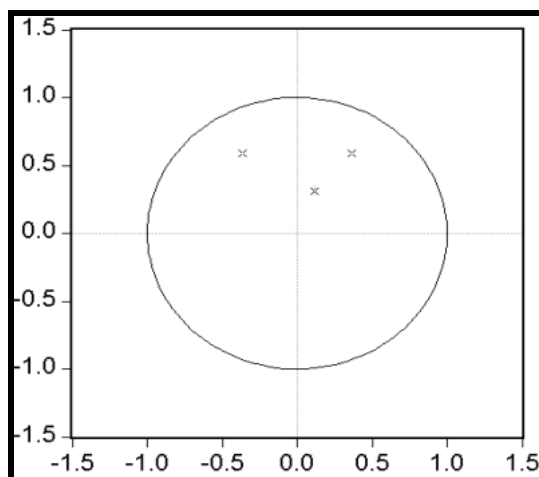
جدول ۱۱-۶ آزمون تعیین وقفه بهینه

Test Statistics and Choice Criteria for Selecting the Order of the VAR Model					

Based on 34 observations from 1350 to 1383. Order of VAR = 4					
List of variables included in the unrestricted VAR:					
GI	TB		OIL		

Order	LL	AIC	SBC	LR test	Adjusted LR test
4	-529.3685	-565.3685	-692.8430	-----	-----
3	-565.3337	-562.3337	-615.9396	CHSQ(9)= 71.9304[.000]	46.5432[.000]
2	-631.5758	-619.5758	-633.3131	CHSQ(18)= 144.4146[.000]	93.4447[.000]
1	-608.3445	-657.3445	-614.2132	CHSQ(27)= 277.9520[.000]	179.8513[.000]
0	-771.8514	-771.8514	-771.8514	CHSQ(36)= 484.9657[.000]	313.8013[.000]

AIC=Akaike Information Criterion			SBC=Schwarz Bayesian Criterion		



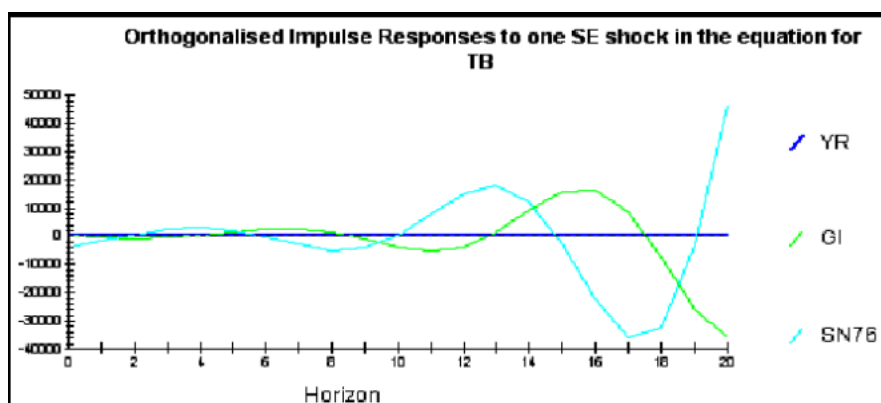
نمودار ۷-۶ آزمون ثبات الگوی خودرگرسیون به لحاظ وقفه انتخابی

• آزمون معناداری وقفه انتخاب شده

بنابر نتایج به دست آمده از نمودار ۷-۶، وقفه انتخابی الگوی باثباتی را نشان می دهد. پس از اطمینان از معنادار بودن الگوی خودرگرسیون برداری، برآورد ضرایب الگو و سپس محاسبه توابع عکس العمل واکنش و تجزیه واریانس (به عنوان دو ابزار اصلی تحلیلی) ممکن می شود.

۶-۳-۲-۲ توابع عکس‌العمل

توابع عکس‌العمل ابزارهایی هستند که از طریق آنها می‌توان به حرکت‌های پویای متغیر پی برد. در این تابع اثر بروز یک انحراف معیار شوک در هریک از متغیرهای انتخابی سیستم بر کل متغیرهای سیستم ارزیابی می‌شود. نمودار ۶-۸ نتایج حاصل از بررسی اثر بروز یک انحراف معیار شوک در متغیر فرار مالیاتی بر تغییرات سایر متغیرها را نشان می‌دهد.



نمودار ۶-۸ عکس‌العمل متغیرهای رشد اقتصادی، تشکیل سرمایه بخش دولتی و پس‌انداز بخش خصوصی نسبت به یک انحراف معیار شوک در فرار مالیاتی

همان‌گونه که این نمودار نشان می‌دهد:

۱. **رشد اقتصادی:** این متغیر در نتیجه بروز یک انحراف معیار شوک در فرار مالیاتی تغییر نمی‌کند.
۲. **پس‌انداز بخش خصوصی:** بروز یک انحراف معیار شوک در فرار مالیاتی در بلندمدت بر پس‌انداز بخش خصوصی کاملاً مثبت است. اما در کوتاه‌مدت، بروز شوک در امکان فرار مالیاتی نسبت به بلندمدت منجر به تغییرات قابل توجهی در این متغیر می‌شود.
۳. **تشکیل سرمایه بخش دولتی:** تغییر در فرار مالیاتی در کوتاه‌مدت چندان بر این متغیر مؤثر نیست، اما در بلندمدت منجر به کاهش شدید این متغیر می‌شود.

۶-۳-۲-۳ تابع تجزیه واریانس

این تابع همانند تابع عکس‌العمل واکنش با بهره‌گیری از الگوی خودرگرسیون برداری محاسبه می‌شود و در انجام تحلیل‌های مربوط به پویایی کوتاه‌مدت کاربرد دارد. در این تابع خطای پیش‌بینی به‌عمل آمده در رابطه با هریک از متغیرهای انتخابی مدنظر قرار داده می‌شود. سپس سهم تمامی متغیرهای سیستم در توجیه آن محاسبه می‌شود.

الف) الگوی اول (رشد اقتصادی)

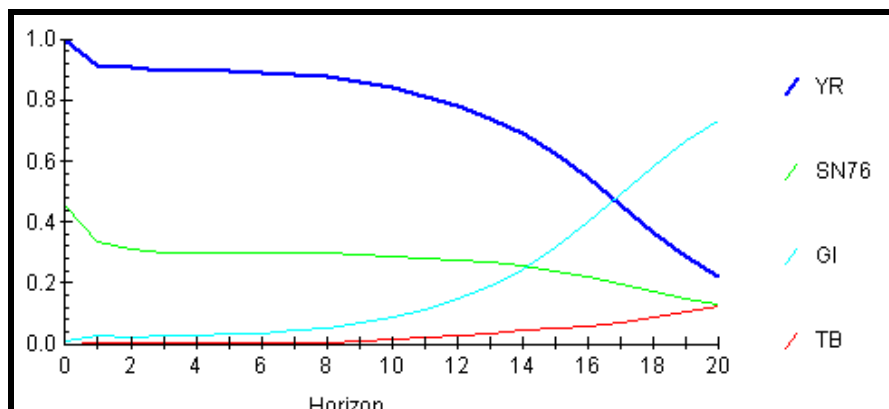
در جدول ۶-۱۲ و نمودار ۶-۹ نتایج حاصل از انجام این تحلیل برای هریک از معادلات درج شده است.

جدول ۶-۱۲ تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر رشد اقتصادی

Unrestricted Vector Autoregressive Model				

Based on 36 observations from 1348 to 1383. Order of VAR = 2				
List of variables included in the unrestricted VAR:				
YR	SN76	GI	TB	

Horizon	YR	SN76	GI	TB
0	1.0000	.45622	.0082204	.5149E-4
1	.91561	.33639	.027746	.7812E-3
2	.91007	.31119	.024225	.0018881
3	.89912	.30079	.028895	.0019316
4	.89943	.29982	.028515	.0021377
5	.89394	.29814	.032718	.0034068
6	.89221	.29903	.034561	.0037037
7	.88420	.29773	.043609	.0036701
8	.87610	.29711	.052539	.0046728
9	.85998	.29360	.069343	.0077863
10	.84058	.28941	.087619	.013999
11	.81377	.28281	.11378	.021407
12	.78235	.27539	.14514	.029235
13	.74128	.26548	.18840	.036212
14	.68970	.25336	.24392	.043009
15	.62320	.23731	.31610	.050297
16	.54385	.21784	.40136	.059826
17	.45560	.19526	.49447	.072510
18	.36755	.17193	.58493	.088417
19	.28745	.14985	.66516	.10559
20	.22064	.13088	.73076	.12165



نمودار ۹-۶ تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر رشد اقتصادی

تجزیه واریانس نیز نتایجی مؤید تابع عکس‌العمل واکنش را نشان داد. به این ترتیب که:

۱. **رشد اقتصادی:** طی سال‌های نخستین تحلیل، تغییرات این متغیر بیشترین سهم را در توجیه خطای واریانس خود دارد، هرچند که پس از گذشت ۱۰ دوره، این تأثیر به سرعت شروع به کاهش می‌کند و در عوض سهم تغییر در برخی متغیرهای دیگر افزایش می‌یابد.

۲. **پس‌انداز بخش خصوصی:** مقادیر درج شده برای متغیر پس‌انداز بخش خصوصی در جدول ۱۲-۶ مبین سهم بی‌ثباتی متغیر نابرابری درآمدی در توجیه تغییرات این متغیر است. بنابر نتایج به دست آمده، این متغیر در دوره‌های ابتدایی تحلیل، بیشترین تأثیر را بر رشد اقتصادی بر جای می‌گذارد (۰.۴۵)، اما در طی زمان این تأثیر کاهش می‌یابد، به طوری که پس از گذشت ۱۰ و ۲۰ سال، به ترتیب ۲۸ و ۱۳ درصد از نوسانات نابرابری درآمدی را توجیه می‌کند.

۳. **تشکیل سرمایه بخش دولتی:** بنابر نتایج جدول ۱۲-۶، در دوره زمانی ۱ ساله، ۱۰ ساله و ۲۰ ساله، به ترتیب حدود ۲، ۸ و ۷۳ درصد از تغییرات رشد اقتصادی را تغییرات تشکیل سرمایه بخش دولتی تشریح می‌کند.

۴. **فرار مالیاتی:** طبق جدول ۱۲-۶ در دوره زمانی ۱ ساله، ۱۰ ساله و ۲۰ ساله این متغیر به ترتیب ۰.۰۰۷٪، ۰.۰۱٪ و ۰.۱۲٪ از تغییرات رشد اقتصادی را تشریح می‌کند.

به این ترتیب باز هم مشابه با نتایج قبل، مشخص می‌شود که فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثرگذار نیست.

(ب) الگوی دوم (پس‌انداز)

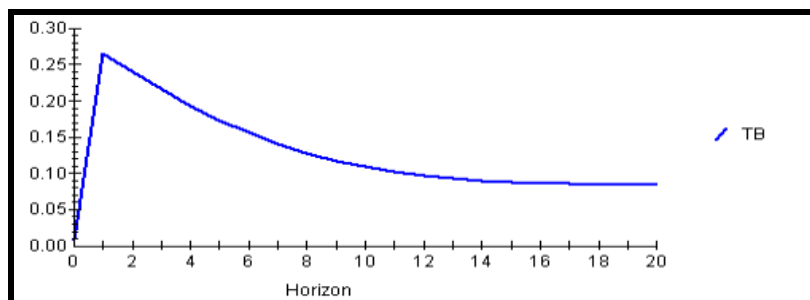
در جدول ۱۳-۶ و نمودارهای ۱۰-۶، ۱۱-۶ و ۱۲-۶ نتایج حاصل از تجزیه واریانس در الگوی دوم درج شده است.

جدول ۱۳-۶ تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی

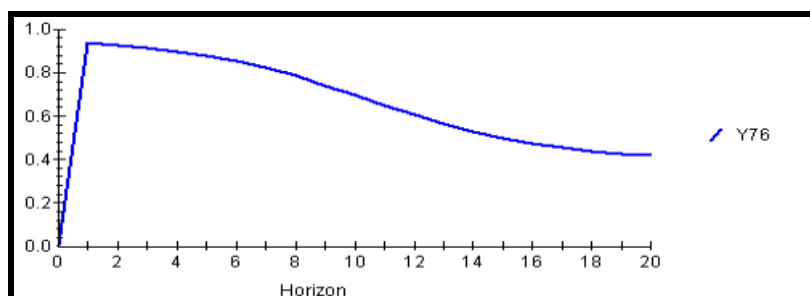
Unrestricted Vector Autoregressive Model				

Based on 37 observations from 1347 to 1383. Order of VAR = 1				
List of variables included in the unrestricted VAR:				
SN76	Y76	TB	P	

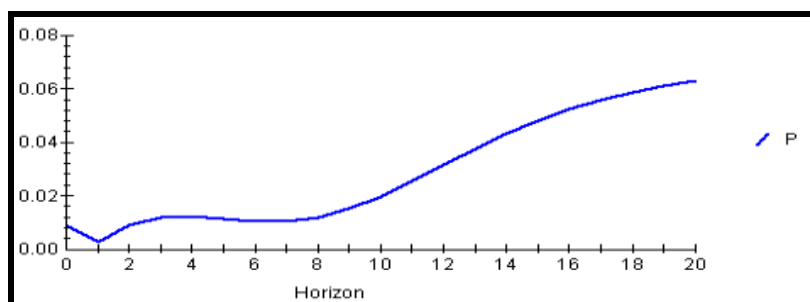
Horizon	SN76	Y76	TB	P
0	1.00000	.6539E-3	.0085384	.0089017
1	.068370	.93809	.26614	.0024821
2	.074693	.92574	.24072	.0088061
3	.078314	.91271	.21560	.011816
4	.079290	.89752	.19320	.012195
5	.077330	.87876	.17346	.011171
6	.073054	.85429	.15618	.010142
7	.067069	.82296	.14118	.010140
8	.059940	.78492	.12832	.011723
9	.052197	.74155	.11755	.015001
10	.044333	.69514	.10875	.019724
11	.036775	.64836	.10180	.025421
12	.029851	.60369	.096478	.031551
13	.023769	.56306	.092532	.037620
14	.018616	.52760	.089693	.043259
15	.014381	.49772	.087705	.048245
16	.010985	.47325	.086347	.052487
17	.0083173	.45367	.085438	.055986
18	.0062538	.43829	.084840	.058806
19	.0046772	.42637	.084454	.061036
20	.0034840	.41725	.084209	.062774



نمودار ۶-۱۰ تحلیل درصد سهم فرار مالیاتی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی



نمودار ۶-۱۱ تحلیل درصد سهم درآمد ملی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی



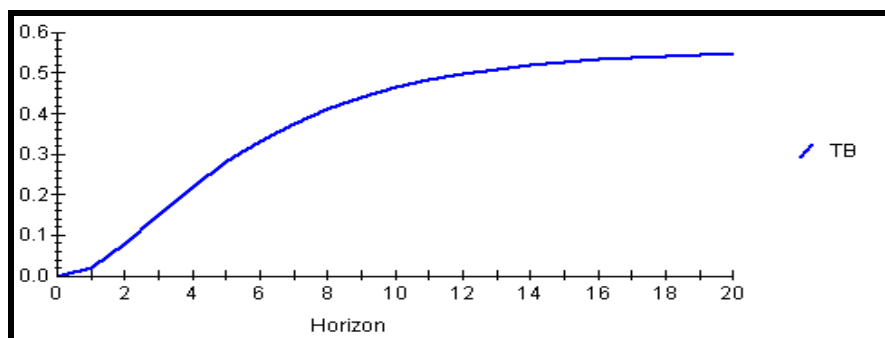
نمودار ۶-۱۲ تحلیل درصد سهم تورم در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر پس‌انداز بخش خصوصی

بنابر نتایج به دست آمده:

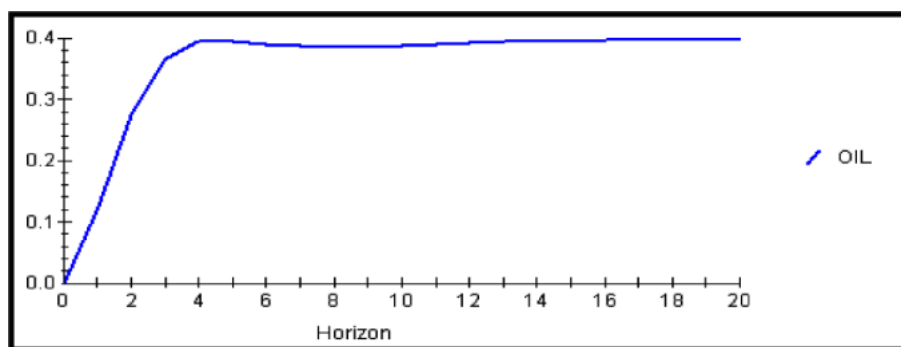
۱. **درآمدها ملی:** در کوتاه مدت تغییرات این متغیر بیشترین سهم را در توجیه خطای واریانس متغیر پس انداز دارد (۹۳ درصد)، هر چند که پس از گذشت ۱۰ دوره، این تأثیر به سرعت شروع به کاهش می کند (۶۹ درصد) و تا دوره ۲۰، به ۴۱ درصد می رسد.
۲. **تورم:** مقادیر درج شده برای متغیر تورم در جدول ۱۳-۶ مبین سهم بی ثباتی متغیر نابرابری درآمدها در توجیه تغییرات این متغیر است. بنابر نتایج به دست آمده، این متغیر در دوره های ابتدایی تحلیل، تأثیر بسیار کمی را بر پس انداز بخش خصوصی بر جای می گذارد (۰.۰۰۸)، اما در طی زمان این تأثیر افزایش می یابد، به طوری که پس از گذشت ۱۰ و ۲۰ سال، به ترتیب ۱ و ۶ درصد از نوسانات پس انداز بخش خصوصی را توجیه می کند.
۳. **فرار مالیاتی:** طبق جدول ۱۳-۶ در دوره زمانی ۱ ساله، ۱۰ ساله و ۲۰ ساله این متغیر به ترتیب ۲۶، ۱۰ و ۸ درصد از تغییرات پس انداز بخش خصوصی را تشریح می کند. یعنی در کوتاه مدت این متغیر می تواند تأثیر قابل توجهی بر پس انداز بخش خصوصی نسبت به بلندمدت داشته باشد.

ج) الگوی سوم (تشکیل سرمایه بخش دولتی)

در نمودارهای ۱۳-۶ و ۱۴-۶ و جدول ۱۴-۶ نتایج حاصل از تجزیه واریانس در الگوی سوم درج شده است.



نمودار ۱۳-۶ تحلیل درصد سهم فرار مالیاتی در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش بینی متغیر تشکیل سرمایه بخش دولتی



نمودار ۶-۱۴ تحلیل درصد سهم درآمد نفتی دولت در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی متغیر تشکیل سرمایه بخش دولتی

جدول ۶-۱۴ تحلیل درصد سهم هریک از متغیرها در توجیه یک انحراف معیار خطای پیش‌بینی تشکیل سرمایه بخش دولتی

Unrestricted Vector Autoregressive Model				

Based on 37 observations from 1347 to 1383. Order of VAR = 1				
List of variables included in the unrestricted VAR:				
	GI	TB	OIL	

Horizon	GI	TB	OIL	
0	1.00000	0.00	0.00	
1	.86433	.019335	.11634	
2	.64858	.076597	.27482	
3	.48417	.15038	.36545	
4	.38682	.21953	.39365	
5	.32491	.27946	.39563	
6	.27806	.33092	.39102	
7	.23847	.37465	.38688	
8	.20384	.41108	.38509	
9	.17373	.44074	.38553	
10	.14818	.46445	.38738	
11	.12706	.48322	.38972	
12	.11000	.49807	.39192	
13	.096409	.50989	.39370	
14	.085636	.51936	.39501	
15	.077102	.52696	.39594	
16	.070330	.53307	.39660	
17	.064947	.53796	.39710	
18	.060668	.54186	.39747	
19	.057269	.54495	.39778	
20	.054574	.54740	.39802	

بنابر نتایج به دست آمده:

۱. درآمدهای نفتی دولت: طبق جدول ۱۴-۶ در دوره زمانی ۱ ساله، ۱۰ ساله و ۲۰ ساله این متغیر به ترتیب ۱، ۳۸، و ۳۹ درصد از تغییرات تشکیل سرمایه بخش دولتی را تشریح می کند.

۲. فرار مالیاتی: طبق جدول ۱۴-۶ در دوره زمانی ۱ ساله، ۱۰ ساله و ۲۰ ساله این متغیر به ترتیب ۱، ۴۶، و ۵۴ درصد از نوسانات تشکیل سرمایه بخش دولتی را تشریح می کند.

فصل هفتم

جمع‌بندی و توصیه‌های سیاستی

۷-۱ جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

فرار از مالیات، جزء اصلی فعالیت‌های پنهان، زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد بوده و اقتصاددانان بیش از پیش در پی تجزیه و تحلیل این پدیده‌اند. فرار از مالیات به نظر بکر^۱ با اقتصاد غیرقانونی (جزایی) و به نظر آرو^۲ با اقتصاد ریسک و عدم اطمینان ارتباط دارد. از حدود سه دهه پیش تئوری اقتصادی فرار مالیاتی به‌طور جدی شروع شده است. بهترین مرجع برای ادبیات فرار مالیاتی به تحلیل تئوریک آلینگهام و ساندامو (Alingham & Sandamo, 1972: 323-338) برمی‌گردد که با عنوان فرار مالیات بر درآمد انجام شده است.

فرار مالیاتی آثار سوئی بر اقتصاد کشور دارد، به‌طور کلی، فرار مالیاتی باعث می‌شود که درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی تأمین نشود و در نتیجه خدمات اجتماعی که دولت می‌باید آنها را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه نشود. همچنین فرار مالیاتی سبب می‌شود، درآمدها در سطح جامعه به‌نحو مناسب توزیع نشود. از سوی دیگر فرار از مالیات به دلیل عدم تحقق درآمد دولت، موجب کاهش سرمایه‌گذاری دولتی می‌شود بنابراین می‌تواند اثر منفی بر رشد اقتصادی داشته باشد. از طرف دیگر به دلیل افزایش پس‌اندازهای خصوصی افراد، می‌تواند محرکی برای سرمایه‌گذاری خصوصی بوده و تأثیر مثبت بر رشد اقتصادی داشته باشد. در این کتاب سعی شده تأثیر تکانه‌های فرار از مالیات بر دو متغیر سرمایه‌گذاری دولتی و پس‌انداز خصوصی بررسی و در نهایت تأثیر این متغیر بر رشد اقتصادی نشان داده شود.

1. Baker

2. Arrow

یادآور می‌شویم که فرار مالیاتی با اجتناب از مالیات تفاوت دارد. اجتناب از مالیات، یک نوع سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است. این مقوله به بررسی و یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی مرتبط می‌شود که مؤدیان به آن وسیله خود را به‌نحوی از افراد مشمول مالیات کنار می‌زنند. به‌طور کلی زمینه‌های فرار مالیاتی عبارت است از:

۱. پایین بودن فرهنگ مالیاتی،
 ۲. معافیت‌های وسیع و متنوع،
 ۳. عدم ارسال اظهارنامه یا نقص آن،
 ۴. فساد مأموران مالیاتی،
 ۵. مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الرأس مالیات،
 ۶. قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی،
 ۷. نظام اطلاعاتی ضعیف،
 ۸. نبود سازوکار جریمه و تشویق مناسب،
 ۹. تغییرات جمعیتی (بافت جمعیتی) و اخلاقیات،
 ۱۰. اعتماد عمومی به دولت و مردم.
- اندازه‌گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در ایران با مشکلاتی روبه‌رو بوده که، از اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:
۱. ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری،
 ۲. عدم وجود تحقیق جامع درباره میزان فرار مالیاتی در هریک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران،
 ۳. تفاوت تعریف‌های بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به‌نحوی که درآمدهای تأمین اجتماعی در ایران جزء درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌شوند،
 ۴. عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف،
 ۵. محرمانه بودن اطلاعات مربوط.
- هنگام مطالعه فرار مالیاتی باید بین انواع درآمدها تفکیک قائل شد. در تمامی کشورها تفکیکی بین درآمدهای ثبت شده رسمی و درآمدهای ثبت نشده وجود دارد.

درآمد ثبت شده عموماً در شغل‌های بخش دولتی و خصوصی وجود دارد که با عقد قرارداد همراه هستند. درآمد ثبت نشده در مواردی اتفاق می‌افتد که افراد قرارداد شغلی ندارند. برای فرار مالیاتی مدل‌های متعددی ارائه شده است. برخی از نویسندگان در ادبیات «رشد درون‌زا» دریافته‌اند که مالیات‌ها اهمیت کمی در توضیح تفاوت‌های نرخ رشد دارند. برخی نیز معتقدند با توجه به سیاست مالیاتی معین، فرار مالیاتی محرک رشد اقتصادی است زیرا منجر به پس‌انداز بیشتر می‌شود. بایر و ساتر (Bayer & Sutter, 2004: 1-34) یک مطالعه تجربی درباره ائتلاف منابع همراه با فرار مالیاتی ارائه می‌دهند. ائتلاف منابع زمانی به‌وجود می‌آید که مالیات‌دهندگان و مأموران مالیاتی تلاش‌های پرهزینه‌ای را در پنهان‌کاری و کنترل فرار مالیاتی انجام می‌دهند. نکات مهم در اصلاح مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم از سال ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۱ عبارت‌اند از:

۱. تعدیل نرخ‌های مالیاتی،
 ۲. رفع تبعیض‌های مالیاتی،
 ۳. اصلاح سازمان وصول و تشخیص مالیاتی،
 ۴. خوداظهاری.
- برقراری مالیات، حتی با نرخ صفر یا یک درصد، امکان ممیزی حساب بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی و دولتی را فراهم می‌کند. براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب اردیبهشت ماه ۱۳۸۷) مجلس شورای اسلامی نوعی از مالیات که از سال‌ها پیش در کشورهای دیگر اجرا می‌شد زمینه اجرایی پیدا کرد که باعث گسترش پایه مالیاتی و شفافیت اطلاعات مربوط به فعالان اقتصادی در کشور خواهد شد. برخی از راه‌های فرار مالیاتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران عبارت‌اند از:
۱. خودداری از ثبت‌نام توسط افراد یا خودداری از ارسال مالیات به سازمان مالیاتی،
 ۲. اعلان ادعای اغراق‌آمیز درباره استرداد و ادعای اعتبار مالیاتی،
 ۳. عدم گزارش فروش کالاهای وارداتی و مشمول مالیات و ادعاهای نادرست در مورد صادرات،
 ۴. توافق پایاپای،

۵. نرخ‌های چندگانه،

۶. اعلام غیرواقعی فروش.

مطالعه حاضر درصدد آزمون توأمان سه فرضیه مهم زیر با استفاده از آمار در دوره زمانی ۱۳۸۳-۱۳۴۵ است:

الف. فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر منفی دارد.

ب. فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی اثر مثبت دارد.

ج. فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی اثر منفی دارد.

نتیجه حاصل از تمامی الگوهای برآوردی فوق به‌صورت کلی به ترتیب زیر به‌دست آمده است:

۷-۱-۱ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی

نتایج به‌دست آمده از تحلیل‌های رابطه رشد اقتصادی در کل نشان داد که فرار مالیاتی در کوتاه‌مدت بر رشد اقتصادی تأثیرگذار نیست، اما در بلندمدت می‌تواند به‌عنوان مؤلفه اثرگذار بر کاهش رشد اقتصادی عمل کند.

۷-۱-۲ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر پس‌انداز بخش خصوصی

دراین باره نتایج نشان داد که فرار مالیاتی به‌شدت بر پس‌انداز بخش خصوصی تأثیرگذار است. هرچند که این تأثیرات در کوتاه‌مدت بیش از بلندمدت مشهود است. در بلندمدت، عامل مهمی که بر سطح پس‌اندازها به‌شدت اثرگذار است، نرخ تورم است.

۷-۱-۳ تأثیرات ناشی از فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی

نتایج تحلیل‌های به‌عمل آمده نشان داد که فرار مالیاتی بر تشکیل سرمایه بخش دولتی بسیار اثرگذار است، اما این اثرگذاری طی زمان بلندمدت خود را نشان می‌دهد و در کوتاه‌مدت اثر آن ناچیز است.

۷-۲ توصیه‌های سیاستی و پیشنهادها

۱. ازآنجا که پس‌انداز بخش خصوصی عامل مهمی در تحریک رشد اقتصادی است، جا

دارد تا با اعمال سیاست‌گذاری‌های مناسب برای افزایش انگیزه افراد به پس‌انداز منابع مالی خود، به افزایش میل نهایی به پس‌انداز کمک شود. این مسئله می‌تواند از طریق ارائه نرخ‌های سود مناسب، اصلاح نظام مالیاتی در جهت دستیابی به عدالت، اعمال نظارت صحیح از سوی سازمان‌های مسئول در زمینه کنترل قیمت‌ها (سازمان بازرسی، ...) برای ممانعت از افزایش بی‌رویه قیمت‌ها و ... صورت پذیرد.

۲. طبق نتایج به‌دست آمده تشکیل سرمایه بخش دولتی در بلندمدت می‌تواند نقش بسزایی در توجیه نوسانات رشد اقتصادی داشته باشد. لذا بهتر است بر افزایش سهم هزینه‌ای این نوع مخارج دولت (در مقابل مخارج جاری) بیشتر تأکید شود تا با ایجاد بسترهای مناسب از سوی دولت، مسیر رشد اقتصادی هموارتر شود.

۳. گفتیم فرار مالیاتی منجر به کاهش تشکیل سرمایه بخش خصوصی می‌شود و از آنجا که این متغیر بیشتر تحت تأثیر درآمدهای نفتی قرار دارد تا فرار مالیاتی، از این‌رو، ابتدا باید نظام مالیاتی به‌نحوی اصلاح شود که در عین برقراری عدالت، از شفافیت کافی نیز برخوردار شود تا زمینه هرگونه تقلب کاهش یابد. در عین حال حرکت اقتصاد به سمتی باشد که اتکای دولت در انجام مخارج خود بیشتر بر این منبع درآمدی قرار گیرد تا نفت. اهمیت این مسئله از لحاظ تغییرپذیری شدید درآمدهای نفتی و برون‌زا بودن عوامل اثرگذار بر آن است. بنابراین لازم است جهت‌گیری برنامه‌ریزان به سمت کم‌رنگ ساختن نقش درآمدهای نفتی از طریق تأکید بیشتر بر درآمدهای مالیاتی در یک نظام عادلانه باشد.

منابع و مأخذ

- بنایی، رضا، ۱۳۸۱. *آشنایی با مقررات گمرکی و ترخیص کالا*، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، وزارت بازرگانی، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، تهران.
- بورد، اردشیر، ۱۳۸۱. «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و مقایسه تطبیقی آن با مالیات‌های غیرمستقیم»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی، وزارت اقتصاد و امور دارایی.
- پژویان، جمشید، ۱۳۸۳. «چالش‌های نظام مالیاتی در اقتصاد ایران»، فصلنامه مجلس و پژوهش، ش ۴۵.
- تشکینی، احمد، ۱۳۸۲. «آیا تورم یک پدیده پولی است؟ (مورد ایران)»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
- تقی‌پور، انوشیروان، ۱۳۷۸. «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت»، *برنامه و بودجه*، ش ۴۲.
- توکلی، احمد، ۱۳۷۶. «تحلیل سری‌های زمانی همگرایی و همگرایی یکسان»، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، وزارت بازرگانی، چاپ اول.
- توی، جان و مایک مور، ۱۳۸۲. «اخذ مالیات، فساد و اصلاحات»، *جستارهایی درسیاست‌گذاری مالیاتی (مجموعه مقالات)*، تهران، چاپ اول، ترجمه مرتضی ملانظر.
- جنانی، افشین و دیگران، ۱۳۸۰. «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی»، *مجله اقتصادی*، ش ۲.
- خان‌جان، علیرضا، ۱۳۸۳. «پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیاتی بر ارزش افزوده»، *مجله اقتصادی*، سال چهارم، ش ۳۷-۳۸.
- رضائیان، محمدتقی، ۱۳۷۸. «بررسی علل عدم آگاهی مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم و تأثیر آن بر درآمد مؤدیان دولت (مطالعه موردی استان سمنان)»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده امور اقتصادی، وزارت اقتصاد و امور دارایی.

- زمانی، احمد و محسن کلانتری، ۱۳۷۸. «اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیات و آثار منفی آن در ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ش ۳.
- سیدزاع، بهمن، ۱۳۸۰. «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه.
- سیلوانی، کارلوس، ۱۳۸۱. *راهنمای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی، وزارت اقتصاد و امور دارایی، تهران.
- شکیبایی، علیرضا، ۱۳۸۰. «برآورد اقتصاد غیررسمی در ایران و تحلیل علل پیدایش آن»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
- صادقی یارندی، سیفالله و مسعود طارم‌سری، ۱۳۸۵. *فرهنگ توصیفی اصطلاحات تجارت بین‌الملل و سازمان جهانی تجارت*، مؤسسه مطالعات پژوهش‌های بازرگانی، وزارت بازرگانی، شرکت چپ و نشر بازرگانی، تهران.
- ضیایی بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳. *مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی* مدرن، پژوهشکده امور اقتصادی.
- عرب‌مازار یزدی، علی، ۱۳۷۹. «اقتصاد سیاه در ایران»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- فاتحی، محمدحسین، ۱۳۸۳. «مالیات و وظایف توزیعی دولت»، فصلنامه مجلس و پژوهش، ش ۴۵.
- قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی.
- قانون امور گمرکی، مصوب ۱۳۵۰/۳/۳۰ مجلس شورای ملی با آخرین اصلاحات تا پایان سل ۱۳۷۶.
- قانون تعیین حقوق گمرکی کالاهای وارداتی براساس سیستم هماهنگ شده توصیف و کدگذاری کالا مصوب ۱۳۷۴/۱۰/۱۰ مجلس شورای اسلامی و تأیید ۱۳۷۴/۱۰/۲۰ شورای نگهبان.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب جلسه ۱۳۸۷/۲/۱۷، کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی اسلامی طبق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی و تصویب آزمایشی و پنج‌ساله آن توسط مجلس، تأیید ۱۳۸۷/۳/۲ شورای نگهبان.
- قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی.
- قانون واگذاری انحصار تجارت خارجی مملکت به دولت، مصوب ۱۳۰۹/۱۲/۶ مجلس شورای ملی و اصلاحات بعدی آن.

- کردبچه، محمد، ۱۳۷۵. «بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران» (قسمت اول و دوم) مجله برنامه و بودجه، ش ۶ سال اول.
- نوفروستی، محمد، ۱۳۷۸. ریشه واحد و همجمعی در اقتصاد سنجی، چاپ اول، تهران.
- Alesina Alberto & Rodrik Dani, 1994. "Distributive Politics and Economic Growth", *The Quarterly Journal of Economics*, MIT Press, Vol. 199 (2).
- Alingham M.G. and A. Sandamo, 1972. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 1.
- Alm .J ,Yackson. B & Mckee. M, 1992. "Estimating the Determinant of Taxpayer Compliance with Experimental Data", *National Tax Journal*, Vol. 45 (1).
- Andreoni James, Erard Brian, Feinstein Jonathan, 1998. "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, No. 2.
- Andvig, Jens Chr & Moene Karl Ove, 1990. "How Corruption May Corrupt", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Elsevier, Vol. 13 (1).
- Arana Oscar Mauricio VALENCIA, 2004. "Economic Growth and the Household Optimal Income Tax Evasion", Universidad Nacional de Colombia.
- Atolia Manoj, 2003. "An OLG of Tax Evasion with Public Capital", Working Papers wp 2003-04-01, *Department of Economics*, Florida state university.
- Baldry, 1987. "Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results", *National Tax Journal*, Public Finance 42.
- Bardhan Pranab K., 1997. *The Role of Governance in Economic Development: A Political Economy Approach*, OECD, Development Center, Paris.
- Bayer, Theodore F., 2003. "A "Split" in California's Tax System: What's Pool Got to Do with it?".
- Bayer Ralph & Sutter Mattias, 2004. "The Excess Burden of Tax Evasion-An Experimental Detection-concealment Contest".
- Borck Rainald, 2003. "Tax Competition and the Choice of Tax Structure in a Majority Voting Model", *Journal of Urban Economics*, Elsevier, Vol. 54(1).
- Brooks Neil, 2001. Presentation Paper of "Key Issues in Income Tax: Collenges of Tax Administration and Compliance", Tax Conference Tokyo: Asian Development Bank Institute.
- Charles T, 1983. "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", *The view of Economics and Statistics*, Vol. 65 (3).
- Chen Been-lon, 2003. "Tax Evasion in a Model of Endogenous Growth", *Review of Economic Dynamics*, Elsevier for the Society for Economic Dynamics, Vol. 6(2).
- Chen, K. & Chu, C. 2002. "International Contran rs. Manipulation: a Model of Corporate Income Tax Evation", *Working paper*, Institute for Social Sences and Philosophy, Academia Sinico, Taipei.

- Choudhry, Nurun N., 1991. "Collection Lags, Fiscal Revenue and Inflationary Financing", *IMF Working paper*.
- Clotfelter, Charles T, 1983. "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns," *The Review of Economics and Statistics*, MIT Press, Vol. 65(3).
- Cowell Frank A., 1990. "Cheating the Gavernment, The Economic of Evasion", Cambridge, Mass.: MIT Press.
- Cowell, F.A. and J.P.F Gordon, 1988. "Unwillingenss to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision", *Journal of Public Economics*, Vol. 36.
- Cowell, F. A. 2002. Sticks and Carrots. Paper Prepared for the Conference on the Ciris in Tax Administration, The Brookings Institution, Washington, D. C.
- Dellano Robeto and Schnieder Freidrich. 2004. *The Shadow Economy of Italy and Other OECD Countries: What do We Know?*.
- Demeza David and Webb, 1988. "Credit Market Efficiency and Tax Palcy in the Presence of Screening Costs", *Journal of Public Economics*, Vol. 36.
- Easterly, William & Rebelo Sergio, 1993. "Marginal Tax Rate and Economic Growth in Developing Countries", *European Economic Review*, Vol. 34 (2-3).
- Eichorn Christoph, 2004. "Innovations in an Endogenous Growth Model with Tax Evasion".
- Feige Edgar.L, 1989. *The Under Ground Economics: Tax Evasian and Information Distortion*, Cambridge University Press.
- Fisman Raymond & Shang Jin Wei, 2004. "Tax Rate and Tax Evasion: Evidence from Missing Imports in China", *Journal of Public Economics*, Vol. 112, No. 2.
- Fortin Bernard & Guy Lacroix & Marie-Claire Villeval, 2004. "Tax Evasion and social Interactions", *CIRANO Working Papers, Journal of Public Economics*.
- Fortin. B, P. Frechette and T. Lemieux, 1994. "The Effect of Taxes on Labor Supply in the Underground Economy", *American Review*, Vol. 84.
- Fullerton , D karayannis, 1993. "Tax Fvasion and the Allocation of Capital", *Jarnal of Public Economics*, Vol. 55.
- Gerxhani Klarita & Schram Arthur, 2003. "Tax Evasion and the Source of Income", *Tinbergen Institute Discussion papers*.
- Giles David E.A., 1995. "Measuring the Size of the Hidden Economy and the Tax-Gap in New Zealand: an Econometric Analysis", A Working Papers on Manitoring the Health of the Tax System, in land Revenue Department, Wellington, No. 5.
- Giles, David E.A., 1996. "The Hidden Economy and Tax-Evasion Prosecutions in New Zealand Department of Economics", University of Victoria, CANADA.
- Giles David E.A. & Caragata Patrick. J, 1999. "The learning Path of the hidden Economy: The Tax Burdun and Tax Evasion in New Zealand", *Econometrics*

- Working papers 9904, Department of Economics, University of Victoria.
- Giles, David E.A., 2000. *Modeling the Tax Compliance Profiles of New Zealand Firms*. In *Taxation and the Limits of Government*, eds. Gerald W. Scully and Patrick J. Caragata. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Harris, R.I.D. 1995. *Using Cointegration Analysis in Econometric Modelling*, 1. ed., Prentice Hall.
- Keuschnig Christian & Bo Nielsen Soren, 2003. "Tax Policy, Venture Capital and Entrepreneurship", *Journal of Public Economy*, Vol. 87, Issue: 1.
- Lai and Chang 1999. "The Relationship Between Tax Evasion and Tax Revenue in Chang".
- Levine Ross and Renelt David, 1992. "A Sensitivity Analysis of Cross-Country Regressions", Vol. 82 (4) AER.
- Lin, W.Z and C.C Yang, 2001. "A Dynamic Portfolio Choice Model of Tax Evasion: Comparative Statics of Tax Rates and its Implication for Economic Growth", *Journal of Economic Dynamics and Control*, Vol. 25.
- Mansfield Charles, 1987. "Tax Administration in Developing Countries: An Economic Perspective", *IMF Working Paper*, Vol. 12.
- Marelli M., 1984. "On Indirect Tax Evasion", *Journal of public Economics*, Vol. 25.
- Michael W and Becker Lee A, 1980. "Fiscal Inequity and Tax Compliance: An Experimental Approach", *National Tax Journal*, Vol. 33 (2).
- Myles Gareth D. and Naylor Robin A., 1996. "A Model of Tax Evasion with Group Conformity and Social Customs", *European Journal of Political Economy*, Vol. 12.
- Nouriel Roubini and Salai-Martin Xavier, 1995. "A Growth Model of Inflation, tax Evasion and Financial Repression", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 35, Issue 2.
- Paroush Jacob and swary Iizhak, 1990. "Tax Evasion and Portfolio Decisions", *Public Finance*, Vol. 45, No. 3.
- Pauline, M. Shum, 1995. "Tax Asymmetry and Investment Horizon", *Public Finance*, Vol. 49.
- Persson Torsten and Tabellini Guido, 1999. "The Size and Scope of Government: Comparative Politics with Rational Politicians", *National Tax Journal*, Vol. 43, Issue 4-6.
- Persson, Mats & Wissen Pehr, 1984. "Redistribution Aspect of Tax Evasion", *Scandinavia Journal of Economics*, Vol. 86.
- Peters D. B. *The Politics of Bureaucracy*. Routledge London.
- Pyle Dj, 1991. "The Economics of Tax Payer Compliance", *Journal of Economic Surveys*.
- Roland Gerard & Verdier, Thierry, 2003. "Law enforcement and Transition", *European Economic Review*, Elsevier, Vol. 47 (4).
- Sandmo, A., 2004. "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View", mimeo.
- Salai Martin, A. 1995. "Growth Model of Inflation, Tax Evasion and Financial

- Repression", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 35. Issue. 2.
- Scnleifer A & Wolfenson D, 2002. "Investor Protection and Equity Markets", *Journal of financial Economics*, Vol. 66.
- Scully Gerald W., 1996. "Taxation and Economic Growth in New Zealand", *Pacific Economic Review*, Vol. 1: 2.
- Silvani, Carlos & Brondolo, John, 1993. "Analysis of VAT Compliance". *International of Monetary Fund*, Fiscal Affairs Department, Mimeo.
- Slemrod, Yitzhaky, 2002. "Tax avoidance, Evasion and Administration", NBER Working Papers, National Bereu of Economic Research, No. 743.
- Slemrod, J. 1985. "An Empirical Test for Tax Evasion", *Review of Economics and Statistics*, LXVII.
- Srinivasan.T.N, 1973. "Tax Evasion; A Model", *Journal of Public Economics*, No. 44.
- Swain Hon paul, 2001. "Simplification, Compliance Cost Reduction: Mayor Themes of Tax Legislation Year", *Ministry of Economic Development*.
- Tait, W. Gratz and B. Eichengreen, 1979. "International comparisons of taxation for selected Developing Countries", *IMF staff papers*.
- Tanzi Vito, 1977. "Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue", *Staff Papers*, Vol. 24, IMF.
- Tanzi Vito, 1981. *Impact on Tax Evasion and The Underground Economy*.
- Tanzi Vito, 1982. "Underground Economy and Tax Evasion in the United State: Estimates and Implication, in The underground Economy in the United States and Abroad", Edited by United States and Abroad Leaington.
- Taussig, F. W. 1925. *Principles of Economics*, Macmillan, New York (originally 1911).
- Wai-Hong Ho and C.C. Yang, 2002. *Is Tax Evasion Beneficial or Harmful to Growth?*, Institute of Economics Academia Sinica Nan kang, Taipei 115.
- Waud Roger, 1986. "Tax Evasion and the Laffer Curve", *Scottish Journal of political Economy*, Vol. 33, No. 3.
- Week-Hanneman, H and Frey, B.S., 1985. "Measuring the shadow Economy: The Case of Switzerland", in Gaertner.
- www.cbi.ir.
- Yitzhaki Shlomo, 1985. "Income Inequality Effects by Income", *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 67 (1).
- Yitzhaki, S., 1974. "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 3.