

مجله اقتصادی

شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۳۹۸، صفحات ۹۷-۱۲۳

بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصادی و راهکارهای کاهش فرار مالیاتی در اقتصاد ایران (با تأکید بر تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی ایران)

مرجان دامن کشیده

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

mdamankeshide@yahoo.com

احمد اصغری

کارشناس ارشد اقتصاد

asgari46325@yahoo.com

اقتصاد ایران همانند اغلب اقتصادهای جهان با معضل فرار مالیاتی روبه‌رو بوده و در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن، دولت در پی تمرکززدایی و کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و جایگزینی آن با درآمدهای مالیاتی است. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دو چندانی می‌یابد. در این تحقیق به بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۶۵-۱۳۹۵ با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی پرداخته شده است. نتایج نشان‌دهنده این است که تورم، درآمد مالیاتی، درجه باز بودن اقتصاد بر رشد اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری دارد. سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و فرار مالیاتی نیز با یک وقفه بر رشد اقتصادی تأثیر منفی و معناداری دارند. واژگان کلیدی: رشد اقتصادی، اقتصاد ایران، مالیات، روش حداقل مربعات معمولی.

۱. مقدمه

موضوع مالیات‌ها به عنوان یکی از منابع مهم درآمدی دولت در جوامع مختلف مطرح می‌شود، همچنین یکی از ابزار سیاست مالی دولت است که روند رشد اقتصادی را تسریع می‌بخشد و یک منبع درآمد عمده و باثبات برای دولت‌ها محسوب می‌شود. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشم‌گیری جلوگیری می‌شود. لذا در این راستا جمع‌آوری مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی دارای اهمیت است. هدف از این تحقیق بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۶۵ است. در این تحقیق به این سؤال پاسخ داده می‌شود که آیا فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی تأثیر گذار است؟

به این منظور ابتدا در مورد مالیات، فرار مالیاتی و راه‌های جلوگیری از آن توضیحاتی داده می‌شود سپس رشد اقتصادی بررسی خواهد شد و در انتها نیز به نتایج تحقیق در این زمینه اشاره می‌شود.

۲. اهمیت موضوع

اقتصاد ایران همانند اغلب اقتصادهای جهان با معضل فرار مالیاتی روبه‌رو بوده و در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن، دولت در پی کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و جایگزینی آن با درآمدهای مالیاتی است. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دوچندانی می‌یابد.

به طور معمول کشورهای در حال توسعه دارای یک سیستم مالیاتی ناکارآمد هستند که قادر به تأمین اهداف مالی و مالیاتی دولت نیست. مالیات در ایران مانند سایر کشورهای در حال توسعه نتوانسته است نقش چندانی را در اقتصاد ایفا کند و از آنجا که درآمدهای حاصل از صادرات نفت خارج از کنترل دولت است و خط مشی توسعه در کشور ما نیز در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی و به تبع آن افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن در پی کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است، لذا کاهش وابستگی هزینه‌های عمومی به منبع نفت و انجام اصلاحات لازم برای افزایش منابع درآمد مالیاتی

دولت و کاهش حجم فرار مالیاتی را می‌توان یکی از اولویتهای مهم و ضروری در نیل به اهداف نظام اقتصادی کشور تلقی کرد. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دوچندانی می‌یابد. با توجه به چنین ضرورتی مطالعه حاضر به بررسی عوامل فرار مالیاتی و تأثیر آن بر رشد اقتصادی در اقتصاد ایران می‌پردازد تا وسعت این پدیده در کشور برآورد شود (هادیان، ۱۳۹۲).

۳. تعریف مالیات

در اولین تعریف مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تأمین مخارج دولتی (پیرنیا، ۱۳۴۲).

منوچهر فرهنگ در فرهنگ علوم اقتصادی مالیات (Tax) را چنین تعریف می‌کند: مبلغی که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه می‌گیرد و افزون بر خصلت اجباری بودن یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دو طرفه یا متناسبی میان میزان مالیات و ارزش خدمات عمومی وجود دارد (منوچهر فرهنگ، فرهنگ علوم اقتصادی، ۱۳۶۳).

۳-۱. فرار مالیاتی

هرگونه اقدام غیرقانونی از قبیل (عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم ارائه دفاتر قانونی و فاکتورهای خرید و فروش، اسناد و مدارک درآمدی، کتمان کردن درآمد و سود فعالیت‌های اقتصادی برای پرداخت نکردن مالیات را فرار مالیاتی می‌گویند. حداکثر فرار مالیاتی در کشورهای اروپایی ۵٪ است. در حالی که بر اساس برآوردهای بانک مرکزی و مرکز ایران فرار مالیاتی در ایران بیشتر از ۴۰٪ است و بیشتر از ۴۰٪ فعالیت‌های اقتصادی نیز معافیت قانونی دارند.

قانون‌گذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی کرده است. لیکن از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق

جرم کفایت می‌کند. از طرف دیگر در مصداق ترک فعل باید مدت‌زمان سه سال متوالی سپری شود. از جهت عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد. به هر حال، فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند؛ اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است به این معنا که عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است (همان، ۳۰).

۲-۳. راهکارهای فرار مالیاتی

۱. فرار مالیاتی با استفاده از کارت بازرگانی دیگران جهت واردات کالا؛
۲. فرار مالیاتی با استفاده از حساب‌های بانکی دیگران؛
۳. فرار مالیاتی با استفاده از کدهای اقتصادی دیگران؛
۴. فرار مالیاتی با استفاده از فاکتورهای صوری و جعلی؛
۵. فرار مالیاتی با استفاده از عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا در صورت تسلیم اظهارنامه مالیاتی از طریق راه‌های زیر الف) ابراز درآمدها و سودهای مکتسبه کمتر از واقع؛ ب) ابراز هزینه‌ها و سودهای بیشتر از واقع؛ ج) ابراز خریدهای بیشتر از واقع، اقدام به فرار مالیاتی می‌نماید.

۳-۳. رشد اقتصادی و فرار مالیاتی

در تاریخچه ادبیات اقتصادی بحث‌های مفصلی در زمینه قدرت تأثیرگذاری مالیات‌ها بر مقادیر واقعی اقتصاد از سوی پیروان کلاسیک‌ها و کنیزی‌ها صورت گرفته است؛ اما در بررسی اثر مالیات بر رشد اقتصادی در مدل‌های رشد درون‌زا، یکی از نخستین مطالعات انجام‌شده کارلو کاس^۱ (۱۹۹۰) است که در آن در یک اقتصاد بسته با استفاده از یک تابع تولید با کشش جانشینی ثابت نشان داده می‌شود که تغییر سیاست‌های مالیاتی تأثیر معناداری بر بسط مدل لوکاس و تبدیل آن از اقتصاد بسته به باز رشد اقتصادی ندارد. کینگ و ربلو نتیجه می‌گیرند که با افزایش مالیات بر سرمایه

1. King R. & Rebelo S.

و درآمد حاصل از نیروی کار، نرخ رشد اقتصادی به طور معناداری کاهش می‌یابد. جونز، منولی و راسی^۱ با ترکیب اصول هر دو مدل قبلی نتیجه می‌گیرند که افزایش مالیات‌ها اثر اختلالی بزرگ‌تری نسبت به کارلوکاس دارد، لذا کاهش مالیات‌ها در افزایش رشد اقتصادی مؤثر خواهد بود.

پیکورینو (۱۹۹۳) در تحلیل دیگری اثرات تغییر ساختار مالیاتی بر رشد اقتصادی را مورد توجه قرار می‌دهد. موضوع مد نظر او این است که چه ترکیبی از مالیات‌ها بالاترین رشد اقتصادی را پدید می‌آورند؟ تحقیق او به این نتیجه می‌انجامد: در زمانی که سرمایه فیزیکی با شدت بیشتری در تولید کالاهای سرمایه‌ای نسبت به کالاهای مصرفی استفاده می‌شوند، باید مالیات بر درآمد حاصل از نیروی کار بیشتر از مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه فیزیکی باشد و برعکس.

۳-۴. تأثیر غیرمستقیم مالیات‌ها بر رشد اقتصادی

یکی از بحث‌های مهمی که در خصوص تأثیر مالیات‌ها بر رشد اقتصادی مطرح می‌شود، تأثیر آن بر عملکرد شرکت‌ها از نظر سرمایه‌گذاری و ترکیب منابع مالی برای تأمین آن است، چرا که برقراری مالیات می‌تواند ساختار تأمین مالی داخلی و خارجی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. ترکیب منابع مالی بلندمدت در بافت مالی شرکت را اصطلاحاً ساختار سرمایه گویند. هزینه تأمین مالی رابطه نزدیکی با ساختار سرمایه شرکت دارد. در نتیجه مدیران شرکت‌ها باید ساختار مناسب سرمایه را تعیین کنند. مناسب‌ترین ساختار سرمایه ترکیبی از منابع مالی خواهد بود که هزینه سرمایه را حداقل کند. از آنجایی که هزینه تأمین سرمایه به ساختار آن و نوع تأمین مالی شرکت‌ها بستگی دارد که سیاست‌های اقتصادی دولت می‌توانند بر آن تأثیرگذار باشند، بررسی نقش مالیات‌ها در تشکیل سرمایه و رشد اقتصادی موضوعیت می‌یابد.

در کشورهایی با حداقل سطح توسعه مالی، درآمد حاصل از فرار مالیات لزوماً در بانک‌های خارج از کشور مصرف و گذاشته نمی‌شود، اما می‌تواند برای افزایش بودجه برای سرمایه‌گذاری داخلی خصوصی استفاده شود. این استدلال در مقابل ادبیات گسترده‌ای است که اظهار می‌کند ارتباط منفی بین فرار مالیاتی و رشد اقتصادی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه است (به عنوان مثال، بارتو^۲ (۲۰۰۰)، برویک و گارتنر (۲۰۰۸)، اهرلیک و لویی (۱۹۹۹) را مشاهده کنید. هم فرار

1. Jones L. Manuelli R. and Rossi P.

2. Barreto, Brevik and Gartner, Ehrlich and Lui

مالیاتی و هم فساد مالیاتی، توانایی دولت را برای جمع‌آوری کمک‌های مالی برای تأمین مالی رشد اقتصادی کاهش می‌دهد، زیرا از هر دو استفاده خصوصی می‌شود. در حالی که رشوه اغلب مصرف می‌شود (صرف فعالیت‌های اجاره‌یابی)، درآمد حاصل از فرار از پرداخت مالیات می‌تواند دوباره در مالکیت خصوصی مؤسسات بازرگانی سرمایه‌گذاری شود (مانی و همکاران، ۱۳۸۸).

فرار مالیاتی منجر به ایجاد بی‌ثباتی در فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی و به تبع آن موجب کاهش تولید ناخالص داخلی (GDP)، سرمایه، هزینه و مصرف می‌شود.

۴. پیشنهاد تحقیق

۴-۱. مطالعات خارجی

ریچاردسون (۲۰۰۶) به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی برای ۴۵ کشور پرداخت. وی در اهمیت انجام این کار این‌گونه بیان می‌کند که شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی منجر به نتیجه‌گیری درست در این زمینه شده و به مجریان قوانین و مقررات این اجازه را می‌دهد تا با طراحی و به‌کارگیری سیاست‌های درست و مناسب اثرات مخرب این پدیده را تا حد امکان کاهش دهد. وی با استفاده از روش پنل دیتا^۱ به این نتیجه رسیده است که عوامل غیراقتصادی و از میان تمامی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند. در میان عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی اشاره کرد. وی نتیجه‌گیری می‌کند که با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، افزایش سطح تحصیلات افراد و بهبود منابع درآمدی، میزان فرار مالیاتی در کشورها کاهش خواهد یافت.

۴-۲. مطالعات داخلی

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲) در پژوهشی به شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته‌اند. بیان می‌کنند که بررسی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به طور تقریبی میان این کشورها به عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارند. وی با استفاده از یک الگوی خودتوضیح با وقفه‌های

1. panel data

گسترده برای دوره ۱۳۵۰-۱۳۸۶ تأثیر متغیرهای بیان شده بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران را بررسی و ارزیابی کرد. نتایج حاصل از تخمین الگو حاکی از آن است که در بلندمدت، هر چهار متغیر مورد نظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند. در خصوص دوره کوتاه‌مدت نیز تمامی نتایج به طور تقریبی شبیه به نتایج بلندمدت است، البته با این تفاوت که تورم نقش تعیین‌کننده‌ای بر فرار مالیاتی نداشته است.

فرامرزی و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی در بازه زمانی ۱۳۴۲-۱۳۸۹ پرداخته‌اند. نتایج این مقاله همچنین در ۲۶ کشور عضو OECD طی دوره ۱۹۹۸-۲۰۱۱ نشان می‌دهد که یک رابطه تعادلی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود داشته است و مالیات در این کشورها تأثیر منفی بر رشد اقتصادی داشته است؛ اما همین بررسی در کشورهای منتخب اوپک طی سال‌های ۱۹۹۴-۲۰۱۱ و با استفاده از آزمون‌های هم‌جمعی و پدرونی و کائو نشان می‌دهد که هیچ رابطه بلندمدت و هم‌جمعی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود نداشته و مالیات تأثیری بر رشد اقتصادی این کشورها نداشته است. این امر نیز در واقع اتکای اقتصاد این کشورها به درآمد نفتی را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود در مطالعات انجام شده بررسی در مورد فرار مالیاتی و تأثیر آن بر رشد اقتصادی در ایران انجام نشده است که در این پژوهش به بررسی آن بر رشد اقتصادی پرداخته خواهد شد.

۵. روش تحقیق

این تحقیق کاربردی و استنباطی است و روش انجام تحقیق به صورت استنتاجی و تحلیلی است و با استفاده از آمار استنباطی پس از آزمون فرضیه نتایج نمونه آماری به کل جامعه آماری تعمیم داده خواهد شد. مبانی تئوریک به صورت کتابخانه‌ای از مقالات مرتبط استخراج می‌شود، سپس با استفاده از تکنیک‌های اقتصادسنجی روش (OLS) و به کمک نرم‌افزار Eviews به برآورد مدل می‌پردازیم. همچنین داده‌های این تحقیق با استفاده از اطلاعات سایت بانک مرکزی، بانک جهانی و پایگاه سازمان آمار ایران جمع‌آوری خواهد شد.

۶. مدل تحقیق

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۶۵-۱۳۹۵ با استفاده از روش اقتصادسنجی سری زمانی پرداخته می‌شود که مدل آن از مطالعه عامرون^۱ (۲۰۱۶) الگوبرداری شده است.

$$Gdp_0 \quad inf_1 \quad taxev_2 \quad goversiz_3 \quad openness_4 \quad taxincome_5$$

که در آن

Gdp رشد اقتصادی

inf تورم

goversiz اندازه دولت

openess درجه باز بود اقتصادی

taxev فرار مالیاتی (نسبت پول نقد در گردش به حجم نقدینگی) و

درآمد مالیاتی *taxincome* است.

۷. روش گردآوری اطلاعات

روش‌های گردآوری اطلاعات شامل دو روش کلی روش‌های میدانی و روش‌های کتابخانه‌ای است. در این تحقیق از روش کتابخانه‌ای برای گردآوری داده‌ها استفاده می‌شود؛ از میان روش‌های کتابخانه‌ای (متن خوانی و استفاده از فیش، آمارخوانی با استفاده از جدول، تصویرخوانی و استفاده از نقشه و کروکی و سندخوانی)، از روش آمارخوانی از جداول و نمودار از سایت‌های آماری بین‌المللی و داخلی از جمله بانک جهانی، بانک مرکزی و سایت مرکز آمار ایران استفاده خواهد شد.

روش‌های کتابخانه‌ای در تمامی تحقیقات علمی مورد استفاده قرار می‌گیرند، ولی در بعضی از آن‌ها در بخشی از فرایند تحقیق از این روش استفاده می‌شود و در بعضی موضوع تحقیق از حیث روش ماهیتاً کتابخانه‌ای است و از آغاز تا انتها متکی بر یافته‌های تحقیق کتابخانه است.

1. Aumeerun, B, Jugurnath, B* and Soondrum .H

۸. روش تخمین

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی از روش تخمین OLS و آزمون‌های مانایی استفاده خواهد شد که در ادامه به طور مختصر به توضیح آن‌ها می‌پردازیم.

۸-۱. آزمون مانایی^۱

اولین قدم در راستای تعیین پایایی یک متغیر مشاهده نمودار سری زمانی آن متغیر است. نمودار یک متغیر ممکن است روند افزایشی (کاهشی) را از خود نشان دهد که مبین این نکته است که حداقل میانگین آن در طول زمان ثابت نیست و در نتیجه این سری زمانی ناپایدار است. البته این امکان وجود دارد که یک متغیر سری زمانی در عین حالی که دارای روند زمانی است، حول این روند پایا باشد. اینجاست که بحث روندهای قطعی و روندهای تصادفی مطرح می‌شود.

متغیری دارای روندهای زمانی قطعی است که مسیر کلی حرکت آن در طول زمان کاملاً قابلپیش‌بینی باشد؛ اما اگر روند زمانی یک متغیر در طول زمان تصادفی تغییر کند به گونه‌ای که مسیر حرکت آن قابلپیش‌بینی نباشد، اصطلاحاً می‌گویند این متغیر دارای روند تصادفی است. آنچه که در مورد مانا بودن یک سری زمانی اهمیت دارد، وجود یا عدم وجود این روند تصادفی است. تشخیص وجود روند تصادفی در یک سری زمانی به سادگی از طریق آزمون ریشه واحد امکان‌پذیر است (نوفرستی، ۱۳۷۸).

۸-۱-۱. آزمون ریشه واحد برای مانایی

آزمون ریشه واحد یکی از معمول‌ترین آزمون‌هایی است که امروزه برای تشخیص مانایی یک فرایند سری زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. آزمون ریشه واحد بر این منطق استوار است که وقتی

$$y_t = \rho y_{t-1} + u_t \quad \rho \geq 1$$

است، فرایند خود توضیح رتبه اول

در این الگو به روش حداقل مربعات معمول ضریب ρ معادله فوق برآورد می‌شود و برابر یا بزرگ‌تر از یک بودن آن مورد آزمون قرار می‌گیرد، می‌توان نامانایی یک فرایند سری زمانی را به اثبات رساند. مشکلی که در حین انجام آزمون وجود دارد این است که حتی آماره t ارائه شده توسط روش OLS تحت فرض $\rho \geq 1$ دارای توزیع t معمول حتی در نمونه‌های بزرگ نیست و

1. Stationary

در نتیجه نمی‌توان از کمیت بحرانی t برای انجام آزمون استفاده کرد. برای حل این مشکل از آزمون‌های دیکی فولر تعمیم‌یافته استفاده می‌شود (همان منبع).

۲-۸. آزمون دیکی فولر^۱

فرایند خود توضیح مرتبه اول $\Delta y_t = \rho y_{t-1} + u_t$ را در نظر بگیرید. برای آزمون اینکه سری زمانی y_t دارای ریشه واحد است و یا به عبارت دیگر ناماننا است، آزمون فرضیه زیر را تشکیل می‌دهیم:

$$H_0: \rho \geq 1$$

$$H_1: \rho < 1$$

از آنجایی که آماره مورد نظر دارای توزیع نرمال نیست برای انجام آزمون نمی‌توان از کمیت‌های بحرانی ارائه‌شده توسط توزیع نرمال یا t استفاده کرد. برای آزمون دیکی فولر (۱۹۷۹) آماره‌ای ارائه می‌شود که دارای توزیع حدی است و کمیت‌های بحرانی آن برای آزمون ریشه واحد یا $\rho = 1$ توسط دیکی فولر به کمک روش‌های شبیه‌سازی به دست آمده و جدول‌بندی شده‌اند (همان منبع).

۳-۸. تخمین OLS و ML از ضرایب جزئی رگرسیون

برای تخمین پارامترهای مدل رگرسیون سه متغیره، ابتدا به روش حداقل مربعات معمولی (OLS) گفته شده در مباحث گذشته و سپس به طور خلاصه به روش حداکثر راست‌نمایی (ML) بحث شده توجه می‌کنیم.

۴-۸. تخمین‌زن‌های OLS

برای به دست آوردن تخمین‌زن‌های OLS، ابتدا تابع رگرسیون نمونه‌ای (SRF) متناظر با PRF را به صورت زیر می‌نویسیم:

$$Y_i = \beta_1 + \beta_2 X_{2i} + e_i$$

که در آن e_i جزء باقی‌مانده یا جزء نمونه‌ای متناظر با جزء اختلال استوکاستیکی u_i است.

همان‌طور که در مباحث گذشته اشاره شد، در روشی OLS به گونه‌ای عمل می‌شود که با تعیین

¹ Dicky_Fuller

مقادیر پارامترهای مجهول، مجموع مربعات باقی مانده (RSS) یعنی $\sum e_i^2$ حتی المقدور کوچک باشند. بیان فرمولی آن عبارت است از

$$\text{Min} \sum e_i^2 = \sum (Y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \hat{\beta}_3 X_{3i})^2$$

که عبارت RSS در فرمول فوق با انجام عملیاتی جبری بر روی معادله پیشین به دست می آید. اکنون کوتاه ترین روش به دست آوردن تخمین زنهایی که معادله فوق را حداقل می کند، مشتق گیری نسبت به پارامترهای مجهول، برابر قرار دادن عبارات حاصل شده با صفر و حل همزمان آنهاست.

این روش، معادلات نرمال زیر را به دست می دهد.

$$\begin{aligned} \bar{Y} &= \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 \bar{X}_2 + \hat{\beta}_3 \bar{X}_3 \\ \sum Y_i X_{2i} &= \hat{\beta}_1 \sum X_{2i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i}^2 + \hat{\beta}_3 \sum X_{2i} X_{3i} \\ \sum Y_i X_{3i} &= \hat{\beta}_1 \sum X_{3i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i} X_{3i} + \hat{\beta}_3 \sum X_{3i}^2 \end{aligned}$$

از معادله فوق مشاهده می شود:

$$\hat{\beta}_1 = \bar{Y} - \hat{\beta}_2 \bar{X}_2 - \hat{\beta}_3 \bar{X}_3$$

که تخمین زن OLS جزء عرض از مبدأ β_1 جامعه اصلی است.

اگر مقادیر انحراف داده شده از میانگین نمونه ای متغیرها را با حروف کوچک نشان دهیم، می توان فرمول های زیر را از معادلات نرمال فوق به دست آورد:

$$\begin{aligned} \hat{\beta}_2 &= \frac{(\sum Y_i X_{2i})(\sum X_{3i}^2) - (\sum Y_i X_{3i})(\sum X_{2i} X_{3i})}{(\sum X_{2i}^2)(\sum X_{3i}^2) - (\sum X_{2i} X_{3i})^2} \\ \hat{\beta}_3 &= \frac{(\sum Y_i X_{3i})(\sum X_{2i}^2) - (\sum Y_i X_{2i})(\sum X_{2i} X_{3i})}{(\sum X_{2i}^2)(\sum X_{3i}^2) - (\sum X_{2i} X_{3i})^2} \end{aligned}$$

که به ترتیب تخمین زن های OLS ضرایب جزئی رگرسیون جامعه اصلی β_2 β_3 نشان می دهند. در پایان باید اشاره کرد که: (۱) معادلات بالا ماهیتاً متقارن هستند؛ زیرا می توان با جابجا کردن X_2 و X_3 در آنها، هر یک را از دیگری به دست آورد، (۲) مخارج های دو معادله یکسان هستند و (۳) مدل سه متغیره، تعمیم مدل دو متغیره است.

۵-۸. آزمون مانایی

یک متغیر سری زمانی وقتی ماناست که میانگین، واریانس و ضریب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. مانایی دو حالت دارد: ضعیف و قوی.

معمولاً حالت ضعیف بررسی می‌شود. اگر تمامی گشتاورها در طول زمان ثابت باشند، سری، مانای قوی است، ولی اگر گشتاورهای مرتبه اول و دوم ثابت باشند سری مانای ضعیف است. آزمون ریشه واحد، یکی از معمولی‌ترین آزمون‌هایی است که امروزه برای تشخیص مانایی (سکون) یک فرایند سری زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اساس آزمون ریشه واحد بر این منطق استوار است که وقتی در یک فرایند خودرگرسیون مرتبه اول باشد، در آن صورت، سری ناماناست. از طرفی دیگر اکثر سری‌های زمانی اقتصاد کلان نامانا هستند. از این رو قبل از استفاده از این متغیرهای سری زمانی لازم است نسبت به مانایی یا نامانایی آن اطمینان حاصل کرد. برای بررسی به مانایی یا نامانایی متغیرهای سری زمانی مورد استفاده در مدل از دیکي فولر که یکی از سودمندترین آزمون‌ها در زمینه مانایی است، استفاده شده است

جدول ۱. مانایی متغیرها

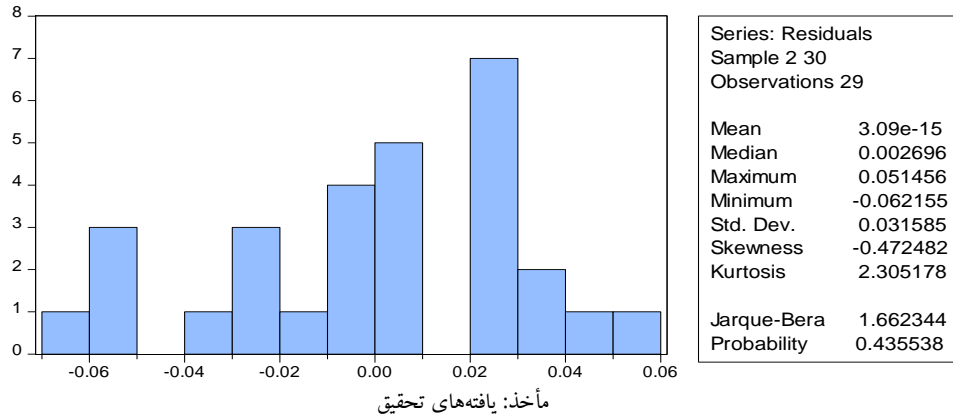
متغیرها	سطح	سطح معنی‌داری در I(1)	آماره معنی‌داری در t در I(1)
Gdp	۰,۰۰۷۴		-۳,۸۱۶۹۶۴
P	۰,۰۰۰۰		-۸۷۰,۰۱۵
G	۰,۰۰۰۰		-۶,۱۳۱۵۴۸
Fdi	۰,۰۰۲۱		-۲,۴۹۷۲۰۳
Op	۰,۰۰۱۹		-۴,۴۶۰,۲۵۱
taxevasion	۰,۰۰۰۶۴		-۲,۸۲۶۸۲۰
Fdi	۰/۰۰۰۰		-۶,۲۸۸۶۷۵
T	۰/۰۰۰۰		-۱۰,۳۶۱۶۲
P	۰/۰۰۰۰		۰,۰۰۸۸۶۲

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۱) تمامی متغیرها به دلیل آنکه سطح معناداری آن‌ها کمتر از ۰,۰۵ است، در سطح I(1) مانا هستند.

۸-۶. آزمون نرمال بودن متغیرها

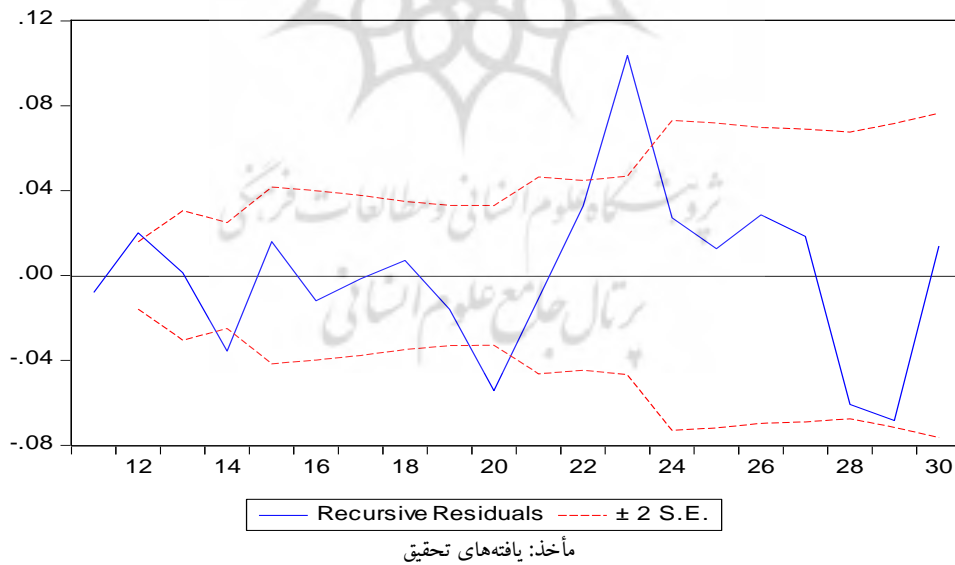
آزمون نرمال بودن متغیرها که با توجه به آماره جارک برا بیش از ۵ درصد نرمال بودن برقرار است.



مأخذ: یافته‌های تحقیق
نمودار ۱. آزمون نرمال بودن متغیرها

۷-۸. آزمون ثبات و تشخیص^۱

آزمون‌های تشخیص برای تعیین ثبات ساختاری و شکست ساختاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. با رسم نمودار بر روی پسماندها نشان می‌دهد در کدام قسمت از مدل نیاز به متغیر دامی وجود دارد که در مدل لحاظ شود. در قسمت‌هایی که نمودار از باند کنترلی خارج شده است، شکست ساختاری وجود دارد.



مأخذ: یافته‌های تحقیق
نمودار ۲. نمودار تشخیص ثبات ساختاری بر روی باقی‌مانده‌ها

1. Recursive

۸-۸. تخمین مدل

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۶۵ با استفاده از روش اقتصادسنجی سری زمانی پرداخته می‌شود که مدل آن از مطالعه عامرون^۱ (۲۰۱۶) الگوبرداری شده است.

$$\text{LOG(GDP)} = \text{C}(1)*\text{LOG(G)} + \text{C}(2)*\text{LOG(OP)} + \text{C}(3)*\text{LOG(T)} + \text{C}(4)*\text{LOG(P)} + \text{C}(5)*\text{LOG(FARAR)} + \text{C}(6)*\text{FARARR}(1) + \text{C}(7)*\text{LOG(FDII)} + \text{C}(8) + \text{C}(9)*\text{DUM}$$

جدول ۲. تخمین مدل حداقل مربعات تعمیم یافته

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(G)	0.393533	0.056900	6.916247	0.0000
LOG(OP)	0.345817	0.053246	6.494767	0.0000
LOG(T)	0.038016	0.017248	2.204066	0.0394
LOG(P)	0.149086	0.019288	7.729378	0.0000
LOG(TAXEVASION)	0.027246	0.050008	0.544825	0.5919
TAXEVASION (1)	-1.680747	0.627801	-2.677196	0.0145
LOG(FDII)	-0.084332	0.029351	-2.873243	0.0094
C	6.972702	0.825920	8.442343	0.0000
DUM	0.093742	0.017908	5.234723	0.0000
R-squared	0.991011	Mean dependent var		14.12336
Adjusted R-squared	0.987416	S.D. dependent var		0.333136
S.E. of regression	0.037371	Akaike info criterion		-3.486699
Sum squared resid	0.027932	Schwarz criterion		-3.062365
Log likelihood	59.55713	Hannan-Quinn criter.		-3.353803
F-statistic	275.6209	Durbin-Watson stat		1.874058
Prob(F-statistic)	0.000000			

مأخذ: یافته‌های تحقیق

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد لگاریتم اندازه دولت با ضریب ۰,۳۹، تأثیر مثبت و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. در کشور ایران به دلیل بزرگ بودن دولت، فعالیت دولت در زمینه‌های مختلف بر رشد اقتصادی تأثیرگذاری مستقیم دارد. لگاریتم درجه باز بودن اقتصادی با ضریب ۰,۳۴، اثر مثبت و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. به این ترتیب که با افزایش درجه باز بودن اقتصادی تعاملات کشور با دنیای بیرون برقرار شده و از طریق بهبود توان رقابتی بنگاه‌های

1. Aumeerun, B, Jugurnath, B* and Soondrum .H

کشور امکان ورود محصولات تولیدی به بازارهای جهانی را فراهم سازد که منجر به شکوفایی و رشد اقتصادی می‌شود. لگاریتم مالیات با ضریب ۰,۰۳۸ اثر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی دارد. به این مفهوم که با مالیات‌گیری درآمدهای حاصل در جهت رشد اقتصادی به کار گرفته می‌شود. لگاریتم فرار مالیاتی تأثیر معناداری بر رشد اقتصادی ندارد؛ اما با یک وقفه با ضریب منفی ۱,۶ تأثیر منفی و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. دلیل آن است که با افزایش فرار مالیاتی بنگاه‌های تولیدی و خدماتی دید منفی به مالیات پیدا می‌کنند و شاهد هستند که بنگاه‌های دیگری در اقتصاد وجود دارند که علی‌رغم فعالیت اقتصادی خود با راه‌های گوناگون از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و سودهای کلانی را به دست می‌آورند در حالی که بنگاه‌های دیگر علی‌رغم فعالیت‌های کم و در جهت رشد اقتصادی باید مالیات پرداخت کنند که این امر انگیزه پرداخت تولید را در کشور از بین می‌برد و بر رشد اقتصادی تأثیر منفی می‌گذارد، البته این تأثیر با یک وقفه در دوره بعد خود را نشان می‌دهد. لگاریتم سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی با ضریب ۰,۰۸۴ اثر منفی و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی از طریق افزایش تولید ملی و گردش اشتغال در کشور رشد اقتصادی را افزایش می‌دهد و اما در این مدل تخمینی منفی شدن اثر سرمایه‌گذاری خارجی مستقیم می‌تواند ناشی از تحریم‌ها افزایش قیمت مواد اولیه در دنیا و افزایش دستمزد نیروی کار باشد و احتمال افزایش میزان قاچاق و کاهش تولیدات داخلی وجود دارد. همیشه سرمایه‌گذاری، تولیدات داخلی و درآمد ملی را افزایش می‌دهد و فرایند اشتغال رشد اقتصادی را افزایش می‌دهد در ایران افزایش سرمایه‌گذاری خارجی در نفت و پارس جنوبی بوده و باعث افزایش درآمد ملی شده است اما عواملی مانند مهاجرت، بیکاری کارگران، تعطیلی بنگاه‌های کوچک و زودبازده باعث منفی شدن رشد اقتصادی شده است.

۸-۹. آزمون واریانس ناهمسانی^۱

برای بررسی مدل تحقیق باید واریانس تمامی متغیرها یکسان باشد. برای بررسی این موضوع از آزمون بروش پاگان گادفری^۲ استفاده می‌شود. با توجه به بزرگ‌تر بودن پراب معنی‌داری بیش از ۵ درصد واریانس‌ها همسان است.

1. Heteroskedasticity Test
2. Breusch-Pagan-Godfrey

جدول ۳. آزمون واریانس ناهمسانی

F-statistic	0.772216	احتمال F(8,20)	0.6312
Obs*R-squared	6.843764	احتمال Chi-Square(8)	0.5536
Scaled explained SS	2.124216	احتمال Chi-Square(8)	0.9770

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۸-۱۰. آزمون خودهمبستگی^۱

خودهمبستگی نشان‌دهنده آن است که بین اجزای خطا رابطه وجود دارد. در نرم‌افزار eviews از آزمون LM^۲ برای بررسی خودهمبستگی استفاده می‌شود. با توجه به بزرگ‌تر بودن پراب معنی‌داری بیش از ۵ درصد خودهمبستگی در مدل نهایی وجود ندارد.

جدول ۴. آزمون خودهمبستگی

F-statistic	0.659280	احتمال F(2,18)	0.5293
Obs*R-squared	1.979354	احتمال Chi-Square(2)	0.3717

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۸-۱۱. آزمون هم‌انباشتگی گرنجر

آزمون هم‌انباشتگی متغیرها نشان‌دهنده وجود رابطه بلندمدت بین متغیرها است. به این صورت که فرض صفر آن مبنی بر عدم هم‌انباشتگی و فرض یک نشان‌دهنده وجود رابطه بلندمدت است. نتیجه حاصل از آزمون زیر با ارائه احتمال بیش از پنج درصد بیان‌کننده آن است که بین متغیرها رابطه بلندمدت وجود دارد.

جدول ۵. آزمون هم‌انباشتگی گرنجر

Dependent	tau-statistic	احتمال*	z-statistic	احتمال*
GDP	-3.543556	0.6611	-20.19243	0.5137
G	-4.289074	0.3478	-23.70904	0.2961
FDI	-3.081068	0.8342	-14.23055	0.8600
TAXEVASION	-2.148102	0.9854	-7.541247	0.9941
T	-1.138467	0.9996	-11.25864	0.9402
P	-3.608513	0.6335	-24.86129	0.2367
OP	-2.683023	0.9304	-11.33580	0.9507

*MacKinnon (1996) p-values.

مأخذ: یافته‌های تحقیق

1. Serial Correlation Test
2. Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test

۸-۱۲. ماتریس واریانس کواریانس

ماتریس واریانس مجذور انحراف معیار است که نشان‌دهنده فاصله از میانگین است و کواریانس ارتباط بین دو شاخص را نشان می‌دهد که در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۶. آزمون هم‌انباشتگی گرنجر

	LOG(G)	LOG(OP)	LOG(T)	LOG(P)	LOG(TAXEVASI ON)	TAXEV ASION (I)	LOG(FD II)	C	DUM
	0.0032	0.0004	-	-	-	-	-	-	2.6941
LOG(G)	375902	615946	9.5416	0.0001	0.0005	0.0173	0.0005	0.0438	593687
	053069	860995	871946	404646	292390	49345	254020	441288	35646e
	78	634	94564e	168908	754459	34859	254229	599347	-06
			-05	103	087	999	208	6	
	0.0004	0.0028	-	0.0003	8.0745	-	-	-	4.6944
LOG(OP)	615946	350839	2.1387	976545	926743	0.0186	0.0006	0.0194	843621
	860995	212996	311089	252207	00264e	96015	057546	228311	03854e
	634	03	91801e	292	-05	35993	413289	918586	-05
			-05			086	765		
	-	-	0.0002	-	0.0001	0.0013	6.8581	0.0004	7.8980
LOG(T)	9.5416	2.1387	974967	0.0001	934752	85038	732125	422291	792507
	871946	311089	125620	363631	405185	66600	93067e	460745	23349e
	94564e	91801e	569	497371	892	5399	-05	316	-05
	-05	-05	176						
	-	0.0003	-	0.0003	0.0002	-	-	-	-
LOG(P)	0.0001	976545	0.0001	720376	309753	0.0057	2.5958	0.0003	0.0001
	404646	252207	363631	398561	658677	63548	804501	957552	289234
	168908	292	497371	578	746	30214	3469e-	135620	904610
	103		176			0346	05	218	105
	-	8.0745	0.0001	0.0002	0.0025	0.0135	0.0002	0.0113	0.0001
LOG(TAXE VASI ON)	0.0005	926743	934752	309753	007956	63893	999929	876831	378308
	292390	00264e	405185	658677	681971	88433	988568	570248	150976
	754459	-05	892	746	02	28	133	4	329
	087								
	-	-	0.0013	-	0.0135	0.3941	0.0034	0.3738	0.0029
TAXE VASI ON (- I)	0.0173	0.0186	850386	0.0057	638938	34263	127238	686555	476125
	493453	960153	660053	635483	843328	06744	960959	487658	390054
	485999	599308	99	021403	46	23	58	487658	22
	9	6							
	-	-	6.8581	-	0.0002	0.0034	0.0008	0.0092	-
LOG(FDII)	0.0005	0.0006	732125	2.5958	999929	12723	614634	624592	6.5356
	254020	057546	93067e	804501	988568	89609	326679	449347	136010
	254229	413289	-05	3469e-	133	5958	348	17	81721e
	208	765		05					-05
	-	-	0.0004	-	0.0113	0.3738	0.0092	0.6821	0.0003
C	0.0438	0.0194	422291	0.0003	876831	68655	624592	442283	809665
	441288	228311	460745	957552	570248	54876	449347	286456	060938
	599347	918586	316	135620	4	58	17		072
	6			218					
	2.6941	4.6944	7.8980	-	0.0001	0.0029	-	0.0003	0.0003
DUM	593687	843621	792507	0.0001	378308	47612	6.5356	809665	206885
	35646e	03854e	23349e	289234	150976	53900	136010	060938	042448
	-06	-05	-05	904610	329	5422	81721e	072	697
				105			-05		

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۹. نتیجه‌گیری

در اغلب کشورها سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدهای دولت بیش از انواع درآمدهای دیگر است و سهم درآمد مالیاتی از درآمد نهایی دولت اغلب بیش از دیگر انواع درآمدی در میان کشورهای گوناگون است و مالیات اصلی‌ترین منبع درآمدی برای تکمیل وظایف دولت است. در ابزارهای مالیاتی گوناگون، دولت‌ها قادرند یک بخش مهم از نقدینگی در بخش خصوصی و بخشی از پیگیری‌ها برای حداکثر سود در کمترین دوره زمانی را با کمترین زحمت را با استفاده از مالیات به دست آورند. در اقتصاد کلاً مالیات بر رشد اقتصادی تأثیر منفی دارد.

افزایش در درآمدهای مالیاتی منجر به کیفیت بالاتر و بیشتر کالاهای عمومی مانند امنیت بیشتر، جاده‌های بیشتر، خدمات اجتماعی بهتر شود که در بلندمدت خود می‌تواند منجر به اقتصاد با ثبات‌تر شود. همچنین در طول دوره‌های رکود دولتی‌هایی که از طریق مالیات‌ها تأمین مالی می‌شوند، قادر خواهند بود معافیت‌های مالیاتی، کاهش در اعتبارات مالیاتی را برای تحریک بازار و جبران اثرات رکودی، در نظر بگیرند؛ که با هر چه فرار مالیاتی بیشتر باشد، دسترسی و تحقیق این اهداف با مخاطره رو به رو می‌شوند. در این مقاله به بررسی راه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و اثر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی پرداخته شد.

در فصل اول کلیاتی به بیان مسئله تحقیق، سؤال و فرض تحقیق پرداخته شد. در فصل دوم مختصری از تاریخچه مالیات و تحولات آن ارائه شد و در ادامه فرار مالیاتی توضیح داده شد و بیان شد که هرگونه اقدام غیرقانونی از قبیل عدم انجام تکالیف قانونی، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم ارائه دفاتر قانونی و فاکتورهای فروش و اسناد و مدارک درآمدی برای کتمان کردن درآمد و سود فعالیت‌ها برای پرداخت نکردن مالیات متعلقه را فرار مالیاتی می‌گویند. در ادامه فصل دوم راه‌های فرار مالیاتی بیان و راه‌های جلوگیری از آن برشمرده شد. در فصل سوم به روش تحقیق حاضر مبنی بر حداقل مربعات پرداخته شد. در فصل چهارم با توجه به نتایج تخمین مشخص شد فرار مالیاتی با یک وقفه بر رشد اقتصادی تأثیر منفی و معناداری دارد. تورم، درآمد مالیاتی و درجه باز بودن اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی دارد و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی نیز بر رشد اقتصادی تأثیر منفی داشته است.

۱۰. پیشنهادها و توصیه‌های سیاستی

۱۰-۱. پیشنهادها و راه‌کارهای عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از کارت بازرگانی دیگران

۱. تداوم اجرای بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی مبنی بر اخذ ۴ درصد کل ارزش کالاهای وارداتی به عنوان مالیات علی‌الحساب در گمرکات کشور، بدون استثنا از واردکنندگان کالاها در تمامی گمرکات کشور و ارسال هم‌زمان همه اطلاعات به صورت آنلاین به ادارات امور مالیاتی مرجع صدور کارت بازرگانی در اجرای ماده ۱۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام شود؛
۲. اتاق بازرگانی صرفاً کارت بازرگانی را به کسانی که دارای اهلیت (مشخصات معتبر) هستند صادر کند و تحویل دهد و افتتاح حساب بانکی معتبر با سرمایه در گردش لازم به رشته واردات کالاها با تأییدیه بانک دارنده حساب در بررسی تراکنش ۳ سال گذشته صورت گیرد؛
۳. از گمرکات کشور خواسته شود طی بخشنامه و دستورالعملی که ترخیص تمامی کالاهای وارداتی و صادراتی از گمرکات کشور منوط به اخذ تقاضا حساب و پرداخت مالیات سنوات گذشته صاحبان کارت بازرگانی باشد؛
۴. معرفی حساب بانکی فقط خود بازرگان و دارنده کارت بازرگانی و بانکی جهت افتتاح حساب LC و حساب ارزی و ثبت سفارش خرید و واردات کالاها در بانک‌های مربوطه، نه به نام شخص دیگر اعم از کارمند، کارگزاری‌ها، نماینده تام‌الاختیار بازرگان و حق‌العملکار صورت گیرد؛
۵. امکان بررسی و کنترل تمامی حساب‌های بانکی دارندگان کارت‌های بازرگانی و وکیل بازرگانان، کارمندان و ترخیص‌کار و یا هرکسی که از طرف صاحب اصلی کارت بازرگانی وکالت یا معرفی‌نامه دارد و مبادرت به ترخیص کالا می‌کند، به صورت آنلاین جهت رسیدگی‌های مالیاتی مأموران مالیاتی وجود داشته باشد؛
۶. پیشنهاد می‌شود کارت‌های بازرگانی یک بار مصرف صادره از طریق اتاق بازرگانی ابطال شود؛

۷. الزام گمرکات کشور به ورود اطلاعات واردات تمامی کالاها در سامانه ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم برای بررسی و رسیدگی مالیاتی مأموران مالیاتی به صورت آنلاین دارندگان کارت‌های بازرگانی؛
۸. معرفی حساب مختص واردات کالاهای بازرگانی دارندگان کارت‌های بازرگانی توسط مؤدیان مالیاتی و ارائه گردش حساب مذکور به اداره امور مالیاتی در فاصله‌های زمانی معین جهت رسیدگی‌های مالیاتی صورت گیرد؛
۹. غیرقابل بخشش بودن جرائم مالیاتی سوءاستفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی تا جرائم مالیاتی مذکور، اثربخشی خود را از دست ندهند؛
۱۰. عدم امکان صدور گواهی ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد دریافت تسهیلات بانکی به چند مدت سال بعد از صدور رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مبنی بر بدهکار بودن مالیات در اجرای تبصره ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای سوءاستفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی؛
۱۱. اقدام آنی جهت بررسی و رسیدگی مأموران مالیاتی از اطلاعات دریافتی از سامانه اختصاصی ماده ۱۶۹ سوءاستفاده‌کنندگان کارت‌های بازرگانی با همکاری پلیس اقتصادی و مراجع قضائی احتمال محاسبه و مطالبه مالیات متعلقه پس از صدور رأی محدودیت سوءاستفاده‌کنندگان کارت‌های بازرگانی؛
۱۲. پیشنهاد می‌شود کارت‌های بازرگانی سوءاستفاده‌شده توسط اتاق بازرگانی و تعاون ابطال شود؛
۱۳. در صورت ادعای صاحب کارت بازرگانی مبنی بر سوءاستفاده از کارت بازرگانی خواسته شود تا در مراجع قضائی دادخواهی کرده و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نظام مالیاتی با صدور اجرای قرار رسیدگی تا صدور رأی مرجع قضائی به صاحب کارت بازرگانی مهلت دهند؛
۱۴. با توجه به اینکه اکثر کارت‌های بازرگانی سوءاستفاده توسط اشخاص غیر صاحب کارت بازرگانی صورت گرفته، پیشنهاد می‌شود شخص سوءاستفاده‌کننده را با همکاری ادارات گمرکات کشور توسط نهادهای امنیتی شناسایی و به مراجع قضائی معرفی شده و پس از صدور حکم محکومیت مالیات متعلقه از وی محاسبه و مطالبه شود؛

۱۵. تعیین و تصویب و قانونی کردن جزای کیفری، جرائم سنگین و غیر قابل بخشودگی و همه محدودیت‌های صنفی و اجتماعی برای سوءاستفاده‌کنندگان از مشخصات هویتی، عنوان شغلی کارت بازرگانی، گذرنامه، صورت حساب یا فاکتور و حساب‌های بانکی دیگران؛
۱۶. کلیه افرادی که تحت عنوان وکالت، نیابت یا بایع‌الواسطه، نماینده تام‌الاختیار قانونی یا قراردادی و در راستای ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم به واحدهای مالیاتی مراجعه می‌کنند، تدابیری اتخاذ شود تا حضور دارنده کارت ملی بازرگانی به واحد مالیاتی الزامی شده و اوراق مالیاتی به خود وی ابلاغ شود و به طور کتبی از وی تعهد اخذ و نسبت به عواقب واگذاری و سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی از طریق تهیه و پر کردن فرم‌های تعهدآور در این خصوص اقدام شود تا حد امکان ارتکاب چنین اعمالی کاهش یابد؛
۱۷. منع قانونی مبنی بر عدم امکان واگذاری کارت بازرگانی به غیر عدم تنظیم وکالت دفتری و تعهدنامه یا حق واگذاری امتیاز کارت به غیر و برخورد قاطع و سریع قوه قضائیه با سوداگران اقتصادی؛
۱۸. ثبت هرگونه وکالت‌نامه و واگذاری حقوق و امتیازات کارت بازرگانی در دفاتر اسناد رسمی منع شده است؛
۱۹. جلوگیری از خرید و فروش امتیاز کارت بازرگانی در مبادله گمرکی و احراز مالکیت کالا توسط شخص واردکننده کالا یا وکیل مؤدی و مطابقت امر با صاحبان کارت‌های بازرگانی صورت گیرد؛
۲۰. بررسی و تطبیق صورت حساب خارجی invoice و کنترل حساب‌های بانکی (صرافی‌ها) و بررسی حساب‌های صاحبان کارت‌های بازرگانی؛
۲۱. تشکیل کارگروه تخصصی ویژه مرکب از ۲ نفر رئیس گروه و ۸ نفر حسابرس ارشد مأمور مالیاتی زیر نظر امور مالیاتی و معاون ذی‌ربط همکاری دادیار انتظامی مالیاتی و حراست ادارات کل امور مالیاتی به صورت خاص و متمرکز در خصوص رسیدگی به پرونده‌های کارت‌های بازرگانی، رسیدگی مالیاتی صورت گیرد؛
۲۲. بررسی تجربه جهانی در خصوص به‌کارگیری روش‌های جلوگیری و برخورد با سوءاستفاده‌کنندگان کارت‌های بازرگانی صورت گیرد؛

۲۳. با توجه به اینکه در پرونده‌های مالیاتی مشخص شده که برای مخفی ماندن صاحب اصلی کالا اقدام به تنظیم ده‌ها وکالت کاری برای ترخیص کالا صورت می‌گیرد و در نتیجه واردکننده و صاحب اصلی کالا مشخص نمی‌شود، ضروری است گمرکات کشور صاحب اصلی کالای وارداتی را مشخص کنند؛

۲۴. ترخیص کالا توسط صاحب اصلی کالا و یا فروش آن در گمرکات و ترخیص کالا توسط خریدار در گمرکات کشور محرز و شناسایی شود تا اطلاعات واصله بلافاصله به امور مالیاتی صاحب کارت بازرگانی به صورت آنلاین ارسال و قابل پیگیری و صاحب کالا و ترخیص کننده معلوم شود؛

۲۵. ردیابی کالاهای وارده از مبادی گمرکی تا بازار مصرف و مستندسازی صورت حساب‌های فروش کالاهای وارده به لایه‌های مختلف بازار بانکداری - تهیه و توزیع (عمده‌فروش - خرده‌فروش).

ب) پیشنهاد و راهکارهای عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی

۱۰-۲. در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی و عدم ابراز درآمدها و سودهای مکتسبه:

۱. رسیدگی مالیاتی استعلام مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مأموران مالیاتی از افراد و اشخاص طرف قرارداد و معامله موردی مالیاتی که به نحوی منجر به ایجاد درآمد برای مؤدی مالیاتی شده‌اند را انجام دهند؛

۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل شماره سریال فاکتورهای پیاپی فاکتورهای فروش، شماره آخرین فاکتور فروش سال قبل و اولین فاکتور فروش سال مورد رسیدگی و بررسی و کنترل حساب‌های مؤدیان مالیاتی را انجام می‌دهند؛

۳. اگر مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی صورت ریز حساب خریدها و حساب بدهکاران و حساب موجودی انبار را بررسی و کنترل کنند، راهکاری عملی است.

۱۰-۳. در صورت عدم تسلیم اظهارنامه و ابراز کسورات و هزینه‌ها بیشتر از واقع

۱. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی لازم است صورت ریزهزینه‌ها را برای اینکه مربوط به فعالیت مالی و اقتصادی موردی مالیاتی است کنترل کنند؛

۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، تاریخ هزینه‌ها را بررسی کنند؛ یعنی مربوط به عملکرد سال مورد رسیدگی مؤدی مالیاتی است؛
 ۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی در مورد هزینه‌ها بررسی و کنترل کنند که آیا مؤدی بخشنامه حد نصاب قابل قبول اعلام شده نظام مالیاتی را رعایت کرده است؛
 ۴. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل کنند که هزینه‌های مؤدی، جزء هزینه‌های قابل قبول مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم است؛
 ۵. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی در مورد هزینه‌های بیشتر از واقع، استعلام اقلام مبالغ بالا و بااهمیت را از طرف‌های معامله مؤدی مالیاتی انجام دهند که هزینه مذکور واقعی است؛ یعنی استعلام از دفاتر قانونی (مانند دفاتر کل) طرف معامله مؤدی که هزینه مذکور را ثبت کرده است.
- ۱۰-۴. در صورت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ابراز خریدها بیشتر از واقع
۱. مأموران مالیاتی استعلام مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد خریدهای مؤدی مالیاتی از طرف معامله مؤدی یعنی فروشندگان کالا به مؤدی را انجام دهند که خریدهای مؤدی مالیات‌های واقعی و تحقق یافته است یا صوری است؛
 ۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، به صورت از حساب‌های دریافتی یا بدهکاران و حساب موجودی انبار کالا را بررسی و کنترل کنند و حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته را نیز کنترل کنند؛
 ۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی مبالغ هزینه‌های بالا و بااهمیت از طرف‌های معامله مؤدی مالیاتی با اخذ کپی ثبت در دفاتر قانونی (روزنامه کل) که خرید مذکور واقعی و تحقق یافته است را استعلام کنند؛
 ۴. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، در مورد خریدهای با مبالغ بالا و بااهمیت می‌توانند از هم‌صنف‌های بازار فعالیت مربوط به خرید کالا استعلام کنند و از صحت خریدها مطلع شوند؛
 ۵. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، بررسی و کنترل کنند که خریدها مربوط به فعالیت مالی و اقتصادی مؤدی مالیاتی است؛

۶. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل کنند که تا برخی خریدهای مریوز به عملکرد سال مورد رسیدگی مؤدی مالیاتی است و راهکار عملی است.

۱۰-۵. پیشنهادهای عملی برای جلوگیری از فاکتورهای صوری و جعلی خرید و فروش

۱. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، شماره سریال پیاپی فاکتورهای فروش، شماره آخرین فاکتور و حساب فروش یا درآمد را بررسی و کنترل کنند؛

۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، فاکتورهای خرید و صورت ریز حساب‌های خرید و حساب بدهکاران و موجودی انبار کالا و قیمت تمام شده کالای فروش رفته را بررسی و کنترل کنند؛

۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، در صورت آگاهی به موضوع فاکتورهای صوری و جعلی خرید و فروش مؤدی مالیاتی درخواست اعمال ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص مؤدی مذکور انجام دهند.

۴. فرارکنندگان از پرداخت مالیات با استفاده یا اجاره یا خرید کد یا شماره اقتصادی دیگران فرار مالیاتی می‌کنند.

۱۰-۶. راه حل عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از کد یا شماره اقتصادی دیگران

با توجه به مواد ۲۲۷ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ اجاره دادن و واگذاری و خرید فروش کد و شماره اقتصادی جرم تلقی شده و علاوه بر جرائم متعلقه قابلیت پیگیری و اقامه دعوی در مراجع قضائی نیز خواهد بود. در خصوص ادعای مؤدیان مالیاتی که کد و شماره اقتصادی فعالیت‌های خود را اجاره داده‌اند یا به اشخاص غیر واگذار کرده‌اند و از طریق کد اقتصادی آنان معامله و فعالیت اقتصادی انجام گرفته، احضار صاحبان کد اقتصادی و طرف سوءاستفاده‌کننده و گفتگو با آنان و اقرار کتبی خودشان به اجاره دادن یا واگذاری کد و شماره اقتصادی به دیگران بر موضوع اگر قراردادی فی‌مابین آنها بوده و مبلغی از این بابت رد و بدل شده، از طریق اخذ معرف شخص سوءاستفاده‌کننده از طریق مراجع قضائی و دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پول‌شویی طرح دعوی از طریق مراجع قضائی، و در صورت ادعای صاحبان کد یا شماره اقتصادی از شخص سوءاستفاده‌کننده و نداشتن اطلاعات مؤدی یا در اختیار قرار ندادن آن اطلاعات در

اختیار سازمان امور مالیاتی با طرح دعوی از شخص سوءاستفاده کننده از کد و شماره اقتصادی توسط صاحب کد و شماره اقتصادی در مراجع قضائی و شناسایی شخص سوءاستفاده کننده توسط نهادهای امنیتی و معرفی به مراجع قضائی و محرومیت وی و پس از صدور حکم، مالیات متعلقه از وی مطالبه شود، راهکار عملی است.

۱۰-۷. پیشنهاد و راهکار عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از اجاره کردن یا خرید حساب‌های بانکی دیگران:

با توجه به مواد ۲۲۷ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ اجاره دادن و واگذاری خرید و فروش حساب‌های بانکی جرم تلقی گردیده و علاوه بر جرائم متعلقه قابلیت پیگیری و اقامه دعوی در مراجع قضائی را خواهد داشت.

۱. بر اساس ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ موضوع سامانه پایگاه اطلاعات فعالیت‌های مالی و اقتصادی مؤدیان مالیاتی بانک مرکزی زمینه ارتباط بر خط تمامی حساب‌های مؤدیان مالیاتی را برای مأموران مالیاتی فراهم کند؛

۲. بررسی و کنترل تراکنش‌های بانکی مؤدیان مالیاتی توسط مأموران مالیاتی بر اساس دستورالعمل رسیدگی شماره ۲۰۰/۹۶/۵۰۵ مورخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ و ۲۰۰/۹۶/۵۲۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۲ صورت گیرد؛

۳. بررسی و کنترل و ردیابی منشأ تمامی پول‌های واریزی به همه حساب‌های مؤدیان مالیاتی جهت مشخص کردن اینکه واریزها بابت کدام فعالیت مالی و اقتصادی مؤدیان مالیاتی بوده و مشمول مالیات بوده است و اطلاعات آن تراکنش‌ها توسط خود مؤدیان مالیاتی طی اظهارنامه تسلیمی به سازمان امور مالیاتی ابراز شده و در صورت عدم ابراز و کتمان آن‌ها، مأموران مالیاتی جهت بررسی و محاسبه و مطالبه مالیات متعلقه مؤدیان مالیاتی اقدام می‌کنند؛

۴. بررسی و کنترل حساب‌هایی که فرارکنندگان از پرداخت مالیات از حساب‌های اشخاص دیگر با اجاره یا خرید حساب‌ها اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند و اظهارنظر رئیس شعبه بانک مربوطه از اطلاع این موضوع و برخورد با دارندگان حساب‌های بانکی و سوءاستفاده کنندگان از این حساب‌ها بر اساس قانون مبارزه با پول‌شویی و فرار مالیاتی و معرفی صاحبان حساب‌های بانکی و همچنین سوءاستفاده کنندگان از این حساب‌ها به مراجع قضائی و یا در صورت اطلاع و تبانی

کارمندان و رؤسای بانک مربوطه حساب‌های بانکی سوءاستفاده‌کنندگان که با همکاری آنان فرار مالیاتی صورت گرفته جهت همکاری با مأموران مالیاتی برای بررسی و رسیدگی‌های مالیاتی و در صورت عدم همکاری کارمندان و رؤسای بانک‌های مربوط، برای برخورد قانونی با آن‌ها به تخلفات اداری و مراجع قضائی معرفی شوند.

منابع

- داود سیفی قره‌یتاق (۱۳۹۴). «رویکرد نظام کیفری به جرم فرار مالیاتی». *پژوهشنامه مالیات*. سال ۲۳. شماره ۴ (پیاپی ۷۶).
- فرامرزی، ایوب؛ دشتبان فاروجی، مجید؛ حکیمی‌پور، نادر؛ علی‌پور، صادق و امیر جباری (۱۳۹۴). «بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی: مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی (OPEC) و (OECD)». *فصلنامه علوم اقتصادی*. سال ۹. شماره ۳۲.
- مجتهد، احمد و اعظم احمدیان (۱۳۸۷). «اثر درآمدهای مالیاتی دولت بر رفاه اجتماعی ایران». *ویژه‌نامه اقتصادی*. سال هفتم. شماره اول. صص ۷-۱۰.
- موسوی جهرمی، یگانه؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد و نرگس خاکی (۱۳۸۸). «فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری». *فصلنامه تخصصی مالیات*. شماره پنجم.
- مانی، کامران؛ پژویان، جمشید و تیمور محمدی (۱۳۸۸). «بررسی تأثیر مالیات‌ها بر رابطه بازارهای مالی و رشد اقتصادی». *پژوهشنامه اقتصادی*. صص ۱۳-۳۷.
- Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972). 'Income Tax evasion: A Theoretical Analysis' *Journal of Public Economics*, Vol. 1, pp. 323-38
- Barreto, R. (2000). "Endogenous corruption in a neoclassical growth model". *Eur. Econ. Rev.* PP. 35-60
- Brooks, N. (2001). "Challenges of tax administration and compliance. Tax Conference", *Asian Development Bank*. pp. 1- 35.
- Brevik, F. Gartner, M. (2008). "Can tax evasion tame Leviathan governments". *Public Choice*, Vol. 136, PP. 103-122. Célimène Fred, DufrénoGilles t, Mophou. Gisèle N'Guérékata. Gaston (2016) Tax evasion, tax corruption and stochastic growth, *Economic Modelling*, ECMODE-03528; No of Pages 8
- Ehrlich, I. Lui, F. (1999). "Bureaucratic corruption and endogenous economic growth". *J. Pol. Econ.* Vol. 107 (S6), PP. 270-293.
- Shafik Hebous (2011). "Money at the Docks of Tax Havens: A Guide". CESifo Working, Paper Series No. 3587, p. 9

- **Gary Becker** (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach" (PDF). *The Journal of Political Economy*, Vol. 76: 169–217. doi:10.1086/259394.
- **Manasan, R. G.** (1988). "Tax Evasion in the Philippines 1981–1985". *Journal of Philippine Development*, Vol. 27(2), PP. 167- 190.
- **Sookram, S. & Watson, P.** (2005). "Tax evasion, growth and the hidden economy in Trinidad and Tobago. Institute of Social and Economic Studies", Working Paper 418. pp. 1- 18.
- **Uadiale, O. Fagbebi, T. & Ogunleye, J.** (2010). "An empirical study of the relationship between culture and personal income tax evasion in Nigeria". *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Vol. 20, PP. 116- 126.

