

فرار مالیاتی و تأثیر آن بر تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد

فاطمه عزیزخانی*

غلامرضا افشاری**

در این مقاله، تأثیر تکانه فرار مالیاتی بر دو متغیر تولید ناخالص داخلی و ضریب جینی با استفاده از رهیافت خودرگرسیون برداری مطالعه شده است. به این منظور ابتدای الگوی خودبازگشت برداری در Lagهای متفاوت برازش شده و با توجه به شاخص‌های آکائیک و شوارتز Lag بهینه، Lag یک انتخاب شده است. سپس برای روشن شدن تأثیر فرار مالیاتی بر این دو متغیر، توابع واکنش آنی و تجزیه واریانس محاسبه شده است. براساس مطالعه صورت گرفته در چارچوب روش فوق نتیجه‌گیری شده که شوک‌های مثبت فرار مالیاتی بر تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت دارد و محرک تولید است و از طرفی این شوک‌ها بر ضریب جینی تأثیر منفی دارد و نتایج تجزیه واریانس نشان می‌دهد که واریانس تغییرات لگاریتم تولید ناخالص داخلی بیش‌تر ناشی از تغییرات خود متغیر و سپس فرار مالیاتی و ضریب جینی است و در توجیه تغییرات لگاریتم ضریب جینی، ابتدا تکانه‌های لگاریتم فرار مالیاتی و سپس تکانه‌های خود لگاریتم ضریب جینی و تولید ناخالص داخلی اهمیت دارد.

کلیدواژه‌ها: فرار مالیاتی، الگوی خودبازگشت برداری، تجزیه واریانس، تابع واکنش آنی

مقدمه

به‌دلیل اهمیتی که امروزه موضوع فساد مالی و تبعات آن بر جامعه دارد، در این مقاله، تلاش شده است «فرار مالیاتی» به‌عنوان یکی از انواع فساد مالی مورد توجه قرار گیرد و آثار این متغیر

* پژوهشگر دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

E-mail: Ftmh_Azizkhani@yahoo.com

** معاون دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

E-mail: Afshari@majlis.ir

بر رشد اقتصادی و توزیع درآمد، بررسی شود. هدف از این مقاله، پاسخ به این سؤالات است که آیا فرار مالیاتی مانع رشد اقتصادی است، یا موجب بدتر شدن توزیع درآمد می‌شود که در جواب به این سؤالات ابتدا به بیان چگونگی ساختار نظام مالیاتی کشور و مشکلات موجود در آن و تعریف فرار مالیاتی و زمینه‌های شکل‌گیری فرار مالیاتی، پرداخته شده و همچنین به تحقیقات مرتبط با این موضوع در داخل و خارج از کشور اشاره شده است. در پایان برای بررسی اثرات اقتصادی فرار مالیاتی، از شیوه‌های متعارف اقتصادسنجی استفاده شده و براساس نتایج تحقیق سعی شده است که جواب سؤالات و فرضیه‌های موجود داده شود.

۱. کلیات

ساختار گذشته مالیاتی در ایران به‌گونه‌ای شکل گرفته که درآمدهای مالیاتی سهم ناچیزی از کل درآمدهای دولت و تولید ناخالص ملی را تشکیل می‌دهد.

از طرفی بخش عمده همین درآمدهای اندک مالیاتی نیز به‌صورت مالیات‌های غیرمستقیم بوده که مالیات بر شرکت‌های دولتی و مالیات بر حقوق هم بیش‌ترین سهم از مالیات مستقیم را تشکیل می‌دهد است. بنابراین ساختار مالیاتی ایران در دهه‌های گذشته غیرعادلانه، ناکارآمد و پرهزینه بوده و نتوانسته است مشوق سرمایه‌گذاری‌ها و فعالیت‌های سالم اقتصادی و تأمین‌کننده هزینه دولت باشد.

به‌همین دلیل اصلاح نظام مالیاتی کشور در چند دهه گذشته همواره یکی از مسائل مهم اقتصادی در سطح کلان بوده و در تمامی برنامه‌ها و طرح‌های ساماندهی و اصلاحی کشور مورد تأکید سیاستگذاران قرار گرفته است.

از جمله مشکلات نظام مالیاتی مذکور که زمینه‌ساز بروز بسیاری از مفاسد مالی و اقتصادی بوده می‌توان به مواردی مانند: وجود نارسایی در قوانین موجود و همچنین در 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 سیستم مالیاتی، تبانی مؤدی و ممیز، فرارهای مالیاتی، حساب‌سازی‌های مالیاتی، دستی بودن سیستم مالیاتی و فقدان یک مرکز قوی اطلاعات مالیاتی اشاره نمود.

بر اثر نارسایی‌های مذکور (به ویژه اعلام غیرواقعی درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی و فرارهای مالیاتی) همه ساله درصدی از تولید ناخالص داخلی کشور خارج از شمول مالیات

قرار می‌گیرد و موجب عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در مورد درآمدهای مالیاتی و عدم تحقق عدالت مالیاتی می‌شود.

جدول ۱. نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص در چند کشور منتخب در سال ۲۰۰۳

ردیف	اسامی کشورها	نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی
۱	استرالیا	۱۸/۷۴
۲	فرانسه	۲۶/۸۳
۳	آلمان	۲۲/۸۱
۴	ایتالیا	۲۹/۸۲
۵	نیوزیلند	۲۴/۲۷
۶	تایلند	۱۶/۶۶
۷	امریکا	۱۸/۷۴
۸	کانادا	۲۸/۵۹
۹	ایران	۱۷/۱۷

مأخذ: ۱. ۲۰۰۳ GFS.

با تحقیق می‌توان دریافت که مطالب فنی و تخصصی چندانی در زمینه فساد و اخذ مالیات در کشورهای در حال توسعه و به‌خصوص کشورهای فقیر، تدوین نشده است. بخش عمده کار عملی در زمینه تخلفات موجود، در وصول درآمدهای مالیاتی به کشورهای عضو شورای همکاری اقتصادی و توسعه اروپا، مربوط است که در برخی از آن‌ها به تحلیل و بررسی شیوه‌های رسمی مبارزه علیه فرار مالیاتی مؤدیان پرداخته شده است.

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

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

۲. عدم وجود تحقیق جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران،

۳. تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به‌نحوی که درآمدهای

تأمین اجتماعی که در ایران جزء درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد، در برخی از کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به‌خود اختصاص داده است. برای 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.

اما با این حال به‌دلیل آثار سوئی که فرار مالیاتی بر اقتصاد کشور دارد، به بررسی و توجه بیش‌تر در این زمینه نیاز است. به‌طور کلی، فرار مالیاتی سبب می‌شود که درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های اجتماعی تأمین نگردد و در نتیجه خدمات اجتماعی که دولت می‌باید آن‌ها را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه نشود. به‌عنوان مثال سرمایه‌گذاری در امور دفاعی و نظامی و توسعه شبکه مخابراتی و ماهواره‌ای ... فعالیت‌هایی است که سرمایه‌گذاری در آن‌ها به شکل 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 به‌ضرورت، خود در این زمینه‌ها اقدام کند. چنانچه درآمدهای مالیاتی در حد تأمین این هزینه‌های اجباری نباشد، در نهایت رشد و توسعه اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

همچنین فرار مالیاتی سبب می‌شود، درآمدها در سطح جامعه به‌نحو مناسب توزیع نگردد و انباشت ثروت در دست گروه‌های خاص، نه تنها زمینه تقویت قدرت سیاسی این گروه‌ها را فراهم می‌سازد، بلکه شکاف طبقاتی موجب افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود و در نهایت امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی، سرمایه‌گذاری و ... تجاری را دچار اختلال می‌کند. چنین پدیده‌ای نیز موجب می‌شود که رشد و توسعه اقتصادی در میان‌مدت و درازمدت لطمه ببیند.

۲. تعریف فرار مالیاتی

فرار از مالیات انگیزه اصلی برای روی آوردن به اقتصاد زیرزمینی است. در موارد بسیاری دیده شده که تولیدکنندگان کالا یا خدمتی رسمی برای فرار از مالیات تمام یا بخشی از درآمد خود را به منابع مالیاتی اعلام نمی‌کنند. این امر در مورد مالیات مستقیم یا در مورد مالیات غیرمستقیم صدق می‌کند. ولی حقوق و عوارض گمرکی که بر واردات وضع می‌گردد

نیز نوعی مالیات است و در صورتی که مسافری کالای همراه خود را اعلام نکرده و عوارض متعلقه را پرداخت نکنند، مرتکب نوعی عمل قاچاق شده و کالای وارداتی قاچاق محسوب شده و در نهایت جزء فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی یا بخش نامنظم به حساب می‌آید.^۱ اما در فرار مالیاتی، با توجه به تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط تعمداً نادیده گرفته می‌شود.^۲

۳. زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد، زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل عدم‌گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم‌مبادله کامل اطلاعات و نبود سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن، عدم‌استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، عدم‌شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع می‌باشد.

۳-۱. پایین بودن فرهنگ مالیاتی

یکی از عوامل مؤثر در کاهش حجم وصولی مالیات، فرهنگ مالیاتی است. فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در برابر نظام مالیاتی است. به‌عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند. البته، یکی از مهم‌ترین عوامل در شکل‌گیری فرهنگ مالیاتی ضعیف، رانتی بودن اقتصاد کشور است.

در مجموع، پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی به ویژه هنگامی که با انگیزه سودجویی

۱. علیرضا شکیبایی، «برآورد اقتصاد غیررسمی در ایران و تحلیل علل پیدایش آن (رویکرد منطق فازی)»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۰، ص ۷۵.

۲. علی‌اکبر عرب مازار یزدی، «اقتصاد سیاه در ایران»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۰، ص ۳۶.
- بنا به گزارش دل آن‌نو (Dell_Anno) و اشنایدر (Schneider) (۲۰۰۴)، اندازه اقتصاد زیرزمینی در ۲۱ کشور OECD بین ۹ درصد (USA) تا ۲۸ درصد (GREECE) از GDP می‌باشد.

مأخذ:

و سوداگری برخی افراد جامعه همراه شود، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش میزان مالیات‌های وصولی و افزایش فرار مالیاتی داشته باشد. بنابراین یکی از ضرورت‌های نظام مالیاتی مناسب، اشاعه و رشد فرهنگ مالیاتی یا مردمی کردن مالیات‌هاست که بدون آن، نظام مالیاتی از کارایی مؤثر برخوردار نخواهد بود.

۲-۳. معافیت‌های وسیع و متنوع

بیش‌تر راه‌های فرار مالیاتی را دولت‌ها در سیاست‌های حمایتی مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی باز می‌کنند و در صورتی که سیستم اطلاعات کارآمد نیز در نظام مالیاتی موجود نباشد؛ فرار مالیاتی گسترش می‌یابد. با اعطای معافیت‌های مالیاتی گروهی از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و این امر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر می‌شود. بنابراین، اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی مورد نظر، فشار سنگینی را بر گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند. یعنی برای جبران کاهش درآمد مالیاتی، از گروه‌هایی که از معافیت مالیاتی بهره‌مند نیستند، مالیات بیش‌تری را دریافت می‌کند.^۱ 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 زمان نامحدودی در نظر گرفته شود، در دوره‌های مختلف باید تحقق اهداف مورد نظر از اعطای این معافیت‌ها بررسی شود. چنان‌چه پاسخ منفی باشد، ضرورت اعطای این معافیت‌ها هم باید منتفی اعلام شود.^۲

۳-۳. عدم ارسال اظهارنامه

ارسال نکردن اظهارنامه دلایل گوناگونی دارد. رایج‌ترین دلیل عدم ارسال می‌تواند این باشد که هرگاه ثبت مؤدی به‌روز نباشد؛ بهترین امکان برای ارسال نکردن اظهارنامه و پس از آن فرار از پرداخت مالیات فراهم شده است. دلیل دیگر عدم ارسال اظهارنامه، عدم برخورد قاطع

۱. اردشیر بورد، «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و مقایسه تطبیقی آن با مالیات‌های غیرمستقیم»، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱، ص ۵.

۲. مجله اقتصادی، شماره ۲، ۱۳۸۰، ص ۷.

مأموران مالیاتی است که آن هم می‌تواند به دلیل 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 باشد و هم در اجرای آن ماهر باشد؛ اما برخورد قاطعی از خود نشان ندهد که انگیزه این امر را باید در میزان شیوع فساد اداری در ادارات مالیاتی جستجو کرد.

در مقابل این نارسایی‌ها، مدیران مالیاتی سعی می‌کنند با کمک قانونگذاران این نقایص را برطرف کنند و با این نارسایی‌ها مقابله نمایند، آن‌ها سعی می‌کنند از طریق به روز کردن ثبت و توزیع برچسب‌های شناسایی از قبل چاپ شده به مؤدیان مالیاتی، مشکلات مربوط به روز نمودن ثبت نام و ناصحیح بودن شماره شناسایی را به حداقل برسانند. از آن‌جا که 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، در حالی که جریمه این نوع تخلف در کشورهای دیگر دست کم ۳ برابر ایران است. اما برخورد قاطع و قانونی مأموران، اقدامات سازمان مالیاتی (در هر کشور) و نوع مبارزه و واکنش این سازمان اهمیت ویژه‌ای دارد.^۱

۳-۴. فساد مأموران مالیاتی

هرگاه مأموران مالیاتی فاسد باشند یا احتمال فاسد شدن آن‌ها قوی 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. اساساً شیوه وصول چنین مأمورانی باید از پیچیدگی کافی برخوردار باشد تا بتواند به مدد آن و بدون دشواری خاصی، زندگی مؤدیان خوش حساب را تباه کنند. اگر از عهده این کار برآیند، آنگاه می‌توانند برخی از مؤدیان درستکار را به مؤدیان نادرست مبدل سازند و با توافق سری با ایشان تبانی کنند که هرگاه بخشی از مالیات تشخیصی آن‌ها را عمداً کاهش دهند، آنگاه مؤدیان بخشی از درآمدهای دولت را که این‌گونه تباه شده است؛ به خود مأموران مالیاتی پرداخت کنند. هر دو طرف خلافتکار در این تبانی، می‌توانند منافع خصوصی خود را به بهای از دست رفتن

۱. نصیر مشایخ، «پدیده فرار مالیاتی و سیاستی که دولت‌ها باید اتخاذ کنند»، نشریه ابرار اقتصادی، ۱۳۸۱، ص

منافع دولت، حفظ کنند.^۱

به این منظور تأسیس سازمان دولتی جدید، با کارکنان بهره‌مند از حقوق مکفی و در عین حال برخوردار از اقتدار سیاسی و قضایی لازم برای اخذ مالیات، مدل ترجیحی برای وصول درآمدهای داخلی محسوب می‌شود. این رهیافت در غنا، پرو، اوگاندا، پیشرفت‌های چشمگیری را به دنبال داشته است.

این امر شاید تا حد زیادی از کاهش فساد در اخذ مالیات ناشی می‌شود. اما پس از چند صباحی، استقلال اعطایی به این نهادها به تدریج باعث انحراف کارکنانشان به سوی اقدامات فسادآلود می‌شود. تأمین سازمان‌های مستقل و مقتدر درآمد، چه‌بسا نخستین گام مناسب و ضروری در موقعیت‌های بحرانی باشد. اما مشکلات طولانی مدت فساد و عدم پاسخگویی در اخذ مالیات همچنان باقی خواهد ماند. برای پرداختن به این مشکلات، گزینه‌های متعددی فراروی سیاستگذاران است. سیاستگذاران 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 گریز از مالیات تعیین کنند.^۲

۳-۵. بالا بودن وقفه‌های مالیاتی

ویتوتانزی^۳ وقفه‌های مالیاتی یا تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها را به‌عنوان «فاصله میان زمانی که در آن مالیات باید پرداخت شود با زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود»، تعریف می‌کند. وی بر این اساس تأخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تأخیر قانونی و تأخیر غیرقانونی تقسیم می‌کند.^۴ 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

۱. جان توی و مایک مور، «اخذ مالیات، فساد و اصلاحات»، ترجمه مرتضی ملانظر، جستارهایی در سیاستگذاری مالیاتی، «مجموعه مقالات»، ویراستار، علی‌اکبر عرب‌مازار، چاپ اول، ۱۳۸۲، ص ۱۷۴.

۲. همان منبع، ص ۱۷۲.

۳. Vito Tanzi

۴. احمد زمانی و محسن کلانتری، «اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیات و آثار منفی آن در ایران»، فصلنامه علمی ترویجی پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳، ۱۳۷۸، ص ۶۹.

منتقل شود. البته وقفه برآورد شده متوسط وقفه کل درآمدهای مالیاتی است و ممکن است متوسط وقفه برای طبقات مختلف مالیاتی متفاوت باشد.

بنابراین، سیاست‌های لازم به‌منظور کاهش طول وقفه برای به‌حداقل رساندن زیان درآمدهای مالیاتی ضروری است. دولت می‌تواند با اتخاذ سیاست‌هایی از قبیل:

الف. اعمال جرایم سنگین برای مؤدیانی که با تأخیر، مالیات حقه را پرداخت می‌کنند،
ب. شاخص‌بندی مالیات با توجه به تورم،

ج. گسترش پایه مالیاتی از طریق حذف معافیت‌های غیرضروری به جای افزایش نرخ‌های مالیاتی، طول وقفه را کاهش می‌دهد تا این که زیان وارده کاهش یابد.^۱

۳-۶. 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 به علت تماس مکرر مأموران مالیاتی با مؤدیان، احتمالاً باعث انحراف کادر تشخیص مالیات می‌شود. به‌طور کلی چون در روش تشخیص علی‌الرأس، از یک شیوه نظری برای سنجش و برآورد مالیات استفاده می‌شود، قضاوت شخصی جانشین واقعیات می‌گردد و نیز فقدان کنترل کافی بر ضوابط و معیارهای ارزیابی و برآورد میزان مالیات پرداختی، اختلافات متعددی میان مؤدیان و مأموران مالیاتی در زمینه تعیین درآمد مشمول مالیات، بروز می‌کند.

۳-۷. قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی

اهمیت ساده‌سازی نظام مالیاتی برای افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی است.^۲ قوانین پیچیده و مبهم، دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند و هزینه‌های تمکین را نیز

۱. انوشیروان تقی‌پور، «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۴۲، ۱۳۷۸.

۲. مقالات زیادی در این زمینه چاپ شده است. برای مطالعه بیشتر می‌توان به این مقالات مراجعه کرد: بردورپچارد (۱۹۹۰)، منسفیلد (۱۹۸۷)، تایت، گریتز و اچینگرین (۱۹۷۹)، تانزی (۱۹۸۱)، ریچارد و کاسانگراد (۱۹۹۲).
جاننشر (۱۹۹۲).

افزایش می‌دهد.^۱

دستگاه مالیاتی باید از دیدگاه مالیات‌دهنده نیز ساده باشد.^۲ 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.^۳

۸-۳. سیستم اطلاعاتی ضعیف

ضعیف بودن سیستم اطلاعاتی را از دو دیدگاه می‌توان مورد بررسی قرار داد:

اول این‌که اکثر مردم اطلاع کافی از قوانین و مقررات مالیاتی کشور ندارند و یکی از وظایف مدیریت مالیاتی، در حقیقت آگاهی‌رساندن به مؤدیان برای سهولت بیشتر کار است. چرا که آگاهی داشتن مردم به قوانین مالیاتی، از مشکلات آن‌ها می‌کاهد و این مسأله از یک طرف، مسأله‌ای اقتصادی است و از طرف دیگر به فرهنگ مالیاتی مربوط بوده و مسأله‌ای اجتماعی محسوب می‌شود.^۴

دوم این‌که سیستم مالیاتی در جهت جمع‌آوری اطلاعات از درآمد افراد ضعیف است. چرا که 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 فعالیت آن‌ها باشد. بنابراین وجود سیستم قوی اطلاعاتی، برای تشخیص مالیات واقعی اشخاص

۱. 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 امریکای 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 ...

۲. 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.

۳. کارلوس سیلوانی، «راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی»، ترجمه منصور ملایی‌پور، چاپخانه ایران، چاپ اول، ۱۳۸۱، ص ۱۸ و ۱۹.

۴. محمدتقی رضاییان، «بررسی علل عدم آگاهی مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم و تأثیر آن بر درآمد مؤدیان دولت (مطالعه موردی استان سمنان)»، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی، ص ۵.

حقیقی و حقوقی لازم است.^۱

۹-۳. فرار عمدی از پرداخت مالیات

گروهی دیگر از فراریان مالیاتی را مؤدیانی تشکیل می‌دهند که گوش آن‌ها شنوای احکام و دستورات قانونی نیست. در این صورت تکلیف چیست؟ از آن جایی که یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی این است که سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را ارتقا بخشد؛ 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 قواعد 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، میان ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان و اجرای دقیق قوانین و مقررات تعادل برقرار کند.

سازمان مالیاتی باید عوامل انگیزشی و تشویق‌کننده نظام تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت و عوامل ضد تشویقی (تنبیهی) آن را شناسایی و محدود کند.^۲ برای مثال ارائه خدمات مناسب مالیاتی و فعالیت‌های تبلیغاتی هدفمند (ایجاد فرهنگ مالیاتی با تبلیغات خوب)، عوامل اساسی در تشویق مؤدیان به رعایت دقیق قوانین مالیاتی است. برای تسهیل و تشویق مالیات‌دهندگان به رعایت داوطلبانه قوانین مالیاتی، دستگاه مالیاتی باید خدماتی مستمر، بی‌طرفانه، همراه با احترام متقابل و فوری ارائه کند.^۳ خدمات مؤثر مالیاتی می‌تواند شامل توسعه برنامه‌هایی برای شفاف کردن فرم‌ها

۱. بهمن سیدزراع، «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، رساله کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، ۱۳۸۰، ص ۱۱۱.
۲. کارلوس سیلوانی، «راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی»، ترجمه منصور ملایی‌پور، چاپخانه ایران، چاپ اول، ۱۳۸۱، ص ۲۰.

۳. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کشورهایی با اقتصاد در حال گذار، ابزارهای بالنسبه ساده‌ای چون کمک به مالیات‌دهنده از طریق فرم‌های اظهارنامه مالیاتی، حذف کارمزد پرداخت مالیات از طریق 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، به‌طور چشمگیری بهبود بخشید.

(برگه‌ها) و دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و همچنین به وجود آوردن ارتباط مؤثری بین عموم مردم و دستگاه مالیاتی باشد که بر تقویت اعتقادات (اطمینان) مردم به قوانین مالیاتی منجر می‌گردد. به علاوه برنامه‌های آموزشی کوتاه‌مدت و بلندمدت برای مؤدیان مالیاتی تهیه و توسعه می‌یابد.^۱

۴. تحقیقات خارج از کشور

فرار از مالیات، جزء اصلی فعالیت‌های بخش نامنظم بوده و اقتصاددانان بیش از پیش به دنبال تجزیه و تحلیل این پدیده‌اند. نخستین تجزیه و تحلیل فرار از مالیات توسط آلینگهام^۲ و ساندمو^۳ در سال ۱۹۷۲ انجام شد. فرار از مالیات به نظر بکر^۴ با اقتصاد غیرقانونی (جزایی) و به نظر آرو^۵ با اقتصاد ریسک و عدم اطمینان ارتباط دارد. قسمت اعظم مدل‌های ساخته شده در این زمینه، مربوط به فرار از مالیات بر درآمد بوده است. همان‌طور که پیل^۶ می‌گوید: تقریباً در تمام این متون، افراد بدون توجه به اصول اخلاقی، گریزان از خطرپذیری و در راه به حداکثر رساندن سودشان عمل می‌کنند. به عبارت دیگر آن‌ها از کار کردن در اقتصاد پنهان یا اغفال ممیز مالیاتی احساس شرمساری نمی‌کنند.

یک مدل ساده برای مطلوبیت مورد انتظار را به صورت رابطه ذیل در نظر می‌گیرد:^۷

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

در این مدل:

Y = درآمد فرد که همانند نرخ مالیات (B) به عنوان داده محسوب می‌شود.

P = احتمال یافتن فرد فراری از مالیات

۱. کارلوس سیلوانی، «راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی»، ترجمه منصور ملایی پور، چاپخانه ایران، چاپ اول، ۱۳۸۱، ص ۵۱.

۲. Allingham

۳. Sandmo

۴. Baker

۵. Arrow

۶. Pyle

۷. بهمن سیدزارع، «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، رساله کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، ۱۳۸۰، ص ۳۷.

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

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

$U(y)$ = میزان مطلوبیت که تابعی از درآمد فرض شده است

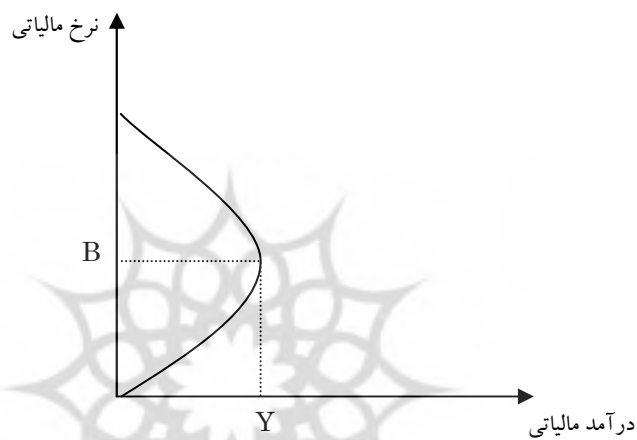
نتیجه ساده این مدل عبارت از این است که اگر $B < P\pi$ باشد، درآمدها کمتر از واقعیت اعلام خواهد شد. یعنی اگر جریمه مورد انتظار ($P\pi$) کمتر از مالیات (B) باشد، فرار از مالیات صورت خواهد گرفت. آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) فرض کردند که افراد با کاهش درجه ریسک‌گریزی مطلق مواجه هستند. به طوری که با افزایش درآمد، 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 بر درجه ریسک‌گریزی خواهد داشت. نکته دیگر این‌که، گرچه نظر عامه مردم بر این است که افزایش نرخ مالیات باعث افزایش فرار از مالیات می‌گردد ولی در این مدل اثر تغییر نرخ مالیات بر فرار از مالیات، مبهم است.

تئوری آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) دو روش برای مهار نمودن فرار مالیاتی پیشنهاد می‌کنند؛ افزایش مجازات‌ها و افزایش بودجه اداره دارایی تا بر کارایی آن افزوده شود.^۱ دان^۲ در سال ۱۹۹۲ با استفاده از یک مدل طبقه‌بندی ریسک و استفاده از شیوه‌های اقتصادسنجی از اطلاعات موجود مکزیکی نتیجه گرفت: «حتی تغییرات بسیار در احتمال کشف جرم و چگونگی مجازات آن باعث تغییرات اندک در مالیات می‌گردد». وی به این نتیجه رسید که دو برابر کردن جریمه فرار مالیاتی تنها باعث افزایش ۱۰ درصد درآمد اعلام شده می‌گردد و افزایش موارد حسابرسی نیز تأثیر مشابهی دارد. دامنه تفاوت مدل‌های ساخته شده برای تجزیه و تحلیل مسأله فرار از مالیات، بسیار وسیع است. علاوه بر تحلیل فرار از مالیات از دیدگاه اقتصاد خرد کوشش‌هایی در راه بررسی

۱. بهمن سیدزراع، «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، رساله کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، ۱۳۸۰، ص ۳۸.

آثار کلان آن شده است. یکی از موضوع‌های جالب در این زمینه عبارت است از: آثار احتمالی ضد انگیزه مالیات در منحنی معروف لافر^۱. در این جا استدلال می‌شود که چون مالیات بر درآمد پاداش نسبی کار را در حد نهایی مطلوبیت کار یا استراحت تغییر می‌دهد افزایش نرخ‌های مالیاتی سبب کاهش انگیزه کار می‌گردد.

در مورد ارتباط کل درآمد مالیاتی و نرخ مالیات تا جایی افزایش نرخ مالیات به سود دولت است که نتیجه آن بیش از کاهش حجم کار ضرب در نرخ مالیات قبلی باشد. پس از گذشتن از این نقطه درآمد مالیاتی تابع کاهنده‌ای از نرخ مالیات خواهد بود.^۲



نمودار ۱-۴. منحنی لافر

وود^۳ اثر فرار از مالیات بر منحنی لافر را از طریق معرفی یک منحنی فرار از مالیات در طرف عرضه مدل کلان مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. در این مدل پیدایش تابع فرار از مالیات باعث شد که از نرخ مالیات کاسته شود، به طوری که درآمد کل مالیاتی رو به کاهش گذاشت، نتیجه آن که اگر فرار از مالیات را در نظر نیاوریم، ممکن است منحنی لافر نرخ

۱. Laffer

۲. همان منبع، ص ۴۲.

۳. Waud

بالاتری از مالیات را مشخص کند (نرخ‌ی که کل درآمد مالیاتی رو به کاهش گذارد).^۱ در برخی از مطالعات برای بررسی آثار فرار از مالیات، بخش نامنظم را وارد مدل‌های اقتصاد کلان نموده‌اند.

برای مثال پیکک^۲، ریکتس^۳ و شاو^۴ یک مدل ساده IS-LM ارائه نموده‌اند که در آن بخش نامنظم بر منحنی IS اثر می‌گذارد از طریق تابع مصرف و فرض این‌که میل نهایی به مصرف با توجه به درآمدهای اظهار شده و اظهار نشده متفاوت است. بخش نامنظم از طریق تابع تقاضا برای پول که متکی بر درآمد قابل تصرف است و با فرار از مالیات، افزایش پیدا می‌کند، بر تابع LM اثر می‌گذارد. در این مدل، آثار انبساطی فرار از مالیات به وسیله عوامل پولی تعدیل می‌شود مگر آن‌که مقامات پولی بر حجم پول بیفزایند تا جبران تقاضای اضافی پول شود.

مدل پیشرفته‌تر IS-LM توسط لای^۵ و چنگ^۶ هم به کار رفته است در این مطالعه یک بازار کار معرفی شده و اثر فرار از مالیات بر عرضه کار، مورد مطالعه قرار می‌گیرد. با توجه به این اثر، ممکن است افزایش درجه فرار از مالیات موجب افزایش درآمد مالیاتی کل گردد (به جای کاهش آن).

ویک^۷ و فری^۸ مدل سه بخشی (شامل بخش خصوصی، بخش منظم و بخش نامنظم) ارائه نمودند تا اثر عوامل برونزا (نظیر کاغذبازی) را بر مؤدیان مالیات و عکس‌العمل ایشان را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. در این مدل احتمال ورود به بخش نامنظم سبب می‌شود که از توان کاغذبازها کاسته شود.^۹ البته دلایل زیادی وجود دارد مبنی بر این‌که فرار مالیاتی افراد ناشی از هنجارها و

۱. همان منبع، ص ۴۳.

۲. Peacock

۳. Ricketts

۴. Shaw

۵. Lai

۶. Chang

۷. Week

۸. Frey

۹. بهمن سیدزراع، «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، رساله کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، ۱۳۸۰، ص ۴۳.

واکنش‌های اجتماعی است (به‌عنوان مثال اندرونی و دیگران).^۱ اول این‌که ارارد و فینستین^۲ بر نقش گناه و احساس شرم در تمکین فرار مالیاتی تأکید می‌کنند. به‌همین ترتیب، جوردن^۳ سال (۱۹۸۹)، مایلس^۴ و نیلور^۵ سال (۱۹۹۶) بر این اعتقادند که یک فرد می‌تواند یک بازپرداخت ذهنی را برای خود طراحی کند که از الگوی استاندارد رفتاری مربوط به گروه خودش مشتق شده است (تأثیر هم‌نواپی اجتماعی).^۶ دوم این‌که، در اثر تعامل با هم‌نوع خود، مؤدی مالیات می‌تواند احساس کند که کم‌تر اعلام کردن درآمد، راه کم‌هزینه‌تری است. به‌نحوی که ریسک به دام افتادن را کاهش داده یا جرایم حاصل از محاسبه مالیاتی را کاهش می‌دهد (تأثیر یادگیری اجتماعی).^۷ سوم این‌که، استنباط هر فرد در عادلانه بودن میزان مالیات مشمول به آن تأثیر زیادی بر تصمیم فرار مالیاتی آن فرد دارد. چرا که اسپیسر^۸ و بیکر^۹ سال (۱۹۸۰)، بررسی نمودند آن‌هایی که احساس می‌کنند در سیستم مالیاتی نسبت به آن‌ها بی‌عدالتی صورت گرفته بیش‌تر تمایل فرار از مالیات را دارند تا حق خود را باز پس گیرند. (تأثیر عدالت)^{۱۰} در حالی که اکثر اقتصاددانان احتمالاً با این نوع تاکسونومی موافق هستند که مطمئناً اجماعی در مورد آثار متقابل اجتماعی وجود ندارد. در حقیقت وجود این آثار در حوزه‌های تحقیقاتی اقتصاد جدال‌برانگیز گردیده است و اندازه‌گیری آثار متقابل اجتماعی منجر به بروز مشکلات تشخیص می‌گردد.^{۱۱}

در تحقیق فرار مالیاتی و واکنش‌های اجتماعی که به‌وسیله برنارد فورتن^{۱۲}، جوی

۱. e.g. Androni et al.

۲. Erard and Feinstein

۳. Gordon

۴. Mayles

۵. Naylor

۶. Social Conformity Effect

۷. Social Learning Effect

۸. Spicer

۹. Becker

۱۰. Fairness effect

۱۱. Manski ۱۹۹۳

۱۲. Bernard fortin

لاکرویکس^۱ و ماری-کلایر ویلوال^۲ صورت گرفته است، معتقدند که تجارب آزمایشگاهی در حل این مسائل بسیار مفید است و در ضمن نشان داده شده که نظام مالیاتی ناعادلانه می‌تواند به افزایش فرار مالیاتی منجر شود و اگر نظام مالیات‌بندی در راستای عدالت افقی باشد تمکین مالیاتی بهبود می‌یابد.^۳

کریستف ایچهورن^۴ مدل رشد درون‌زا را بررسی کرده به‌طوری که افراد فرار مالیاتی و مصرف را در طول زمان با یک ساختار مالیاتی مشخص در سیاست‌های تمکینی دولتی بهینه می‌نمایند و به این منظور با به‌کارگیری یک مدل تصادفی کنترل بهینه، که در آن مشکلات افراد حل شده و نرخ رشد اقتصادی به دست می‌آید، نشان داده شده است که با توجه به یک سیاست مالیاتی معین فرار مالیاتی محرک رشد اقتصادی است زیرا منجر به پس‌انداز بیش‌تری می‌شود چون خانوارها تنها زمانی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند که از نظر ارزش قابل انتظار برای آن‌ها مفید باشد و درآمد بیش‌تری را برای پس‌انداز بر جای بگذارد. اما اگر واکنش دولت در نظر گرفته شود، نشان داده شده که دولتی که به‌دنبال حداکثر کردن رفاه می‌باشد، نرخ مالیاتی را به سمت بالا تعدیل می‌نماید تا عرضه کافی کالای عمومی را تضمین کند در نتیجه فرار مالیاتی هیچ تأثیری بر رشد اقتصادی ندارد.

رالف بایر و ماتامیس ساتر^۵ درباره اتلاف منابع همراه با فرار مالیاتی یک مطالعه تجربی ارائه می‌دهند. اتلاف منابع زمانی به وجود می‌آید که مالیات دهندگان و مأموران مالیاتی تلاش‌های پرهزینه‌ای را در پنهان‌کاری و کنترل فرار مالیاتی انجام می‌دهند، بنابراین نشان داده شده است که این تلاش‌های ناکارآمد اجتماعی - و همچنین فراوانی فرار مالیاتی رابطه مثبتی با نرخ مالیاتی رایج دارد. در ضمن نشان داده شده است که فرار مالیاتی اغلب کم‌تر از آن چیزی است که در یک مدل با ریسک خنثی، رفتار مالیات‌دهندگان را پیش‌بینی می‌کند. چرا که شواهد بیانگر این است که این امر به‌دلیل قیده‌های اخلاقی فردی است نه به‌خاطر

۱. Guy lacroix

۲. Marie-claire villeval

۳. Bernard fortin, Guy lacroix, Marie-Claire Villeval Montreal, Tax evasion and social interactions, Scientific series, séries scientifique, December ۲۰۰۴

۴. Christoph Eichorn, Tax Evasion and Economic Growth – A Neutrality Result First Draft: Marche ۲۰۰۴.

۵. Ralph-C Bayer and Matthias sutter The excess burden of tax evasion – an experimental detection – concealment contest – August ۳, ۲۰۰۴

ریسک‌گریزی افراد. علاوه بر این که فرار مالیاتی یک عارضه عمومی در اکثر کشورهاست و اثر منفی بر بودجه دولتی دارد، ممکن است دربرگیرنده یک بار اضافی نیز باشد، چرا که منجر به تحریک شدن مؤدیان و مأموران مالیاتی می‌شود تا منابع خود را به‌صورت غیرمولد سرمایه‌گذاری نمایند. یعنی اتلاف منابع به‌منظور پنهان کردن یا گریز از مالیات صورت می‌گیرد. براساس مدل بایر^۱ (۲۰۰۳)، تأثیر نرخ مالیاتی و جرایم بر روی اندازه بار اضافی فرار مالیاتی، مورد آزمون قرار گرفته و بنا به پیش‌بینی مدل، نتیجه این است که نرخ بالای مالیاتی به شرط ثابت بودن سایر شرایط منجر به افزایش مقدار منابعی می‌شود که به‌طور بیهوده سرمایه‌گذاری شده‌اند، اما جرایم به اندازه نظام جمع‌آوری مالیات و نظام اجرای قانون مالیاتی بر روی عدم‌کارایی نظام مالیاتی مؤثر نیست.

اما نرخ مالیاتی (نه جرایم) یا اثر متقابل جرایم و مالیات‌ها، نیروی محرکی برای بار اضافی رژیم مالیاتی است. در این مقاله نشان داده شده که نرخ مالیات یک عامل اصلی برای فراوانی فرار مالیاتی است و نرخ‌های بالای مالیاتی به‌نوعی منجر به فرار مالیاتی می‌شوند در حالی که اثر جرایم بسیار کوچک و قابل اغماض است بنابراین، این نتیجه با ادبیات تجربی سازگاری ندارد (برای مثال فریدمن^۲ و دیگران ۱۹۷۸ و بالدری^۳ ۱۹۸۲ و آلم^۴ و دیگران ۱۹۹۲).

۵. تحقیقات داخل کشور

حسین صادقی و علیرضا شکیبایی، در سال ۱۳۸۰، مطالعه‌ای با عنوان فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران (با روش اقتصادسنجی فازی) انجام داده‌اند. در این مطالعه از مجموعه و منطق فازی برای ایجاد یکسری زمانی عادلانه برای اقتصاد زیرزمینی (غیرقابل مشاهده) و فرار مالیاتی در ایران برای دوره زمانی (۱۳۳۳-۱۳۷۸) استفاده شده است و در این میان دو متغیر ورودی (نهاده) مورد استفاده نرخ مؤثر مالیات و شاخص مقررات است و با این روش (منطق فازی) که تا حدی ذهنی است، اقدام به محاسبه میزان اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی نموده‌اند. به‌طوری که بنا به نتایج در سال ۱۳۷۸، نسبت تولید ناخالص داخلی اقتصاد زیرزمینی به تولید ناخالص داخلی، ۱۷/۳ درصد به ارزش ۷۷۱۳۰/۹۳ میلیارد ریال برآورد شده

۱. Bayer

۲. Freedman

۳. Baldry

۴. Alm

است و به‌همین ترتیب ارزش فرار مالیاتی ۵۷۸۳/۸۲ میلیارد ریال که ۱۹/۴ درصد از درآمد مالیاتی کشور در سال ۱۳۷۸ می‌باشد، تخمین زده شده است.

بهر روز مه‌دلو، در رساله کارشناسی ارشد خود تحقیقی با عنوان تحلیل اثر درآمدی در رسیدگی علی‌الرأس مالیات مشاغل (بررسی موردی صنف طلا فروشی در اداره کل مالیات‌های شرق تهران) در سال ۱۳۸۱، انجام داده است که در این تحقیق از روش توصیفی استفاده شده و نتایج تحقیق بدون کم‌وکاست مطرح و نتایج از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از رگرسیون بر آن‌ها تحلیل صورت می‌گیرد. ابتدا پرسشنامه بین ممیزان مالیاتی توزیع و سپس ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفته و بعد جواب‌ها و اطلاعات پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و نتیجه این تحقیق این است که با رسیدگی علی‌الرأس مشاغل، درآمدهای مالیاتی دولت کاهش می‌یابد و اگر مبنای رسیدگی علی‌الرأس را تغییر داده و اصلاح شود، درآمدهای واقعی دولت افزایش می‌یابد.

محمدتقی رضاییان در رساله کارشناسی ارشد خود، تحقیقی با عنوان بررسی علل عدم‌آگاهی مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم و تأثیر آن بر درآمد مؤدیان دولت (مطالعه موردی استان سمنان) انجام داده است و این‌گونه نتیجه گرفته که یکی از مشکلات در حال حاضر نظام مالیاتی کشور، عدم‌مراجعه یا عدم‌پرداخت مالیات به موقع مؤدیان است و این امر ناشی از علل و عواملی است که یکی از آن‌ها ناآگاهی آنان از قانون و تأثیر مالیات در پیشرفت کارهاست که این ناآگاهی منجر به فرار مالیاتی شده و خود هزینه یا هزینه‌هایی برای دولت و مؤدیان دارد.

۶. بررسی رابطه بین فرار مالیاتی، تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد

مدل‌های خودرگرسیون برداری بیش‌تر در جهت پیش‌بینی، خلاصه کردن وابستگی‌های داخلی داده‌ها به یکدیگر، آزمون برون‌زایی، علیت گرنجری، تحلیل سایت‌ها و مواردی دیگر مورد استفاده قرار می‌گیرند. در تحلیل مدل‌های خودرگرسیون برداری نقش تکانه‌ها بسیار برجسته است و تابع عکس‌العمل آنی و یا تجزیه واریانس نیز براساس نقش تکانه‌ها شکل گرفته است. ابتدا ایستایی و پویایی سه متغیر در این تحقیق (تولید ناخالص داخلی، ضریب جینی و فرار مالیاتی) بررسی شده و سپس آزمون علیت گرنجر انجام می‌شود و در نهایت، الگوی خودرگرسیون برداری برآزش شده و با محاسبه توابع واکنش آنی و تجزیه واریانس، تأثیر تکانه‌های فرار مالیاتی بر دو متغیر دیگر بررسی می‌شود.

۶-۱. تجزیه و تحلیل

سه متغیر GDP (تولید ناخالص داخلی)، Ginic (ضریب جینی)، EVA (فرار مالیاتی)، به صورت لگاریتم تعریف شده‌اند.

$$\begin{aligned} \text{LGDP} &= \log(\text{GDP}) \\ \text{LGinic} &= \log(\text{Ginic}) \\ \text{Leva} &= \log(\text{EVA}) \end{aligned}$$

دوره مورد بررسی از سال ۱۳۴۷-۱۳۷۸ می‌باشد.^۱

آزمون دیکی فولر تعمیم یافته (ADF)^۲ و همبستگی نگار (AC)^۳ به منظور بررسی ایستایی متغیرها انجام شده است. نتایج آزمون دیکی فولر تعمیم یافته، به این شرح است.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رساله جامع علوم انسانی

۱. در مقاله فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران (با روش اقتصادسنجی فازی) که به وسیله دکتر حسین صادقی و علیرضا شکیبایی، انجام شده است مقادیر فرار مالیاتی به روش منطق فازی برآورد شده است و در این تحقیق از همین مقادیر برآورد شده فرار مالیاتی استفاده شده است.

۲. Augment Dickey Fuller (ADF)

۳. Auto Collogramm

جدول ۲. نتایج حاصل از آزمون (ADF)

نام متغیر	مقدار ADF	مقدار ADF بحرانی			ایستا	مرتبه ایستایی
LGDP	-۲/۰۰۵	%۱	-۳/۶۱		ایستا نیست	I(۱)
		%۵	-۲/۹۴			
		%۱۰	-۲/۶			
Δ (LGDP)	-۳/۰۱	%۱	-۳/۶۲		در سطح ۵ درصد ایستاست	I(۰)
		%۵	-۲/۹۴			
		%۱۰	-۲/۶۱			
LGinic	-۱/۲۷	%۱	-۳/۶۵		ایستا نیست	I(۱)
		%۵	-۲/۹۵			
		%۱۰	-۲/۶۱			
Δ (LGinic)	-۴/۰۷	%۱	-۳/۶۶		ایستاست	I(۰)
		%۵	-۲/۹۶			
		%۱۰	-۲/۶۲			
Leva	-۰/۱۸	%۱	-۳/۶۳		ایستا نیست	I(۱)
		%۵	-۲/۹۴			
		%۱۰	-۲/۶۱			
Δ (Leva)	-۴/۸۲	%۱	-۳/۶۴		ایستاست	I(۰)
		%۵	-۲/۹۵			
		%۱۰	-۲/۶۱			

نتایج فوق نشان می‌دهد که تمامی متغیرها ایستا از مرتبه اول هستند.

جدول ۳. ماتریس ضریب همبستگی

	LGDP	LGinic	Leva
LGDP	۱	-۰/۲۶	۰/۸
LGinic	-۰/۲۶	۱	-۰/۵۲
Leva	۰/۸	-۰/۵۲	۱

ضریب همبستگی بین متغیرها نشان می‌دهد که رابطه خطی بین ضریب جینی و تولید ناخالص داخلی منفی است و با افزایش ضریب جینی (توزیع نابرابر درآمد) تولید ناخالص داخلی کاهش می‌یابد و برعکس.

رابطه خطی بین فرار مالیاتی و تولید ناخالص داخلی مثبت است. یعنی با افزایش فرار مالیاتی تولید ناخالص داخلی افزایش می‌یابد و برعکس.

همچنین رابطه خطی بین فرار مالیاتی و ضریب جینی منفی است یعنی با افزایش فرار

مالیاتی، ضریب جینی کاهش می‌یابد و توزیع درآمد عادلانه‌تر می‌شود و برعکس. نتایج حاصل از علیت گرنجری بیان می‌کند که فرار مالیاتی می‌تواند با اطمینان ۹۸ درصد علیت گرنجری تولید ناخالص داخلی باشد ولی فرار مالیاتی با اطمینان ۶۰ درصد نمی‌تواند علیت گرنجری ضریب جینی باشد.

الگوی خود بازگشت‌برداری بین سه متغیر مذکور در ۴ تا lag برآورد شده است و با توجه به مقادیر آکائیک^۱ و شوارتز^۲ Lag بهینه، Lag یک می‌باشد.^۳ چون کم‌ترین مقدار شوارتز را دارد.

جدول ۴. تعیین Lag بهینه

Lag (دوره تأخیر)	مقدار آکائیک (AIC)	مقدار شوارتز (sc)	Lag بهینه
۱	-۳/۳۵	-۲/۷۹	*
۲	-۳/۶۳	-۲/۶۵	----
۳	-۳/۱۳	-۱/۷۱	----
۴	-۳/۱۳	-۱/۲۸	----

۱-۱-۶. تابع واکنش آنی

به‌منظور بررسی تأثیر شوک‌های فرار مالیاتی بر دو متغیر تولید ناخالص داخلی و ضریب جینی، از توابع واکنش آنی و تجزیه واریانس استفاده می‌کنیم.

جدول ۵. عکس‌العمل LGDP نسبت به یک انحراف معیار

شوک دیگر متغیرها

دوره	LGDP	LGInic	Leva
۱	۰/۰۷	۰۰۰۰	۰۰۰
۲	۰/۰۶	-۰/۰۱۷	-۰/۰۰۱
۳	۰/۰۴۶	-۰/۰۲۱	۰/۰۰۸
۴	۰/۰۳۵	-۰/۰۲۳	۰/۰۱۶
۵	۰/۰۲۷	-۰/۰۲۴	۰/۰۲۲
۱۰	۰/۰۱۱	-۰/۰۲۵	۰/۰۳۲

۱. Akaikie information criteria

۲. Schwarz criteria

۳. کم‌ترین مقدار آکائیک و شوارتز به‌عنوان lag بهینه انتخاب می‌شود اما اگر بین مقادیر آکائیک و شوارتز اختلاف باشد مقدار شوارتز اهمیت بیشتری دارد.

جدول ۵ نشان می‌دهد شوکی به اندازه یک انحراف معیار بر لگاریتم فرار مالیاتی پس از یک دوره بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی اثر می‌گذارد. البته در اولین دوره تأثیرگذاری تأثیر منفی بر تولید ناخالص داخلی دارد و در دوره‌های بعد تأثیر مثبت بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی دارد و روند صعودی داراست و موجب افزایش و بهبود تولید ناخالص داخلی می‌شود. براساس رابطه عرضه کل $Y = C + S + T$ ، وقتی که فرار مالیاتی صورت می‌گیرد، درآمد مالیاتی به اندازه فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. اما از آنجا که فرار مالیاتی، معمولاً در اقشار پردرآمد جامعه، با انگیزه پس‌انداز صورت می‌گیرد (چون میل نهایی به مصرف اقشار پردرآمد کم است و میل نهایی به پس‌انداز این افراد بالاست). بنابراین بخش کمی از فرار مالیاتی صرف مصرف این افراد و قسمت اعظم آن، پس‌انداز می‌شود.

به این ترتیب برآیند اثر کاهش مالیات و افزایش مصرف بر تولید در همان دوره (دوره اول) منفی است و این مطلب با توجه به این که پس‌انداز وارد جریان سرمایه‌گذاری و تولید می‌شود، تقویت می‌گردد. اما در دوره‌های بعد که پس‌انداز وارد جریان سرمایه‌گذاری می‌شود، از طریق ضریب فزاینده، آثار چند برابری روی سطح تولید دارد و تولید را زیاد می‌کند.

شوکی به اندازه یک انحراف معیار به ضریب جینی پس از یک دوره وقفه بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی اثر می‌گذارد و در طی ۱۰ دوره مورد بررسی شوک مثبت ضریب جینی بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی دارد و روند صعودی دارد یعنی با بدتر شدن توزیع درآمد، لگاریتم تولید ناخالص داخلی کاهش می‌یابد^۱ و شوکی به اندازه یک انحراف معیار بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی، بر خودش تأثیر مثبت ولی روند کاهشی دارد.

جدول ۶. عکس‌العمل LGinic نسبت به یک انحراف معیار شوک دیگر متغیرها

دوره	LGDP	LGinic	Leva
۱	-۰/۰۰۱	۰/۰۳۷	۰۰۰۰
۲	۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۲
۳	۰/۰۰۷	۰/۰۱۲	-۰/۰۲۱
۴	۰/۰۰۴	۰/۰۱	-۰/۰۱۹
۵	۰/۰۰۲	۰/۰۱	-۰/۰۱۷
۱۰	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۸	-۰/۰۱۲

جدول ۶ نشان می‌دهد شوکی به اندازه یک انحراف بر لگاریتم فرار مالیاتی بعد از یک

۱. چون اکثر اقشار جامعه دارای درآمد متوسط هستند که برای تولیدات داخلی و ضروری تقاضا دارند، با بدتر شدن توزیع درآمد، تقاضای این گروه کاهش می‌یابد. بنابراین تأثیر منفی بر سطح تولیدات داخلی دارد.

دوره تأخیر بر لگاریتم ضریب جینی تأثیر می‌گذارد و این تأثیر طی ۱۰ دوره بررسی شده همواره منفی و همراه با یک روند کاهشی است یعنی با افزایش فرار مالیاتی ضریب جینی کاهش یافته و توزیع درآمد بهتر می‌شود. از آنجایی که فرار مالیاتی بر تولید تأثیر مثبت دارد، پس منجر به افزایش سطح عمومی درآمدها شده و توزیع درآمد را بهتر می‌کند. شوک مثبت لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم ضریب جینی در دوره اول تأثیر منفی و در چند دوره کوتاهمدت تأثیر مثبت داشته و سپس در بلندمدت تأثیر منفی بر لگاریتم ضریب جینی داشته است.

۲-۱-۶. تجزیه واریانس

یکی دیگر از ابزارهای ما در بررسی تأثیر تکنانه‌ها، تجزیه واریانس می‌باشد که در این قسمت به آن می‌پردازیم.

جدول ۷. نتایج حاصل از تجزیه واریانس متغیر لگاریتم تولید ناخالص داخلی

دوره	Leva	Lginic	LGDP	انحراف معیار SE
۱	۰/۰	۰/۰۰	۱۰۰	۰/۰۷
۲	۰/۰۱۳	۳/۲۷	۹۶/۷۱	۰/۰۹۴
۳	۰/۵۶۸	۶/۶۱	۹۲/۸۱	۰/۱
۴	۲/۳۸	۹/۷۱	۸۷/۸۹	۰/۱۱۶
۵	۵/۲۲	۱۲/۴۷	۸۲/۳	۰/۱۲۴
۱۰	۲۱/۴۳	۲۰/۹۷	۵۷/۵۶	۰/۱۵۶

جدول ۷ نشان می‌دهد که در دوره اول ۱۰۰ درصد از تغییرات واریانس لگاریتم تولید ناخالص داخلی توسط تکنانه‌های خودش توجیه می‌شود و تکنانه‌های دو متغیر لگاریتم ضریب جینی و لگاریتم فرار مالیاتی بعد از یک دوره تأخیر، به ترتیب ۳/۲۷ درصد و ۰/۰۱۳ درصد از تغییرات واریانس لگاریتم تولید ناخالص داخلی را توجیه می‌کنند که در این دوره ۹۶ درصد از تغییرات این متغیر به وسیله تکنانه‌های خودش توجیه پیدا می‌کند. پس می‌توان گفت که واریانس تغییرات لگاریتم تولید ناخالص داخلی بیش‌تر ناشی از تغییرات خود متغیر (حدود ۵۷ درصد طی ده دوره) و در مرحله بعدی ناشی از تغییرات لگاریتم فرار مالیاتی و سپس لگاریتم ضریب جینی است. ستون چهارم جدول خطای پیش‌بینی لگاریتم تولید

(LGDP) را در فواصل زمانی مختلف نشان می‌دهد. مطابق این جدول خطای پیش‌بینی یک دوره آتی ۰/۰۷ درصد و خطای پیش‌بینی دوره بعد ۰/۰۹۴ درصد و الی آخر است.

جدول ۸. نتایج حاصل از تجزیه واریانس لگاریتم ضریب جینی

دوره	Leva	Lginic	LGDP	انحراف معیار SE
۱	۰/۰۰۰۰	۹۹/۹۲	۰/۰۷۵	۰/۰۳۷
۲	۱۹/۹۳	۷۶/۰۸	۳/۹۷	۰/۰۴۶
۳	۳۱/۴۴	۶۳/۴۵	۵/۰۹	۰/۰۵۳
۴	۳۷/۷۲	۵۷/۲۵	۵/۰۲	۰/۰۵۸
۵	۴۱/۵۲	۵۳/۸	۴/۶۷	۰/۰۶۱
۱۰	۴۸/۹۴	۴۷/۵	۳/۵۵	۰/۰۷۲

جدول ۸ نشان می‌دهد که در توجیه تغییرات واریانس لگاریتم ضریب جینی، تکانه‌های لگاریتم فرار مالیاتی بیش‌ترین اهمیت را داراست (۴۸ درصد در ۱۰ دوره) و سپس تکانه‌های خود لگاریتم ضریب جینی اهمیت دارد و در نهایت تکانه‌های لگاریتم تولید ناخالص داخلی اهمیت دارد و ستون چهارم جدول، خطاهای پیش‌بینی لگاریتم ضریب جینی را در فواصل زمانی مختلف نشان می‌دهد. مطابق این جدول، خطای پیش‌بینی یک دوره آتی ۳۷ درصد و خطای پیش‌بینی دو دوره بعد ۴۶ درصد و الی آخر است.

نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از بررسی رابطه بین فرار مالیاتی و تولید ناخالص داخلی و ضریب جینی نشان می‌دهد که فرار مالیاتی علیت گرنجری تولید ناخالص داخلی هست ولی علیت گرنجری ضریب جینی نیست و همچنین نشان می‌دهد که شوک مثبت فرار مالیاتی بر تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت دارد و موجب رشد و رونق اقتصادی می‌شود بنابراین فرضیه اول رد می‌شود. گویی فرار مالیاتی در کشور ایران به‌عنوان روغن در لابه‌لای چرخ‌دنده‌های رونق اقتصادی است و گردش چرخه‌های اقتصادی را راحت‌تر می‌کند. فرار مالیاتی بیش‌تر در سطوح پردرآمد جامعه صورت می‌گیرد و میل نهایی به مصرف این افراد کم و میل نهایی به پس‌انداز بالاست. پس مبالغ کلان فرار مالیاتی بیش‌تر به‌سمت پس‌انداز رفته و در نهایت از طریق سرمایه‌گذاری منجر به افزایش تولید می‌شود.

شوک فرار مالیاتی بر ضریب جینی همواره تأثیر منفی داشته و موجب کاهش ضریب جینی

و بهتر شدن توزیع درآمد می‌شود بنابراین فرضیه دوم تحقیق هم رد می‌شود. چون از آنجایی که فرار مالیاتی بر تولید تأثیر مثبت دارد، منجر به افزایش سطح عمومی درآمدها شده و توزیع درآمد را بهتر می‌کند.

البته به منظور بررسی دقیق‌تر تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی و توزیع درآمد، بهتر است تأثیر این متغیر بر فاکتورهای دیگر چون سرمایه‌گذاری دولتی، خصوصی، پس‌انداز خصوصی و دهک‌های مختلف جمعیتی نیز مطالعه شود، که در این تحقیق فقط متغیر تولید ناخالص داخلی و ضریب جینی استفاده شده است.

در ضمن از آن جایی که مقدار فرار مالیاتی، واقعی نیست و تخمین است، تا حدودی نتایج به دست آمده، را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد.



منابع و مأخذ

۱. بورد، اردشیر. «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و مقایسه تطبیقی آن با مالیات‌های غیرمستقیم»، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی، تابستان ۱۳۸۱.
۲. توی، جان و مور، مایک. «اخذ مالیات و فساد، اصلاحات»، ترجمه مرتضی ملانظر، جستارهایی در سیاستگذاری مالیاتی، «مجموعه مقالات»، ویراستار علی‌اکبر عرب مازار، چاپ اول، سال ۱۳۸۲.
۳. حق‌شناس، علی محمد، سامعی، حسین و انتخابی، نرگس. فرهنگ معاصر هزاره انگلیسی - فارسی، واحد پژوهش، فرهنگ معاصر، سال ۱۳۸۰.
۴. ربیعی، علی. «زنده باد فساد» (جامعه‌شناسی سیاسی فساد در دولت‌های جهان سوم)، تهران، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، سازمان چاپ و انتشارات، سال ۱۳۸۳.
۵. رضاییان، محمدتقی. «بررسی علل عدم‌آگاهی مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم و تأثیر آن بر درآمد مؤدیان دولت (مطالعه موردی استان سمنان)»، دانشکده امور اقتصادی.
۶. زمانی، احمد و کلانتری، محسن. «اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیات و آثار منفی آن در ایران»، فصلنامه علمی ترویجی پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳، پاییز ۱۳۷۸.
۷. سیدزراع، بهمن. «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل مؤثر بر آن»، رساله کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، تابستان ۱۳۸۰.
۸. سیلوانی، کارلوس. «راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی»، ترجمه منصور ملایی‌پور، چاپخانه ایران، چاپ اول، تابستان ۱۳۸۱.
۹. شکیبایی، علیرضا. «برآورد اقتصاد غیررسمی در ایران و تحلیل علل پیدایش آن (رویکرد منطق فازی)»، رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس، پاییز ۱۳۸۰.
۱۰. عرب مازار یزدی، علی‌اکبر. «اقتصاد سیاه در ایران»، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، سال ۱۳۸۰.
۱۱. فرهادی، کاظم. واژگان اقتصاد و زمینه‌های وابسته (انگلیسی - فارسی)، چاپ اول، سال ۱۳۷۱.

۱۲. فرهنگ، منوچهر. «فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی»، نشر البرز، چاپ اول، سال ۱۳۷۱.
۱۳. مشایخ، نصیر. «پدیده فرار مالیاتی و سیاستی که دولت‌ها باید اتخاذ کنند»، نشریه ابرار اقتصادی، زمستان ۱۳۸۱.
۱۴. مهدلو، بهروز. «تحلیل اثر درآمدی در رسیدگی علی‌الرأس مالیات مشاغل و بررسی موردی صنف طلافروشی در اداره کل مالیات‌های شرق تهران»، دانشکده امور اقتصادی، سال ۱۳۸۱.
۱۵. مهدوی بهمنی، علی‌اکبر. «بررسی علل تکافوی درآمدهای مالیاتی در تأمین بودجه دولت»، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱-۱۳۸۲.
۱۶. تقی‌پور، انوشیروان. «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۴۲، مهرماه ۱۳۷۸.
۱۷. نشریه GFS Government Financial Statistic (GFS) ۲۰۰۳-۲۰۰۴
۱۸. «فساد مالی و اقتصادی، ریشه‌ها و پیامدها، پیشگیری و مقابله»، مؤسسه تحقیقاتی تدبیر اقتصاد، جلد ۳، چاپ اول، سال ۱۳۸۳.
۱۹. حاتمی‌زاده، زیور. «بررسی جایگاه مالیات‌ها در بودجه‌های سالانه دولت با نگاهی به تحولات اخیر قوانین مالیاتی»، فصلنامه مجلس و پژوهش، شماره ۴۵، سال یازدهم، پاییز ۱۳۸۳.
۲۰. Bernard Fortin, Guylacroix, Marie – Chaire Villeval, Tax evasion and social interactions, scientific series, December ۲۰۰۴.
۲۱. Christoph Eichhorn, Tax Evasion and Economic Growth – Neutrality Result First Draft: March ۲۰۰۴.
۲۲. Ralph – C Bayer and Matthias Sutter, The excess burden of Tax evasion – an experimental detection – concealment contest – August ۲, ۲۰۰۴.