

An Estimate of Tax Evasion by Self-employed Businesses in Iran using the Household Expenditure Survey

Reza Zamani * 

Assistant Professor, Faculty of Economics,
Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Sepideh Mohsen Pourian 

Master of Economics, Faculty of Economics,
Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

We use the budget expenditure approach to evaluate tax evasion of self-employed businesses in Iran. As self-employment guilds cover various jobs, we choose dentists as a sample. Facing limited data access, we use household budget expenditure in 2016. We first calculate the the income of dentists' society and then estimate the income tax they should pay according to the tax law. Finally, we compare the actual income tax paid with the calculated income tax to estimate the tax evasion. Since the data published by the two official institutions are different, we have two different numbers of dentists: 20405 and 26301. We find that in both cases, like other countries in the world such as the United States, England, Italy, Russia, and Greek, self-employed individuals have a high level of tax evasion.

Keywords: Tax Evasion, Dentists, Household Budget Expenditure.

JEL Classification: H26, H20, H22.


پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

* Corresponding Author: rzamani@atu.ac.ir


How to Cite: zamani, R. & Mohsen Pourian, S. (2021). Using household budget expenditure approach to evaluate tax evasion of Self-employment groups in Iran. *Journal of Economic Research*, 83 (21), 75. 118.

استفاده از روش پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار برای برآورد فرار مالیاتی اصناف خوداشتغال در ایران

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

رضا زمانی * 

کارشناسی ارشد دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

سپیده محسن پوریان 

چکیده

هدف این پژوهش، استفاده از روش پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار برای برآورد فرار مالیاتی اصناف خوداشتغال در ایران است. از میان اصناف خوداشتغال، صنف دندان‌پزشکان به عنوان نمونه انتخاب شده است و با توجه به محدودیت‌های موجود در سطح اطلاعات در دسترس مبنای محاسبه پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار کشور در سال ۱۳۹۵ انتخاب شده است. در مرحله نخست درآمد کل جامعه دندان‌پزشکان از طریق پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار محاسبه شده، سپس با توجه به میزان درآمد به دست آمده میزان مالیات قابل پرداخت، مبتنی بر قانون، محاسبه شده و در آخر به منظور شناسایی میزان فرار مالیاتی، مقدار مالیات قابل پرداخت به دست آمده با مالیات پرداخت شده توسط دندان‌پزشکان که از داده‌های سازمان مالیاتی کل کشور به دست آمده، مورد مقایسه قرار گرفته است. به دلیل اینکه برای سال ۱۳۹۵ دو عدد متفاوت برای تعداد دندان‌پزشکان توسط منابع متفاوت معتبر ارائه شده، میزان فرار مالیاتی در دو سناریو تعریف شده است. در سناریوی اول به عنوان سناریوی حداقلی، تعداد دندان‌پزشکان ۲۰۴۰۵ نفر و سناریوی دوم به عنوان سناریوی حداکثری، تعداد دندان‌پزشکان ۲۶۳۶۱ نفر در نظر گرفته شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در هر دو سناریو، همانند سایر کشورهای دنیا - از جمله آمریکا، ایتالیا، انگلستان، روسیه و یونان - اصناف خوداشتغال سطح بالایی از فرار مالیاتی برخوردار هستند و ضرورت دارد که کارایی نظام مالیاتی در کشور هم از بعد شفاف‌سازی هزینه‌های دولت و هم از منظر کاهش فرار مالیاتی ارتقاء یابد.

کلیدواژه‌ها: مالیات ستانی، فرار مالیاتی، ایران.

طبقه‌بندی JEL: H26, H20, H22.

۱. مقدمه

یکی از مسائل مهم پیش روی کشور ایران، شناسایی ظرفیت مالیاتی کشور و مهم‌تر از آن میزان تحقق آن است. یکی از مشکلات پیش رو برای تحقق ظرفیت مالیاتی کشور پدیده‌ای به نام فرار مالیاتی بوده که معضل اکثر کشورهای در حال توسعه است (ابدیکسهیکو و همکاران، ۲۰۱۸).

فرار مالیاتی هرگونه عمل غیرقانونی برای نپرداختن یا کم پرداختن مالیات از سوی شخص یا واحد اقتصادی تعریف می‌شود (لیونز، ۱۳۹۰). در اغلب نظام‌های مالیاتی پایه‌های متعدد مالیاتی وجود دارد که بیشتر شامل پایه‌های مالیات بر خویش فرمایی، مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد یا مالیات بر درآمد شخصی است. مالیات بر درآمد مشاغل یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی در کشور است که بر درآمد خالص بخش زیادی از فعالان اقتصادی شاغل در بخش‌های مختلف خدماتی، تولیدی و بازرگانی وضع می‌شود. بررسی آمار و ارقام در ایران نشان می‌دهد این پایه با وجود دارا بودن ظرفیت بالقوه مالیاتی قابل توجه، طی سال‌های گذشته نقش پررنگی در درآمدهای مالیاتی نداشته است. به طور کلی، نظام مالیاتی کشور همواره در این بخش با چالش‌های زیادی روبه‌رو بوده است و با وجود انجام اصلاحات گسترده در ساختار نظام مالیاتی، سهم مالیات مشاغل از کل درآمدهای مالیاتی به دلایل مختلفی از کارایی لازم برخوردار نبوده است و این پایه مالیاتی با وجود دارا بودن ظرفیت بالقوه مالیاتی قابل توجه، طی سال‌های گذشته نقش پررنگی در درآمدهای مالیاتی نداشته است به گونه‌ای که مطابق قانون بودجه سال‌های ۱۴۰۰، میزان مالیات بر مشاغل حدود ۱۷۲ هزار میلیارد ریال پیش‌بینی شده است که حدود ۵/۲ درصد از درآمدهای مالیاتی سال است. همچنین در لایحه بودجه ۱۴۰۱ نیز رقم مالیات بر مشاغل ۳۳۸ هزار میلیارد پیش‌بینی شده که حدود ۶/۳ درصد است.^۲

بنابراین لازم است مطالعاتی در خصوص مشاغل با اهمیت کشور صورت گیرد و موانع، مشکلات و ایرادات مالیات‌ستانی در این بخش مورد بررسی قرار گرفته و با استفاده از

1. Abdikhiku, et al.

2. Lionzu, S.

۳. لایحه بودجه، ماده واحده و جداول کلان منابع و مصارف بودجه، جدول شماره ۵، ردیف شماره ۱۱۰۲۰۳ (مالیات مشاغل) و ردیف ۱۱۰۰۰۰ (درآمدهای مالیاتی)

اطلاعات و داده‌های میدانی و خرد، درآمد و در نتیجه ظرفیت مالیاتی این مشاغل برآورد شده و فرار مالیاتی آن‌ها مورد شناسایی قرار گیرد. در بخش مالیات مشاغل، سهم نامناسب مالیات پزشکان و دندان‌پزشکان مشهود است و مدام در محافل علمی و غیرعلمی به آن توجه می‌شود. با این حال تاکنون مقاله‌ای به این بحث ورود نکرده است تا میزان فرار مالیاتی آن‌ها را محاسبه کند.

از جمله ابهاماتی که در این زمینه وجود دارد و باید مورد بررسی قرار گیرد، تشخیص وجود یا عدم وجود فرار مالیاتی دندان‌پزشکان و در صورت وجود، بررسی موانع محاسبه فرار مالیاتی دندان‌پزشکان به صورت دقیق، نیاز یا عدم نیاز دندان‌پزشکان به ساختار خاص مالیاتی و نیاز به زیرساخت لازم جهت دریافت مالیات مناسب از دندان‌پزشکان است.

از جمله مشکلات مهم در مسیر پژوهش، مساله کمبود اطلاعات بود؛ به گونه‌ای که اطلاعات دقیق از تعداد دندان‌پزشکان کشور وجود نداشت. بنابراین، براساس اطلاعات در دسترس در مراجع دولتی، دو سناریو مبتنی بر دو سطح اطلاعات در دسترس تعریف و مطالعه انجام شد. در مسیر پژوهش، هم به وزارت بهداشت که متولی امر پزشکی و سلامت است و هم به سازمان امور مالیاتی مراجعه شد. به دلیل محدودیت اطلاعات از میان روش‌های متفاوت برآورد فرار مالیاتی که در بخش مبانی نظری بحث شده است، اکثر روش‌ها برای برآورد فرار مالیاتی دندان‌پزشکان قابل استفاده نیستند. با این حال، با توجه به سطح اطلاعات در دسترس در پیمایش بودجه خانوار، می‌توان از طریق محاسبه مخارج خانوارها که از طریق پیمایش بودجه خانوار انجام می‌گیرد میزان درآمد دندان‌پزشکان را محاسبه و براساس قانون مالیات‌ها، میزان مالیات آن‌ها را محاسبه و با مقدار واقعی آن مقایسه کرد. به همین دلیل روش مخارج خانوار مبنا قرار گرفت. طبیعی است که این مطالعه به عنوان اولین مطالعه باید از طریق مطالعات بعدی نقد و بررسی و ارتقاء یابد و زمینه‌ای برای ورود به محاسبه فرار مالیاتی مشاغلی مانند پزشکی فراهم شود.

مقاله بدین صورت سازماندهی شده است که در بخش بعدی، مبانی نظری ارائه شده است. در این بخش ابتدا عوامل کلی موثر بر فرار مالیاتی ارائه شده، سپس نظریه‌های مرتبط با برآورد فرار مالیاتی بیان شده است. سپس روش انجام پژوهش و سازکار استخراج اطلاعات ارائه شده و در نهایت میزان فرار مالیاتی دندان‌پزشکان برآورد شده است.

۲. مبانی نظری

در این بخش ابتدا به اجمال مدل کلی تحلیل عوامل موثر بر فرار مالیاتی و سپس روش‌های برآورد فرار مالیاتی ارائه می‌شود. در مدل کلی تحلیل می‌شود که مجموعه عوامل اقتصادی و غیراقتصادی بر فرار مالیاتی تاثیرگذار هستند. در روش‌های برآورد فرار مالیاتی نیز دیدگاه خرد و کلان، روش‌های مستقیم، غیرمستقیم، مدرن و اقتصاد رفتاری ارائه می‌شوند.

۲-۱. عوامل کلی موثر بر فرار مالیاتی

در حالت کلی در تمام کشورهای دنیا فرار مالیاتی اتفاق می‌افتد، اما سطح آن و میزان تاثیرگذاری آن بر اقتصاد ملی به متغیرهای زیادی وابسته است. به عنوان نمونه آلم و مالزیوکس^۱ (۲۰۲۰) براساس روش متاآنالیز^۲، مطالعات فراوانی را بررسی و براساس حدود ۲۵۶ هزار مشاهده دریافتند که نظارت و جریمه از منظر تاثیرگذاری در شرایط متفاوت تاثیرهای متفاوتی دارند. نظارت بالاتر یا احتمال نظارت بالاتر باعث تاثیر بیشتر جریمه شده و در شرایطی که نظارت کمتر بوده یا احتمال آن کمتر است، جریمه نیز تاثیر کمتری دارد. آن‌ها همچنین ملاحظه کردند که درجه انعطاف سیستم مالیاتی و نرخ مالیات نیز بر سطح فرار مالیاتی موثر هستند.

مدل کلی تحلیل رفتار فرد برای فرار مالیاتی، مطابق مطالعه آلم و مالزیوکس (۲۰۲۰)، بدین صورت است که فرض می‌شود که هر فرد به میزان I درآمد دارد، نرخ مالیات به میزان t بوده و فرد مقدار R از درآمد خود را گزارش می‌کند. فرض می‌شود که فرد با احتمال p نظارت انجام گرفته و در این صورت فرد نرخ f برای درآمد گزارش نشده جریمه می‌شود. در این صورت در صورتی که نظارت بر گزارش درآمد فرد اعمال شود و درآمد اعلام نشده کشف شود، درآمد خالص فرد به صورت I_C (رابطه (۱)) خواهد بود.

$$I_C = I - t * R - f * (t * (I - R)) \quad (1)$$

1. Alm, J., & Malézieux, A.
2. Meta Analysis

در صورتی که درآمد پنهان شده فرد کشف نشود و نظارت انجام نگیرد در آن صورت درآمد فرد به صورت I_N (رابطه (۲)) خواهد بود.

$$I_N = I - t * R \quad (۲)$$

در این شرایط فرد که به دنبال حداکثر کردن سود مطلوبیت خود است با مطلوبیتی مطابق با رابطه (۳) روبه‌رو است که در آن $E U(I)$ مطلوبیت انتظاری است.

$$E U(I) = p * U(I_C) + (1 - P) * U(I_N) \quad (۳)$$

حداکثرسازی مطلوبیت با توجه به درآمد فرد به حل درون‌زای مدل می‌انجامد. در واقع رفتار فرد در حداکثرسازی درآمد خود و میزان مالیاتی که حاضر است پرداخت کند یا میزان فرار مالیاتی که دارد به میزان درآمد فرد، نرخ مالیات، احتمال نظارت و کشف و میزان جریمه بستگی دارد. براساس حداکثرسازی این مدل به عنوان نمونه با افزایش احتمال جریمه یا نرخ جریمه انتظار می‌رود که درآمد گزارش یافته افزایش یابد و فرار مالیاتی کاهش یابد. در واقع شرایط سیاست‌گذاری و در عین حال نوع نظام مالیات‌ستانی و سازوکار اتخاذ درآمدهای مالیاتی و جایگاه مالیات در بودجه دولت بر میزان درآمد اعلام شده فرد و فرار مالیاتی تاثیرگذار است (Alm, 2019). همچنین ابدیکسهیکو و همکاران^۱ (۲۰۱۸) بر عواملی مانند بیکاری، فساد میان مجریان، فساد عمومی، وضعیت نظام بانکی در اعطاء تسهیلات، تورم، آموزش، هنجارهای اجتماعی و محیط کلی اقتصادی موثر بر فرار مالیاتی تاکید می‌کنند. آمو و علی ناکیا^۲ (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که رابطه منفی میان فساد و فرار مالیاتی وجود دارد.

تیموفته و ماریان^۳ (۲۰۱۹) تحلیل می‌کنند که فساد مالی، فساد عمومی، آموزش، بوروکراسی، پیچیده بودن سیستم مالیاتی، سطح تولید اقتصادی، رابطه میان مردم و دولت بر سطح فرار مالیاتی تاثیرگذار است. این یافته‌ها در پژوهش بوهن و همکاران^۴ (۲۰۰۷) نیز

-
1. Abdixhiku, et al.
 2. Amoh, J. K., & Ali-Nakyea, A.
 3. Timofte, C., & Marian, S.
 4. Buhn, et al.

تایید شده است. همچنین آن‌ها نشان داده‌اند که بار مالیاتی، محدودیت‌های تجاری، اندازه دولت نیز بر فرار مالیاتی تاثیر دارد.

اوزیلی^۱ (۲۰۱۸) تحلیل می‌کند که عوامل موثر بر فرار مالیاتی عبارتند از نرخ‌های بالای مالیات، تکنولوژی‌های فرار مالیاتی، استراتژی‌های ضعیف اعمال مالیات، داده‌های ناکافی و غیردقیق، فساد، مکانیزم جمع‌آوری ناکافی و غیرشفاف، درآمد خویش‌فرمای، عدم وجود اعتماد به دولت، نهادهای پاسخگویی ضعیف، نابرابری و اعتماد اندک به سیستم مالیاتی.

در نهایت مرشد و سعادت^۲ (۲۰۱۸) با بررسی فرار مالیاتی در کشورهای جنوب آسیا ملاحظه کردند که فساد، کیفیت حکمرانی و سرمایه انسانی از جمله عوامل موثر مهم بر فرار مالیاتی هستند.

۲-۲. روش‌های برآورد فرار مالیاتی

روش‌های فراوانی برای مطالعه و برآورد فرار مالیاتی وجود دارد. به عنوان نمونه، صامتی و اکبری (۱۳۹۹) مدل‌ها را به دو گروه کلان و خرد طبقه‌بندی کرده‌اند. در مدل‌های کلان، تاثیر نرخ‌های مالیاتی، بازار کار و تولید در بخش رسمی و غیررسمی و تاثیر مالیات بر بخش عرضه اقتصاد بررسی می‌شود. در دیدگاه خرد، منافع و هزینه‌های انتظاری حاصل از فرار مالیاتی بررسی می‌شود. بر همین اساس سطح ریسک‌پذیری، عدم اطمینان، احتمال کشف، میزان جریمه در کنار عوامل فرهنگی و اجتماعی بر رفتار فرد بررسی می‌شوند.

آلم (۲۰۱۲) مدل‌ها را به سه گروه سنتی و مدرن تقسیم بندی می‌کند؛ در گروه سنتی بر رهیافت‌های مستقیم و غیرمستقیم و تاثیر متقابل آثار تمرکز می‌شود. در روش‌های مدرن با توجه به هدف، زمینه برآورد فرار مالیاتی و سطح اطلاعات در دسترس، روش محاسبه فرار مالیاتی مبتنی بر نوآوری و خلاقیت محققان شکل می‌گیرد. همچنین برخی محققان با توجه به موضوع اقتصاد رفتاری، رفتار مودیان مالیاتی در گروه‌های متفاوت شغلی را بررسی و مبتنی بر آن میزان فرار مالیاتی را تحلیل و برآورد می‌کنند (Johansson, 2010)؛ (Kleven et al., 2013 & Akcigit et al., 2016). با توجه به تنوع دیدگاه‌های طرح شده و مبتنی بر مجموعه مطالعات فراوانی که در این زمینه وجود دارد، رهیافت‌های محاسبه

1. Ozili, P. K.

2. Murshed, M., & Saadat, S. Y.

فرار مالیاتی در این پژوهش به چهار گروه رهیافت مستقیم محاسبه فرار مالیاتی، رهیافت غیرمستقیم محاسبه فرار مالیاتی، رهیافت مدرن و رهیافت اقتصاد رفتاری طبقه‌بندی شده است.

۲-۲-۱. رهیافت مستقیم محاسبه فرار مالیاتی

رهیافت مستقیم محاسبه فرار مالیاتی از دقت بالایی در میان روش‌های سنتی برخوردار است، چراکه براساس اطلاعات مودیان استوار است. در رهیافت مستقیم از دو روش حسابرسی مستقیم و روش پیمایش می‌توان استفاده کرد (Alm, 2010).

۲-۲-۱-۱. روش پیمایش

این روش به طور وسیعی در ایالات متحده آمریکا استفاده شده است. در این روش که بر پایه نمونه‌گیری تصادفی و یا کنترل‌شده صورت می‌پذیرد، مودیانی که در نمونه‌گیری انتخاب شده‌اند، توسط مقامات مالیاتی مورد پیمایش قرار می‌گیرند. این روش مبتنی بر این فرض است که درصد معینی از فرار مالیاتی کشف می‌شود. با این فرض با استفاده از اطلاعات مربوط به تخلفات کشف شده از حسابرسی پرونده‌های مالیاتی که به روش نمونه‌گیری انتخاب می‌شوند و با ضریب احتمال کشف، مقدار فرار مالیاتی برآورد می‌شود. از آنجایی که مقامات مالیاتی الزاما متوجه تمامی درآمد پنهان یا گزارش نشده نمی‌شوند از طریق این فرآیند به جای شکاف مالیاتی درست، شکاف مالیاتی قابل کنترل به دست می‌آید. میانگین فرار مالیاتی در این نمونه به کل جمعیت تعمیم داده می‌شود.

با این وجود برای این روش عدم مزیت‌هایی وجود دارد. از آن جمله می‌توان به وقت‌گیر و پرهزینه بودن این روش اشاره کرد. در واقع روش‌های پیمایش غالباً هزینه‌بر هستند و به ندرت در کشورهای در حال توسعه استفاده می‌شوند یا اینکه برای کنترل هزینه‌ها، جامعه آماری محدود انتخاب می‌شود. به عنوان مثال، بی‌پالا و شاینکمن^۱ (۲۰۰۸) براساس پیمایش وسیعی از شرکت‌های کوچک در برزیل دریافتند که فقط ۱۳ درصد از کارآفرینان تمام فعالیت‌های خود را در بخش رسمی انجام می‌دهند و ۸۷ درصد از کارآفرینان بخشی از اقدامات خود را ثبت نمی‌کنند. همچنین در کشورهای توسعه‌یافته،

1. DePaula, R., & Schneider, J.

کارآفرینان راحت‌تر به پیمایش‌ها اعتماد می‌کنند تا کشورهای در حال توسعه. با این حال در کشورهای متفاوت -از جمله ایران- از روش‌های پیمایش و مصاحبه با افراد خبره یا پرداخت‌کنندگان مالیات، عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی بررسی می‌شود.

۲-۲-۱-۲. روش حسابرسی مالیاتی

در روش حسابرسی مالیاتی، شکاف مالیاتی براساس فرآیند تصادفی نمونه کنترل شده محاسبه می‌شود. در این نمونه‌ها، ریسک افراد مالیات‌دهنده نسبت به فرار مالیاتی سنجیده می‌شود. همچنین در این روش افراد براساس درجه اجابت مالیاتی و فرار مالیاتی به گروه‌های متفاوت تقسیم می‌شوند. به عنوان نمونه در برنامه پژوهش (NRP) در سال ۲۰۰۱ در آمریکا، ۴۶,۰۰۰ مالیات‌دهنده به صورت تصادفی انتخاب شده بودند تا رفتارهای مالیاتی آن‌ها به صورت دقیق بررسی شود. همچنین براساس این داده‌ها و برای کاهش انحراف در تحلیل‌ها از روش‌های اقتصادسنجی نیز در صورت امکان استفاده می‌شود.

۲-۲-۲. رهیافت غیرمستقیم محاسبه فرار مالیاتی

در روش غیرمستقیم، فرض می‌شود که از طریق برخی شاخص‌ها می‌توان به صورت غیرمستقیم میزان فرار مالیاتی را محاسبه کرد و چندین شاخص در این زمینه وجود دارد که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌شود.

۲-۲-۱-۲. محاسبه شکاف

مانند محاسبه شکاف بین درآمدی که در موقع پرداخت مالیات ذکر شده و درآمد ثبت شده در حساب‌های ملی، شکاف بین درآمد و مخارج در حساب‌های ملی یا شکاف بین نیروی کار واقعی و رسمی.

۲-۲-۱-۱-۲. مخارج ملی - درآمد ملی

در این روش با توجه به منطق محاسبه تولید ناخالص داخلی، تفاوت میان محاسبه تولید ناخالص داخلی از طریق روش درآمدی و روش مخارج به عنوان پروکسی از اندازه اقتصاد سایه در نظر گرفته می‌شود و براساس آن نیز میزان فرار مالیاتی محاسبه می‌شود.

۲-۲-۲-۱-۲. شکاف نیروی کار رسمی و واقعی

در این روش تحلیل، کاهش در نیروی کار در فعالیتهای رسمی شاخصی است از اقتصاد غیررسمی و مبتنی بر آن میزان فرار مالیاتی برآورد می‌شود.

۲-۲-۲-۲. روش نهاده‌های فیزیکی

این روش توسط کافمن و کالیبردال^۱ (۱۹۹۶) ارائه شده است. فرض می‌شود که مصرف الکتریسته چون هم در بخش رسمی و هم بخش غیررسمی وجود دارد، می‌توان براساس مصرف انرژی میزان تولید واقعی را محاسبه کرد و سپس با مقایسه GDP رسمی با آن، میزان اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی متناسب با آن محاسبه می‌شود.

۲-۲-۲-۲-۱. روش عوامل چندگانه- آثار چندگانه (MIMIC)^۲

با توجه به اینکه آثار اقتصاد زیرزمینی به طور همزمان در بازارهای چندگانه نیز قابل مشاهده است (مانند بازار کار، بازار پول و بازار کالا) از طریق روش عوامل چندگانه موثر بر اقتصاد زیرزمینی و آثار چندگانه (MIMIC) میزان اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی برآورد می‌شود.

۲-۲-۲-۲-۳. روش معاملات نقد

در این روش فرض می‌شود که سطح واقعی فعالیتهای اقتصاد از طریق معادله فیشر^۳ (بین پول و گردش آن) قابل بررسی است و رابطه ثابتی میان GNP رسمی و میزان حجم معاملات وجود دارد. مبتنی بر معاملات انجام شده برآورد میزان واقعی اقتصاد و GDP رسمی، میزان اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی محاسبه می‌شود. سپس با توجه به حجم معاملات انجام گرفته، میزان GNP رسمی محاسبه می‌شود سپس با بررسی تفاوت آن با GNP رسمی، میزان این تفاوت به عنوان شاخصی برای اقتصاد زیر زمینی در نظر گرفته می‌شود و براساس آن مجدد فرار مالیاتی محاسبه می‌شود.

1. Kaufmann, D., & Kaliberda, A.
2. Multiple Indicator and Multiple Causal
3. Fisher, S.

۲-۲-۲-۲. روش تقاضای پول نقد

در این روش فرض می‌شود که در اقتصاد زیرزمینی، معاملات به صورت نقد انجام می‌گیرد تا قابل ردیابی و کنترل نباشند. براساس نسبت نگهداری پول نقد به صورت نقد و سپرده، امکان محاسبه اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی فراهم می‌شود. در واقع فرض می‌شود که تقاضای پول نقد به عواملی مانند نرخ بهره و درآمد از یک سو وابسته است. علاوه بر این، می‌توان چنین فرض کرد که بار مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم، قوانین مالیاتی و درجه پیچیدگی سیستم مالیاتی نیز بر میزان استفاده از پول نقد اثر دارند. بر همین اساس، تقاضای اضافی پول که توسط نظریه‌های مرسوم پول (مانند نظریه مقداری پول) توضیح داده نشده‌اند به عنوان شاخصی برای فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی در نظر گرفته می‌شود. روش تقاضای نقد ابتدا توسط کاگان^۱ (۱۹۵۸) و سپس گوتمن^۲ (۱۹۷۷) ارائه شد که بعدها توسط تانزی^۳ (۱۹۸۳) گسترش یافته است. در این روش تحلیل می‌شود که انتظار می‌رود با افزایش نرخ مالیات یا پیچیده شدن قوانین مالیاتی، فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی گسترش یابد و مبتنی بر مدل‌های ریاضی و اقتصادسنجی، میزان اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی محاسبه می‌شود (به عنوان نمونه به مطالعه آتانازیوس و النی^۴ (۲۰۲۰) که با پیروی از مدل دانشگاه لایسستر^۵، مطالعه اوورا و همکاران^۶ (۱۹۹۰) و اوورا و کوتریس^۷ (۱۹۹۱) انجام شده است.

۲-۲-۳. رهیافت‌های مدرن

اشنایدر^۸ (۲۰۰۵) و اشنایدر و انست^۹ (۲۰۰۲ و ۲۰۰۰)، نقدهای فراوانی بر روش‌های مستقیم و غیرمستقیم و مدل وارد کرده‌اند. به عنوان مثال، در پیمایش باز ممکن است افراد اطلاعات درستی ارائه ندهند. همچنین در پیمایش با اینکه افراد ممکن است مایل باشند که اطلاعات

1. Cagan, P.
2. Gutmann, P. M.
3. Tanzi, V.
4. Athanasios, A., & Eleni, K.,
5. University of Leicester
6. Vavoura, et al.
7. Vavouras I. & Koutri A.
8. Schneider, F.
9. Schneider, F. & Enste, D. H.

درست ارائه دهند، اما اطلاعات گزارش‌دهی خود را به یاد نیاورند. همچنین در روش حسابرسی نیز ممکن است اشتباهات کشف نشود. علاوه بر این، روش‌های غیرمستقیم مشکلات زیادی دارند. به عنوان مثال، در رهیافت‌های معاملاتی یا تقاضای نقد، فرض می‌شود که در سال پایه، اندازه اقتصاد زیرزمینی صفر بوده است یا اینکه با تغییر سرعت گردش پول، تخمین معاملات کل و نیاز پول نیز دچار خطا و انحراف می‌شوند. حتی در روش‌های مدل نیز مشکلات درون‌زایی یا علیت وجود دارد. بر همین اساس در روش‌های مدرن با توجه به زمینه بررسی موضوع با نوآوری و خلاقیت محققان، تلاش می‌شود که دقت برآوردهای فرار مالیاتی ارتقا یابد. در ادامه فقط به عنوان نمونه به چند مورد اشاره می‌شود.

۲-۲-۳-۱. تحلیل گزارش مالیاتی مودیان

به عنوان مثال از طریق درآمد گزارش شده مودیان مالیاتی، فرض می‌شود که افراد برخی از درآمد خود را اعلام نکرده‌اند و از طریق سازوکارهای جانشین، این درآمد پنهان و اعلام نشده کشف می‌شود. سپس براساس ساختار مالیاتی میزان فرار مالیاتی مشخص می‌شود (Gruber & Saez, 2002).

۲-۲-۳-۲. روش تجربی کنترل شده تصادفی

برخی از محققان از طریق روش‌های تجربی کنترل شده تلاش می‌کنند که میزان فرار مالیاتی را مشخص کنند. به عنوان نمونه به مطالعه کلون و همکاران^۱ (۲۰۱۰) برای بررسی این روش تجربی مراجعه شود. در واقع در برخی از مطالعات جدید از ابزارهای کنترل تصادفی و حسابرسی تصادفی در کشورهای دنیا استفاده شده تا سطح فرار مالیاتی گروه‌های درآمدی متفاوت را مطالعه کنند. این مطالعات نشان داده‌اند که سطح فرار مالیاتی ثروتمندان بسیار بالاست (برای نمونه به مطالعه به اسلمرود^۲ (۲۰۱۸) و الشتراسلتر و همکاران^۳ (۲۰۱۸) مراجعه شود). الشتراسلتر و همکاران (۲۰۱۸) برای کشور آمریکا و

1. Kleven, et al.

2. Slemrod, J.

3. Alstadsæter, et al.

گایتون و همکاران^۱ (۲۰۱۸) برای کشور نروژ نشان می‌دهند که سطح فرار مالیاتی یک درصد ثروتمند جامعه بیش از بقیه افراد جامعه است.

۲-۲-۳. روش درآمد-مخارج خانوار

روش دیگر استفاده از مخارج خانوارها یا یک گروه خاص برای محاسبه فرار مالیاتی است (Pissarides & Weber, 1989). همچنین از طریق پیمایش مخارج خانوارها، می‌توان میزان فرار مالیاتی یک گروه شغلی خاص از جامعه (مانند پزشکان، دندان‌پزشکان، مهندسان و...) را محاسبه کرد. شواهد نشان می‌دهد خانوارها علاقه چندانی به بازگو کردن ارقام درآمدی خود ندارند؛ این در حالی است که هزینه‌هایشان را با دقت بیشتری اعلام می‌کنند (Artavanis et al., 2016).

تفاوتی که بین این دو مجموعه به وجود می‌آید باید ناشی از درآمدهایی باشد که آن‌ها اعلام نمی‌کنند. در روش اختلاف درآمد و هزینه خانوار از اطلاعات گردآوری شده بودجه خانوار و اختلاف بین این ارقام به منظور رسیدن به درآمد واقعی گزارش نشده، استفاده می‌شود (Gorodnichenko et al., 2009). در صورتی که این اطلاعات درخصوص طبقات مختلف درآمدی به همراه برخی خصوصیات دیگر اقتصادی و اجتماعی آن‌ها منتشر شود، می‌توان فرضیه‌های مختلفی را پیرامون ویژگی‌های فعالان در این حیطه آزمون کرد (عرب‌مازار یزدی، ۱۳۸۰). به طور کلی می‌توان در نظر گرفت که خانواده‌ای که بیشتر از درآمد اظهار شده‌اش خرج می‌کند از مالیات فرار می‌کند مگر آنکه عوامل دیگری مانند ثروت، وام یا قرض را برای این تفاوت‌ها در نظر گرفت.

همچنین از طریق بررسی بودجه خانوار می‌توان به چگونگی هزینه‌ها و درآمدهای خانوارها و روند تغییرات آن‌ها و نیز آمار و اطلاعات گوناگون دیگری پی برد.

1. Guyton, et al.

با توجه به اهداف متفاوتی که در پیمایش بودجه خانوار مدنظر است^۱ (بانک مرکزی، ۱۳۹۵)، این پیمایش به گونه‌ای طراحی شده است که امکان برآورد هزینه‌های مصرفی خانوار و سهم هزینه‌های مختلف در هزینه کل خانوارها وجود دارد. بر همین اساس می‌توان از طریق این پیمایش هزینه‌های مصرفی خانوارها را در هر بخشی که مدنظر باشد، محاسبه کرد که به عنوان نمونه در این پژوهش برای محاسبه مخارج خانوار در بخش دندان‌پزشکی بر کدهای مرتبط با فعالیت دندان‌پزشکان متمرکز شده است.

۲-۲-۳-۴. روش مبتنی بر حساب‌های بانکی

برای محاسبه میزان فرار مالیاتی گروه‌های هدف، می‌توان از طریق حساب بانکی افراد و گردش مالی آن‌ها میزان فرار مالیاتی را استخراج کرد که به نوعی میزان درآمد اظهار شده را با درآمد بالقوه کنار هم قرار می‌دهد (Artavanis et al., 2016).

۲-۲-۳-۵. روش تداخل اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات مستقیم

در این روش فرض می‌شود که بنگاه‌ها بخشی از فعالیت خود را پنهان می‌کنند تا از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده پرهیز کنند (Carillio et al., 2017).

۱. اهداف مدنظر در پیمایش بودجه خانوار:

الف- شناسایی الگوها و عادات مصرفی خانوارها و مطالعه در مورد روند تغییرات آن‌ها در اثر تحولات اقتصادی و اجتماعی.

ب- تعیین ضرایب اهمیت کالاها و خدمات مورد مصرف خانوارها به منظور محاسبه شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی.

ج- تعیین سهم هزینه‌های مختلف در هزینه کل خانوارها و اطلاع از چگونگی مصرف در بین طبقات مختلف جامعه جهت اتخاذ تصمیم در مورد تأمین رفاه نسبی و حداقل معیشت.

د- برآورد تمامی هزینه‌های مصرفی خانوارها به منظور استفاده در محاسبات ملی.

ه- ارزیابی اثرات اقتصادی و اجتماعی برنامه‌های دولت در وضع زندگی خانوارها از نظر ترکیب هزینه‌های مصرفی آن‌ها.

و- برآورد میزان تولید بعضی از کالاهای مورد مصرف خانوارها که از طریق دیگر به سهولت قابل محاسبه نیست.

ز- محاسبه حساسیت درآمدی تقاضا، میل نهایی به مصرف و میل نهایی به پس‌انداز در جامعه.

ح- محاسبه شاخص‌های مختلف در زمینه چگونگی توزیع درآمد.

۲-۳-۶. بررسی فرار مالیاتی با تمرکز در سطح شرکتی

علاوه بر موارد ذکر شده این امکان وجود دارد که از طریق اطلاعات سطح بنگاه نیز میزان فرار مالیاتی را محاسبه کرد؛ به خصوص شرکت‌هایی که در حوزه بین‌الملل کار می‌کنند. در این صورت از طریق اطلاعات ثبت شده در تجارت (واردات و صادرات) یا شرکت‌های خارجی امکان محاسبه فرار مالیاتی ایجاد می‌شود (Fuest & Riedel, 2009).

۲-۲-۴. رهیافت‌های مبتنی بر اقتصاد رفتاری

با گسترش شاخص اقتصاد رفتاری در اقتصاد، مطالعات فراوانی براساس روش‌ها و شواهد سایر رشته‌های علوم اجتماعی (از جمله روانشناسی) درباره تمام فعالیت‌های اقتصادی (از جمله فرار مالیاتی و اجابت مالیاتی) انجام گرفته است. آلم (۲۰۱۲) این مطالعات را به دو گروه تئوری تعاملات اجتماعی و تئوری مطلوبیت انتظاری قابل تقسیم هستند.

۲-۲-۴-۱. تئوری تعاملات اجتماعی

تئوری تعاملات اجتماعی برای محاسبه فرار مالیاتی گروه‌های خاص شغلی استفاده می‌شود. در چارچوب اقتصاد رفتاری با پذیرش محدودیت‌های رفتاری افراد در محاسبه توانایی خود (از جمله در فرار مالیاتی یا اجابت مالیاتی)، محققان تلاش می‌کنند که رفتار افراد را تحلیل کنند. به عنوان مثال، بررسی می‌کنند که آیا افراد شاخص در هر حرفه و رفتار مالیاتی آن‌ها بر کل افراد شاغل در آن حرفه اثر دارد یا نه و مبتنی بر زمینه اجتماعی و زمینه اجتماعی گروهی که در آن فعالیت می‌کنند، براساس رفتاری که در داخل حرفه و گروه شغلی خود (مانند پزشکی، مهندسی و...) بحث می‌کنند (مانند هنجارهای اجتماعی، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، ظرفیت دولت در استفاده حق (یا به ناحق) از درآمدهای مالیاتی، اعتماد به دولت) سطح فرار مالیاتی افراد را مشخص می‌کنند (برای نمونه به مطالعه دهامی و النوایی^۱ (۲۰۰۷) و اسنو و وارن^۲ (۲۰۰۵) مراجعه شود).

در چارچوب اقتصاد رفتاری، اگر نرم یک گروه یا حرفه فرار مالیاتی باشد، اکثر آن‌ها از سطح فرار مالیاتی بالا برخوردار خواهند بود. اگر رفتار افراد مرجع و هنجارهای گروه تغییر کنند به تدریج اجابت مالیاتی و فرار مالیاتی نیز تغییر می‌کنند (برای نمونه به مطالعه

1. Dhami, S., & al-Nowaihi, A.

2. Snow, A., & Warren, R. S., Jr.

ترکسلر^۱، ۲۰۱۰ مراجعه شود). این رفتار در حالت کلی در اقتصاد به عنوان آثار سرریز خارجی قلمداد می‌شود. در واقع در مدل‌های اقتصاد رفتاری، ضمن محاسبه سطح فرار مالیاتی یک گروه خاص، تحلیل می‌شود که نرخ فرار مالیاتی به صورت درون‌زا از طریق حل مدل‌های اقتصاد رفتاری و تحلیل سطح تعامل و اعتماد میان دولت و مردم تعیین می‌شود (برای نمونه به مطالعه یوهانسن^۲ (۲۰۱۰) مراجعه شود).

۲-۲-۴-۲. تئوری مطلوبیت انتظاری

تئوری مطلوبیت انتظاری برای محاسبه فرار مالیاتی گروه‌های خاص شغلی یا دهک‌ها (یا صدک‌ها)ی درآمدی استفاده می‌شود. بر این اساس، بر تفاوت درجه ریسک‌گریزی و ریسک‌پذیری و سایر شاخص‌های موثر در رفتار افراد در گروه‌های درآمدی متفاوت تاکید می‌شود. بر همین اساس در سال‌های اخیر مطالعات زیادی درباره سطح فرار مالیاتی گروه‌های ثروتمند در مقایسه با طبقه متوسط انجام گرفته است. در این مطالعات نشان داده شده است که سطح فرار مالیاتی در ثروتمندان (۱۰، ۱ و ۰/۱ درصد جامعه که بیشترین ثروت را دارند) در مقایسه با افراد با درآمد متوسط و پایین، هم از لحاظ مقدار و هم از لحاظ درصد بالاتر هستند. به عنوان نمونه می‌توان به فرار مالیاتی مدیران اجرایی شرکت‌ها، فوتبالیست‌های حرفه‌ای (Kleven et al., 2011)، مخترعان (Akcigit et al., 2016) و مجموعه مطالعات اقتصاددانان معروفی مانند توماس پیکتی^۳، سائز^۴ و زوکمن^۵ اشاره کرد.

۳. پیشنهاد پژوهش

مطالعات فراوانی درباره تخمین فرار مالیاتی انجام گرفته است که به چند مورد از آن‌ها در اینجا اشاره می‌شود.

سید زارع (۱۳۸۰) در پژوهش خود با عنوان «تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل موثر بر آن» به تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص

-
1. Traxler, C.
 2. Johannesen, N.
 3. Piketty, T.
 4. Saez, E.
 5. Zucman, G.

حقیقی پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حساسیت فرار مالیاتی نسبت به تورم، درآمد و درآمد انتظاری مثبت و نسبت به آزادسازی بازارهای مالی منفی است.

حمزه‌ای (۱۳۸۲) به بررسی موردی فرار مالیاتی در صاحبان مشاغل صنف پلافروشان استان مازندران پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد میزان فرار مالیاتی ۳۷/۴ درصد از پلافروشان مازندران در حد کم و ۱۲/۶ درصد در حد متوسط و بقیه، فرار مالیاتی شدیدی دارند.

فلیحی (۱۳۹۴) طی پژوهشی به مقایسه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران با سایر کشورها پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تلاش مالیاتی در ایران نسبت به سایر کشورها پایین‌تر است. طبق برآورد وی، گروه مشاغل و اصناف که حدود ۳۳ درصد از تولید ناخالص داخلی را در اختیار دارند فقط ۵ درصد از کل مالیات‌ها را پرداخت می‌کنند.

ایزدی و همکاران (۱۳۹۹) با استفاده از روش علل چندگانه-آثار چندگانه (MIMIC)، میزان فرار مالیاتی ایران طی دوره ۱۳۵۵-۱۳۹۵ را محاسبه کرده و نشان داده‌اند که متوسط فرار مالیاتی حدود ۱۱ درصد بوده و بیشترین آن در سال ۱۳۷۴ به میزان ۲۲ درصد و کمترین آن در سال ۱۳۶۶ به میزان ۳ درصد از GDP بوده است.

صمدی و تابنده (۱۳۹۳) با استفاده از روش MIMIC میزان فرار مالیاتی برای سال ۱۳۷۵ را حدود ۱۲ درصد از تولید ناخالص داخلی برآورد کرده است. صادقی و شکیبایی (۱۳۸۰) با استفاده از روش فازی میزان فرار مالیاتی را حدود ۱۳ درصد از تولید ناخالص داخلی برآورد کرده‌اند. عبدالله میلانی و اکبرپور (۱۳۹۱) این میزان را حدود ۷/۱۲ درصد برآورد کرده است. مطلبی و همکاران (۱۳۹۷) با استفاده از رویکرد MIMIC نشان می‌دهند که روحیه مالیاتی و بار مالیاتی از علل اقتصاد سایه هستند. نمازی و صادق‌زاده بهارلویی (۱۳۹۶) با استفاده از الگوریتم داده کاوی درخت تصمیم، نشان می‌دهند که می‌توان از اطلاعات حسابداری خرد (شرکت‌ها) فرار مالیاتی شرکت‌ها را پیش‌بینی کرد. امید و پژیوان (۱۳۹۶) براساس مدل 'VECM' و رهیافت تابع تقاضای پولی تانزی^۱، حجم فرار مالیاتی در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در بازه زمانی ۱۳۵۲-۱۳۹۲ نشان داده‌اند

1. Vector Error Correction Model
2. Tanzi Money Demand Function Approach

که روند فرار مالیاتی در ایران صعودی بوده است. مطالعه مشابه دیگری، مطالعه کریمی و همکاران (۱۳۹۷) است که با استفاده از مدل تابع تقاضای پولی تانزی نشان داده‌اند که در سال ۱۳۹۴ حجم اقتصاد زیرزمینی ایران حدود ۲۵/۷ درصد بوده است.

همچنین در سطح خرد، موتمنی (۱۳۹۸) با بررسی ۳۵ کارخانه سهامی عام که اطلاعات آن‌ها در سایت کدال بوده، نشان داده است درآمدهای فرار مالیاتی در بخش کارخانه‌ای حدود ۴۰ درصد است. او بر همین اساس تحلیل کرده است که در عمل درآمد مالیاتی دولت باید حدود ۱۱ درصد از کل درآمد صنایع کارخانه‌ای می‌شد که در عمل حدود ۷ درصد شده است. عرب‌مازار یزدی و دهقانی (۱۳۸۸) با استفاده از مدل تحلیل مرزی تصادفی میزان کوشش مالیاتی را برآورد کرده و نشان داده‌اند که کوشش مالیاتی استان اصفهان بالاترین سطح در بین استان‌های کشور است.

به عنوان نمونه آخر در مطالعات داخلی به مطالعه حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) اشاره می‌شود که تاثیر جرایم مالیاتی بر فرار مالیاتی را با استفاده از روش پرسشنامه‌ای در استان قزوین بررسی کرده‌اند. آن‌ها متغیرهایی مانند بخشودگی مالیاتی، ساده‌سازی قوانین، اعتماد مودیان، فرهنگ مالیاتی و عدالت مالیاتی را بررسی کرده و نشان داده‌اند که این عوامل بر فرار مالیاتی تاثیرگذار هستند.

در میان مطالعات خارجی نیز فیوریو و آموری^۱ (۲۰۰۶) از روش مستقیم برای برآورد میزان فرار مالیاتی در ایتالیا استفاده کرده‌اند. محققان با استفاده از مجموعه داده‌های حاصل از پیمایش درآمد خانوار در سال‌های ۱۹۹۸ و ۲۰۰۰ و داده‌های مالیاتی در این سال‌ها به این نتیجه رسیدند که فرار مالیاتی در درآمد خوداشتغالی همواره از درآمد اشتغال بیشتر بوده است.

آلم و همکاران (۲۰۱۰) روش‌های آزمایشگاهی را مورد استفاده قرار داده‌اند تا به بررسی این موضوع بپردازند که چگونه تصمیمات افراد برای گزارش درآمد تحت تاثیر ارائه اطلاعات توسط سازمان مالیاتی قرار می‌گیرد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد در شرایطی که دیون مالیاتی افراد نامعلوم بوده یا با عدم قطعیت مواجه است، افراد حدود ۱۴ درصد، درآمد را کمتر گزارش می‌کنند، اما هنگامی که سازمان مالیاتی خدماتی را به

1- Fiorio, C. V. & D'Amuri, F.

مودیان ارائه می‌کند، گزارش کمتر از درآمد واقعی، خنثی می‌شود و درآمد گزارش شده به واسطه آن به نزدیک ۲۰ درصد افزایش پیدا می‌کند.

آتانانیوس و النی^۱ (۲۰۲۰) اندازه فرار مالیاتی یونان را براساس میزان تقاضایی که برای اقتصاد زیرزمینی برای دوره زمانی ۲۰۱۸-۱۹۸۰ وجود دارد، برآورد کرده‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد در این بازه زمانی میزان نسبت اقتصاد زیرزمینی به تولید ناخالص داخلی از ۱۴/۷۳ درصد در سال ۱۹۸۰ به ۲۶/۶۶ درصد در سال ۲۰۱۸ رسیده و در این مدت نیز میزان فرار مالیاتی به تولید ناخالص داخلی از ۳/۷۳ درصد در سال ۱۹۸۰ به ۱۰/۳۲ درصد در سال ۲۰۱۸ افزایش یافته است. در این میان میزان مالیات‌ها نیز از ۲۵/۲۴۰ درصد در سال ۱۹۸۰ به ۳۵/۵۰ درصد در سال ۲۰۱۸ رسیده است. آن‌ها تحلیل می‌کنند که عامل اصلی افزایش فرار مالیاتی ۲۷۵/۹۴ درصدی در بازه زمانی مورد اشاره افزایش سطح مالیات‌هاست.

آسامینو^۲ (۲۰۱۰) براساس برآورد اقتصاد زیرزمینی و ارتباط آن با فرار مالیاتی، نشان می‌دهد که حدود ۳۶ درصد از اقتصاد اتیوپی اقتصاد زیرزمینی بوده و فرار مالیاتی نیز حدود ۱۰ درصد از تولید ناخالص داخلی است.

آرتاوانیس و همکاران^۳ (۲۰۱۶) با مطالعه اطلاعات بانکی خانوارها در کشور یونان برآورد می‌کنند که افراد خوداشتغال، بین ۴۳ تا ۴۵ درصد از درآمد خود را کمتر گزارش کرده‌اند. بر همین اساس، آن‌ها کل درآمد گزارش نشده برای سال ۲۰۰۹ کشور یونان را حدود ۲۸ میلیارد دلار برآورد و فرار مالیاتی را نیز حدود ۱۱ میلیارد دلار (حدود ۳۰ درصد) برآورد کرده‌اند. از نکات خیلی خوب استفاده از اطلاعات بانکی خانوارها، امکان طبقه‌بندی آن‌ها براساس حرفه و شغل است. آن‌ها نشان می‌دهند که بالاترین سطح فرار مالیاتی در صنایع مرتبط با خدمات حرفه‌ای مانند پزشکی، حقوق، مهندسی، آموزش و رسانه اتفاق افتاده است. مطالعه آن‌ها نشان می‌دهد که یکی از عوامل موثر بر فرار مالیاتی پزشکان و مهندسان، نفوذ بالای سیاسی آن‌هاست. براساس یافته‌های آن‌ها، افرادی که خویش فرما هستند درآمد واقعی آن‌ها حدود ۱/۷۵ تا ۱/۸۴ برابر درآمد اعلام شده است. در بررسی نفوذ سیاسی، آن‌ها نشان می‌دهند که حدود ۶۰ درصد از نمایندگان مجلس

1. Athanasios, A., & Eleni, K.,

2. Asaminew, K.

3. Artavanis, et al.

(حتی با خارج کردن و کلا از بحث) به گروه‌های شغلی با فرار مالیاتی بالا تعلق دارند و ۸۰ درصد از نمایندگان نیز به ۶ گروه شغلی با بیشترین فرار مالیاتی تعلق دارند. فلدمن و اسلمر^۱ (۲۰۰۷) با استفاده از مدل درآمد-مخارج و براساس داده‌های مالیاتی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۶، نشان می‌دهند که افراد خویش فرما بین ۵۵ تا ۷۱ درصد از درآمد خود را اعلام و براساس میزان اجابت مالیاتی افراد، تلاش کرده‌اند که دلایل اجابت مالیاتی و همچنین فرار مالیاتی را تحلیل کنند. این روش در عمل، اولین بار توسط پیزاریدس و وبر^۲ (۱۹۸۹) طرح شده است که آن‌ها در مطالعه خود نشان می‌دهند که در کشور انگلستان و برای سال ۱۹۸۲ افراد خویش فرما حدود ۳۵ درصد کمتر از واقع درآمد خود را اعلام کرده‌اند.

یوهانسن (۲۰۰۰) با استفاده از همین روش نشان می‌دهد که افراد خوداشتغال حدود ۳۰ درصد کمتر از واقعیت درآمد خود را گزارش کرده‌اند. طبیعی است که بخشی از آن می‌تواند به عنوان فرار مالیاتی در نظر گرفته شود و با توجه به تصاعدی بودن سیستم مالیاتی، انتظار است که با افزایش درآمد، میزان فرار مالیاتی به دلیل کم‌گویی درآمد واقعی بیشتر باشد.

شوتز^۳ (۲۰۰۲) نیز با استفاده از پیمایش هزینه خانوار، دریافت که میزان پنهانکاری درآمد در افراد دارای خویش فرما حدود ۳۰ درصد بوده است. براساس همین روش لیسوتوس و همکاران^۴ (۲۰۰۴) نشان داده‌اند که اقتصاد زیرزمینی در انگلستان حدود ۱۰/۶ درصد از GDP است.

آرتاوانیس و همکاران (۲۰۱۶) تحلیل می‌کنند که فرار مالیاتی در اقتصاد رسمی را می‌توان براساس روش مخارج و نظارت محاسبه کرد. در روش مخارج بر مساله شکاف درآمد-مخارج تمرکز می‌شود. بر همین اساس می‌توان براساس پیمایش هزینه خانوار، شکاف درآمد-مخارج را برای گروه‌های هدف بررسی کرد. به عنوان نمونه، گورودنیچنگو و همکاران^۵ (۲۰۰۹) با استفاده از روش مخارج و براساس داده‌های مخارج خانوار در کشور روسیه، میزان فرار مالیاتی و آثار رفاهی آن را محاسبه می‌کنند. یافته‌های

-
1. Feldman, N. E., & Slemrod, J.
 2. Pissarides, C. A., & Weber, G.
 3. Schuetze, H. J.
 4. Lyssiotous, et al.
 5. Gorodnichenko, Y.

آن‌ها نشان می‌دهد که با افزایش نرخ مالیات، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و هرچقدر میزان درآمد نقد سهم بالایی از کل درآمد فرد داشته باشد، میزان فرار مالیاتی نیز افزایش می‌یابد. آن‌ها همچنین براساس دیفرانسیل، تاثیر اصلاح قوانین مالیاتی بر رفاه و فرار مالیاتی را ارزیابی کرده‌اند.

۴. روش پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش از روش بودجه خانوار برای برآورد فرار مالیاتی استفاده شده است. در گام اول لازم است که ردیف‌های اطلاعاتی که در پرسشنامه پیمایش هزینه-درآمد خانوار درباره پرداخت به دندان‌پزشکان است، احصاء شد. در گام بعدی لازم است سازوکاری طراحی شود که ارتباط میان هزینه‌ها و درآمدها و همچنین مالیات بر درآمد دندان‌پزشکان مشخص شود که در قانون مالیات‌های مستقیم ارائه شده است. در نهایت مبتنی بر قانون مالیات‌های مستقیم، میزان مالیاتی که باید پرداخت شود محاسبه و در گام آخر براساس اطلاعات ارائه شده درباره مالیات قطعی وصول شده میزان فرار مالیاتی محاسبه شود.

۴-۱. انتخاب روش برآورد فرار مالیاتی

یکی از مشکلاتی که در برآورد فرار مالیاتی متخصصان یک حوزه (مانند پزشکان، و مهندسان) در ایران وجود دارد، مساله محدود بودن اطلاعات در دسترس است. برای اینکه فرار مالیاتی دندان‌پزشکان برآورد شود، نیاز است درآمد واقعی آن‌ها محاسبه و با توجه به اطلاعات در دسترس با میزان درآمد اعلام شده، محاسبه شود. سپس شکاف مالیاتی میان مالیاتی که باید پرداخت می‌شد و مالیاتی که واقعا پرداخت شده است محاسبه و مبتنی بر آن میزان فرار مالیاتی در جامعه دندان‌پزشکان محاسبه شود. برای کسب اطلاعات مرتبط با پژوهش به سازمان امور مالیاتی و وزارت بهداشت مراجعه شد با این حال سطح اطلاعات در دسترس در این حوزه اندک بوده و با توجه به روش‌هایی برآورد فرار مالیاتی و همچنین سطح اطلاعات اندک در دسترس در گام اول به نظر می‌رسید که می‌توان این کار را از طریق سه روش پیمایش بودجه خانوار، اطلاعات نظام بانکی و اطلاعات نظام ملی سلامت انجام داد. با بررسی‌های بعدی انجام گرفته مشاهده شد که اطلاعات حساب‌های ملی سلامت در سطح کلی ارائه شده و قابلیت رصد درآمد یا مخارج را هنوز به صورت دقیق ندارد و در صورتی که در آینده حساب‌های ملی سلامت سطح اطلاعات جزئی‌تری را

ارائه دهد، این امکان حاصل خواهد شد. همچنین با توجه به قیدهای محاسبه فرار مالیاتی از طریق اطلاعات حساب بانکی و جامع بودن اطلاعات پیمایش بودجه خانوار، روش پیمایش بودجه خانوار انتخاب شد.

۴-۲. انتخاب هزینه های مرتبط با دندان پزشکی

در بررسی بودجه خانوار، داده‌ها از طریق پرسشنامه پیمایش هزینه-درآمد خانوار به دست می‌آیند. در این پرسشنامه ویژگی‌های اقتصادی-اجتماعی خانوار، هزینه‌ها (هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی خانوار اعم از هزینه‌های بهداشت و درمان) و درآمد خانوار را بررسی می‌شود. زمان درآمد و هزینه خانوار بر حسب نوع سوال مربوط به یک هفته گذشته، یک ماه گذشته یا ۱۲ ماه گذشته است.

هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی خانوار به ۱۴ زیر محور تقسیم می‌شود که محور ششم آن، هزینه‌های بهداشتی و درمانی است و هزینه‌های بهداشتی و درمانی از بخش‌های «محصولات، وسایل و لوازم پزشکی، هزینه‌های مستقیم خدمات طبی سرپایی، هزینه‌های مستقیم خدمات طبی بستری و هزینه‌های مستقیم ترک اعتیاد» تشکیل می‌شود. پس از بررسی زیربخش‌های این چهار بخش ملاحظه شد که کدهای هزینه‌های ارائه شده در جدول (۱) به عنوان هزینه‌های بخش دندان پزشکی هستند که در این پژوهش مبنای بررسی میزان هزینه‌های انجام شده توسط خانوارها در بخش دندان پزشکی لحاظ می‌شوند.

جدول ۱. کدهای هزینه‌ای در پیمایش هزینه خانوار مرتبط با هزینه‌های دندان پزشکی

کد	شرح هزینه
۰۶۲۱۲۸	G خدمات متخصصین ارتودنسی
۰۶۲۱۲۹	NG خدمات متخصصین ارتودنسی
۰۶۲۲۲۳	G ویزیت، کشیدن، جرم‌گیری، جراحی دندان
۰۶۲۲۲۴	NG ویزیت، کشیدن، جرم‌گیری، جراحی دندان
۰۶۲۲۲۵	G جراحی لثه، کاشت و انواع پروتز دندان
۰۶۲۲۲۶	NG جراحی لثه، کاشت و انواع پروتز دندان

منبع: یافته‌های پژوهش احصاء شده از پرسشنامه پیمایش هزینه-درآمد خانوار، ۱۳۹۵

۳-۴. محاسبه هزینه خانوارها در بخش دندان پزشکی در سال ۱۳۹۵

برای بررسی کل هزینه‌های خانوارها باید هزینه خانوارهای شهری و روستایی در تمام دهک‌های درآمدی در سند هزینه-درآمد خانوار احصاء شود. در این پژوهش برای سال ۱۳۹۵ این امر انجام گرفته است که نتیجه آن در جدول (۲) ارائه شده است. همانطور که در این جدول ملاحظه می‌شود، مجموع پرداخت از جیب خانوارها برای دریافت خدمات دندان پزشکی حدود ۵۶ هزار میلیارد ریال^۱ است.

جدول ۲. هزینه خانوارهای شهری و روستایی در بخش دندان پزشکی در سال ۱۳۹۵

کد هزینه	شرح هزینه	مجموع هزینه دهک‌های شهری (میلیون ریال)	مجموع هزینه دهک‌های روستایی (میلیون ریال)
۰۶۲۱۲۸	G خدمات متخصصین ارتودنسی	۵۲۱,۳۵۲	۲۷,۹۰۰
۰۶۲۱۲۹	خدمات متخصصین ارتودنسی NG	۱,۵۸۶,۹۵۲	۲۰۶,۹۲۸
۰۶۲۲۲۳	ویزیت، کشیدن، جرم‌گیری، جراحی دندان G	۵,۰۹۰,۳۰۴	۲,۳۷۱,۸۲۴
۰۶۲۲۲۴	ویزیت، کشیدن، جرم‌گیری، جراحی دندان NG	۲۵,۲۴۱,۵۳۲	۷,۸۴۴,۲۸۰
۰۶۲۲۲۵	جراحی لثه، کاشت و انواع پروتز دندان G	۲,۰۰۰,۱۹۶	۲۹۶,۷۱۲
۰۶۲۲۲۶	جراحی لثه، کاشت و انواع پروتز دندان NG	۸,۴۱۴,۳۱۶	۲,۶۴۷,۰۴۴

منبع: یافته‌های پژوهش برگرفته از مرکز آمار ایران

۱. به صورت دقیق ۵۶,۲۴۹,۳۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۴-۴. سازوکار اعمال مالیات بر درآمد دندان پزشکان و ارتباط آن با هزینه‌ها برای دریافت مالیات بر درآمد از دندان پزشکان لازم است که هزینه‌ها در ابتدا کسر شده و از مانده آن مالیات اخذ شود. برای این منظور هر سال درصدی از درآمد که باید به عنوان هزینه کسر و باقی مانده آن به عنوان سود شناسایی و مشمول مالیات شود، توسط سازمان مالیاتی کشور به تفکیک هر شغل اعلام می‌شود که «ضریب درآمد مشمول مالیات گفته می‌شود. از جمله این مشاغل گروه‌های مختلف دندان پزشکی است. به دلیل نبود اطلاعات دقیق از تعداد دندان پزشکان در هر تخصص به صورت تفکیک شده در این پژوهش از میانگین ضرایب درآمدی مربوط به کل دندان پزشکان استفاده شده است.

جدول ۳. ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۹۵ (بخش دندان پزشکان)

درصد از وجوه دریافتی	نوع فعالیت
۲۴	دندان پزشکان عمومی
۲۶	متخصص بیماری‌های دهان و تشخیص و دندان پزشکی جامع‌نگر
۲۶	متخصص دندان پزشکی اطفال
۳۳	متخصص درمان ریشه، متخصص دندان پزشکی ترمیمی و جراحی لثه
۳۷	متخصص ارتودنسی و پروتزهای دندانی
۴۰	متخصص جراحی دهان فک و صورت
۲۵	کمک دندان پزشک تجربی
۲۵	کلینیک‌های دندان پزشکی
۵۰	دندان پزشکان شاغل در مراکز درمانی (حق‌الزحمه و پورسانتی)
۳۱/۷۷	میانگین ضرایب مشمول مالیات

منبع: سازمان امور مالیاتی

پس از مشخص شدن میزان درآمد مشمول مالیات مبتنی بر قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۱۳۱ اصلاحی) نرخ‌های مالیات بر درآمد مشاغل (از جمله شغل دندان پزشکی) تعیین می‌شود که این نرخ‌ها در جدول زیر ارائه شده است.^۱ همانطور که ملاحظه می‌شود نرخ‌های مالیات بر درآمد تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال به میزان ۱۵ درصد است و بین ۵۰۰ میلیون ریال تا یک میلیارد ریال ۲۰ درصد و بالای آن ۲۵ درصد است.

1. <https://inta.tax.gov.ir/Pages/Action/LawsShow/1/3/7/131>

جدول ۴. نرخ مالیات مشاغل در سال ۱۳۹۵

نرخ (درصد)	درآمد مشمول مالیات سالانه مشاغل در سال ۱۳۹۵	
	تا مبلغ	از مبلغ
۱۵	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۰
۲۰	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۱
۲۵	و بیش از آن	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۱

منبع: قانون مالیات‌های مستقیم

درآمد سالانه مشمول مالیات صاحبان مشاغل که اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان ۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود. پس از مشخص شدن نرخ‌های مالیات بر درآمد مشاغل لازم است که سازوکار اعمال شده برای بخش دندان‌پزشکان بررسی شود.

۴-۵. محاسبه درآمد سرانه و درآمد مشمول مالیات یک دندان‌پزشک

با مشخص شدن سازوکار قانونی اعمال مالیات در گام بعد باید متوسط درآمد یک دندان‌پزشک استخراج شود. آمار دقیق و سری زمانی از تعداد پزشکان و دندان‌پزشکان در کشور وجود ندارد. بر همین اساس تعداد دندان‌پزشکان در سال ۱۳۹۵ براساس اطلاعات ارائه شده توسط قائم مقام وزارت بهداشت نشان می‌دهد که در سال ۱۳۹۵ تعداد ۲۰,۴۰۷ دندان‌پزشک در کشور فعالیت داشته‌اند^۱. با این حال این آمار به ۲,۶۳۶۱ نفر تغییر یافته است^۲. همچنین براساس اطلاعات سازمان نظام پزشکی کشور تعداد دندان‌پزشکان در سال ۱۳۹۵ حدود ۲۶ هزار نفر اعلام شده است^۳. علاوه بر این، رئیس اداره دندان‌پزشکی امور درمان وزارت بهداشت تعداد دندان‌پزشکان در سال ۱۳۹۹ را ۳۲,۴۰۷ نفر در نظام پزشکی دانسته و بیان کرده است که هر ساله ۲,۰۰۰ نفر به آن اضافه

1. <https://isna.ir/xd2Dxq>

2. <https://tn.ai/1906558>

3. <https://irimc.org/>

می‌شود^۱. با فرض صحت این اطلاعات، تعداد دندان‌پزشکان در سال ۱۳۹۵ به میزان ۲۶,۳۶۱ نفر بوده که طی ۴ سال بعدی به رقم ۳۲,۴۰۷ نفر رسیده است. با توجه به اینکه اطلاعات دقیق از تعداد دندان‌پزشکان کشور وجود ندارد براساس اطلاعات ذکر شده، در سال ۱۳۹۵ تعداد دندان‌پزشکان حداقل به میزان ۲۰,۴۰۷ و حداکثر ۲۶,۳۶۱ بوده است. بر این اساس در ادامه دو سناریو در نظر گرفته شده است. سناریوی اول به عنوان مقدار حداقل تعداد دندان‌پزشکان (۲۰,۴۰۷ نفر) و سناریوی دوم به عنوان حداکثر تعداد دندان‌پزشکان (۲۶,۳۶۱ نفر) در نظر گرفته شده است.

مطابق جدول (۵)، در صورتی که سناریوی اول؛ یعنی کمترین برآورد از تعداد دندان‌پزشکان، ملاک عمل قرار گیرد درآمد سرانه هر دندان‌پزشک در هر سال ۲ میلیارد و ۷۵۶ میلیون ریال بوده است. اگر سناریوی دوم؛ یعنی حداکثر تعداد دندان‌پزشکان ملاک عمل قرار گیرد درآمد سرانه یک دندان‌پزشک حدود ۲ میلیارد و ۱۰۰ میلیون ریال بوده است.

برای مالیات‌ستانی از درآمد دندان‌پزشکان، ساز کار بدین صورت است که باید بخشی از درآمدهای دندان‌پزشکان به عنوان هزینه‌های آن (مانند هزینه اجاره، هزینه نیروی کار، هزینه برق، آب و...) لحاظ شود. سپس بر میزان درآمد باقی مانده مالیات بسته شود. طبیعی است که این رقم برای استان‌های متفاوت باهم فرق کند و حتی برای شهرها و مناطق نیز یکسان نباشد (ضرایب درآمد مشمول مالیات بخش دندان‌پزشکان در همه مناطق کشور یکسان است). در واقع سازمان امور مالیاتی کشور هر ساله ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد را برای استانها و شهرها اعلام می‌کند که کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی باید مصوب شود. به عنوان نمونه در مرداد ۱۳۹۶، صورتجلسه کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی در اجرای مقررات بند (الف) ماده ۱۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، کمیسیون تعیین ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات به موجب احکام مرتبط با حضور نماینده بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران، اتاق اصناف تهران و سازمان

1. <https://mehrnews.com/xLZTb>

امور مالیاتی کشور، طی جلسات متعدد تشکیل و پس از بررسی‌های لازم، حسب مقررات مربوط، جدول ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۵ حوزه تهران به انضمام ضوابط اجرایی مربوط را تعیین کرده است.^۱

جدول ۵. میزان درآمد سرانه دندان‌پزشکان و درآمد مشمول مالیات آن

سناریوی دوم	سناریوی اول	توضیح
۵۶,۲۴۹,۳۴۰	۵۶,۲۴۹,۳۴۰	پرداختی کل خانوار بابت هزینه‌های دندان‌پزشکی (میلیون ریال)
۲۶,۳۶۱	۲۰,۴۰۷	تعداد دندان‌پزشکان (نفر)
۲,۱۳۴	۲,۷۵۶	درآمد سرانه یک دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۰/۳۲	۰/۳۲	متوسط ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات (درصد)
۶۸۳	۸۸۲	درآمد مشمول مالیات یک دندان‌پزشک قبل از کسر معافیت (میلیون ریال)
۱۵۶	۱۵۶	معافیت مالیاتی (میلیون ریال)
۵۲۷	۷۲۶	درآمد مشمول مالیات بعد از کسر معافیت (میلیون ریال)

- ۱- پرداختی کل خانوار بابت هزینه‌های دندان‌پزشکی توسط این پژوهش انجام شده است.
 - ۲- هیچ نهادی متولی ارائه سری زمانی و آمار دقیق از تعداد دندان‌پزشکان (و پزشکان) کشور نیست و به همین دلیل اطلاعات متفاوتی از تعداد آن‌ها وجود دارد. بر همین اساس براساس آخرین اطلاعات در دسترس در سناریوی اول تعداد پزشکان به میزان ۲۰,۴۰۷ نفر مبنا بوده که کمترین برآورد از تعداد دندان‌پزشکان است و سناریوی دوم نیز بیشترین تعداد دندان‌پزشکان را شامل می‌شود. درآمد سرانه از تقسیم ردیف اول بر ردیف دوم به دست آمده است.
 - ۳- ضریب مالیات در واقع متوسط ضریب مالیاتی است که برآورد پژوهش است. بدین معنی است که در ساختار مالیات ستانی ایران، حدود ۳۲ درصد از درآمد یک دندان‌پزشک مشمول مالیات قرار می‌گیرد و بقیه آن مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد.
 - ۴- درآمد مشمول مالیات یک دندان‌پزشک (میلیون ریال) از ضرب کردن ضریب مالیات در درآمد سرانه به دست می‌آید.
 - ۵- مطابق قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۵ درآمد کمتر از ۱۵۶ میلیون ریال معاف از مالیات بوده است.
 - ۶- درآمد مشمول مالیات بعد از کسر معافیت (میلیون ریال) از تفاوت درآمد مشمول مالیات و معافیت مالیاتی به دست می‌آید.
- منبع: یافته‌های پژوهش

۱. شرح این صورتجلسه در آدرس زیر است:

با توجه به تفاوت این ارقام در این پژوهش متوسط ضریب مالیات دندان‌پزشکان ملاک عمل قرار گرفته است که حدود ۳۲ درصد است. در واقع به طور متوسط فقط ۳۲ درصد از متوسط درآمد یک دندان‌پزشک مشمول مالیات می‌شود و ۶۸ درصد آن شامل مالیات نمی‌شود. درآمد سالانه مشمول مالیات صاحبان مشاغل که اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان ۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود. این امر برای دندان‌پزشکان نیز صادق است.

با لحاظ شرایط بیان شده، همانطور که در جدول (۵) ملاحظه می‌شود در نهایت مطابق سناریو اول درآمد سرانه هر دندان‌پزشک در هر سال ۲ میلیارد و ۷۵۶ میلیون ریال بوده که در نهایت از این مقدار ۷۲۶ میلیون ریال آن مشمول مالیات بوده است. در سناریوی دوم نیز درآمد سرانه یک دندان‌پزشک حدود ۲ میلیارد و ۱۰۰ میلیون ریال بوده که درآمد مشمول مالیات آن ۵۲۷ میلیون ریال بوده است.

۴-۶. محاسبه مالیات قابل پرداخت

همانطور که پیشتر بیان شد نرخ مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل برای عملکرد سال ۱۳۹۵ (موضوع ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم) به صورت پلکانی است که در جدول (۳) ارائه شد. در صورتی که این قانون برای مالیات دندان‌پزشکان ملاک عمل قرار گیرد، میزان مالیاتی که یک دندان‌پزشک باید پرداخت کند در جدول (۶) محاسبه شده است. باز به دلیل نبودن اطلاعات دقیق تعداد دندان‌پزشکان با دو سناریوی بخش قبل این محاسبات انجام شده است.

جدول ۶. متوسط مالیات پرداختی هر دندان‌پزشک در سال ۱۳۹۵

سناریوی اول	سناریوی دوم	ردیف
۷۲۶	۵۲۷	سرايه درآمد مشمول مالیات یک دندان‌پزشک (میلیون ریال)
$(۵۰۰ * ۱۵) = ۷۵$	$(۵۰۰ * ۱۵) = ۷۵$	مالیات تا سقف ۵۰۰ میلیون ریال ۱۵ درصد (میلیون ریال)
$(۷۲۶ - ۵۰۰) * ۲ = ۴۵.۲$	$(۵۲۶ - ۵۰۰) * ۲ = ۵.۲$	بالتر از ۵۰۰ میلیون تا یک میلیارد ریال به میزان ۲۰ درصد (میلیون ریال)
۰	۰	بالتر از یک میلیارد ریال به میزان ۲۵ درصد
۱۲۰	۸۰	کل متوسط مالیاتی که هر دندان‌پزشک باید پرداخت کند (میلیون ریال)

- ۱- سرايه درآمد مشمول مالیات یک دندان‌پزشک در واقع متوسط درآمد یک دندان‌پزشک است که ۳۲ درصد از درآمد یک دندان‌پزشک را در برداشته و در عين حال که معافیت کلی مالیات بر مشاغل را هم دربر دارد.
 - ۲- سناریوی اول و دوم در واقع براساس تعداد دندان‌پزشکان و درآمد سرايه آنها بوده است.
 - ۳- اعمال مالیات بر درآمد مشمول مالیات نیز مطابق قانون است که به صورت پلکانی اعمال می‌شود.
- منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۷. محاسبه کل مالیات قابل پرداخت توسط جامعه دندان‌پزشکی

مبتهی بر محاسبه پژوهش در سناریوی اول، متوسط مالیاتی که هر دندان‌پزشک باید در سال ۱۳۹۵ پرداخت می‌کرده ۱۲۰ میلیون ریال بوده و مطابق با سناریوی دوم این مبلغ ۸۰ میلیون ریال بوده است. با توجه به تعداد دندان‌پزشکان در سناریوی اول (۲۰,۴۰۷ نفر)، کل مالیاتی که جامعه دندان‌پزشکان باید پرداخت می‌کرده است مبلغ ۲,۴۵۳,۰۸۴ میلیون ریال بوده است. با توجه به تعداد دندان‌پزشکان در سناریوی دوم (۲۶,۳۶۱ نفر)، مبلغ کل مالیاتی که جامعه دندان‌پزشکان باید در سال ۱۳۹۵ پرداخت می‌کرده است به میزان ۲,۱۱۸,۴۷۰ میلیون ریال بوده است (جدول (۷)). در واقع حداکثر مالیات بر درآمد جامعه دندان‌پزشکی که در سال ۳۹۵ باید پرداخت کنند حدود ۲۴۵ میلیارد تومان و حداقل آن نیز ۲۱۱ میلیارد تومان برآورد می‌شود.

۴-۸. محاسبه میزان فرار مالیاتی

برای محاسبه فرار مالیاتی باید مالیات پرداخت شده از مالیاتی که باید پرداخت می‌شد، کسر شود. در این مطالعه، مالیات قطعی دندان‌پزشکان از طریق مراجعه به سازمان امور مالیاتی و تعامل با کارشناسان این سازمان به دست آمده است. مالیات قطعی دندان‌پزشکان برای سال ۱۳۹۵ حدود ۳۲۵,۳۴۲ میلیون ریال^۱ برای ۱۲,۸۲۱ پرونده است^۲. تفاوت تعداد پرونده مالیاتی با تعداد افراد شاغل در این زمینه می‌تواند ناشی از عواملی همچون اشتغال دو یا چند دندان‌پزشک در یک کلینیک و ارائه اظهارنامه مالیاتی واحد به صورت جمعی به سازمان مالیات، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی و یا بررسی نشدن پرونده مالیاتی آن‌ها تاکنون توسط سازمان مالیات باشد.

با توجه به مالیات قطعی و برآورد مالیاتی که باید پرداخت می‌شد، فرار مالیاتی دندان‌پزشکان در دو سناریو در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول ۷. تخمین میزان فرار مالیاتی دندان‌پزشکان

سناریوی دوم	سناریوی اول	توضیحات
۲۶۳۶۱	۲۰۴۰۷	تعداد دندان‌پزشکان
۸۰	۱۲۰	میانگین مالیات قابل پرداخت هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۲,۱۰۸,۸۸۰	۲,۴۴۸,۸۴۰	کل مالیاتی که جامعه دندان‌پزشکی باید پرداخت کند (میلیون ریال)
۳۲۵,۳۴۲	۳۲۵,۳۴۲	مالیات پرداخت شده دندان‌پزشکان (میلیون ریال)
۱,۷۸۳,۵۳۸	۲,۱۲۳,۴۹۸	تخمین میزان فرار مالیاتی جامعه دندان‌پزشکی (میلیون ریال)

منبع: یافته‌های پژوهش و محسن پوریان (۱۳۹۷)

۵. یافته‌های پژوهش

در نهایت به طور خلاصه یافته‌های پژوهش در جدول (۸) بیان شده است.

۱. به صورت دقیق ۳۲۵,۳۴۲,۲۰۵,۰۰۵ ریال

۲. این داده‌ها مشابه داده‌هایی است که در محسن پوریان (۱۳۹۷) نیز به آن استناد شده است.

جدول ۸. خلاصه برآورد درآمد سرانه، درآمد مشمول مالیات، مالیات پرداخت شده و فرار مالیاتی سرانه دندان‌پزشکان و کل فرار مالیاتی جامعه دندان‌پزشکی

سناریوی دوم	سناریوی اول	
۲۶,۳۶۱	۲۰,۴۰۷	تعداد کل دندان‌پزشکان (نفر)
۲,۱۳۴	۲,۷۵۶	متوسط درآمد هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۱,۴۵۱	۱,۸۷۴	متوسط هزینه هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۶۸۳	۸۸۲	متوسط درآمد مشمول مالیات هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۱۵۶	۱۵۶	معافیت مالیاتی (میلیون ریال)
۵۲۷	۷۲۶	متوسط درآمد مشمول مالیات بعد از اعمال معافیت مالیاتی هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۸۰	۱۲۰	متوسط مالیاتی که مطابق قانون مالیات‌های مستقیم هر دندان‌پزشک باید پرداخت کند (میلیون ریال)
۱۲	۱۶	متوسط مالیاتی که پرداخت شده است (میلیون ریال)
۶۸	۱۰۴	متوسط فرار مالیاتی هر دندان‌پزشک (میلیون ریال)
۱۵	۱۳	درصد مالیاتی که پرداخت شده است
۸۵	۸۷	درصد مالیاتی که پرداخت نشده است (فرار مالیاتی)
۱,۷۸۳,۵۳۸	۲,۱۲۳,۴۹۸	کل فرار مالیاتی دندان‌پزشکان (میلیون ریال)

- برای تعیین مالیات دندان‌پزشکان، فرض می‌شود که درصدی از این درآمد برای پوشش هزینه‌ها استفاده می‌شود. بر همین اساس با مشخص شدن این درصد، میزان درآمد مشمول مالیات هر دندان‌پزشک محاسبه می‌شود. مطابق قانون برای سال ۱۳۹۵، فقط ۳۲ درصد از درآمد دندان‌پزشکان مشمول مالیات شده است و بر همین اساس در این پژوهش متوسط هزینه هر دندان‌پزشک ۶۸ درصد از درآمد کل او در نظر گرفته شده است.

منبع: یافته‌های پژوهش

۱-۵. مقایسه یافته‌های پژوهش با مطالعات مشابه

این پژوهش در ایران برای اولین بار است که مساله میزان فرار مالیاتی یک حرفه برآورد می‌شود. همانطور که در بخش مطالعات پیشین ملاحظه شد، مطالعات قبلی در ایران یا براساس مدل‌های کلی و غیرمستقیم، میزان کل فرار مالیاتی در اقتصاد ایران را محاسبه کرده‌اند یا اینکه عوامل موثر بر فرار مالیاتی و اجابت مالیاتی را از طریق پرسشنامه بررسی کرده‌اند. همچنین برخی از مطالعات، عوامل موثر بر فرار مالیاتی در بخش شرکت‌ها را بررسی و مقایسه تطبیقی میان روش‌های محاسبه فرار مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار داشته‌اند. بر همین اساس امکان مقایسه یافته‌های پژوهش با مطالعات داخلی وجود ندارد.

مطالعات مشابهی در سطح بین‌المللی در این زمینه انجام گرفته است. در این مطالعات، میزان فرار مالیاتی افراد خویش‌فرما یا یک حرفه (مانند پزشکی و مهندسی و براساس مخارج اطلاعات مخارج خانوار، پیمایش هزینه خانوار و بررسی حساب‌های بانکی انجام گرفته است.

برآگونسکی^۱ و همکاران (۲۰۱۴) فرار مالیاتی در روسیه طی بازه زمانی ۱۹۹۹-۲۰۰۳ را برای کارکنان فعال در بخش خویش‌فرما برآورد کرده‌اند. آن‌ها دریافته‌اند که کارکنان بخش خصوصی و دولتی فعال در بخش مراقبت‌های سلامت به ترتیب حدود ۹/۴ درصد و ۲۳/۲۳۹ درصد از درآمد خود را اظهار کرده‌اند. در واقع کارکنان بخش خصوصی و دولتی فعال در بخش سلامت در سال‌های مورد بررسی در روسیه به ترتیب ۹۱/۶ و ۷۶/۱ درصد از درآمد خود را پنهان کرده‌اند. با توجه به اینکه پزشکان و دندان‌پزشکان از جمله متخصصان با درآمد بالا در این بخش هستند، انتظار است که فرار مالیاتی در این صنف در سال‌های مورد بررسی در کشور روسیه به شدت بالا باشد. در واقع یافته‌های پژوهش انجام شده در روسیه با یافته‌های این پژوهش که درباره صنف دندان‌پزشکان در ایران است سازگار است. این پژوهش همچنین نشان می‌دهد که در کنار پزشکان نیز مهندسان، وکلا، بانکداران و فعالان در حوزه‌های آموزش و ارتباطات بیشترین فرار مالیاتی را داشته‌اند.

به عنوان نمونه ای دیگر از مطالعه مقایسه‌ای، می‌توان به مطالعه پایه‌ای پیزاریدس و وبر^۲ (۱۹۸۹) اشاره کرد که در آن برآورد شده است که میزان فرار مالیاتی در کشور انگلستان در بخش خویش‌فرمایی حدود ۳۵ درصد است.

مطالعه دیگر در دانمارک در سال ۲۰۱۱ توسط کلون و همکاران^۳ نشان می‌دهد که میزان کم‌گویی در افراد خویش‌فرما در این کشور حدود ۴۲ درصد است.

مطالعات اسلمرود (۲۰۰۷) و بلک و همکاران^۴ (۲۰۱۲) در کشور آمریکا نشان می‌دهد فرار مالیاتی در بخش خوداشتغال کشور آمریکا حدود ۵۰ درصد است.

گالیباتی و زانلا^۵ (۲۰۱۲) در مطالعه خود نشان داده‌اند که فرار مالیاتی در ایتالیا در بخش خویش‌فرما حدود ۴۷ درصد است.

1. Braguinsky, S.
2. Pissarides, C. A., & Weber, G.
3. Kleven, et al.
4. Black, et al.
5. Galbiati, R., & Zanella, G.

فرار مالیاتی بخش پزشکی براساس مطالعه براگیونسکی و همکاران (۲۰۱۴) برای روسیه حدود ۸۰ درصد و برای کشور یونان در این بخش حدود ۴۵ درصد برآورد شده است (Artavanis et al., 2016).

در واقع براساس مطالعات مشابه خارجی یافته‌های پژوهش معقول به نظر می‌رسد با این حال با توجه به سناریوهای مطرح شده که نشان‌دهنده وجود طیفی از اطلاعات تعداد دندان‌پزشکان است. این در حالی است که دریافت اطلاعات از سازمان مالیاتی به صورت حضوری و تعامل با کارشناسان این سازمان و عدم انتشار رسمی داده‌های میزان مالیاتی حرف کشور بوده، انتظار است که در آینده با دقیق شدن این اطلاعات، برآوردها نیز دقیق‌تر شوند. با این حال ضرورت مطالعه فرار مالیاتی و اجابت مالیاتی در شغل‌های متفاوت، یکی از ضرورت‌های اقتصاد کشور است و با تداوم مطالعات باید دقت آن‌ها و عوامل تاثیرگذار بر آن‌ها بررسی و تحلیل شوند. بر همین اساس در صورتی که داده‌های مالیاتی هر یک از مشاغل و تخصص‌های کشور توسط سازمان مالیاتی به صورت سالیانه ارائه شود از طریق تطابق با داده‌های پیمایش هزینه‌های خانوار امکان محاسبه فرار مالیاتی برای آن‌ها فراهم خواهد شد.

همچنین مطالعات داخلی و خارجی که در پژوهش ارائه شد، نشان می‌دهند که در کنار فرهنگ مالیاتی (هم در سطح کل کشور و هم در میان افراد یک حرفه)، درجه اعتماد به دولت، تکنولوژی مالیات ستانی، ساختار نظارت، و درجه سادگی یا پیچیدگی قوانین بر سطح مالیات ستانی در کشور بر سطح فرار مالیاتی تاثیر دارند.

۶. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش برآورد میزان فرار مالیاتی دندان‌پزشکان است. برای انجام این هدف، ضمن مراجعه به سازمان امور مالیاتی، وزارت بهداشت و مرکز آمار ایران و بررسی مطالعات پیشین ملاحظه شد که برای بررسی میزان فرار مالیاتی دندان‌پزشکان می‌توان از طریق پیمایش بودجه خانوار، استفاده از اطلاعات حساب بانکی و اطلاعات نظام ملی سلامت استفاده کرد. در حین پژوهش، ملاحظه شد که براساس اطلاعات در دسترس در کشور ایران، اطلاعات حساب‌های ملی سلامت در ایران هنوز کلی است و برای محاسبه فرار مالیاتی نیاز به اطلاعات جزئی‌تر برای رصد دقیق فعالیت‌های دندان‌پزشکی است، اما

سطح اطلاعات حساب‌های ملی سلامت ایران چنین ظرفیتی ندارد. همچنین با توجه به وجود قیدهای رجوع به حساب‌های بانکی، روش درآمد-مخارج خانوار در این پژوهش انتخاب شد.

مهم‌ترین مشکل در بررسی میزان فرار مالیاتی مساله اطلاعات و سطح دقت آن‌ها است. با این حال به دلیل اینکه محاسبه فرار مالیاتی در مشاغل خویش‌فرمایی در کشور لازم است که انجام گیرد و تاکنون این پژوهش‌ها شکل نگرفته و بیشتر مطالعات فرار مالیاتی در سطح ملی است. در این پژوهش تلاش شد با قبول این قید محدودیت اطلاعات، برآورد فرار مالیاتی انجام گیرد و انتظار است در مطالعات آتی ضمن بررسی فرار مالیاتی در سایر شغل‌های خویش‌فرمایی مانند پزشکی و مهندسی، زمینه مطالعه جزئی و دقیق فرار مالیاتی در این بخش فراهم شود.

پس از بررسی آمارهای دریافتی از سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل اینکه آمار سال ۱۳۹۵ کامل‌ترین آمار بود، این سال برای مطالعه انتخاب شد. برای بررسی تعداد دندان‌پزشکان در این سال، مشاهده شد که یک عدد واحد برای این سال وجود ندارد و با توجه به اینکه دو عدد متفاوت از دو منبع معتبر (وزارت بهداشت، سلامت و آموزش پزشکی و سازمان نظام پزشکی کشور) وجود داشت، دو سناریو مبتنی بر تعداد دندان‌پزشکان در نظر گرفته شد. در سناریوی اول تعداد دندان‌پزشکان ۲۰,۴۰۷ نفر و در سناریوی دوم تعداد دندان‌پزشکان ۲۶,۳۶۱ نفر در نظر گرفته شد. از طریق پیمایش بودجه خانوار، کدهای مرتبط با دندان‌پزشکان استخراج و میزان مخارج کل خانوار محاسبه شد. سپس برای اینکه میزان فرار مالیاتی محاسبه شود، قانون مالیات‌ها (شامل معافیت‌ها و همچنین ضرایب مبتنی بر سطح درآمد) بر میزان درآمد سرانه دندان‌پزشکان اعمال شد و پس از آن میزان کل فرار مالیاتی دندان‌پزشکان کل کشور محاسبه شد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در سال ۱۳۹۵ به طور متوسط هر دندان‌پزشک در سناریوی دوم حدود ۱۵ درصد از مالیات خود را پرداخت کرده و ۸۵ درصد فرار مالیاتی داشته و در سناریوی اول نیز متوسط پرداخت مالیات هر دندان‌پزشک حدود ۱۳ درصد از مقدار واقعی مالیاتی است که باید پرداخت می‌کرده و ۸۷ درصد فرار مالیاتی داشته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد میزان فرار مالیاتی کل جامعه دندان‌پزشکان کشور در سال ۱۳۹۵ در سناریوی اول و دوم به ترتیب ۲۱۲ میلیارد تومان و ۱۷۸ میلیارد تومان بوده است.

با توجه به اینکه این مطالعه اولین مطالعه در ایران است امکان مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های مشابه داخلی وجود ندارد، اما در مقایسه با مطالعه مشابه خارجی (از جمله در کشورهای یونان، روسیه، آمریکا و ایتالیا) معقول به نظر می‌رسد. در واقع در کشورهای دنیا، خویش‌فرمایان از جمله شاغلان با میزان بالای فرار مالیاتی هستند هرچند که سطح آن می‌تواند کشور به کشور متفاوت باشد.

در این پژوهش، فرار مالیاتی دندان‌پزشکان با استفاده از پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار انجام گرفت و پژوهش‌های بعدی می‌توانند از طریق سایر روش‌ها از جمله روش بررسی حساب‌های بانکی - با تمرکز بر یک شهر یا منطقه خاص میزان فرار مالیاتی در یک نمونه را محاسبه و میزان تطابق آن با این مطالعه را بررسی کنند.

با توجه به اینکه بررسی فرار مالیاتی خویش‌فرمایان هنوز در ایران در اول مسیر خود است، محققان بعدی می‌توان از طریق روش پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار، فرار مالیاتی در سایر حرفه‌های خویش‌فرما، مانند پزشکی و مهندسی را بررسی کنند. طبیعی است که برای محدود و دقیق کردن مطالعه می‌توان برای هر یک از تخصص‌های متفاوت رشته پزشکی یا تخصص‌های متفاوت رشته‌های مهندسی مطالعه خاص انجام داد.

در مطالعات مشابه خارجی ملاحظه شد که یکی از دلایل فرار مالیاتی بالای خویش‌فرمایان با سطح درآمد بالا (مانند پزشکان، دندان‌پزشکان و مهندسان) نفوذ سیاسی آنها است که می‌توان در مطالعات دقیق، میزان نفوذ سیاسی دندان‌پزشکان و پزشکان و تاثیر آن بر فرار مالیاتی آنها را نیز بررسی کرد.

همچنین در مطالعات خارجی مبتنی بر تئوری‌های اقتصاد رفتاری، ملاحظه شد که افراد متعلق به یک حرفه (از جمله دندان‌پزشکی) می‌توانند در مقایسه با گروه‌های دیگر، ترجیحات متفاوتی نسبت به فرار مالیاتی و اجابت مالیاتی داشته باشند. بر این اساس پیشنهاد می‌شود ترجیحات آنها و عوامل موثر بر رفتار آنها در مقایسه تطبیقی با گروه‌هایی که فرار مالیاتی کمتری دارند مطالعه شود.

نکته آخر، ضرورت طرح بحث محدودیت‌های این پژوهش است. با توجه به اینکه برای اولین بار میزان فرار مالیاتی یک صنف خوداشتغال در کشور برآورد می‌شود، طبیعی است که محدودیت‌های فراوانی بر آن مترتب بوده و انتظار است که پژوهش‌های بعدی این محدودیت‌ها را مرتفع و دقت برآوردها را افزایش دهند. محدودیت اول، تعداد دقیق

دندان‌پزشکان است. با توجه به اینکه دو نهاد متولی رسمی در کشور این حوزه، تعداد آن‌ها را متفاوت اعلام کرده بودند در این پژوهش مجبور شدیم که دو سناریو براساس این دو داده متفاوت طراحی کنیم و تا آخر پژوهش به آن وفادار بمانیم. یکی از موضوعاتی که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مرتفع شود، یکسان‌سازی این دو داده است که در آن صورت دقت محاسبات افزایش خواهد یافت.

محدودیت بعدی پژوهش، داده‌های استفاده شده برای میزان مالیات پرداخت شده توسط دندان‌پزشکان است. داده‌هایی که این پژوهش استفاده کرده است از طریق مراجعه به سازمان امور مالیاتی کشور احصاء شده است و انتشار عمومی داده نشده‌اند. طبیعی است که انتشار عمومی داده‌های مالیات مشاغل در سطح اصناف می‌تواند سطح اعتماد به داده‌ها را افزایش دهد. بر همین اساس در صورتی که داده‌های مالیات مشاغل اصناف خوداشتغال به صورت رسمی اعلام شود در این صورت با استفاده از این داده‌های موثق و عمومی، پژوهش‌های بعدی می‌توانند نتایج مطمئن‌تری انجام دهند و دقت برآوردها را افزایش دهند.

محدودیت بعدی پژوهش، سال مبنای پژوهش برای محاسبه میزان فرار مالیاتی است. طبیعی است که در صورتی که داده‌های مرکز آمار درباره هزینه خانوار مجدد به روز شود در آن صورت می‌توان با داده‌های به روز شده هزینه خانوار، نتایج برآوردها را به روزتر کرد. با اینکه داده‌های هزینه خانوار مبنای تحلیل است، اما طبیعی است که داده‌های به روزتر میزان مالیات پرداخت شده نیز باید متناسب با داده‌های هزینه خانوار موجود باشد. محدودیت دیگر پژوهش، متوسط‌گیری کلی از درآمد و مالیات دندان‌پزشکان است. طبیعی است که از طریق شناسایی توزیع جغرافیایی دندان‌پزشکان می‌توان با دقت بیشتری درآمد متوسط آن‌ها و به تبع آن میزان فرار مالیاتی آن‌ها را با دقت بالاتری برآورد کرد. همچنین یک روش دیگر برای میزان فرار مالیاتی این صنف، استفاده از داده‌های بانکی است. طبیعی است که این روش محدودیت‌های خاص خود را دارد، اما در صورت انجام آن، نتایج به دست آمده می‌تواند دقت مطالعات در این حوزه را افزایش دهد. بر همین اساس انتظار می‌رود که در پژوهش‌های آتی، ضمن مرتفع کردن یک یا چند مورد از محدودیت‌های پژوهش، برآوردهای دقیق‌تری از میزان فرار مالیاتی دندان‌پزشکان به دست آید. طبیعی است که با استفاده از روش پژوهش حاضر، امکان محاسبه فرار مالیاتی سایر

اصناف نیز وجود دارد و انتظار است که پژوهش‌های آتی، اطلاعات جدیدی درباره میزان اجابت و فرار مالیاتی اصناف خوداشتغال در کشور ارائه دهد.

نکته آخر اینکه در تمام کشورهای دنیا (اعم از پیشرفته و در حال توسعه)، فرار مالیاتی اصناف خوداشتغال بالاست و مطالعات مداوم ظرفیت مالیات‌ستانی در این بخش را ارتقاء داده و در عین حال که اجابت مالیاتی به میزان اعتماد مردم (از جمله صاحبان مشاغل خوداشتغال) از دولت و همچنین میزان شفافیت و روش‌های هزینه کرد درآمدهای مالیاتی دولت وابسته است.

تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

ORCID

Zamani Reza



<http://orcid.org/0000-0002-5348-2379>

Mohsen Pourian Sepideh



<http://orcid.org/0000-0003-3307-8827>

منابع

- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- بانک مرکزی. (۱۳۹۵). نتایج بررسی بودجه خانوار در مناطق شهری ایران
- حمزه‌ای، علی‌اکبر. (۱۳۸۲). بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی صاحبان مشاغل صنف طلافروشان استان مازندران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. مدیریت آموزش و پرورش سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان مازندران.
- حمیدی، ناصر، محمدزاده، امیر و محمدی، فاطمه. (۱۳۹۴). بررسی جایگاه جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان قزوین)، پژوهشنامه مالیات، ۲۷ (۷۵)، ۱۴۷-۱۶۶.
- زهی، نقی و محمدخانلی، شهرزاد. (۱۳۸۹). بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهشنامه مالیات، ۹ (۵۷)، ۲۵-۶۰.
- رضائیان، محمدتقی. (۱۳۸۷). *مالیه عمومی و اقتصاد دولت*. تهران: انتشارات بشیر علم و ادب.
- ولی مقدم زنجانی، محمد و دهقانی، علی. (۱۳۸۶). *مالیه عمومی*. تهران: انتشارات ترمه.
- سازمان امور مالیاتی کشور.

سوزان، لیونزو. (۱۳۹۰). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی: انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی همراه با شرح اصطلاحات و حواشی و تعلیقات. ترجمه و تالیف محمد توکل. چ ۲. تهران: انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.

سید زارع، بهمن. (۱۳۸۰). تخمین فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و شناسایی عوامل موثر بر آن. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. موسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه عبدالله میلانی، مهنوش و اکبرپورروشن، نرگس. (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران، پژوهشنامه مالیات، ۱۳ (۶۱)، ۱۴۱-۱۶۷

عبدالله میلانی، مهنوش. (۱۳۹۵). برآورد فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی: کاربردی از الگوی DSGE. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

عرب‌مازار یزدی، علی. (۱۳۸۰). اقتصاد سیاه در ایران: یک رویکرد کلان اقتصادی. رساله دکتری اقتصاد. دانشکده علامه طباطبایی.

عرب‌مازار، علی‌اکبر و دهقانی، علی. (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور، پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۷)، ۴۵-۶۴.

عزیزی، غلامرضا. (۱۳۸۵). مالیه عمومی و دولت. تهران: انتشارات شهرآشوب. کریمی محمدشریف، دل‌انگیزان سهراب و حیدریان، راضیه. (۱۳۹۷). تعیین عوامل موثر بر اقتصاد زیرزمینی در ایران در دوره‌ی ۱۳۸۹-۱۳۵۵ (روش تصحیح خطای برداری)، تحقیقات اقتصادی، ۵۲ (۲)، ۳۶۷-۳۸۶.

محسن‌پوریان، سپیده. (۱۳۹۷). بررسی موانع محاسبه فرار مالیاتی پزشکان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی.

مرکز آمار ایران

موتمنی، مانی. (۲۰۱۹). الگوسازی فرار مالیاتی در صنایع کارخانه‌ای ایران. مطالعات اقتصادی کاربردی ایران، ۸ (۳۰)، ۱۵۹-۱۷۳.

نمازی، محمد، کاظم‌نژاد، مصطفی و نعمت‌اللهی، محمدمهدی. (۱۳۹۵). مقایسه روش‌های مختلف انتخاب متغیرهای پیش‌بین برای پیش‌بینی بحران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، ۷ (۲۹)، ۱۹۳-۲۱۲.

References

- Abdixhiku, L., Pugh, G., & Hashi, I. (2018). Business tax evasion in transition economies: a cross-country panel investigation. *European Journal of Comparative Economics*, 15 (1), 11-36.

- Abdullah Milani, Mahnoosh (2016). Estimating tax evasion from the informal economy: An application of the DSGE model. Tehran: *Tax Affairs Organization*. [In Persian]
- Abdullah Milani, Mahnoosh and Akbarpurroshan, Narges. (2011). Tax evasion due to informal economy in Iran, *Tax Research Journal*, 13 (61), 141-167. [In Persian]
- Akcigit, U., Baslandze, S., & Stantcheva, S. (2016). Taxation and the international mobility of inventors. *American Economic Review*, 106 (10), 2930-81.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance*, 19 (1), 54-77.
- Alm, J., & Malézieux, A. (2020). 40 years of tax evasion games: a meta-analysis. *Experimental Economics*, 1-52.
- Alm, J., Bloomquist, K. M., & McKee, M. (2015). On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*, 53 (2), 1170-1186.
- Alm, J., Liu, Y., & Zhang, K. (2019). Financial constraints and firm tax evasion. *International Tax and Public Finance*, 26 (1), 71-102.
- Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2018). Tax evasion and tax avoidance. *NBER working paper*, 23772.
- Amoh, J. K., & Ali-Nakyea, A. (2019). Does corruption cause tax evasion? Evidence from an emerging economy. *Journal of Money Laundering Control*.
- Arab Mazar Yazdi, Ali. (2001). Black Economy in Iran: A Macroeconomic Approach. *PhD Thesis in Economics*. Allameh Tabatabai College. [In Persian]
- Arab Mazar, Ali Akbar and Dehghani, Ali. (1388). Estimating the efficiency of income tax for businesses and legal entities in the provinces of the country, *Tax Research Journal*, 17 (7), 45-64. [In Persian]
- Artavanis, N., Morse, A., & Tsoutsoura, M. (2016). Measuring income tax evasion using bank credit: Evidence from Greece. *The Quarterly Journal of Economics*, 131 (2), 739-798.
- Asaminew, K. (2012). Utilization of locally available feedstuffs for small-scale aquaculture production in Ethiopia (*Doctoral dissertation, University of Natural Resources and Life Sciences Vienna*).

- Athanasios, A., Eleni, K., & Charalampos, K. (2020). Estimation of the size of tax evasion in Greece. *Bulletin of Applied Economics*, 7 (2), 97.
- Azizi, Gholamreza (2006). *Public Finance and Government*. Tehran: Shahr-e-Ashob Publications. [In Persian]
- Black, T., Bloomquist, K., Emblom, E., Johns, A., Plumley, A., & Stuk, E. (2012). Federal tax compliance research: tax year 2006 tax gap estimation. IRS Research, Analysis & Statistics Working Paper.
- Braguinsky, S., Mityakov, S., & Liscovich, A. (2014). Direct estimation of hidden earnings: Evidence from Russian administrative data. *The Journal of Law and Economics*, 57 (2), 281-319.
- Cagan, Phillip (1958). The Demand for Currency Relative for the Total Money Supply. *Journal of Political Economy*, 66, 302-328.
- Carrillo, P., Pomeranz, D., & Singhal, M. (2017). Dodging the taxman: Firm misreporting and limits to tax enforcement. *American Economic Journal: Applied Economics*, 9 (2), 144-64.
- Central bank of Islamic Republic of Iran.
central bank. (2016), the results of household budget survey in urban areas of Iran.
- DePaula, R., & Schneider, J. (2010). The informal sector: an equilibrium model and some evidence from Brazil. *Penn Institute for Economic Research Working Paper* 10-024. Philadelphia, PA.
- Dhami, S., & al-Nowaihi, A. (2007). Why do people pay taxes? Prospect theory versus expected utility theory. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 64 (1), 171-192.
- Ermasova, N., Haumann, C., & Burke, L. (2021). The relationship between culture and tax evasion across countries: Cases of the USA and Germany. *International Journal of Public Administration*, 44 (2), 115-131.
- Feldman, N. E., & Slemrod, J. (2007). Estimating tax noncompliance with evidence from unaudited tax returns. *The Economic Journal*, 117 (518), 327-352.
- Fiorio, C. V. & D'Amuri, F. (2006). Tax evasion in Italy: an Analysis Using a Tax-Benefit Microsimulation Model. *The IUP Journal of Public Finance*, 4 (2):19-37
- Fisman, R. & Wei, S-J. (2001). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in China, *working Paper*, 8551.
- Fuest, C., & Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature.

- Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 44.*
- Galbiati, R., & Zanella, G. (2012). The tax evasion social multiplier: Evidence from Italy. *Journal of Public Economics*, 96 (5-6), 485-494.
- Georgiou, G. M. (2007). Measuring the size of the informal economy: a critical review. *Occasional Paper in Economics*, 7 (1).
- Gorodnichenko, Y., Martinez-Vazquez, J., & Sabirianova Peter, K. (2009). Myth and reality of flat tax reform: Micro estimates of tax evasion response and welfare effects in Russia. *Journal of Political Economy*, 117 (3), 504-554.
- Gruber, J., & Saez, E. (2002). The elasticity of taxable income: evidence and implications. *Journal of Public Economics*, 84 (1), 1-32.
- Gutmann, Peter M (1977). "The Subterranean Economy." *Financial Analysts Journal*, 34, 24-27.
- Guyton, J., Langetieg, P., Reck, D., Risch, M., & Zucman, G. (2020). Tax Evasion by the wealthy: Measurement and implications. In *Measuring and Understanding the Distribution and Intra/Inter-Generational Mobility of Income and Wealth*. University of Chicago Press.
- Hamidi, Nasser, Mohammadzadeh, Amir and Mohammadi, Fatemeh. (2015). Investigating the status of tax crimes in preventing evasion in the VAT system (Case study of Qazvin province), *Tax Research Journal*, 27 (75), 147-166. [In Persian]
- Hamzeh, Ali Akbar. (2003). Investigating the effective factors on tax evasion of business owners of gold sellers in Mazandaran province. Master Thesis. Education Management of Management and Planning Organization of Mazandaran Province. [In Persian]
- Johannesen, N. (2010). *Tax evasion and Swiss bank accounts*. University of Copenhagen Working Paper. Copenhagen, Denmark.
- Johansson, E. (2000). An expenditure-based estimation of self-employment income underreporting in Finland, Swedish School of Economics and Business Administration *working paper* no. 433, Helsinki (November).
- Karimi Mohammad Sharif, enthusiasts of Sohrab and Heydarian, Razia. (2018). Determining the factors affecting the underground economy in Iran in the period 1976-2006 (vector error correction method), *Economic Research*, 52 (2), 367-386. [In Persian]
- Kaufmann, D., & Kaliberda, A. (1996). Integrating the unofficial economy into the dynamics of post-socialist economies. *Economic transition in Russia and the new states of Eurasia*, 8, 81-120.

- Kleven, H. J., & Waseem, M. (2011). Tax notches in Pakistan: Tax evasion, real responses, and income shifting. *Quarterly Journal of Economics, Forthcoming*, 12.
- Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, K. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2010). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a randomized tax audit experiment in Denmark. *NBER Working Paper* 15769. Cambridge, MA.
- Lyssioutou, P., Pashardes, P., & Stengos, T. (2004). Estimates of the black economy based on consumer demand approaches. *The Economic Journal*, 114 (497), 622-640.
- Mohsenpourian, Sepideh. (2018). Investigating the barriers to calculating physicians' tax evasion. *Master Thesis. Faculty of Economics, Allameh Tabatabai University*. [In Persian]
- Motameni, Mani. (2019). Modeling tax evasion in Iranian manufacturing industries. *Applied Economic Studies of Iran*, 8 (30), 159-173. [In Persian]
- Murshed, M., & Saadat, S. Y. (2018). Modeling Tax Evasion across South Asia: Evidence from Bangladesh, India, Pakistan, Sri Lanka and Nepal. *Journal of Accounting, Finance and Economics*, 8 (1), 15-32.
- Namazi, Mohammad, Kazemnejad, Mustafa and Nematollahi, Mohammad Mehdi. (2016). Comparison of different methods for selecting predictor variables to predict the financial crisis of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Financial Engineering and Securities Management*, 7 (29), 193-212. [In Persian]
- Ozili, P. K. (2020). Tax evasion and financial instability. *Journal of Financial Crime*.
- Pissarides, C. A., & Weber, G. (1989). An expenditure-based estimate of Britain's black economy. *Journal of Public Economics*, 39 (1), 17-32.
- Rezaian, Mohammad Taqi (2009). *Public Finance and Government Economics*. Tehran: Bashir Alam and Adab Publications. [In Persian]
- Saez, Emmanuel and Gabriel Zucman (2016). "Wealth Inequality in the United States since 1913: Evidence from Capitalized Income Tax Data," *Quarterly Journal of Economics*, 131 (2), 519-578.
- Schneider, F. (2005). Shadow economies around the world: what do we really know? *European Journal of Political Economy*, 21 (4), 598-642.

- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: size, causes, and consequences. *The Journal of Economic Literature*, 38 (1), 77–114.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2002). *The shadow economy—an international survey*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Schuetze, H. (2002). Profiles of tax non-compliance among the self-employed in Canada: 1969–1992, *Canadian Public Policy*, vol. 28 (2) (June), pp. 219–38.
- Schuetze, Herb J. (2002). Profiles of Tax Noncompliance Among the Self-Employed in Canada, 1969-1992. *Canadian Public Policy*, XXVIII.
- Slemrod, J. A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2019). Tax evasion and inequality. *American Economic Review*, 109 (6), 2073-2103.
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic perspectives*, 21 (1), 25-48.
- Snow, A., & Warren, R. S., Jr. (2005). Ambiguity about audit probability, tax compliance, and taxpayer welfare. *Economic Inquiry*, 43 (4), 865–871.
- Susanna, Elonzo. (2011). Descriptive Dictionary of International Tax Terms: English to Persian and Persian to English with descriptions of terms and margins and suspensions. Translated and written by Mohammad Tavakol. Ch 2. Tehran: *Publications of the Faculty of Economics*. [In Persian]
- Tanzi, Vito (1980). The Underground Economy in the United States: Estimates and Implications. *Banco Nazionale del Lavoro*, 135, 427-453.
- Timofte, C., & Marian, S. (2019). Tax Evasion—From Its Roots to Its Branches. *Eco forum Journal*, 8 (1)- pp.1-8.
- Traxler, C. (2010). Social corms and conditional cooperative taxpayers. *European Journal of Political Economy*, 26 (1), 89–103.
- vali Moghaddam Zanjani, Mohammad and Dehghani, Ali. (2007). *Public Finance*. Tehran: Termeh Publications. [In Persian]
- Vavouras I., Karavitis N., A. Tsouchlou, (1990), "An indirect method of estimating the size of the underlying economy, its application in the case of Greece", in the book *Underlying Economics*, I. Vavouras, Kritiki Publications.
- Vavouras I., Koutri A. (1991), Black economy: The extent of the phenomenon in Greece and abroad, *Papazisis Publications*.

- Yee, C. P., Moorthy, K., & Soon, W. C. K. (2017). Taxpayers' perceptions on tax evasion behavior: an empirical study in Malaysia. *International Journal of Law and Management*.
- Zare, B. (2001), Estimating the income tax evasion of natural persons in Iran and identifying the factors affecting it. *Master Thesis*. Higher Institute for Research in Planning and Development. [In Persian]
- Zehi, Naghi and Mohammad Khanli, Shahrzad. (2010). Investigating the Factors Affecting Tax Evasion (Case Study of East Azerbaijan Province), *Tax Research Journal*, 9 (57), 25-60. [In Persian]



استناد به این مقاله: زمانی، رضا و محسن پوریان، سپیده. (۱۴۰۰). استفاده از روش پیمایش هزینه‌های بودجه خانوار برای برآورد فرار مالیاتی اصناف خوداشتغال در ایران، *پژوهشنامه اقتصادی*، ۸۳ (۲۱)، ۷۵-۱۱۸.



Journal of Economic Research is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.