

## اثر تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

زهرا ضیایی<sup>\*</sup>، پریسا مهاجری<sup>\*\*</sup> و علی نصیری اقدام<sup>\*\*\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۸/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۲/۳۰

### چکیده

در دنیای واقعی، مودیان مالیاتی اطلاعات خصوصی را در اختیار دارند که سازمان مالیاتی از آن‌ها بی‌اطلاع بوده و یا آگاهی کافی و کاملی ندارد. همین موضوع سبب شکل‌گیری عدم تقارن اطلاعات می‌شود و اجرای عادلانه و کارآمد قانون مالیات‌ها را با مانع جدی مواجه می‌کند. عدم تقارن اطلاعات، این انگیزه را برای مودی فراهم می‌کند تا اطلاعات را تحریف و یا پنهان کند تا از منافع عدم پرداخت مالیات به حق بهره‌مند شود (پدیده مخاطره اخلاقی). همچنین با اعطای مجوز به فعالان اقتصادی مجاز توسط دولت به فعالان اقتصادی بد، شرکت‌های مطیع قانون از بازار مجوز خارج می‌شوند (پدیده کژگزینی). بدیهی است تشریک اطلاعات و دسترسی سازمان مالیاتی به پایگاه‌های اطلاعاتی و آماری مودیان، می‌تواند دولت‌ها را در شناسایی و وصول مالیات‌های به‌حق و عادلانه یاری رساند. در این مقاله با استفاده از آمارهای ۹۲ کشور در دوره زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۲ و در قالب یک مدل پانل دیتا به بررسی اثر متغیرهای تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات به GDP پرداخته شده است. نتایج مطالعه حاکی از آن است که تشریک اطلاعات، اثر مثبتی بر نسبت اشاره شده، دارد که با مبانی نظری سازگار است، اما به لحاظ آماری معنی‌دار نیست.

**طبقه‌بندی JEL:** H20، H26، G14، C23

**کلیدواژه‌ها:** تشریک اطلاعات، عدم تقارن اطلاعات، مخاطره اخلاقی، کژگزینی، نسبت مالیات به GDP.

\* دانشجوی کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشکده اقتصاد علامه طباطبائی

\*\* عضو هیئت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی - نویسنده مسئول

پست الکترونیکی: parisa\_m2369@yahoo.com

\*\*\* عضو هیئت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی

۱- مقدمه

فرار مالیاتی، یکی از چالش‌هایی است که تمامی کشورهای جهان با آن روبه‌رو هستند و مقدار آن برای اتحادیه اروپا حدود ۲ تا ۲/۵ درصد *GDP* برآورد شده که برای سال ۲۰۰۶ حدود ۲۰۰ تا ۲۵۰ میلیارد یورو بوده است. همچنین برآوردها برای اقتصاد آمریکا حاکی از آن است که شکاف سالانه بین مالیات‌هایی که مودیان می‌پردازند و مالیاتی که باید بپردازند، قابل توجه و حدود ۳۴۵ میلیارد دلار برای سال ۲۰۰۱ است که بیانگر آن است که فرار مالیاتی در این کشور حدود سه چهارم کسری بودجه دولت فدرال در سال ۲۰۰۸ بوده و فراتر از کسری‌های سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ است (آنتیلو، ۲۰۱۲).

برآوردهای صورت گرفته در مطالعات داخلی برای ایران، تصویر به مراتب نامناسب‌تری را ارائه می‌دهد به طوری که طبق مطالعه میلانی و اکبرپور روشن (۱۳۹۱)، حداقل و حداکثر فرار مالیاتی در دوره زمانی ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۸ بین ۴ تا ۱۴ درصد از *GDP* در سال‌های مختلف در نوسان بوده است. مطالعه صمدی و تابنده (۱۳۹۲) برای دوره زمانی ۱۳۴۹ تا ۱۳۸۶ حاکی از یک فرار ۸ تا ۳۰ درصدی *GDP* در خلال سال‌های مختلف است و مطالعه صادقی و شکیبایی (۱۳۸۰) برای دوره زمانی ۱۳۴۹ تا ۱۳۷۸ نشان‌دهنده فرار یک تا ۱۹ درصدی *GDP* است.

تردید نیست که هر چه نسبت فرار مالیاتی به *GDP* بالا باشد، نسبت درآمدهای مالیاتی به *GDP* نیز تحت تاثیر قرار خواهد گرفت. مطالعاتی که به تازگی انجام شده، حاکی از آن است که تشریک اطلاعات می‌تواند با غلبه بر عدم تقارن اطلاعات بین دولت (سازمان مالیاتی) و مودی (اشخاص حقیقی و حقوقی)، فرار مالیاتی را کاهش و نسبت درآمدهای مالیاتی به *GDP* را افزایش دهد. در ایران با وجود مطالعاتی که در حوزه شناسایی عوامل اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی صورت گرفته است اما بررسی آثار تشریک اطلاعات مغفول مانده و هدف اصلی تحقیق حاضر، پر کردن این خلأ پژوهشی است.

مقاله حاضر در پنج قسمت اصلی سازماندهی شده است. بعد از مقدمه، در بخش دوم، پدیده عدم تقارن اطلاعات که کاربرد وسیعی به خصوص در اقتصاد مالی دارد به رابطه بین دولت و مودی نیز تسری می‌یابد و نشان داده می‌شود که چگونه عدم تقارن اطلاعات می‌تواند منجر به بروز مخاطره اخلاقی و کژگزینی شود و درآمدهای مالیاتی

دولت را تقلیل دهد. بخش سوم به مرور مطالعات پیشین و دستاوردهای آن‌ها اختصاص یافته است. پایه‌های آماری در بخش چهارم به طور مبسوط تشریح شده‌اند و در بخش پنجم، مدل پیشنهادی برآورد شده است و در نهایت در بخش ششم، جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

## ۲- چارچوب نظری؛ تسری عدم تقارن اطلاعات و پیامدهای آن بر درآمدهای

### مالیاتی

نظریه عدم تقارن اطلاعات که اصول اولیه آن، توسط جرج آکرلوف (۱۹۷۰)<sup>۱</sup>، میسائیل اسپینس (۱۹۷۳)<sup>۲</sup> و ژوزف استیگلیتز<sup>۳</sup> (۱۹۷۶) پایه‌ریزی شد طی چهار دهه گذشته، کاربرد وسیعی در حوزه تحقیقات اقتصادی داشته است (لیو و تان<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). پدیده عدم تقارن اطلاعات، زمانی رخ می‌دهد که یکی از طرفین معامله، اطلاعات بیشتر و یا بهتری در مقایسه با شخص دیگر در اختیار دارد<sup>۵</sup> و همین موضوع منجر به دو مساله اساسی می‌شود که عبارتند از:

\* مخاطره اخلاقی (کژمنشی)<sup>۶</sup>: به وضعیتی اطلاق می‌شود که یکی از طرفین قادر به مشاهده عملکرد طرف دیگر نیست و به همین دلیل است که در برخی مواقع از آن به مساله تحت عنوان «اقدام پنهانی»<sup>۷</sup> نیز یاد می‌شود. به بیان دیگر، مخاطره اخلاقی به مفهوم فرصت (یا مخاطره‌ای) است که در اختیار شخصی که دارای اطلاعات بیشتری درباره قصد و عملکردش است، قرار دارد در حالی که طرف مقابل وی که اطلاعات اندکی در اختیار دارد در وضعیت نامناسبی قرار می‌گیرد. دلیل اصلی وقوع مخاطره اخلاقی آن است که

---

1- George Akerlof

2- Michael Spence

3- Joseph Stiglitz

4- Liu and Tan

۵- برای نمونه، هنگام خریداری بیمه، این بیمه‌گذار یا خریدار بیمه‌نامه است که از اطلاعات بیشتری درباره وضعیت و عملکردش برخوردار است و در مقابل، فروشنده بیمه‌نامه یا بیمه‌گر، اطلاعات کمتری در اختیار دارد. عکس این موضوع در خصوص بازار اجناس دست دوم نظیر خودرو صادق است و در این مورد، فروشنده خودرو است که اطلاعات بیشتری در قیاس با خریدار دارد.

6- Moral Hazard

7- Hidden Action

افراد یا نهادها در یک معامله، تمامی پیامدها و عواقب اقداماتشان را عهده‌دار نمی‌شوند و یا می‌توانند پیامدهای عملکردشان را از دید طرف مقابل مخفی نگه دارند، بنابراین تمایل به عملکردی ناشایسته دارند.<sup>۱</sup>

\* گزگزینی (یا انتخاب نامساعد و بد):<sup>۲</sup> فرآیند بازاری است که به دلیل عدم تقارن اطلاعات بین خریداران و فروشندگان، محصولات و یا مشتریان «بد»، احتمال بیشتری برای انتخاب شدن دارند و محصول و یا مشتری «خوب» از بازار بیرون رانده می‌شود.<sup>۳</sup>

بخش عمده‌ای از مطالعات انجام شده در حوزه اطلاعات نامتقارن و پیامدهای آن، پیرامون بازارهای بیمه، سرمایه، نیروی کار و کالا تمرکز یافته‌اند که این بازارها بیشتر منعکس‌کننده تعاملات کسب و کارهای خصوصی هستند، اما در میان این تعاملات اقتصادی، دولت نیز وجود دارد که وظیفه قانونگذاری، مداخله و کنترل را بر عهده دارد، اما چون خارج از محدوده بازار آزاد قرار گرفته است، بحث و بررسی درباره عدم تقارن اطلاعات بین فعالان اقتصادی حداکثرکننده سود و دولت (که از آن به  $G2B$ <sup>۴</sup> یاد می‌شود) بسیار اندک است. پدیده عدم تقارن اطلاعات را می‌توان به تعامل دولت با مودیان مالیاتی نیز تعمیم داد، زیرا بنگاه‌های اقتصادی، اطلاعات بیشتری از راندمان و کارایی تولید، تقاضای بازار و ظرفیت پرداخت مالیات دارند در حالی که دولت که می‌خواهد مالیات به حق را از آن‌ها وصول کند با مشکل اطلاعات ناکافی و ناقص مواجه است.

---

۱- به عنوان مثال، بیمه‌گذار ممکن است پس از خرید بیمه‌نامه، رفتارهای پرریسک‌تری از خود نشان دهد و بیمه‌گر که احتمالاً به طور کامل قادر به مشاهده این رفتارها نیست، نمی‌تواند رفتار پرریسک بیمه‌گذار را با اخذ حق بیمه بالاتر و سایر اقدامات تلافی کند.

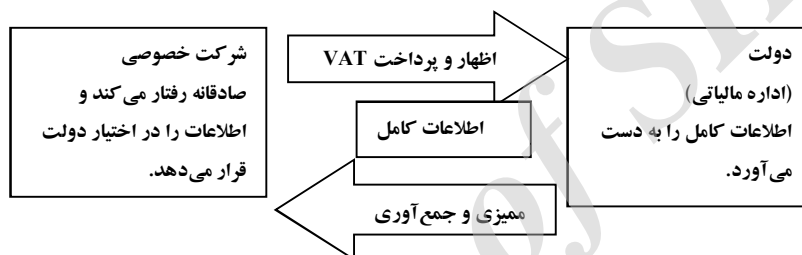
## 2- Adverse Selection

۳- برای نمونه اگر در بازار بیمه، دو گروه بیمه‌گذار وجود داشته باشد که گروه اول، ریسک بالایی داشته باشند و گروه دوم از ریسک کمتری برخوردار باشند، چنانچه شرکت بیمه نتواند بین آن‌ها تمایز قائل شود و حق بیمه یکسانی را به هر دو پیشنهاد کند، افراد با ریسک پایین چه بسا حاضر به خرید بیمه‌نامه نشوند و افرادی در پرتفوی شرکت بیمه باقی بمانند که ریسک بالاتری دارند و این خود به تدریج موجب افزایش حق بیمه‌ها شده و به مرور، افرادی که ریسک پایین‌تر دارند از بازار خارج می‌شوند (برای اطلاعات بیشتر مراجعه شود به لیارد و والترز، ترجمه عباس شاکری، صفحات ۴۴۰ تا ۴۴۳).

## 4- Government to Business (G2B)

نمونه بارزی از عدم تقارن اطلاعات و وقوع مساله مخاطره اخلاقی، جمع آوری مالیات بر ارزش افزوده (*VAT*)<sup>۱</sup> است. در این نظام، دو طرف در تعامل با یکدیگرند؛ مودی (بنگاه خصوصی) که وظیفه وصول مالیات از مودی، اظهار و پرداخت مالیات را به سازمان مالیاتی برعهده دارد و اداره مالیاتی که ملزم به ممیزی و رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و کنترل میزان *VAT* وصولی است. اگر اطلاعات کاملی در اختیار اداره مالیاتی باشد و اداره مالیاتی، آگاهی دقیقی از عملکرد واقعی بنگاه داشته باشد، بنگاه نیز به طور صادقانه، تمامی *VAT* وصول شده را به اداره مالیاتی اظهار کرده و آن را پرداخت می‌کند.

نمودار (۱) - موقعیت ایده‌آل کنترل مالیات تحت اطلاعات کامل



در دنیای واقعی، بنگاه همواره اطلاعات بهتری درباره جزئیات و ارزش واقعی معاملاتش دارد، حال آنکه اداره مالیاتی چنین اطلاعاتی را در اختیار ندارد. همین موضوع سبب می‌شود تا بنگاه، انگیزه پنهان کاری و حتی تحریف و مخدوش کردن برخی اطلاعات

۱- مالیات بر ارزش افزوده (Value Added Tax)، نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات/ تولید/ توزیع و مصرف به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره‌های یاد شده قرار می‌گیرند به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره اخذ می‌شود و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌شود تا در نهایت به مصرف کنندگان منتقل شده و توسط ایشان پرداخت شود (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱، ص ۲۰). در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مودی شخصی است که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آن‌ها می‌پردازد و مشمول تکالیف مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. در این نظام، مودی موظف است که هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت به خریدار (مالیات بر عرضه کالا یا ارائه خدمت را از وی اخذ کند و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌هایش، باقیمانده را به حساب‌های تعیین شده سازمان مالیاتی واریز کند (نصیری اقدم و مهاجری، ۱۳۹۴، ص ۳).

را داشته باشد تا بتواند از مزایای کاهش مالیات قابل پرداخت استفاده کند. اگر این انگیزه قوی باشد و بنگاه، بدون نگرانی از اطلاع اداره مالیاتی بتواند این کار را انجام دهد و یا جریمه‌های آشکار شدن این تخلف به اندازه کافی شدید نباشد، بنگاه خصوصی، تقلب را انتخاب خواهد کرد و با ظهور مخاطره اخلاقی، اداره مالیاتی، مالیات ارزش افزوده کمتری را در مقایسه با آنچه که باید وصول می‌کرد، دریافت می‌کند.

نمودار (۲) - مخاطره اخلاقی مربوط به کنترل مالیات (فرار مالیاتی) تحت عدم تقارن اطلاعات



موضوع مخاطره اخلاقی تنها مختص به مالیات بر ارزش افزوده نیست و این امکان برای مودیان وجود دارد که درآمد و دارایی‌هایشان را از دید مقامات مالیاتی پنهان کنند و این مخفی‌کاری نیز بیشتر با تکیه بر رازداری بانکی و یا دیگر ممنوعیت‌های تبادل اطلاعاتی صورت می‌گیرد (اداره بین‌المللی مستندسازی مالی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

مقایسه مقادیر عملکرد مالیات بر درآمد مشاغل در ایران با مالیات بر حقوق و دستمزد به خوبی گویای این است که ناکافی بودن اطلاعات در دسترس، چگونه می‌تواند درآمدهای مالیاتی دولت و عدالت مالیاتی را تحت‌الشعاع قرار دهد. طبق گزارش بانک مرکزی<sup>۲</sup>، عملکرد ۱۱ ماهه منتهی به بهمن ۱۳۹۴ مالیات بر درآمد مشاغل، ۲۹,۷۷۸ میلیارد ریال بوده که فقط سهم ۴/۵ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی دولت را به خود اختصاص داده است، در حالی که مالیات بر حقوق و دستمزد (کارکنان عمومی و خصوصی) طی دوره مشابه حدود ۲/۳ برابر مالیات بر درآمد مشاغل بوده است. علاوه بر این، مقوله مخاطره اخلاقی و به تبع آن، اجتناب مالیاتی، تنها به درون یک قلمرو قضایی محدود

1- International Bureau of Financial Documentation (IFBD)

۲- بانک مرکزی، گزیده آمارهای اقتصادی، تراز مالی و بودجه، بهمن ۱۳۹۴.

نمی‌شود و ممکن است برخی بنگاه‌ها از بی‌اطلاعی دولت‌ها استفاده کنند و از طریق «قیمت‌گذاری انتقالی»<sup>۱</sup> و سایر روش‌ها اقدام به اجتناب و یا فرار مالیاتی کنند.<sup>۲</sup>

مسئله دوم یعنی کژگزینی (انتخاب نامساعد و بد)، پیچیده‌تر از مسأله مخاطره اخلاقی است. یکی از نمونه‌های خوب برای تشریح پدیده کژگزینی، اعطای گواهینامه توسط گمرک (به عنوان یکی از دستگاه‌های اجرایی دولتی) به فعال اقتصادی مجاز (AEO)<sup>۳</sup> است. ایده اصلی AEO آن است که هر یک از اداره‌های گمرک می‌توانند با بخش خصوصی مشارکت‌هایی را داشته باشند تا ایمنی و امنیت تجارت بین‌المللی را ارتقا بخشند. همچنین فعالان اقتصادی که در این میان مجاز شناخته می‌شوند، می‌توانند از مزایای ملموسی نظیر تسریع در ترخیص گمرکی و فرآیندهای ساده شده بهره‌مند شوند.<sup>۴</sup>

نکته کلیدی که در این بین وجود دارد آن است که مجوز یا گواهینامه AEO داوطلبانه است نه اجباری و فعالان اقتصادی هیچ الزامی به عضویت ندارند و بسته به وضعیت خاص خودشان، می‌توانند انتخاب کنند. در این بین فعالان اقتصادی می‌توانند چانه‌زنی کرده و برای اخذ مجوز تلاش کنند و از آنجایی که برای دولت آسان‌تر است که یک سیاست واحد و غیرانحصاری را برای تمامی شرکت‌هایی که می‌خواهند مشارکت کنند، اتخاذ کند و بین شرکت‌های چندملیتی با شرکت‌های کوچک و متوسط، عدم تجانس و ناهمگنی وجود دارد، بروز پدیده کژگزینی امکانپذیر می‌شود، زیرا دولت نمی‌تواند به نحو کارآمدی، تفاوت بین شرکت‌ها را تشخیص دهد، از این رو، از یک استاندارد واحد برای تمامی شرکت‌ها به منظور صدور گواهینامه استفاده خواهد کرد.

---

### 1- Transfer Pricing

۲- قیمت‌گذاری انتقالی هنگامی مطرح می‌شود که نقل و انتقالات یا داد و ستدهایی میان زیرمجموعه‌های شرکت‌های بزرگ داخلی و بین‌المللی صورت گیرد. هر گونه کالاها، خدمات، اوراق بهادار، حقوق و امتیازات و... می‌تواند موضوع چنین معاملات و انتقالاتی بین شرکت مادر و زیرمجموعه‌هایش باشد و بدیهی است که برای این نقل و انتقالات قیمت تعیین می‌شود که تا زمانی که بین قیمت‌های تعیین شده برای نقل و انتقالات با قیمت‌های واقعی تفاوت چشمگیری وجود نداشته باشد، اخلاقی در مالیات‌ستانی ایجاد نمی‌شود، اما به دلیل اختلاف قوانین مالیاتی بین کشورها و حتی در میان مناطق مختلف هر کشور، همواره این انگیزه برای شرکت‌ها وجود دارد تا درآمدهای خود را به مناطقی هدایت کنند که بار مالیاتی کمتری را به آنان تحمیل کند (مهاجری، ۱۳۹۳).

### 3- Authorized Economic Operator (AEO)

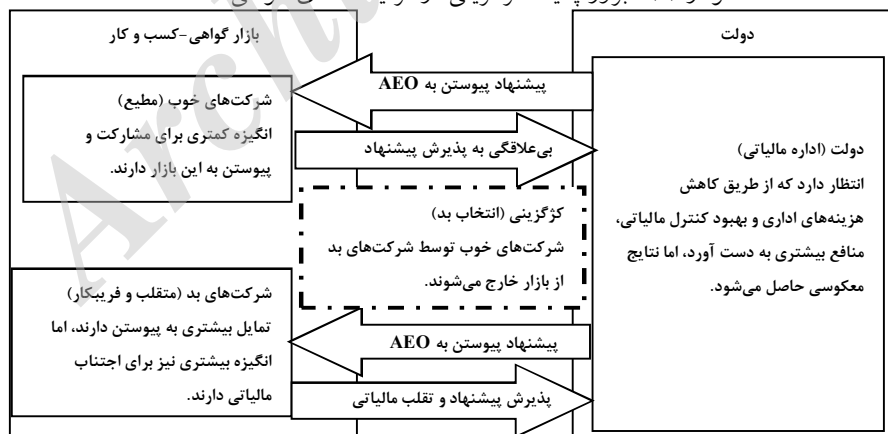
۴- برای اطلاعات بیشتر در خصوص فعالان اقتصادی مجاز به کتاب غلامرضا صفاری طاهری (۱۳۹۳) مراجعه شود.

ناکارآمدی دولت در تشخیص صحیح و درست تفاوت بین شرکت‌ها، سبب می‌شود تا شرکت‌های مطیع یا «خوب» تمایلی به مشارکت نداشته باشند، زیرا به نظر آن‌ها تعهدات AEO برایشان خیلی سخت‌گیرانه است و ارزش منصفانه و عادلانه‌ای برای مشارکت نمی‌یابند در حالی که شرکت‌های متقلب یا «بد» ممکن است منافع اخذ گواهینامه را بالا برآورد کنند (از طریق کنترل کمتر و ساده‌سازی فرآیندها که امکان دارد روش آسان‌تری برای فرار مالیاتی ایجاد کند) و تمایل بیشتری به اخذ این مجوز داشته باشند.

هر چند هدف اولیه دولت فراهم کردن کنترل‌های فیزیکی حداقلی و استفاده از فرآیندهای ساده شده به وسیله اعطای گواهینامه AEO به شرکت‌های متعهد و مطیع و تشدید کنترل‌ها برای بنگاه‌های متقلب است، اما بروز پدیده کژگزینی ممکن است انتظارات دولت را وارونه کند و شرکت‌های خوب، انگیزه برای مشارکت نداشته باشند و توسط شرکت‌های بد به طور خودکار از «بازار مجوز» خارج شوند. به این ترتیب شرکت‌های بد مجوز خواهند گرفت و فرار مالیاتی افزایش خواهد یافت و هر چه سخت‌گیری افزایش می‌یابد، شرایط برای بنگاه‌های خوب، نامطلوب‌تر شده و وقوع شکست بازار<sup>۱</sup> محتمل‌تر می‌شود.

از آنجایی که در بسیاری از کشورها از جمله ایران، گمرک مسئول وصول مالیات بر ارزش افزوده واردات است، بنابراین پدیده کژگزینی، نه تنها دریافتی‌های دولت از حقوق و عوارض گمرکی را تحت تاثیر قرار می‌دهد بلکه می‌تواند بر درآمدهای مالیاتی نیز اثرگذار باشد.

نمودار (۳) - بروز پدیده کژگزینی در فرآیند اعطای گواهی AEO



1- Market Failure



### ۳- مروری مختصر بر مطالعات پیشین و دستاوردهای آنها

طبق مطالعه گوردون و لی (۲۰۰۹)<sup>۱</sup> نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها در کشورهای فقیر و ثروتمند به طور متوسط حدود ۲۶/۷ و ۲۹/۶ درصد است که تفاوت چندانی ندارند. همچنین متوسط بالاترین نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده نیز در این کشورها به ترتیب ۳۴/۷ و ۴۲/۸ درصد است که به یکدیگر نزدیک هستند. این در حالی است که نسبت مالیات به GDP در کشورهای توسعه‌یافته و ثروتمند بیشتر از کشورهای فقیر و درحال توسعه است. با توجه به این مشاهده، پرسش مهمی به ذهن متبادر می‌شود مبنی بر اینکه چرا با وجود مشابهت‌های نرخ‌های قانونی مالیات در این کشورها، نسبت مالیات به GDP بسیار متفاوت است؟

مطالعات متعددی در این حوزه صورت گرفته است که نتایج آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های مودیان از قبیل میزان درآمد، نوع درآمد، نوع حرفه و فرصت‌های عدم تمکین (هاستن و تران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)، ویژگی‌های قانونی مانند انواع مالیات‌ها و نرخ‌های آن، ضمانت‌های اجرایی و معافیت‌ها (ریچاردسون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶؛ زایر، ۱۳۸۸ و عبداللهی<sup>۴</sup>، ۱۳۷۸)، ویژگی‌های روانشناختی، اجتماعی-فرهنگی (بلنثورن و کاپلن<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸؛ چن، ترومن و آبریان<sup>۵</sup>، ۲۰۰۷؛ شمیرانی و بالی، ۱۳۸۶ و صالحی و همکاران)، وضعیت نظام مالیاتی نظیر کیفیت ارائه خدمات، میزان فساد اداری، درجه شفافیت (قلی‌پور و روحی خلیلی، ۱۳۹۲ و عسکری‌فرد، ۱۳۸۶)، ویژگی‌های اقتصادی نظیر نرخ بهره و تورم (ریاحی-بلکویی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴ و کباله و پنادس<sup>۷</sup>، ۲۰۰۰)، عوامل سیاسی مشتمل بر میزان پاسخگویی دولت، میزان مشارکت مردم، شفافیت در مصرف درآمدها، ثبات سیاسی، حاکمیت قانون و مشروعیت نظام (تریزمن<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰؛ جانسن، کافمن، مک‌میلان و وودرف<sup>۹</sup>، ۱۹۹۹ و خان‌جان، ۱۳۸۳) و ویژگی‌های جمعیتی از قبیل سن، جنسیت، مذهب، تحصیلات (ا.لابده، زاینل آریفن و

- 
- 1- Gordon and Li
  - 2- Houston and Tran
  - 3- Richardson
  - 4- Blanthorne and Kaplan
  - 5- Chan, Troutman and O'Bryan
  - 6- Riahi-Belkaoui
  - 7- Caballe and Panades
  - 8- Treisman
  - 9- Johnson, Kufmann, McMillan and Woodruff

آدریس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱؛ دوس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷ و ریتسما، توماس و فری<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳) می‌توانند نقش مهمی در توضیح تفاوت نسبت مالیات به *GDP* بین کشوری ایفا کنند. در مطالعات اشاره شده، نقش تشریک اطلاعات در وصول درآمدهای مالیاتی و نسبت مالیات به *GDP* مورد بررسی قرار نگرفته است.

در سال‌های اخیر، برخی مطالعات بر تاثیر تشریک اطلاعات تمرکز کرده‌اند که مهم‌ترین این مطالعات، پژوهش ارزشمندی است که گوردون و لی (۲۰۰۹) انجام داده‌اند. آنان در این مطالعه نشان داده‌اند که این تشریک اطلاعات از دو کانال می‌تواند روی فرار مالیاتی اثرگذار باشد؛ نخست آنکه بنگاه‌ها بین پرداخت مالیات و دسترسی به خدمات مالی و اعتباری، تحلیل هزینه فرصت انجام می‌دهند و اگر به وام و اعتبارات، دسترسی ساده‌تر و آسان‌تری داشته باشند، هزینه ادامه فعالیت در بخش غیررسمی برایشان افزایش می‌یابد، بنابراین برای آنکه بتوانند از امکانات و تسهیلات مالی استفاده کنند راهی جز رسمی کردن فعالیت‌هایشان نخواهند داشت که مترادف با افزایش درآمدهای مالیاتی دولت خواهد بود. با توجه به این استدلال، به موازات افزایش تشریک اطلاعات، عدم تقارن اطلاعات بین بانک‌ها و مشتریان کاهش یافته و بر کمیت و کیفیت وام‌های اعطایی اثر می‌گذارد، از این رو بنگاه‌ها برای استفاده از تسهیلات و وام‌ها، تمایل بیشتری برای رسمی‌سازی فعالیت‌ها خواهند داشت که این امر مستلزم پرداخت مالیات‌های متعلق خواهد بود.

دوم آنکه، وقوع فرار مالیاتی با اطلاعات دولت از مضمولان مالیاتی مرتبط است و با کاهش عدم تقارن اطلاعات، فرار مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. به بیان دیگر، وجود اطلاعات اعتباری بانک‌ها و دسترسی دولت به اسناد بانکی مرتبط با بنگاه‌ها می‌تواند در اعمال قانون مالیات موثر باشد. در مقاله گوردون و لی همچنین اشاره شده است که بانک‌ها از عدم ارائه اطلاعات مالی مشتریان خود به دولت سود می‌برند، زیرا می‌توانند مزیت رقابتی استفاده کنند. آنان توصیه می‌کنند که باید بر فعالیت بانک‌ها بر اساس شاخص‌های مختلف از قبیل میزان مالیات وصولی از مشتریان بانک موردنظر و مقدار برآورد مالیات قابل وصول از آنها، نظارت صورت گیرد و اگر بانک‌ها از این موضوع امتناع کردند، از قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌ای نظیر لغو مجوز فعالیت استفاده شود.

---

1- O.Alabede, Zainol Ariffin and Idris

2- Devos

3- Ritsema, Thomas and Ferrie

آنتیلو (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با طراحی یک بازی دو دوره‌ای که دو بازیگر اصلی دارد -دولتی که حداکثرکننده درآمد است و بنگاه انحصاری- به بررسی این موضوع پرداخته است که در فضایی از عدم تقارن اطلاعات، دولت به عنوان وضع‌کننده مالیات، چگونه رفتار خواهد کرد. در این مقاله، وی نشان داده است که اطلاعات مربوط به پتانسیل واقعی بنگاه برای پرداخت مالیات، خصوصی است و برخلاف بنگاه که از آن، اطلاع دقیق دارد، دولت از آن بی‌اطلاع است و یا آگاهی اندکی در این باره دارد. نتایج مطالعه آنتیلو نشان می‌دهد که تحت چنین وضعیتی و برای ممانعت از فرصت‌طلبی بنگاه و افزایش انگیزه افشای داوطلبانه اطلاعات باید دولت در دوره اول، نرخ مالیات کمتری را در مقایسه با آن نرخ که اگر اطلاعات کامل می‌داشت وضع می‌کرد، انتخاب کند.

چن و لین<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای، تاثیر عدم تقارن اطلاعات را بر اجتناب مودیان از پرداخت مالیات بر درآمد شرکت‌ها مورد بررسی قرار داده‌اند. نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که با افزایش پوشش‌دهی اطلاعات، اجتناب مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. علاوه بر این، یکی از یافته‌های مهم دیگر این مقاله حاکی از آن است که افزایش پوشش‌دهی اطلاعات بر اجتناب مالیاتی بنگاه‌های کوچک‌تری که با محدودیت‌های مالی بیشتری مواجه هستند، تاثیر بیشتری دارد.

بک، لین و ما (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با استفاده از آمارهای بیش از ۶۴ هزار بنگاه در میان ۱۰۲ کشور طی دوره زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰ به این نتیجه رسیده‌اند که بنگاه‌ها در کشورهایی که تشریک اطلاعات بهتر و نفوذ شعب بانکی بالاتر دارند، انگیزه کمتری برای فرار مالیاتی دارند. اثر تشریک اطلاعات بر ممانعت از فرار مالیاتی روی بنگاه‌های با مقیاس کوچک، بنگاه‌های واقع در شهرهای کوچک‌تر، بنگاه‌هایی که در صنایعی مشغول به فعالیت هستند که به تامین مالی بیرونی وابستگی بالایی دارند و بنگاه‌های فعال در صنایع و کشورهایی که رشد بالقوه بزرگ‌تری دارند، قوی‌تر است.

در بررسی مطالعات پیشین خارجی و داخلی، به چند مشاهده کلی می‌توان دست یافت؛ نخست آنکه متغیرهای اثرگذار بر نسبت مالیات به *GDP* را می‌توان به دو دسته طبقه‌بندی کرد؛ متغیرهای اقتصادی و متغیرهای نهادی. دوم آنکه توجه پژوهشگران به بررسی ارتباط میان متغیرهای نهادی و وصولی‌های مالیاتی به ویژه تاثیر تشریک اطلاعات

1- Chen and Lin

محدود به مطالعاتی است که طی یک دهه اخیر انجام شده است.<sup>۱</sup> سوم آنکه با وجود مطالعات محدودی که در حوزه تاثیر تشریک اطلاعات بر درآمدهای مالیاتی در خارج از کشور انجام شده در مطالعات داخلی، بررسی تاثیر این عامل بر مالیات‌ها مغفول باقی مانده و هدف اصلی مقاله حاضر، پر کردن این خلأ پژوهشی است.

#### ۴- پایه‌های آماری

با توجه به اینکه هدف این تحقیق بررسی اثر تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات به *GDP* است، از این رو متغیر توضیحی در این مطالعه، نسبت مالیات به *GDP* خواهد بود و تشریک اطلاعات به عنوان متغیر وابسته در این مقاله محسوب خواهد شد. شاخص تشریک اطلاعات که آمارهای آن در گزارش‌های کسب و کار بانک جهانی ارائه می‌شود از سه بخش عمده تشکیل می‌شود که عبارتند از: عمق اطلاعات اعتباری<sup>۲</sup>، پوشش دهی اطلاعات اعتباری توسط اداره‌های ثبت و بایگانی دولتی<sup>۳</sup> و پوشش دهی اطلاعات توسط اداره‌های خصوصی<sup>۴</sup> و<sup>۵</sup>.

در جدول (۱)، توضیحات مختصری درباره متغیرهای مورد استفاده در این مقاله و چارچوب نظری ارتباط آن‌ها با متغیر نسبت مالیات به *GDP* ارائه شده است. در جدول (۲) آماره‌های توصیفی مربوط به هر یک از متغیرها در نمونه مورد بررسی (که ۹۲ کشور در دوره ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۲ است) مشخص شده است.

---

۱- ریشه این موضوع آن است که داده‌ها و آمارهای مرتبط با بسیاری از متغیرهای نهادی از سال ۲۰۰۵ میلادی به بعد انتشار یافته است.

2- Depth of Credit Information

3- Public Credit Registry Coverage

4- Private Credit Registry Coverage

۵- اداره اعتبارات خصوصی و اداره ثبت اعتبارات عمومی، چند تفاوت عمده با هم دارند که در مقاله براون، ژاپلی و پاگانو (۲۰۰۸) (Brown, Jappelli and Pagano) به طور مبسوط تشریح شده‌اند. رئوس تمایز بین این دو عبارتند از: نخست- تبادل اطلاعات بین قرض‌دهندگان می‌تواند به صورت ارادی و داوطلبانه و از طریق اداره اعتبارات خصوصی رخ دهد و یا اینکه به وسیله قانونگذاری و مقررات و از طریق اداره ثبت اعتبارات عمومی و به اجبار اتفاق افتد. دوم- اداره ثبت اعتبارات عمومی بیشتر تمرکز اطلاعات مربوط به تسهیلات و مشتریانی را ثبت می‌کند که تسهیلاتی با مقایر بالا دریافت می‌کند و یا کسب و کار بزرگی محسوب می‌شوند در حالی که اداره ثبت اعتبارات خصوصی تمرکز بیشتری بر خانوارها و کسب و کارهای کوچک دارد. سوم- اداره ثبت اعتبارات عمومی روی وام‌هایی تاکید دارد که مقدار آن از یک درصد درآمد سرانه به بالا باشد در حالی که اداره ثبت اعتبارات خصوصی روی تسهیلات اعطایی با مقادیر اندک و کمتر تمرکز دارد.

جدول (۱) - متغیرهای کنترل\* و چارچوب نظری مرتبط با آنها

نام متغیر	پایگاه آماری اخذ داده‌ها	تعریف و چارچوب نظری اثرگذاری آن بر متغیر نسبت مالیات به GDP
عمق اطلاعات اعتباری	بانک جهانی / شاخص‌های کسب و کار	شاخصی است که محتوای اطلاعاتی اطلاعات اعتباری را می‌سنجد و دامنه این شاخص از ۰ تا ۶ است. اگر کارگزاران اطلاعاتی یک کشور هر یک از شش مشخصه زیر را داشته باشند، یک امتیاز اخذ خواهند کرد. این شش مشخصه عبارتند از: * داده‌های بنگاه‌ها و افراد، هر دو برای اعتباردهندگان انتشار یابد. * هم اطلاعات اعتباری مثبت و هم اطلاعات اعتباری منفی برای اعتباردهندگان منتشر شود. * علاوه بر داده‌های جمع‌آوری شده از نهادهای مالی، اطلاعات خرده‌فروشی و اداره‌های آب و برق در اختیار اعتباردهندگان قرار گیرد. * داده‌های اعتبارات بیشتر از دو سال انتشار یافته باشد. * داده‌های مرتبط با وام‌های با ارزش بیش از ۱ درصد درآمد سرانه در اختیار اعتباردهندگان قرار گیرد. * وام‌گیرندگان حق دسترسی به داده‌های خود را در موسسات و اداره‌های اعتباری بزرگ داشته باشند. هر چه مقدار این شاخص بالاتر باشد به معنای دسترسی بیشتر به اطلاعات اعتباری هم از موسسات خصوصی و هم از ادارات دولتی را نشان می‌دهد و فرآیند تصمیم‌گیری درباره اعتباردهی را تسهیل می‌کند. دسترسی به این اطلاعات توسط سازمان مالیاتی می‌تواند فرآیند به پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی (که یکی از محورهای آن تکمیل پایگاه اطلاعاتی مودیان است) یاری رساند و دولت را قادر کند تا مالیات به‌حق را شناسایی و وصول کند.
پوشش‌دهی اداره اعتباری دولتی	بانک جهانی / شاخص‌های کسب و کار	شاخصی است که تعداد (درصدی از جمعیت بزرگسال) افراد و بنگاه‌هایی را نشان می‌دهد که اطلاعات تاریخ بازپرداخت، وام‌های معوق، اعتبارات و تسهیلات اعطایی موجود را نشان می‌دهد که اطلاعات آن توسط ادارات اعتباری عمومی یا دولتی گزارش می‌شود. این اداره معمولاً بانک مرکزی یا اداره نظارت و سرپرستی بانک‌ها است که اطلاعات سیستم مالی را جمع‌آوری و در دسترس موسسات مالی قرار می‌دهد. هنگامی که هیچ اداره عمومی فعالیت نکند، مقدار پوشش‌دهی صفر خواهد بود. بدیهی است که هر چه این پوشش بیشتر باشد و اطلاعات آن در اختیار سازمان مالیاتی قرار گیرد طبق چارچوب نظری مربوط به کاهش عدم تقارن اطلاعات، می‌تواند به دولت برای وصول مالیات به‌حق کمک کند.
پوشش‌دهی موسسات اعتباری خصوصی	بانک جهانی / شاخص‌های کسب و کار	شاخصی است که تعداد (درصدی از جمعیت بزرگسال) افراد و بنگاه‌هایی را نشان می‌دهد که اطلاعات تاریخ بازپرداخت، وام‌های معوق، اعتبارات و تسهیلات اعطایی موجود را نشان می‌دهد که اطلاعات آن توسط موسسات اعتباری خصوصی گزارش می‌شود. دفتر اعتباری خصوصی، شرکت خصوصی یا سازمان غیرانتفاعی است که پایگاهی از داده‌ها را در مورد اعتبار وام‌گیرندگان (انشخاص یا کسب و کار) در سیستم مالی نگهداری می‌کند و تبادل اطلاعات اعتباری را در میان بانک‌ها و موسسات مالی تسهیل می‌کند. هنگامی که هیچ اداره عمومی فعالیت نکند مقدار پوشش‌دهی صفر خواهد بود.

نام متغیر	پایگاه آماری اخذ داده‌ها	تعریف و چارچوب نظری اثرگذاری آن بر متغیر نسبت مالیات به GDP
متغیرهای دامی	با استفاده از آمارهای بانک جهانی (شاخص کسب و کار) این متغیرهای دامی ایجاد شده‌اند.	<p>متغیر دامی ۱- متغیر دامی اداره‌های اعتبار عمومی یا دولتی: در صورتی که در طول دوره بررسی، اداره‌های اعتباری عمومی در کشور مورد بررسی فعالیت داشته باشند برابر یک در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت برابر صفر.</p> <p>متغیر دامی ۲- متغیر دامی اداره‌های اعتباری خصوصی: در صورتی که در طول دوره بررسی، اداره‌های اعتباری خصوصی در کشور مورد بررسی فعالیت داشته باشند برابر یک در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت برابر صفر.</p> <p>منطق بکارگیری این متغیرهای موهومی آن است که صرف‌نظر از آنکه هر یک از این شاخص‌ها چه عددی را اختیار کرده باشد، وجود و فقدان اداره‌های اعتباری (اعم از خصوصی و دولتی)، خود می‌تواند بر نسبت مالیات به GDP اثرگذار باشد. بدیهی است که وجود این اداره‌ها به مفهوم آن است که اطلاعات اعتبارگیرندگان توسط نهادی در حال ثبت و ضبط است، از این رو می‌تواند تأثیر مثبتی بر نسبت مالیات به GDP داشته باشد.</p>
نسبت واردات به GDP	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	<p>با توجه به اینکه کالاها از مکان‌های مشخصی (گمرک) به کشور وارد و یا از کشور خارج می‌شوند، یکی از ساده‌ترین انواع مالیاتی که دولت می‌تواند وصول کند مالیات بر ارزش افزوده واردات است. بنابراین بالا بودن این نسبت می‌تواند تأثیر مثبتی بر نسبت مالیات به GDP داشته باشد. البته در برخی مطالعات، درجه باز بودن (که نسبت مجموع صادرات و واردات به GDP است) ملاک عمل قرار می‌گیرد، اما آزمون‌های معنی‌داری که ما به طور جداگانه برای ورود متغیرهای کنترل انجام داده‌ایم، منعکس‌کننده آن است که نسبت واردات به GDP در مقایسه با درجه باز بودن از معنی‌داری آماری بالاتری برخوردار است.</p>
درآمد سرانه	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	<p>این متغیر لگاریتم تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت ثابت است که در ادبیات مالیات، مهم‌ترین متغیر اثرگذار بر نسبت مالیات به GDP است. این متغیر منعکس‌کننده ویژگی مودیان مالیاتی و نمادی از سطح توسعه کشورهاست. بدیهی است که درآمد سرانه بالاتر به معنی توانایی بالاتر مودیان برای پرداخت مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد) است. همچنین از آنجایی که به موازات افزایش درآمد سرانه، مصرف نیز افزایش می‌یابد می‌تواند روی وصولی‌های مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالاها و خدمات) اثرگذار باشد. بنابراین به لحاظ نظری انتظار می‌رود که درآمد سرانه تأثیر مثبتی بر نسبت مالیات به GDP داشته باشد.</p>
نرخ کل مالیات	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	<p>این نرخ منعکس‌کننده درصدی از سود تجاری است که به پرداخت مالیات و مشارکت‌های تأمین اجتماعی شرکت‌های تجاری اختصاص داده می‌شود. بر اساس منحنی لافر، رابطه مشخصی بین نرخ مالیات و درآمدهای مالیاتی وجود ندارد و به ازای سطوح پایین نرخ مالیات با افزایش این نرخ‌ها درآمدهای مالیاتی افزایش می‌یابد و در نهایت به ازای یک نرخ مالیات مشخصی، درآمدهای مالیاتی حداکثر می‌شود، اما اگر دولت نرخ مالیات‌ها را به میزان بالاتری وضع کند با کاهش درآمدهای مالیاتی روبه‌رو خواهد شد و انگیزه فرار مالیاتی نیز افزایش خواهد یافت.</p>

نام متغیر	پایگاه آماری اخذ داده‌ها	تعریف و چارچوب نظری اثرگذاری آن بر متغیر نسبت مالیات به GDP
نسبت مالیات بر ارزش افزوده و کالا و خدمات به کل درآمدها	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	از آنجایی که مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات‌های غیرمستقیم) ماهیت تنازلی دارند، از این رو امکان دارد که نابرابری توزیع درآمد را تشدید کرده و پایه‌های مالیاتی را محدود کنند. بنابراین انتظار می‌رود افزایش سهم این نوع مالیات‌ها از کل درآمدهای دولت اثر منفی بر نسبت مالیات به GDP داشته باشد.
نسبت مالیات بر درآمد به کل درآمدها	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه است و از آنجایی که نظام‌های مالیاتی از ساختار مالیات تصاعدی در طراحی مالیات‌های مستقیم (با تاکید بر مالیات بر درآمد مشاغل و در برخی کشورها مالیات بر درآمد اشخاص) استفاده می‌کنند، ضمن کاهش پراکندگی‌های درآمدی (و اثرگذاری بر نابرابری توزیع درآمد)، درآمد مالیاتی بالاتری را نیز ایجاد می‌کند. بنابراین انتظار می‌رود با افزایش سهم این نوع مالیات‌ها، نسبت مالیات به GDP نیز افزایش یابد.
نسبت ارزش افزوده صنعت به GDP	بانک جهانی / شاخص‌های توسعه جهانی (WDI)	ترکیب GDP یکی از عوامل اثرگذار بر نسبت مالیات به GDP است، زیرا در اغلب کشورها، بخش کشاورزی از مالیات بر درآمد معاف است و کالاها و محصولات کشاورزی نیز مشمول معافیت و یا حتی نرخ صفر مالیات بر ارزش افزوده هستند. در نقطه مقابل، بخش صنعت، عمده‌ترین مودی مالیاتی خواهد بود و هر چه ترکیب GDP به نحوی باشد که ارزش افزوده صنعت، سهم غالب‌تری داشته باشد، انتظار می‌رود که بر نسبت مالیات به GDP و درآمدهای مالیاتی تاثیر مثبتی داشته باشد.

\* برخی متغیرهای نهادی از قبیل حاکمیت قانون، کنترل فساد، نفوذ و پاسخگویی، کارایی دولت، ثبات سیاسی و کیفیت مقررات به عنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته شده‌اند اما از آنجایی که تاثیر آن‌ها بر نسبت مالیات به GDP معنی‌دار نبوده و از قدرت توضیح‌دهندگی چندانی برخوردار نبودند، بنابراین در تخمین نهایی و در راستای رعایت «اصل حداقل» حذف شده‌اند.

- ۱- حاکمیت قانون (Rule of Law): شاخصی است که منعکس کننده اعتماد و تمکین کارگزاران از مقررات است و اعتماد به «اجرای قراردادها»، «نیروی انتظامی» و «دادگاه‌ها» و «احتمال جرم و خشونت» مهم‌ترین مولفه‌های آن را تشکیل می‌دهد.
- ۲- کنترل فساد (Control of Corruption): شاخصی است که مقیاسی را که قدرت عمومی برای نفع خصوصی خود بکار می‌گیرد، اندازه‌گیری می‌کند.
- ۳- نفوذ و پاسخگویی (Voice and Accountability): شاخصی است که مقیاسی را که شهروندان می‌توانند در انتخاب دولشان، آزادی‌هایی همچون آزادی بیان، آزادی اجتماعات و آزادی رسانه‌ها داشته باشند، اندازه‌گیری می‌کند.
- ۴- کارایی دولت (Government Effectiveness): شاخصی است که کیفیت خدمات عمومی، خدمات اجتماعی، درجه وابستگی به فشارهای سیاسی، کیفیت تدوین سیاست‌ها و اجرای آن‌ها و اعتبار و تعهد دولت به چنین سیاست‌هایی را اندازه‌گیری می‌کند.
- ۵- ثبات سیاسی (Political Stability): شاخصی است که برداشت‌ها را در مورد احتمال اینکه دولت برخلاف قانون اساسی رفتار کند و یا از طرق خشونت‌آمیز نظیر خشونت سیاسی و تروریسم متزلزل یا سرنگون شود، اندازه‌گیری می‌کند.
- ۶- کیفیت مقررات (Quality of Regulation): شاخصی است که توانایی دولت را در تدوین و اجرای سیاست‌های منطقی می‌سنجد و مقرراتی را که رقابت بازاری میسر و حمایت و بخش خصوصی را توسعه می‌دهد، اندازه‌گیری می‌کند.

میانگین، میانه، مقدار حداکثر و حداقل در نمونه، انحراف معیار و تعداد مشاهدات به تفکیک هر یک از متغیرها در جدول (۲) گزارش شده است.

جدول (۲) - آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرها

*All countries*  
*Descriptive Statistics-individual Sample*

Observatins	Std. Dev.	Minimum	Maximum	Median	Mean	Variable	
۶۱۶	۷/۱۶۵۳۶۲	۵/۲۲۹۷۵۶	۶۱/۳۹۹۱	۱۸/۷۲۱۱	۱۸/۷۸۷۸	T	نسبت مالیات به GDP
۶۲۲	۲/۴۱۶۱۲	۰	۶	۴	۳/۱۱۲۱۵	DEPTH	عمق اطلاعات اعتباری
۶۲۲	۳۵/۸۴۴۸۸	۰	۱۰۰	۹/۰۵	۲۹/۳۷۲۵۹	BUREAU	پوشش دهی اداره اعتبار خصوصی
۶۲۲	۱۵/۴۱۸۶۳	۰	۹۶	۰	۷/۹۲۲۱۸	REGISTRY	پوشش دهی اداره‌های اعتبار عمومی
۶۲۲	۰/۲۸۷۲۷۹	۰	۱	۱	۰/۶۱۳۰۷	BUREAUDUMMY	دامی اداره اعتبار خصوصی
۶۲۲	۰/۴۹۹۳۷۸	۰	۱	۰	۰/۴۶۷۲۹	REGDUMMY	دامی اداره اعتبار عمومی
۶۲۴	۳۹/۲۶۹۵	۸۵۲/۸۹۵	۲۸۸۳۳۶	۳۶۵۹۶۲	۱۰۸۶۱۶۵	LGDPc	لگاریتم درآمد سرانه به قیمت ثابت
۶۲۴	۱۴/۱۶۲۱۷	۷/۴	۱۳/۱۳	۳۹/۶	۴۰/۶۱۲۱	RATE	نرخ مالیاتی کل
۶۲۴	۲۹/۶۹۳۹۳	۱۶/۵۲۴۰۱	۲۲۲/۴۳۱	۴۸/۱۴۸۸	۵۲/۹۱۵۳۹	IMPORT	نسبت ارزش افزوده واردات به GDP
۶۲۳	۹/۶۸۹۳۳۳	۶/۹۶۷۱۹	۷۰/۲۲۳۸	۲۷/۳۴۴۷	۲۸/۱۵۶۷	INDUSTRY	نسبت ارزش افزوده صنعت به GDP
۶۱۳	۱۲/۸۰۰۴۶	۰/۸۷۴۶۱	۷۵/۳۳۷۵۷	۲۲/۲۱۱۲۸	۲۶/۴۴۵۷۸	INCOMETAX	نسبت مالیات بر درآمد به کل درآمدها
۶۰۸	۱۱/۶۰۱۲۶	۱/۲۶۹۷۳۹	۷۴/۶۶۸۸	۳۵/۸۳۲۲۹	۳۵/۸۷۳۳۴	GOODTAX	نسبت مالیات کالا و خدمات به کل درآمدها

منبع: یافته‌های تحقیق

## ۵- برآورد مدل و یافته‌ها

با توجه به مساله محوری این مقاله که همانا تاثیر متغیرهای تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات به GDP است، مدلی که در این مقاله مورد استفاده قرار گرفته است، یک مدل پانل دیتا (داده‌های تابلویی) است. در مقایسه با داده‌های سری‌های زمانی و مقطعی، مزیت اصلی و بسیار مهم داده‌های تابلویی، خصوصیت دو وجهی بودن آن‌ها است که موجب می‌شود تا بتوان علاوه بر لحاظ پویایی‌های درون گروهی هر مقطع (به دلیل تغییر مشاهدات مربوط به هر کدام از مقاطع در طول زمان) ناهمگنی‌های بین مقطعی نیز در الگوسازی لحاظ شود، چراکه در داده‌های سری‌های زمانی امکان لحاظ کردن عدم همگنی موجود در بین مقاطع مختلف در الگو وجود ندارد و تنها تغییرات متغیر در طول زمان قابل مشاهده و مطالعه است.

در داده‌های مقطعی نیز با آنکه می‌توان ناهمسانی بین مقاطع و گروه‌ها را مورد مطالعه قرار داد، اما امکان لحاظ پویایی‌های متغیر در طول دوره زمانی در فرآیند الگوسازی ناممکن است. در واقع از نظر تکنیکی خصوصیت دو وجهی بودن داده‌های تابلویی این امکان را فراهم می‌آورد که بتوان برخی خصوصیات رفتاری غیرقابل مشاهده



مقاطع و همچنین ادوار زمانی نمونه مورد مطالعه را در الگوسازی مدنظر قرار داد و از اطلاعات آن‌ها استفاده کرد (کریمی تکانلو و رنج پور، ۱۳۹۲؛ صفحات ۴ و ۵). با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، فرم تبعی مدل مورد استفاده در این مقاله به صورت معادله (۱) بیان می‌شود که در آن  $\frac{TAX}{GDP}$  نسبت مالیات به GDP را نشان می‌دهد.  $INFO$  منعکس کننده متغیرهای مرتبط با تشریک اطلاعات و  $X$  برداری از متغیرهای کنترل است. جزء اخلاص در این رابطه با  $\varepsilon$  مشخص شده و اندیس  $i$  بیانگر مقاطع (کشورها) و اندیس  $t$  منعکس کننده زمان است. پیش از برآورد معادله (۱) ضروری است که از مانا بودن متغیرهای مورد استفاده اطمینان حاصل شود، بنابراین در جدول (۳)، نتایج مربوط به آزمون ریشه واحد برای هر یک از سری‌های زمانی متغیرها گزارش شده است.

$$\left(\frac{TAX}{GDP}\right)_{it} = \alpha + \beta INFO_{it} + \sum_{k=1} \gamma_k X_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

همانطور که مشخص است به استثنای دو متغیر پوشش اطلاعاتی اداره‌های اعتباری خصوصی و عمومی، سایر متغیرها در سطح مانا هستند و دو این متغیر در تفاضل مرتبه اول مانا می‌شوند.

جدول (۳) - خروجی‌های مربوط به آزمون ریشه واحد

*Exogenous Variables: Individual Effects*  
*Automatic Selection of Maximum Lags*  
*Automatic Lag Length Selection Based On SIC: 0 to 1*  
*Newey-West Automatic Bandwidth Selection and Bartlett Kernel*  
*Null: Variable has Unit Root*

Methods	Level				1st difference	
	Levin, Lin & Chu	Im, Pesaran and Shin W-stat	ADF - Fisher Chi-square	pp - Fisher Chi-square	Result	Result
<i>Variables</i>	<i>Prob.</i>	<i>Prob.</i>	<i>Prob.</i>	<i>Prob.</i>		
T	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰۴	No unit root	
DEPTH	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	No unit root	
BUREAU	۰/۰۳۶۸	۰/۰۰۰۰	۰/۰۸۹۳	۰/۰۶۸۸	Unit root	No unit root
REGISTRY	۰/۰۸۲۰	۰/۰۸۷۸	۰/۰۳۳۹	۰/۰۸۶۲	Unit root	No unit root
LGDPc	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۷۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	No unit root	
RATE	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۲۹	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۳	No unit root	
IMPORT	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	No unit root	
INDUSTRY	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۱۰	۰/۰۰۲۸	۰/۰۰۲۸	No unit root	
INCOMETAX	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۷۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	No unit root	
GOODTAX	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۲۹	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۳	No unit root	

منبع: یافته‌های تحقیق

برای تشخیص اینکه مدل پانل به صورت مدل داده‌های ترکیبی<sup>۱</sup>، یا اثرات ثابت<sup>۲</sup> و یا اثرات تصادفی<sup>۳</sup> است، باید دو آزمون انجام داد؛ اولین آزمون، آزمون زائد بودن اثرات فردی است که فرض  $H_0$  آن، یکسان بودن تمامی عرض از مبداها بوده و به این معناست که تفاوت معنی‌داری بین اثرات فردی وجود ندارد. خروجی نرم‌افزار Eview 8 که در جدول (۴) ارائه شده، حاکی از رد فرض  $H_0$  است (P-Value صفر بوده و فرض  $H_0$  با قدرت رد می‌شود)، یعنی اثرات ثابت، زائد نیستند و الگو باید یا به صورت اثرات ثابت و یا اثرات تصادفی برآورد شود.

جدول (۴) - آزمون زائد بودن اثرات فردی

Redundant Fixed Effects Tests  
Test Cross-section Fixed Effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۱۰۰/۴۴۰۷۴۷	(۹۳/۵۶۷)	۰/۰۰۰۰
Cross-section Chi-square	۱۹۲۲/۴۱۵۵۵۰	۹۳	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون دوم که برای تشخیص ثابت و یا تصادفی بودن اثرات فردی مورد استفاده قرار می‌گیرد، آزمون هاسمن است که خروجی این آزمون در جدول (۵) ارائه شده و نشان می‌دهد که فرض  $H_0$  رد می‌شود (P-Value ۰/۰۴۳ بوده و فرض  $H_0$  رد می‌شود) و اثرات تصادفی معتبر نیست، بنابراین باید مدل را به صورت اثرات ثابت برآورد کرد.

جدول (۵) - آزمون هاسمن

Correlated Random Effects - Hausman Test  
Test Cross-section Random Effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	۲۰/۱۵۵۵۸۷	۱۱	۰/۰۴۳۳

منبع: یافته‌های تحقیق

- 1- Pooled Model
- 2- Fixed Effect
- 3- Random Effect

با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار *Eviews 8* که در دو جدول (۴) و (۵) گزارش شده است و با استفاده از پایه‌های آماری که در جدول (۱) تشریح شده‌اند می‌توان معادله (۱) را به صورت اثرات ثابت برآورد کرد که نتایج آن در جدول (۶) گزارش شده است. به دلیل آنکه یک ثبات و پایداری<sup>۱</sup> نسبی در نسبت مالیات به *GDP* وجود دارد، بنابراین برای لحاظ کردن این مساله، متغیر  $AR(1)$  نیز در تخمین وارد شده است. اثرات انفرادی برای کشورهای مختلف نیز به شرح جدول (۷) است.

نتایج منعکس شده در جدول (۶) چند یافته عمده را نشان می‌دهد به این شرح:

- \* متغیرهای مربوط به تشریک اطلاعات (یعنی عمق اطلاعات اعتباری، پوشش‌دهی اطلاعات توسط اداره‌های اعتباری عمومی و خصوصی و متغیرها دامی مرتبط با وجود یا فقدان این اداره‌ها در طول دوره بررسی)، اثر مثبتی بر نسبت مالیات به *GDP* دارند که با مبانی نظری سازگاری دارد، اما به لحاظ آماری معنی‌دار نیستند.
- \* متغیر درآمد سرانه (در سطح معنی‌داری ۱۰ درصد)، اثر مثبت و معنی‌داری بر نسبت مالیات به *GDP* دارد که با چارچوب نظری، سازگار است.
- \* نرخ کل مالیات، نسبت مالیات بر درآمدها به کل درآمدها، نسبت ارزش افزوده صنعت به کل *GDP*، اثر مثبت و معنی‌دار و نسبت مالیات کالا و خدمات به کل درآمدها، اثر منفی و معنی‌داری بر متغیر وابسته دارند که جهت اثرگذاری آن‌ها با مبانی نظری همراستا است.

## ۶- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مهم‌ترین رسالت لایحه اصلاح مالیات‌های مستقیم که در تیرماه سال ۱۳۹۴ به تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی رسید، ایجاد یک پشتوانه قانونی مستحکم برای پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی بود.

طرح جامع مالیاتی بر سه رکن اساسی استوار است که عبارتند از: خوداظهاری، ایجاد بانک اطلاعاتی مناسب و ضمانت اجرایی قوی؛ به این معنا که در این نظام، خود اظهاری ملاک عمل قرار گرفته و سازمان مالیاتی با استناد و استفاده از پایگاه آماری که در اختیار دارد، اظهارات مودی را با اطلاعات واقعی انطباق می‌دهد و مودیان را به طور خودکار به سه گروه کم‌ریسک، ریسک متوسط و پرریسک تقسیم می‌کند.

جدول (۶) - نتایج برآورد مدل

Dependent Variable: TP  
 Method: Panel Least Squares  
 Date: 05/12/16 Time: 07:18  
 Sample (adjusted): 2006 2012  
 Periods included: 7  
 Cross-sections included: 92  
 Total panel (unbalanced) observations: 578  
 Convergence achieved after 10 iterations

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-۰/۲۲۶۰۵۵	۰/۱۸۷۵۹۷	-۱/۲۰۵۰۰۵	۰/۲۲۸۸
DEPTH(1)	۰/۰۰۰۶۷۸	۰/۰۰۰۷۴۵	۰/۹۰۹۱۶۴	۰/۳۶۳۷
DBUREAU	۰/۰۰۰۳۰۰	۰/۰۰۴۴۲۳	۰/۰۶۷۸۷۱	۰/۹۴۵۹
DREGISTRY(1)	۰/۰۱۲۷۲۴	۰/۰۱۲۳۷۴	۱/۰۲۸۲۱۶	۰/۳۰۴۴
BURDUMMY	۰/۰۰۲۱۴۳	۰/۰۰۴۰۹۷	۰/۵۲۳۰۸۴	۰/۶۰۱۲
REGDUMMY	۰/۰۰۸۸۲۸	۰/۰۰۸۸۲۹	۰/۹۹۹۹۹۰	۰/۳۱۷۸
LGDP	۰/۰۲۹۸۷۷	۰/۰۱۷۲۸۱	۱/۷۲۸۸۳۷	۰/۰۸۴۵
RATE	۰/۰۸۸۲۲۷	۰/۰۲۰۶۵۴	۴/۲۷۱۷۶۴	۰/۰۰۰۰
IMPORT	۰/۰۴۶۷۶۹	۰/۰۱۱۸۲۸	۳/۹۵۴۰۲۲	۰/۰۰۰۱
INDUSTRY	۰/۰۹۳۱۷۷	۰/۰۳۶۵۷۶	۲/۵۴۷۴۹۳	۰/۰۱۱۲
INCOMETAX	۰/۰۶۲۳۶۶	۰/۰۱۱۶۲۵	۵/۳۶۴۹۶۶	۰/۰۰۰۰
GOODTAX	-۰/۰۰۸۹۵۳	۰/۰۰۴۱۶۱	-۲/۱۵۱۷۲۹	۰/۰۳۱۹
AR(1)	۰/۵۷۲۱۸۰	۰/۰۳۵۵۷۲	۱۶/۰۸۵۱۸	۰/۰۰۰۰

Effects Specification

Cross-section fixed (dummy variables)

R-squared	۰/۹۷۱۸۴۹	Mean dependent var	۰/۱۸۵۸۶۶
Adjusted R-squared	۰/۹۶۵۷۳۲	S/D/ dependent var	۰/۰۶۸۹۷۷
S/E/ of regression	۰/۰۱۲۷۶۹	Akaike info criterion	-۵/۷۲۲۱۴۸
Sum squared resid	۰/۰۷۷۲۸۱	Schwarz criterion	-۴/۹۳۷۷۲۷
Log likelihood	۱۷۵۷/۷۰۱	Hannan-Quinn criter/	-۵/۴۱۶۲۸۰
F-statistic	۱۵۸/۸۷۳۲	Durbin-Watson stat	۲/۱۵۱۶۰۶
Prob(F-statistic)	۰/۰۰۰۰۰۰		

Inverted AR Roots .57

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول (V) - نتایج اثرات انفرادی کشورها

Country name	Fixed Effects (Cross)	Country name	Fixed Effects (Cross)
Afghanistan	-۰/۰۴۷۲۳۶	Korea, Rep.	-۰/۲۱۸۰۷۴
Algeria	۰/۱۸۰۶۷۸	Kyrgyz Republic	۰/۰۶۱۴۷۲
Antigua and Barbuda	۰/۰۴۶۷۲۴	Lao PDR	-۰/۱۵۹۶۶۱
Armenia	-۰/۰۸۴۹۴۰	Latvia	-۰/۰۲۰۸۹۴
Australia	۰/۰۱۶۳۳۶	Lebanon	-۰/۱۶۰۳۴۲
Austria	-۰/۰۰۳۱۰۹	Lithuania	۰/۳۵۵۳۹۶
Azerbaijan	۰/۰۱۴۷۱۸	Luxembourg	۰/۰۵۶۶۴۳
Belarus	-۰/۱۵۱۹۳۵	Macedonia, FYR	-۰/۱۹۰۳۲
Belgium	۰/۰۳۸۶۳۴	Mali	-۰/۰۴۲۳۸۲
Belize	۰/۲۱۴۳۱	Moldova	۰/۱۲۰۹۵۰
Benin	-۰/۰۸۵۷۰۴	Mongolia	-۰/۱۴۴۱۶۰
Bhutan	-۰/۱۰۳۷۹۹	Morocco	۰/۰۸۱۶۹۶
Bosnia and Herzegovina	۰/۱۱۸۹۵۲	Namibia	۰/۰۹۷۳۰۵
Botswana	۰/۰۹۳۹۲۱	Nepal	۰/۰۱۱۵۱۲
Bulgaria	۰/۰۷۲۳۳۷	Netherlands	۰/۰۳۶۲۵۰
Burkina Faso	-۰/۰۶۶۳۱۴	New Zealand	۰/۱۲۹۶۳۱
Cambodia	-۰/۱۵۲۰۸۴	Nicaragua	-۰/۰۳۷۵۵۷
Chile	-۰/۱۳۰۰۴۴	Norway	۰/۰۱۸۰۱۱
Cote d'Ivoire	-۰/۱۰۸۰۵۹	Paraguay	-۰/۱۷۴۵۰۵
Croatia	۰/۰۴۳۵۴۴	Peru	۰/۰۲۰۴۱۴
Cyprus	۰/۱۱۵۷۳۱	Philippines	-۰/۰۵۹۸۷۹
Czech Republic	-۰/۱۳۱۳۲۳	Poland	۰/۰۱۱۹۸۰
Denmark	۰/۱۱۳۳۳۱	Portugal	۰/۰۶۳۵۸۵
Dominica	۰/۱۲۹۰۰۹	Romania	۰/۰۲۴۶۶۰
Dominican Republic	-۰/۰۷۳۷۲۵	Rwanda	-۰/۰۸۱۰۳۲
Egypt, Arab Rep.	-۰/۰۱۳۳۴۷	Serbia	-۰/۰۱۴۱۱۶
El Salvador	۰/۰۷۳۲۷۹	Seychelles	۰/۰۸۴۱۵۱
Estonia	۰/۰۱۳۴۹۱	Singapore	-۰/۰۹۴۱۰۹
Finland	۰/۰۴۰۸۸۴	Slovak Republic	-۰/۰۳۹۱۴۰
France	۰/۰۲۶۴۷۷	Slovenia	۰/۰۳۲۷۴۶
Georgia	۰/۱۸۰۷۷۸	South Africa	۰/۰۸۰۵۷۴
Germany	-۰/۰۵۷۱۱۹	Spain	-۰/۰۷۰۷۵۲
Ghana	۰/۰۸۷۷۳۸	St. Kitts and Nevis	۰/۰۳۷۵۶۵
Greece	۰/۰۸۱۲۱۰	St. Lucia	۰/۱۰۵۶۳۸
Grenada	۰/۰۶۳۶۳۴	Sweden	-۰/۰۲۴۱۸۵
Guatemala	-۰/۰۲۷۲۴۷	Switzerland	-۰/۰۸۰۱۹۴
Honduras	-۰/۰۱۳۴۵۰	Tanzania	-۰/۱۱۹۷۲۴
Hong Kong SAR	-۰/۱۳۶۱۶۱	Thailand	-۰/۰۶۸۸۹۷
Hungary	-۰/۰۸۹۴۰۴	Togo	-۰/۰۴۵۵۷۷
Iceland	-۰/۰۷۵۸۸۹	Trinidad and Tobago	۰/۰۴۳۳۷۵
Iran, Islamic Rep.	-۰/۰۳۱۹۵۵۶	Tunisia	۰/۰۶۲۳۶۸
Ireland	۰/۰۴۲۸۰۴	Turkey	۰/۱۴۴۹۲۶
Italy	۰/۰۳۶۹۳۳	Uganda	-۰/۱۳۰۹۰۹
Jamaica	۰/۰۴۰۳۶۷	United Kingdom	۰/۱۶۷۰۹
Jordan	۰/۰۹۷۱۴۹	Uruguay	-۰/۰۱۷۶۶۰
Kenya	-۰/۰۳۲۷۲۹	Zambia	۰/۰۴۳۲۶۱

منبع: یافته‌های تحقیق

در خصوص مودیان کم‌ریسک، اظهار آنان پذیرفته شده و طبق آن، برگه تشخیص مالیاتی صادر می‌شود. در خصوص مودیان با ریسک متوسط بررسی‌هایی صورت می‌گیرد تا مشخص شود چرا بین اظهار مودی و تشخیص سیستم مالیاتی تفاوت وجود دارد و درباره مودیان پرریسک نیز (به جای یک ممیز مالیاتی) کارگروهی موظف به رسیدگی می‌شود. پاشنه آشیل طرح جامع مالیاتی، امکان‌پذیری تشریک اطلاعات و استفاده از آن‌ها برای وصول مالیات به حق است که مجوز قانونی دسترسی به این اطلاعات در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به سازمان امور مالیاتی کل کشور اعطا شده و یکی از محورهای اطلاعاتی ماده ۱۶۹، اطلاعات مالی، پولی و اعتباری اشخاص است. اطلاعاتی که می‌تواند سازمان‌های مالیاتی را در شناسایی و وصول مالیات‌های به حق یاری رساند ریال محدود به آمارها و اطلاعات بانکی و اعتباری مودیان و در محدوده قلمرو جغرافیایی کشور نیست.

اداره بین‌المللی مستندسازی مالی (IFBD) به عنوان یک موسسه دانشگاهی و بزرگ‌ترین متصدی نگهداری اسناد و مدارک مرتبط با موضوعات بین‌المللی در گزارش خود خبر از سیر صعودی امضای پروتکل‌ها، معاهدات و توافقنامه‌های تبادل اطلاعات (به ویژه افشای اطلاعات بانکی) بین کشورها در خصوص شرکت‌های چندملیتی (یا شرکت‌هایی که در چند کشور فعالیت می‌کنند) می‌دهد. همچنین نمونه‌هایی از قوانین وضع شده توسط کشورها برای ممانعت از مخفی‌کاری و رازداری مالیاتی نیز در گزارش‌های این اداره ارائه شده است.<sup>۱</sup>

نتایج گزارش‌های اداره IFBD حاکی از آن است که در کشورهایی که قوانینی را برای افشای اطلاعات وضع کرده‌اند، افشای اطلاعات تنها محدود به مودیان نیست و باید اطلاعات مالی و اعتباری همسران و بستگان درجه اول نیز افشا شود. جریمه‌های سنگینی نیز برای مودیانی که جریان درآمدی‌شان را اظهار نمی‌کنند و یا موسساتی که از در اختیار گذاشتن اطلاعات امتناع می‌ورزند، وضع شده است تا اجتناب و فرار مالیاتی را به حداقل رسانده و وصول مالیات‌های عادلانه و به حق را میسر سازد. یادآور می‌شود در ماده ۱۶۹ مکرر و تبصره‌های آن، تمامی ملاحظات فوق گنجانده شده است.

---

۱- نمونه‌ای از قوانین تصویب شده در برخی کشورها در پیوست ارائه شده است.

همانطور که در این مقاله به طور مبسوط بحث شد، دسترسی سازمان مالیاتی به اطلاعات (که به دلیل فقدان آمارهای کافی، تاکید مقاله حاضر فقط روی تشریک اطلاعات اعتباری بود) می تواند وقوع پدیده مخاطره اخلاقی و کژگزینی (به دلیل عدم تقارن اطلاعات) را کاهش دهد، بنابراین تشریک این قبیل اطلاعات می تواند اثر مثبتی بر درآمدهای مالیاتی دولت و نسبت مالیات به *GDP* داشته باشد.

نتایج تخمین بین کشوری (۹۲ کشور) نیز حاکی از آن است که متغیرهای مرتبط با تشریک اطلاعات، یعنی عمق اطلاعات اعتباری، پوشش دهی اطلاعات توسط اداره‌های اعتباری خصوصی و عمومی و متغیرهای موهومی مرتبط با وجود این اداره‌ها، اثر مثبتی بر نسبت مالیات به *GDP* دارند هر چند به لحاظ آماری معنی دار نیست. در خصوص عدم معنی داری تاثیر متغیرهای مرتبط با تشریک اطلاعات دو احتمال وجود دارد:

- نخست آنکه؛ شاخص تشریک اطلاعات که در این مقاله از آن استفاده شده است، حاوی تمام اطلاعات مورد نیاز برای تشخیص مالیاتی نیست و فقط بخشی از اطلاعات را پوشش می دهد. برای مثال، اطلاعات مالی بازار سرمایه، اطلاعات معاملاتی اشخاص، اطلاعات دارایی‌ها، اموال و... نیز وجود دارد که در تشخیص مالیاتی می تواند مورد استفاده قرار گیرد، اما به دلیل فقدان آمارهای کامل و کافی، امکان بررسی آن‌ها در مقاله حاضر وجود نداشته است.

- دوم اینکه این احتمال وجود دارد که اطلاعات اعتباری بین بانک‌ها تشریک شود، اما در اختیار بخش مالیاتی قرار نگیرد. برای نمونه، در ایران و با وجود آنکه در ماده ۹۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، فراهم سازی دسترسی سازمان مالیاتی به اطلاعات بانکی توسط بانک مرکزی مورد تاکید قرار گرفته بود، اما این موضوع تاکنون عملیاتی و اجرا نشده است.

به نظر می رسد در سال‌های آتی و با تکمیل پایگاه اطلاعاتی که یکی از رئوس محوری طرح جامع مالیاتی و از اصلاحات مهم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب تیرماه ۱۳۹۴ است، امکان بررسی دقیق تر تاثیر تشریک اطلاعات (که مشتمل بر طیف وسیعی از اطلاعات بوده و تنها بر اطلاعات بانکی تمرکز ندارد) بر درآمدهای مالیاتی فراهم شود.

پیوست - نمونه‌ای از قوانین تصویب شده در برخی کشورها

این پیوست شامل مثال‌هایی از قانونگذاری‌های اخیر است که در راستای افشای اطلاعات مودیان توسط اشخاص و شرکت‌ها به تصویب رسیده است. این اقدامات شامل طیف وسیعی است که از ایجاد وقایع افشای اطلاعات تا مشخصات و مسئولیت‌پذیری برای گروه‌های افشاکننده را در بر می‌گیرد. موسسه *IBFD* در تلاش است تا آثار این قانونگذاری را مانیتور کرده و اثربخشی آن را از فرار مالیاتی و تقلب مالیاتی تعیین کند.

نام کشور	توضیحات
استرالیا	قانونگذاری که در این کشور (۲۰۰۹) صورت گرفته است، شرایط افشا و عدم افشای مالیاتی را بین ۱۸ قانون مالیاتی استاندارد کرده تا بر ناسازگاری و ابهامات با قوانین جاری تاکید کند. علاوه بر استاندارد کردن قوانین افشا و عدم افشای مالیاتی موجود، چارچوب جدید، این مساله را شفاف کرده است که افشای آتی اطلاعات مودیان مالیاتی باید موقعی امکان‌پذیر باشد که منافع عمومی ناشی از افشا بر حریم خصوصی مودیان غلبه کند. همچنین تصریح شده است که هیچ ممنوعیتی برای افشای اطلاعات مودیان که دولت به طور قانونی به آن دسترسی دارند، وجود ندارد.
اتحادیه اروپا	در ۲۵ ژوئن ۲۰۰۹، کمیسیون اعلام کرد که یک ایده منطقی را برای بلژیک، یونان، ایرلند، لوکزامبورگ، لهستان و پرتغال فرستاده است که حداکثر آستانه‌ای که باید تمامی کشورهای عضو در تعیین شرکت‌هایی را که از الزامات افشا مستثنی هستند، افزایش می‌دهد. در این بخشنامه همچنین برای شرکت‌هایی که معاملات مواد اولیه با گروه‌های مرتبط دارند (از قبیل اعضای مدیریت و همسران اعضای هیئت‌مدیره و تربیاتی که در ترازنامه مشخص نمی‌شود از قبیل معاملات یا توافقاتی که شرکت‌ها ممکن است با موسسات مستقل داشته باشند، الزامات افشا را مقرر کرده است. بعد از اجرای این بخشنامه، اطلاعات بیشتری برای سرمایه‌گذاران و شهروندان درباره ریسک‌هایی که آن‌ها با آن روبه‌رو هستند، فراهم می‌شود. البته فشار برای شرکت‌های کوچک و متوسط کمتر است، زیرا آن‌ها از برخی از الزامات گزارش‌دهی خاص مستثنی هستند.
فرانسه	وزارت فرانسه دستورالعملی را در ۷ اکتبر ۲۰۰۹ منتشر کرد که براساس آن بانک‌های فرانسوی را به افشای اطلاعات ملزم کرده است به ویژه اطلاعات مربوط به بنگاه‌هایی که در قلمروهایی در حال فعالیت هستند که به آن‌ها بهشت مالیاتی گفته می‌شود. این افشا شامل: تشریح ماهیت فعالیت‌هایی که توسط آن‌ها اجرا می‌شود و همچنین، اسامی بنگاه، درصد دارایی‌ها، حقوق رای‌دهی و شکل‌های حقوقی می‌شود. این تعهدات، تمامی شعب و شرکت‌های تابعه و انواع سهام‌نگهداری شده را پوشش می‌دهد.
ایتالیا	در ایتالیا سیستمی برای جمع‌آوری اطلاعات مالیاتی طراحی شده است که بر پایه آرشيوهای الکترونیکی است. طبق قوانین، بانک‌ها، موسسات اعتباری، اداره‌های پست و سایر واسطه‌گران مالی ملزم به افشای اطلاعات مرتبط با معاملات بانکی مودیان شده‌اند.
هلند	در هلند تصریح شده است که اشخاصی که جریان درآمدی‌شان را اعلام نمی‌کنند باید یک جریمه حداقل ۳۰۰ درصدی (یعنی حداقل ۳ برابر مالیاتی که پرداخت نکرده‌اند و یا مقدار فرار مالیاتی) را پرداخت کنند.

منبع: *IFBD - 2009*



## منابع

### الف - فارسی

- ابریل، لیام؛ میسائیل کین؛ جین-پائول بودین و ویکتوریا سامرز (۲۰۰۱)، *مالیات بر ارزش افزوده نوین*، ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵، چاپ اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- خانجان، علیرضا (۱۳۸۳)، «بتانسپیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، *مجله اقتصادی*، ۴(۳۷ و ۳۸): ۳۶-۴۲.
- رسولی شمیرانی، رضا و میررستم اسداله‌زاده بالی (۱۳۸۶)، «فرهنگ مالیاتی و تاثیر آن بر تمکین داوطلبانه مودیان»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی: ۵۰۹-۵۲۴.
- زایر، آیت (۱۳۸۸)، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید ۶ (۵۴): ۱۵۷-۱۸۴.
- صالحی، مهدی؛ سعید پرویزی فرد و مستوره استوار (۱۳۹۳)، «تاثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی»، *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳(۷۱): ۱۸۵-۲۱۴.
- صفاری طاهری، غلامرضا (۱۳۹۳)، *فعالان اقتصادی مجاز (AEO) در چارچوب استانداردهای امنیت و تسهیل سازمان جهانی گمرک، گمرک جمهوری اسلامی ایران*، تهران: انتشارات وکیل.
- عبداللهی، تهمتن (۱۳۷۸)، «بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی: مورد شهرستان اصفهان»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده امور اقتصادی.
- عسکری فرد، حسن (۱۳۸۶)، «بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی». دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی: ۳۹۱-۳۹۸.
- کریمی تکانلو، زهرا و رضا رنج‌پور (۱۳۹۲)، *اقتصادسنجی داده‌های تابلویی*، چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

قلی پور، حسین و مهدی روحی خلیلی (۱۳۹۲)، «بررسی رابطه بین رفتار شهروندی سازمانی کارکنان مالیاتی و تمکین مالیاتی مودیان»، *پژوهشنامه مالیات*، ۱۹(۶۷): ۵۷-۷۵.

لیارد، پی.آر.جی و ا.ا. والترز، *تئوری اقتصاد خرد*، ترجمه عباس شاکری (۱۳۸۴)، تهران: چاپ سوم، نشر نی.

مهاجری، پریسا (۱۳۹۳)، «مفهوم قیمت گذاری انتقالات و ضرورت طرح آن در قوانین مالیاتی کشور»، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره ۱۳۶۱۸.

نصیری اقدم، علی و پریسا مهاجری (۱۳۹۴)، «برخورد نظام مالیات بر ارزش افزوده با نظام پیمانکاری؛ وضع موجود و سناریوهای پیش رو»، سومین همایش ملی توسعه پایدار با رویکرد بهبود محیط کسب و کار، ۲۵ و ۲۶م آذر ماه؛ اتاق بازرگانی استان خراسان رضوی.

#### ب- انگلیسی

- Antelo, M. (2012), "A Revenue-Raising Government Taxing a Firm with Private Information", *Review of Public Economics*, 203-(4/2012): 57-86.
- Blanthorne, C., and S. Kaplan (2008), "An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior", *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 684-703.
- Brown, M., T. Jappelli and M. Pagano (2008), "Information Sharing and Credit: Firm-Level Evidence from Transition Countries", CFS Working Paper No.2008/34
- Devos, K. (2007), "Measuring and Analyzing Deterrence in Taxpayer Compliance Research", *Journal of Australian Taxation*, 10(2), 182-219.
- Caballé, J., and J. Panadés (2004), "Inflation, Tax Evasion, and the Distribution of Consumption", *Journal of Macroeconomics*, 26(4), 567-595.
- Chen, T. and C. Lin (2015), "Does Information Asymmetry Affect Corporate Tax Aggressiveness?", Available Online <http://www.apjfs.org/conference/2015/cafmFile>.
- Chan, C., C. Troutman and D. O'Bryan (2000), "An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United

- States and Hong Kong”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 9(2), 83-103.
- Gordon, R. and W. Li (2009), “Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation”, *Journal of Public Economics*, 93(7-8), 855-866.
- Houston, J. and A. Tran (2001), “A Survey of Tax Evasion Using the Randomized Response Technique”, *Advances in Taxation*, 13, 69-94.
- International Bureau of Financial Documentation (2009), “Tax Information Sharing”, White Papers on International Tax Related Topics.
- Liu, Jianwei and Yao-Hua Tan (2008), “Towards Asymmetric Information for the G2B Inter-Organizational Networks”, 20<sup>th</sup> Bled e Conference and e Collaboration: Overcoming Boundaries through Multi-Channel Interaction, Bled- Slovenia- June 15-18.
- O. Alabede, J., Z. Zainol Ariffin and K. Idris (2011), “Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior?: Empirical Evidence from Nigeria”, *Economics and Finance Review*, 1(8), 18-30.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004), “Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143.
- Richardson, G. (2006), “Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 150-169.
- Ritsema, C., D. Thomas and G. Ferrie (2003), “Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence from the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program”, IRS Research Conference.
- Sokka, Prem and Willmott Hugh (2010), “The Dark Side of Transfer Pricing: It’s Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness”, University of Essex, February.
- Treisman, D. (2000a), “Decentralization, Tax Evasion and Regional “Fiscal Protection” in Federal States: A Model with Evidence from Russia”, University of California, Department of Political Science, 1-54.

Archive of SID