

واحدیابی مالیات بر شرکت‌ها و برآورد مالیات پنهان (مطالعه موردی: استان مازندران)

اسمعیل ابونوری*

هدف از این تحقیق واحدیابی مالیاتی در سطح استان مازندران بوده است. با توجه به سهم نسبی مالیات بر شرکت‌ها در درآمد مالیاتی، یافتن اقتصادی و نوع فعالیت‌های صنایع برتر در استان، همچنین ماهیت مواد برجسته قانون مالیات‌ها با ضمانت اجرایی ساده و کم هزینه، در اثر بهره‌مندی از تجربیات عملی گروه کارشناسی و مشاهدات و نتایج تجربی حاصل از این تحقیق میدانی این راهکار اساسی پیشنهاد می‌شود: با روشی که واحدیابی به روش ورودی‌ها - خروجی‌ها نامیده شده است، می‌توان تعداد یا حجم واحدهای مالیاتی موجود را افزایش داد. در این زمینه، با توجه ویژه به اجرای دقیق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم (که به گونه‌ای تقویت همان روش ورودی‌ها - خروجی‌ها است) می‌توان حجم واحدهای مالیاتی را به‌طور قابل ملاحظه افزایش داد.

مقدمه

آخرین عملیات واحدیابی به‌صورت میدانی در استان مازندران در ۱۳۷۶ شروع و نتایج آن در ۱۳۷۸ ثبت شده است. نتایج حاصل از سازماندهی و جمع‌بندی عملیات میدانی یاد شده حاکی از آن است که حدود ۴۱ درصد از واحدهای مالیاتی در سال مذکور غیرمشمول تلقی شده‌اند.

- از مسؤولین محترم سازمان امور اقتصادی و دارایی و همچنین سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان که با پشتوانه مالی لازم امکان اجرای این پروژه را فراهم آوردند، و آقایان محتشمی، رهبر و رزاقی که تجربیات ارزشمند خود را در اختیار من قرار داده‌اند، تشکر می‌شود.

* دکترای اقتصاد، دانشیار دانشگاه مازندران

آخرین اصلاحات در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ با هدف کارا تر کردن نظام مالیاتی کشور در جهت دو اصل مالیاتی (انصاف و توانایی در پرداخت) صورت گرفته است. مهم‌ترین اصلاحات را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

- حذف منابع مالیاتی ناکارا، شامل مالیات سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی بایر برای کاهش هزینه‌های اجتماعی مؤدیان در پرداخت مالیات
- تعدیل نرخ‌های مالیات بر ارث، درآمد و اشخاص حقوقی متناسب با تورم و افزایش شاخص‌های قیمت‌ها

- کاهش نرخ مؤثر مالیات واحدهای تولیدی و بنگاه‌های اقتصادی فعال به صورت اشخاص حقوقی
- افزایش و یکسان‌سازی آستان معافیت‌ها در بخش‌های مالیات مشاغل، مالیات حقوق و مالیات

مستغلات

- اصلاح ساختار معافیت‌های مالیاتی به ویژه معافیت‌های اشخاص حقوقی، مؤسسات و نهادها برای رفع تبعیض و ایجاد شرایط رقابتی برای بنگاه‌های اقتصادی

- اصلاح ساختار مالیات بر درآمد مشاغل برای وصول مالیات از درآمد واقعی از طریق اتکا به اسناد مدارک براساس اصول و موازین پذیرفته شده در حسابداری و پرهیز از برآورد به روش علی‌الراس در این زمینه نه تنها از تعداد پایه‌ها و معافیت‌های مالیاتی کاسته شده است بلکه تعدیل قابل توجهی در ساختار نرخ‌های مالیاتی نیز صورت گرفته است. بنابراین، حتی با فرض ثابت بودن سایر متغیرها در اقتصاد استان و کشور، افزایش یا کاهش سطح درآمد حاصل از مالیات با ابهام همراه است. با وجود این، انتظار بر آن است که با توجه به ارتباط مثبت و مستقیم بین اصول انصاف و توانایی در پرداخت از یک طرف و تمایل به خود اظهاری در پرداخت مالیات از طرف دیگر، افزایش در درآمد مالیاتی رخ دهد. هدف از این تحقیق کمک به یافتن واحدهای مالیاتی است که تاکنون به هر دلیل (از جمله ساختار مالیاتی گذشته) مشمول پرداخت مالیات نبوده‌اند. اجرای این تحقیق با توجه به ضرورت درآمدهای مالیاتی و نسبت زیاد واحدهای غیرمشمول اهمیت یافته است.

هر واحد تولیدی، تولید کالا و ارائه خدمات خود را پس از ترکیب نهاده‌های معین عرضه و به واحدهای معین به فروش می‌رساند. بنابراین، به آسانی و با هزینه‌ای اندک می‌توان با شناسایی مبدأ ورودی‌ها (یا مقصد خروجی‌ها) واحدهای مالیاتی فعال در اقتصاد پنهان را ردیابی کرد و شفاف ساخت. واحدیابی با این روش را می‌توان روش ورودی‌ها - خروجی‌ها نامید.

ورودی به هر شرکت یا به صورت خدمات است که باید مشمول ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها شود، یا

به صورت مواد اولیه و واسطه. عرضه ورودی به هر شرکت نیز توسط اشخاص حقوقی یا حقیقی صورت می‌پذیرد. گرچه دست‌سازی حساب‌ها و کم برداختن مالیات‌ها در شرکت‌های حقوقی رایج است، ولی احتمال وجود اشخاص حقوقی به ثبت نرسیده و پنهان بسیار کم است. در مقابل، فعالیت‌های اقتصادی اکثریت قریب به اتفاق اشخاص حقیقی به صورت پنهان و در اقتصاد سایه‌ای صورت می‌پذیرد. بنابراین، این‌گونه اشخاص را می‌توان واحدهای اقتصادی پنهان نامید و منبع اساسی واحدیابی مالیاتی دانست. فرضیه و پرسش‌های مهم تحقیق عبارت‌اند از:

۱. اجرای واحدیابی با روش ورودی‌ها - خروجی‌ها موجب افزایش حجم واحدهای مالیاتی و درآمد مالیاتی می‌شود.

۲. با اجرای ورودی‌ها - خروجی‌ها برآورد حجم مالیات پنهان چقدر خواهد بود؟

برای آزمون فرضیه و پاسخ به این پرسش‌ها، از میان ۵۰ شرکت برتر در سطح استان یک نمونه خوشه‌ای انتخاب شده است. پس از بررسی و ارزیابی فهرست ورودی‌ها (خریدهای) آن‌ها، تعداد واحدهای اقتصادی پنهان، واحدهای مالیاتی پنهان، حجم کل معاملات آشکار، معاملات پنهان و حجم مالیات پنهان برآورد شده است.

مهم‌ترین محدودیت در اجرای این تحقیق در دسترس نبودن دفاتر واقعی خرید و فروش شرکت‌ها در سطح استان بوده است.

گزارش حاضر در پنج بخش تدوین شده است؛ بخش دوم به مروری بر پیشینه تحقیق شامل مفهوم واحدیابی، نحوه واحدیابی مرسوم و روش اجرای طرح در این پروژه اختصاص یافته است. در بخش سوم به جمع‌آوری شواهد و شناخت وضعیت موجود استان، واحدهای مالیاتی موجود به تفکیک منابع اشاره شده است. بخش چهارم به واحدیابی مالیات بر شرکت‌ها و برآورد حجم مالیات پنهان با روش ورودی‌ها - خروجی‌ها، اجرای ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها، و پیشنهاد راهکار اجرایی واحدیابی مالیاتی پرداخته است. در بخش پنجم نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی ارائه شده است. و سرانجام گزارش با پیوست نتایج کامپیوتری حاصل از برآورد الگوها و کتابنامه به پایان می‌رسد.

۲. مروری بر پیشینه تحقیق

اهداف اساسی نظام مالیاتی به‌طور عمومی عبارت‌اند از: تجهیز منابع دولتی، سیاست‌گذاری اقتصادی و بهبود در روند توزیع درآمد. بر اساس اطلاعات سری زمانی مندرج در معاونت امور اقتصادی و هماهنگی دفتر اقتصاد کلان (۱۳۷۶ و ۱۳۸۰) میانگین سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدهای دولت طی سال‌های

۱۳۷۹ - ۱۳۴۲ حدود ۲۸ درصد با انحراف معیار ۰/۰۸ و سهم درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ایران در سال‌های ۱۳۷۹ - ۱۳۳۸ حدود ۶ درصد با انحراف معیار ۰/۰۱ بوده است. این شاخص‌ها نقش اندک نظام مالیاتی در تأمین هزینه‌های دولت و نقش مالیات در اقتصاد کشور را نشان می‌دهد. علاوه بر این، طبق مقاله ابونوری (۱۳۷۶)، صص ۳۰-۲۶، نظام مالیاتی کشور در سال‌های ۱۳۷۰-۱۳۵۰ چنان اجرا شده است که اثر آن بر توزیع درآمد به جای کاهش نابرابری حتی موجب افزایش نابرابری شده است.

مالیات‌ها به مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم دسته‌بندی شده‌اند. مالیات مستقیم از درآمد و دارایی^۱ اخذ می‌شود، در حالی که مالیات غیرمستقیم بر مصرف، فروش و واردات وضع می‌شود. در مالیات غیرمستقیم، ضرورت مصرف کالاها و خدمات، فرد مصرف‌کننده را به واحد مالیاتی تبدیل می‌کند. برای دریافت یکی از مهم‌ترین نوع از مالیات مستقیم، یعنی مالیات بر شرکت‌ها، اظهارنامه‌های ارسالی از طرف اداره امور مالیاتی سازمان امور اقتصادی و دارایی به وسیله شرکت‌ها تکمیل و به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم می‌شود. معیار مالیاتی برای درستی مطالب مندرج در اظهارنامه، دفاتر شرکت را بازرسی می‌کند. چنانچه مطالب اظهارنامه با دفاتر شرکت سازگار باشد و مطابق اصول حسابداری تنظیم شده باشد، مجموع درآمد منهای هزینه‌های قابل قبول یا، به عبارت دیگر، سود مشمول مالیات شرکت مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد. در صورتی که درستی اقلام مندرج در اظهارنامه رد شود، مالیات مربوطه پس از طی مراحل مندرج در ماده قانون مالیات‌ها، به صورت علی‌الرأس محاسبه می‌شود. برای این منظور معیار مالیاتی به یکی از ارقام فروش، خرید، تولید و جزء آن به عنوان قراین مالیاتی توجه و از آن به عنوان مبنای برآورد مالیات استفاده می‌کند. در این زمینه هر ساله دفترچه‌ای تحت عنوان "ضرایب مالیاتی" برای برآورد مالیات علی‌الرأس در اختیار معیار قرار داده می‌شود. مالیات بر مشاغل به دلیل عدم کارایی لازم نظام مالیاتی کشور، سهم قابل توجهی از تولید ناخالص داخلی، کل درآمدهای مالیاتی و مالیات‌های مستقیم را دارا نیست. بنابراین، لازم است تا به عنوان یک منبع درآمد مالیاتی بالقوه تلقی شود. برای این منظور ساماندهی اصناف استان لازم تلقی می‌شود. در صورت شکل گرفتن یک نظام پیشرفته مالیات بر درآمد به همراه مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر مشاغل زاید خواهد بود.

مالیات را می‌توان با افزایش نرخ، ضرایب نظام مالیاتی، گسترش پوشش مالیاتی و تعریف انواع تازه‌ای از

۱. مالیات بر درآمد، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی و مالیات بر درآمد شرکت‌های خصوصی یا غیردولتی)، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع گوناگون.

مالیات‌ها افزایش داد. به هر حال، عملکرد نظام مالیاتی تحت تأثیر مراحل جمع‌آوری، تشخیص و وصول مالیات‌ها قرار دارد. مشکلات متداول در مرحله جمع‌آوری، عدم شناخت کامل واحدهای مالیاتی (به‌ویژه واحدهای فعال در اقتصاد پنهان)، مستند نبودن میزان درآمد واحدهای مالیاتی، عدم امکان مبادله کامل اطلاعات و نبود سیستم نظارت و پی‌گیری برای اخذ اطلاعات است. مشکلات مرحله تشخیص ناشی از عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرائی است. این امر موجب استفاده بیش از حد از روش تشخیص علی‌الرأس و باعث طولانی شدن مراحل در فرایند گردش کار مالیاتی، ایجاد وقفه‌های زمانی طولانی، تراکم و انباشتگی پرونده‌های مالیاتی می‌شود. در مرحله تشخیص و وصول مالیات نیز مشکل کمبود اطلاعات درباره واحدهای مالیاتی، کمبود و عدم استفاده از تجهیزات و لوازم اداری موجود و همچنین مکانیزه نبودن نگهداری و پردازش اطلاعات وجود دارد. مهم‌ترین عامل به‌وجود آورنده اکثر مشکلات در مراحل یاد شده عدم توجه به تخصص‌گرایی و در نتیجه کمبود انگیزه کاری است. بنابراین، شکاف قابل توجهی در بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل مالیاتی کشور به‌وجود آمده است. در شرایط فعلی اقتصاد کشور، امکان افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق افزایش عملکرد وجود دارد. اساسی‌ترین راه افزایش عملکرد و کارایی نظام مالیاتی، در شرایط فعلی، شناخت منابع تازه مالیاتی و ساده‌سازی قوانین است. گام لازم در جهت ساده‌سازی قوانین برداشته شده است. در این زمینه واحدیابی و معرفی مالیات بر ارزش افزوده اهمیت دارد. واحدیابی موجب کاهش حجم اقتصاد پنهان و افزایش انصاف مالیاتی می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده با پایه‌های مالیاتی گسترده و درآمدزا، خنثی و بی‌طرف، محدود در معافیت‌ها (نرخ‌گذاری صفر) و انعطاف‌پذیر است^۱. در این مسیر، سطح نرخ‌ها پایین می‌آید و از فرار مالیاتی و در نتیجه هزینه وصول هم کاسته می‌شود.

مفهوم واحد مالیاتی و سوابق آن

واحد مالیاتی (tax unit) یا به‌عبارت دیگر مؤدی مالیاتی، در نوشتارهای توزیع درآمد به همان واحد درآمد (هزینه یا پس‌انداز) اطلاق می‌شود که در کل ممکن است دارای یک شخصیت حقوقی یا حقیقی باشد. یک واحد مالیاتی حقیقی ممکن است فرد یا خانوار تعیین شود. طبق نوشته پیجوت و هالی (۱۹۹۶)، عقل متعارف از دیدگاه کارایی حکم می‌کند تا تحت مالیات بر درآمد تصاعدی، مالیات بر فرد به‌جای خانوار وضع شود. هدف از این تحقیق توجه به نوع واحد مالیاتی در جهت افزایش مالیات بوده است بلکه شناسایی

۱. مالیات بر ارزش افزوده در زمان رکود کاهش یافته و در زمان رونق اقتصادی افزایش می‌یابد.

واحدهای مالیاتی حقیقی یا حقوقی تازه است. برای این منظور، از چند واژه مهم و تعاریف آن‌ها در پژوهش استفاده می‌شود؛

- واحد اقتصادی: شخص حقوقی یا شخص حقیقی مشغول در فعالیت‌های اقتصادی.
- واحد اقتصادی پنهان: واحد اقتصادی حقیقی فعال در اقتصاد سایه‌ای یا زیرزمینی.
- واحد مالیاتی: واحد اقتصادی یا بهره‌مند از هرگونه کالا یا خدمات.
- واحد مالیاتی پنهان: واحد اقتصادی مشمول مالیات فعال در اقتصاد سایه‌ای یا زیرزمینی.

نحوه واحدیابی مرسوم

برای جمع‌آوری مالیات‌های غیرمستقیم واردکننده و مصرف‌کننده کالا و خدمات به واحد مالیاتی تبدیل می‌شود. بر همین اساس گسترش مالیات بر ارزش افزوده در اکثر کشورهای جهان توصیه شده است.

روش واحدیابی متداول برای مالیات‌های مستقیم در ایران را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

۱. تعیین کروکی محدوده حوزه مالیاتی
۲. واحدیابی از اولین بلوک و اولین مستغل واقع در ابتدای ضلع جنوب‌شرقی حوزه مالیاتی و در جهت عقربه‌های ساعت شروع و مشخصات واحدها در دفتر واحدیابی حوزه مالیاتی مربوطه به صورت جدول ۱ ثبت می‌شود. در این روش هر مستغل (آپارتمان، اداره، بیمارستان، پاساژ، تأسیسات ورزشی، مغازه، مدرسه، منزل، گاراژ، نهاد و غیره) فقط دارای یک برگ اصلی شناسایی مستغلات است. برای یک مجتمع تجاری با یک سند شش دانگ یا منزلی با چندین مغازه و محل کسب، تنها یک برگ شناسایی مستغلات تنظیم می‌شود و در متن آن نوع مورد استفاده از محل مشخص و روی تمام اوراق شناسایی مستغلات شماره قطعه و شماره بلوک قید می‌شود.
۳. برای شناسایی مشاغل واقع در هر مستغل، برگ شناسایی مربوطه در دو نسخه تهیه می‌شود؛ نسخه اول آن پرونده مشاغل (حقیقی یا حقوقی) و نسخه دوم برای سابقه به برگ شناسایی مستغل مربوطه پیوست می‌شود. برای شماره‌گذاری اوراق شناسایی مشاغل، به ترتیب از چپ شماره مستغل اصلی از شماره مستغل فرعی و از شماره (ردیف) پرونده‌های مشاغل به صورت زیر با نماد (/) تفکیک می‌شود. برای مثال: ۵۲/۳/۳۳۰ یعنی پرونده مشاغل ردیف ۳۳۰ در مستغل فرعی (واحد شغلی) شماره ۳ از مستغل اصلی ۵۲ در حوزه معین. به هر حال، مشخصات واحدهای مالیاتی بر اساس ردیف پرونده‌ها در جدول واحدیابی حوزه‌های مالیاتی (جدول ۱) ثبت می‌شود.

جدول ۱. انعکاس دفتر واحدیابی حوزه مالیاتی...

ملاحظات	شماره		آدرس ملک	نام و نام خانوادگی - مستأجرین	منخصات ملک			نوع شغل	تعداد و نوع مستغل				ردیف پرونده‌ها
	بلوک	قطعه			اجاری	مسکونی	کلی و		نوع مستغل	کلاس مستغل	فرعی	اصلی	

برای بهبود روش مذکور و به‌هنگام کردن شناسایی واحدهای مالیاتی با اداره پست قرارداد همکاری بسته شده است، ولی بنا به اظهار نظر کارشناسان سازمان امور اقتصادی و دارایی استان مازندران، روش به‌هنگام کردن اطلاعات واحدهای مالیاتی از طریق مأموران پستی در اجرا از کارایی لازم برخوردار نبوده و به فراموشی سپرده شده است.

روش تحقیق

برای آزمون فرضیه و پاسخ به پرسش، از میان ۵۰ شرکت برتر (بر حسب حجم نسبی خریدها) با انواع فعالیت در سطح استان، یک نمونه خوشه‌ای انتخاب شده است. پس از بررسی و ارزیابی فهرست ورودی‌ها (خریدهای آن‌ها، تعداد واحدهای اقتصادی پنهان، واحدهای مالیاتی پنهان، حجم کل معاملات آشکار، معاملات پنهان و حجم مالیات پنهان برآورد شده است).

۳. جمع‌آوری شواهد و شناخت وضعیت موجود

استان مازندران با ۲۳۷۵۶/۴ کیلومتر مربع وسعت براساس آخرین تقسیمات کشوری در سال ۱۳۷۹ از ۱۵ شهرستان، ۴۶ شهر، ۴۰ بخش و ۱۰۶ دهستان، یکی از ۲۷ استان کشور پهناور ایران، از نعمات طبیعی گوناگون (دریا، جنگل، کوهسار، دشت، انواع معادن و اخیراً منابع نفت و گاز شمال) برخوردار است. بنابراین، زمینه فعالیت‌های اقتصادی به‌ویژه فعالیت‌های صنعتی مرتبط با چوب، دانه‌های روغنی، مرکبات،

نساجی، آبریزان، محصولات کشاورزی و توریسم فراوان است.^۱

واحدهای مالیاتی موجود به تفکیک منابع مالیاتی

آخرین عملیات واحدیابی به صورت میدانی در استان مازندران در سال ۱۳۷۶ شروع و نتایج آن در تاریخ ۱۳۷۸ ثبت شده است. روش کار واحدیابی نتایج حاصل از سازماندهی و جمع‌بندی عملیات میدانی مکتوب در ۱۳۷۸، طی نشست‌های اولیه و یک مطالعه کاربر مقدماتی حاکی از آن است که حدود ۴۱ درصد از واحدهای مالیاتی در سال مذکور غیرمشمول تلقی شده‌اند. نتایج حاصل از اطلاعات مذکور در جدول ۴ خلاصه شده است.

کل درآمدهای مالیاتی استان در ۱۳۷۹ به تفکیک مراکز وصول بالغ بر ۵۲۱۲۲۹ میلیون ریال بوده است که در جدول ۲ نشان داده شده است. از کل درآمد مالیاتی استان ۳۳۵۷۳۱ میلیون ریال بالغ بر ۶۴/۴ درصد مالیات مستقیم و ۱۸۵۴۹۸ میلیون ریال بالغ بر ۳۶/۶ درصد به صورت مالیات غیرمستقیم جمع‌آوری شده است. در این میان، از یک طرف ساری و نوشهر به ترتیب با ۲۲ و ۱۵ درصد بیشترین سهم، از طرف دیگر فریدونکنار و کلاردشت به ترتیب با ۴/۰ و ۳/۰ درصد کمترین سهم را در وصول درآمد مالیاتی استان داشته‌اند. جمع مالیات وصولی در ساری حدود ۱۹۶۲۳۱ میلیون ریال بوده است که مبلغ ۹۵۴۸۲ میلیون ریال آن (۴۹ درصد) به صورت مالیات غیرمستقیم بوده است.

جدول ۲. مالیات‌های دریافتی در مراکز وصول استان مازندران در ۱۳۷۹

شماره	مراکز وصول	جمع مالیات‌ها (میلیون ریال)		مالیات غیرمستقیم		مالیات مستقیم	
		میلیون ریال	درصد	میلیون ریال	درصد	میلیون ریال	درصد
۱	آمل	۳۰۴۹۹	۵/۹	۱۴۷۵	۰/۸۰	۲۹۰۲۴	۸/۶۵
۲	بابل	۴۱۴۶۸	۴/۱	۱۶۸۶	۰/۹۱	۳۹۷۸۲	۱۱/۸۵
۳	بابلسر	۱۱۲۴۸	۱/۲	۹۴	۰/۰۵	۱۱۱۵۴	۳/۳۲
	فریدونکنار	۳۹۷۶	۰/۴	۱۴۵	۰/۰۸	۳۸۳۱	۱/۱۴
۴	بهشهر	۲۶۱۱۵	۲/۷	۳۰۲	۰/۱۶	۲۵۸۱۳	۷/۶۹
	گلوگاه	۵۱۳۳	۰/۶	۱	۰/۰۰۰۵	۵۱۳۲	۱/۵۳

۱. علاوه بر موارد یاد شده فرصت را غنیمت شمرده پیشنهاد می‌گردد جزیره آهوراه در دریای مازندران در شمال استان به عنوان دروازه شمال ایران به آسیای میانه یک منطقه آزاد تجاری شناخته شود. این جزیره یا در واقع شبه جزیره، استعداد جغرافیایی و اقتصادی بالقوه فوق‌العاده به منظور جذب درآمدهای فراوان برای استان مازندران و سایر استان‌های همجوار را دارد.

ادامه جدول ۲

۳/۱۰	۱۰۴۰۹	۰/۱۶	۳۰۳	۱/۲	۱۰۷۱۲	تنکابن	۵
۲/۶۱	۸۷۵۵	۱/۶۲	۳۰۱۲	۱/۳	۱۱۷۶۷	عباس آباد	
۱/۴۱	۴۷۳۰	۰/۰۶	۱۱۲	۰/۵	۴۸۴۲	رامسر	۶
۳۰/۰۱	۱۰۰۷۴۹	۵۱/۴۷	۹۵۴۸۲	۲۲/۰	۱۹۶۲۳۱	ساری	۷
						سوادکوه	۸
۷/۲۵	۲۴۳۴۵	۰/۶۲	۱۱۵۷	۳/۶	۲۵۵۰۲	فائمشهر	۹
۱/۷۱	۵۷۲۹	۰/۰۴	۶۵	۰/۹	۵۷۹۴	زیرآب	
۱/۶۵	۵۵۴۴	۰/۰۵	۹۹	۰/۸	۵۶۴۳	محمودآباد	۱۰
۷/۶۷	۲۵۷۶۴	۰/۱۴	۲۵۴	۳/۹	۲۶۰۱۸	نکا	۱۱
۲/۶۲	۸۸۰۵	۰/۰۶	۱۰۹	۱/۴	۸۹۱۴	نور	۱۲
۳/۵۷	۱۱۹۷۸	۴۲/۸۷	۷۹۳۵۳	۱۵/۰	۹۱۳۳۱	نوشهر	۱۳
۰/۸۲	۲۷۵۰	۰/۰۴	۸۳	۰/۵	۲۸۳۳	جويبار	۱۴
۲/۹۸	۹۹۹۷	۰/۱۴	۲۶۷	۱/۹	۱۰۲۶۴	چالوس	۱۵
۰/۴۳	۱۴۴۰	۰/۰۰۳	۶	۰/۳	۱۴۴۶	کلاردشت	
۰	۰	۰	۰	۰	۰	تعاون ملی	
۰	۰	۰/۸۰	۱۴۹۳	۰/۳	۱۴۹۳	عوارض خروج از کشور	
۱۰۰	۳۳۵۷۳۱	۱۰۰	۱۸۵۴۹۸	۱۰۰	۵۲۱۲۲۹	جمع	

منبع: مرکز آمار ایران، سرشماری عمومی نفوس و مسکن سال ۱۳۷۵، ص ۷۷۱.

مجموع مالیات وصولی در نوشهر حدود ۹۱۳۳۱ میلیون ریال بوده است که از این مقدار نیز بالغ بر ۷۹۳۵۳ میلیون ریال (۸۷ درصد) آن به صورت مالیات غیرمستقیم اخذ شده است. جالب است توجه شود که ساری و نوشهر به ترتیب ۵۱/۴۷ درصد و ۴۲/۸۷ درصد از مالیات‌های غیرمستقیم استان را جمع‌آوری کرده‌اند.

سهم سایر منابع مالیاتی در درآمد مالیاتی استان حدود ۱۰٪ و نسبتاً ناچیز بوده است و از اولویت برخوردار نیست. بنابراین، برای واحدياي مالياتي در سطح استان بر ماليات شرکته‌های خصوصی و مالیات مشاغل تمرکز شده است. در عمل و فعالیت‌هایی اقتصادی این دو منبع با هم ارتباط دارند. چون برای شروع، شناسایی مشاغل پنهان بسیار دشوارتر از شناسایی شرکته‌ها است، از شرکته‌ها به‌عنوان مبنای جستجو استفاده

۴۲ پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی

شده است. با توجه به جدول ۴، حدود ۱۷۳۷۸ شرکت در ۱۳۸۰ در استان مازندران وجود داشته است که از این تعداد ۱۷۳۰۹ شرکت مشمول مالیات و بقیه غیر مشمول ثبت شده است. از این تعداد، ۵۰ شرکت برتر بر حسب حجم خرید در شهرهای استان مشخص شده است.

جدول ۳. درآمد حاصل از مالیات‌های مستقیم استان مازندران به تفکیک منابع در ۱۳۷۹

شماره	منابع مالیاتی	میلیون ریال	درصد
۱	مالیات شرکت‌های دولتی	۱۵۰۸	۰/۴۵
۲	مالیات شرکت‌های خصوصی	۹۲۱۹۱	۲۷/۴۶
۳	مالیات حقوق بخش عمومی	۹۸۱۹۰	۲۹/۲۵
۴	مالیات مشاغل	۱۱۰۷۱۴	۳۲/۹۸
۵	مالیات مستغلات	۸۱۹۹	۲/۴۴
۶	مالیات بر ارث	۳۰۲۴	۰/۹۰
۷	مالیات نقل و انتقال و سرفعلی	۱۷۷۱۲	۵/۲۸
۸	مالیات حق تمبر نقل و انتقالات	۲۲۰	۰/۰۷
۹	مالیات اتفاقی	۵۰	۰/۰۱
۱۰	مالیات متفرقه	۲۹۲۴	۰/۸۷
۱۱	مالیات اراضی بایر	۶۶	۰/۰۲
۱۲	مالیات سالانه املاک	۸۸۱	۰/۲۶
۱۳	مالیات مستغلات مسکونی خالی	۵۲	۰/۰۲
۱۴	تعاون ملی	۰	۰
	جمع	۳۳۵۷۳۱	۱۰۰

منبع: مرکز آمار ایران، سرشماری عمومی نفوس و مسکن.

درآمد حاصل از مالیات‌های مستقیم استان مازندران در ۱۳۷۹ به تفکیک منابع در جدول ۳ خلاصه شده است. همان‌گونه که در جدول ۳ نشان داده شده است، سهم مالیات شرکت‌های خصوصی با حدود ۲۷ درصد پس از مالیات حقوق بخش عمومی و مالیات مشاغل بیشترین سهم را در درآمد مالیاتی استان دارا بوده است. چون احتمال فرار مالیاتی در مالیات حقوق بخش عمومی وجود ندارد، توجه به مالیات مشاغل و مالیات شرکت‌های خصوصی اهمیت دارد.

واحدهای مالیات بر شرکت‌ها و ... ۴۳

جدول ۴. تعداد پرونده‌های واحدهای مالیاتی در ساختار مالیات مستقیم اقتصاد استان مازندران^۱

۱۳۸۰		۱۳۷۸		منابع مالیاتی	
غیرمشمول	مشمول	کل	غیرمشمول	مشمول	کل
۵۸۱۲۹	۳۱۳۳۷	۸۹۴۶۶	۱۲۴۳۱	۶۳۷۹۰	۷۶۲۲۱
۱۰۶۰۶	۸۷۸۷۷	۹۸۴۸۳	۷۷۲۸	۵۸۹۵۸	۶۶۶۸۶
۱۷۸۵	۳۰۹۷۷	۳۲۷۶۲	۴	۳۳۹۱۴	۳۳۹۱۸
			۴۰۶	۴۹۳	۸۹۹
			۰	۷۲۲	۷۲۲
			۰	۱۸۵	۱۸۵
۳۹	۱۴۲۹	۱۴۶۸	۱۹	۱۳۶۵	۱۳۸۴
۳۱۸۶	۳۵۹۳	۶۷۷۹	۱۴۰۱	۳۲۷۴	۴۶۷۵
۱۶۲۴۶۰	۵۹۵۴۳	۲۲۲۰۰۳	۱۲۳۸۵	۰	۱۲۳۸۵
			۱۳۹۷۴۸	۷۵۲۰۱	۲۱۵۱۴۹
۰	۴۵	۴۵	۰	۸۴	۸۴
			۱۸۲۹۷	۲۳۳۸	۲۰۶۳۵
۲۷۲۵۳	۱۲۰۴۱۳	۱۴۷۶۶۶	۴۱۴۵۹	۱۱۲۱۵۵	۱۵۳۶۱۴
			۱۶۶۱	۶۷۰۳	۸۳۶۴
			۱۲۰۸	۴۰۰	۱۶۰۸
۳	۴۳۹	۴۴۲	۲۴	۲۰	۴۴
۱۰۰۶۹	۷۳۰۹	۱۷۳۷۸	۵۶۷۵	۴۱۸۱	۹۸۵۶
۲۹۳۵۳۰	۳۲۲۹۶۲	۶۳۶۴۹۲	۲۹۴۹۹۷	۳۱۳۴۳۲	۶۰۸۴۲۹

منبع: سازماندهی و جمع‌بندی پرونده‌های واحدهای مالیاتی موجود در اداره کل اقتصادی و دارایی استان مازندران.

هدف آن بوده که شرکت‌های مذکور طبق کدهای یک رقمی طبقه‌بندی و از هر گروه حداقل یک نمونه انتخاب و روش "ورودی - خروجی" در آن ارزیابی شود. متأسفانه، جلب همکاری لازم از جانب شرکت‌ها مقدور نشد. به ناچار ارزیابی محدود به شرکت‌هایی شد که فهرست اطلاعات مربوط به خریدهای آن‌ها در

۴. واحدیابی مالیات بر شرکت‌ها و برآورد حجم مالیات پنهان واحدیابی با روش "ورودی‌ها - خروجی‌ها"

هر واحد تولیدی، تولید کالا و ارائه خدمات خود را پس از ترکیب نهاده‌های معین عرضه و به واحدهای معین به فروش می‌رساند. بنابراین، به آسانی و با هزینه‌ای اندک می‌توان با شناسایی مبدأ ورودی‌ها و مقصد خروجی‌ها واحدهای مالیاتی فعال در اقتصاد پنهان را ردیابی کرد و شفاف ساخت. واحدیابی با این روش را می‌توان روش "ورودی‌ها - خروجی‌ها" نامید. بر این اساس فرضیه اصلی زیر آزمون می‌شود: اجرای واحدیابی با روش "ورودی‌ها - خروجی‌ها" موجب افزایش حجم واحدهای مالیاتی و درآمد مالیاتی می‌شود.

ورودی به هر شرکت یا به صورت خدمات است که باید مشمول ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها شود، یا به صورت مواد اولیه و واسطه. عرضه ورودی به هر شرکت نیز توسط اشخاص حقوقی یا حقیقی صورت می‌پذیرد. گرچه دست‌سازي حساب‌ها و کم پرداختن مالیات‌ها در شرکت‌های حقوقی رایج است، ولی احتمال وجود اشخاص حقوقی به ثبت نرسیده و پنهان بسیار کم است. در مقابل، فعالیت‌های اقتصادی اکثریت قریب به اتفاق اشخاص حقیقی به صورت پنهان و در اقتصاد سایه‌ای صورت می‌پذیرد. بنابراین، این گونه اشخاص را می‌توان واحدهای اقتصادی پنهان نامید. این اشخاص را می‌توان منبع اساسی واحدیابی مالیاتی دانست. بر این اساس، یک نمونه ۱۰ تایی از میان ۵۰ شرکت برتر (با توجه به همکاری، عدم همکاری، در دسترس قرار گرفتن یا در دسترس قرار نگرفتن اطلاعات) چنان انتخاب شده است که انواع شرکت‌ها مورد توجه قرار گیرد تا در توزیع تعداد واحدهای مالیاتی پنهان و حجم معاملات و مالیات برآوردی آن‌ها به صورت یک مجموعه قابل تعمیم به شرکت‌های ثبت شده در استان باشد. از میان شرکت‌ها تعداد ۱۰ شرکت با تنوع تولید و در نتیجه نهاده‌های گوناگون انتخاب شده است. این شرکت‌ها به ترتیب حروف الفبا عبارت‌اند از چوب و کاغذ مازندران، خزر ترانسفو، سیمان مازندران، شمالیت، فاخته، فرش البرز، فیبر بابلسر، نکاچوب، نوش مازندران و نیوپان ۲۲ بهمن. فهرست خریدهای شرکت‌های یاد شده شامل نام اشخاص حقیقی یا حقوقی، مبلغ معامله و آدرس فروشنده طی سال مالی ۱۳۸۰ دریافت شده است.

۱. در اینجا از مؤلفان شرکت‌های چوب و کاغذ مازندران، خزر ترانسفو، سیمان مازندران، شمالیت، فاخته، فرش البرز، فیبر

بابلسر، نکاچوب، نوش مازندران و نیوپان ۲۲ بهمن تشکر می‌شود.

واحدهایی مالیات بر شرکت‌ها و ... ۴۵

تعداد واحدهای اقتصادی و مجموع مبلغ فروش مربوط به هر واحد اقتصادی عرضه‌کننده به هر یک از شرکت‌های عضو نمونه مشخص شده است. به این ترتیب، ۲۲۸۲ واحد اقتصادی طرف حساب با ۱۰ شرکت نمونه و مبلغ معاملات هر یک به صورت سرشماری معلوم شده است. آنگاه پس از کسر مبلغ معافیت سالانه ۱۵۰۰۰۰۰ ریال، تعداد کل واحدهای مالیاتی مشمول مالیات برای هر شرکت، به تفکیک شرکت‌های حقوقی و افراد حقیقی معلوم شد. با فرض آشکاربودن فعالیت‌های تمام شرکت‌های حقوقی، افراد حقیقی به عنوان واحدهای اقتصادی فعال در اقتصاد سایه‌ای تلقی شده و واحدهای اقتصادی پنهان به حساب آمده‌اند. تعداد کل واحدهای اقتصادی در جریان ورودی‌ها به ۱۰ شرکت نمونه (به تفکیک مشمول و غیرمشمول) در جدول ۵ خلاصه شده است.

جدول ۵. تعداد واحدهای مالیاتی پنهان در جریان ورودی‌ها به ۱۰ شرکت نمونه (به تفکیک مشمول و غیرمشمول)

شماره	ورودی به شرکت‌ها	تعداد کل واحدهای مالیاتی			تعداد واحدهای مالیاتی مشمول		
		کل	حقوقی	پنهان	کل	حقوقی	پنهان
۱	چوب و کاغذ مازندران	۲۵۸	۲۰	۲۳۸	۲۵۵	۲۰	۲۳۵
۲	خزرترانسفو	۹۵	۷۴	۲۱	۸۶	۷۴	۱۲
۳	سیمان مازندران	۳۰۹	۲۷۶	۳۳	۱۸۳	۱۶۹	۱۴
۴	شمالیت	۱۶	۰	۱۶	۶	۰	۶
۵	فاخته	۶۱	۳۲	۲۹	۶۱	۳۲	۲۹
۶	فروش البرز	۱۸۵	۱۶۹	۱۶	۱۴۸	۱۳۵	۱۳
۷	فیبر بابلسر	۹۸	۸۵	۱۳	۷۸	۶۹	۸
۸	نکا چوب	۸	۲	۶	۸	۲	۶
۹	نوش مازندران	۱۲۳۱	۰	۱۲۳۱	۵۱۱	۰	۵۱۱
۱۰	نیویان ۲۲ بهمن	۲۱	۶	۱۵	۲۱	۶	۱۵
	جمع	۲۲۸۲	۶۶۴	۱۶۱۸	۱۳۵۷	۵۰۷	۸۵۰

منبع: براساس دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده به وسیله شرکت‌ها برآورد شده است.

سپس، درآمد مشمول مالیات (A) هر واحد مالیاتی، با تطبیق جایگاه آن در جدول ۶ محاسبه شده

است. محاسبات به وسیله بسته نرم‌افزاری اکسل صورت گرفته است.

جدول ۶. چگونگی محاسبه مالیات بر طبق نرخ ماده ۱۳۱

$T = \%12A$	$0 \leq A \leq 1000000$
$T = \%18A - 60000$	$1000000 < A \leq 2500000$
$T = \%25A - 235000$	$2500000 < A \leq 4000000$
$T = \%35A - 635000$	$4000000 < A \leq 9000000$
$T = \%40A - 1085000$	$9000000 < A \leq 25000000$
$T = \%45A - 2335000$	$25000000 < A \leq 50000000$
$T = \%50A - 4835000$	$50000000 < A \leq 100000000$
$T = \%52A - 6835000$	$100000000 < A \leq 300000000$
$T = \%54A - 12835000$	$300000000 < A$

توضیح: A: درآمد مشمول مالیات (درآمد پس از کسر مبلغ معافیت)، و T مالیات مربوط به هر واحد اقتصادی است.

با اجرای تجربی واحدیابی، تنها با توجه به اطلاعات مربوط به خریدهای (ورودی‌های) شرکت چوب و کاغذ مازندران چنین استنباط می‌شود که حداقل ۲۳۸ واحد مالیاتی با فعالیت‌های اقتصاد پنهان، بخشی از مواد اولیه شرکت را در ۱۳۸۰ تأمین کرده‌اند. در این زمینه، حجم معاملات پنهان حداقل بالغ بر ۳۱۶۴۶ میلیون ریال بوده است. پس از کسر مبلغ معافیت سالانه حدود ۲۳۵ واحد مالیاتی مشخص شده است. مالیات پنهان این تعداد واحد مالیاتی بر اساس جدول مالیاتی، حداقل بالغ بر ۱۵۳۲۶ میلیون ریال برآورد شده است. اطلاعات به دست آمده از شرکت نوش مازندران نشان می‌دهد که حداقل ۱۲۳۱ واحد اقتصادی با فعالیت‌های اقتصاد پنهان، مواد اولیه شرکت نوش را در ۱۳۸۰ تأمین کرده‌اند. حجم معاملات حداقل بالغ بر ۶۰۰۵ میلیون ریال بوده است. از ۱۲۳۱ واحد اقتصادی به علت کم بودن مبلغ معامله هر واحد اقتصادی ۵۱۱ واحد مالیاتی شناسایی شده است که حجم مالیات پنهان آن‌ها پس از کسر معافیت‌ها و اعمال جدول مالیاتی، حداقل ۱۷۶۱ میلیون ریال برآورد شده است. به همین ترتیب، حجم معاملات پنهان و مالیات پنهان به تفکیک برای ۱۰ شرکت نمونه برآورد شده و در جدول ۷ خلاصه شده است. همانگونه که در جدول ۷ نشان داده شده است، حجم کل معاملات صورت گرفته در اقتصاد سایه‌ای بالغ بر ۴۵۷۱۱ میلیون ریال بوده است. مالیات این حجم از اقتصاد سایه‌ای بالغ بر ۲۰۸۶۵ میلیون ریال برآورد شده است. جدول ۷. حجم معاملات و مالیات پنهان در جریان ورودی‌ها به ۱۰ شرکت نمونه

واحدیابی مالیات بر شرکت‌ها و ... ۴۷

شماره	ورودی به شرکت‌ها	حجم معاملات (میلیون ریال)			حجم مالیات (میلیون ریال)		
		کل	حقوقی	پنهان	کل	حقوقی	پنهان
۱	چوب و کاغذ مازندران	۱۵۰۵۰۰	۱۱۸۸۵۴	۳۱۶۴۶	۷۷۷۰۳	۶۳۸۰۱	۱۳۹۰۲
۲	خزرترانسفو	۲۹۱۶	۲۱۳۵	۷۸۱	۷۹۸	۵۳۳	۲۶۵
۳	سیمان مازندران	۱۳۳۵۹	۱۲۹۱۱	۴۴۸	۶۰۱۶	۵۸۷۳	۱۴۳
۴	شمالیت	۴۳	۲۰	۲۳	۱	۰	۱
۵	فاخته	۵۷۱۳	۳۴۵۱	۲۲۶۲	۲۳۹۸	۱۴۹۷	۹۰۱
۶	فرش البرز	۳۷۳۵	۳۶۳۰	۱۰۵	۱۱۴۹	۱۱۴۸	۰/۹
۷	فیبر بایلسر	۲۰۸۶	۲۰۴۳	۴۳	۱۴۷۶	۱۴۷۶	۰
۸	نکا چوب	۴۶۸۵	۳۶۱۱	۱۰۷۴	۲۳۸۸	۱۹۰۵	۴۸۳
۹	نوش مازندران	۶۰۰۵	۰	۶۰۰۵	۹۷۵	۰	۹۷۵
۱۰	نئوپان ۲۲ بهمین	۱۱۴۷۵	۸۱۷۱	۳۳۰۴	۵۷۸۹	۴۲۸۳	۱۵۰۶
	جمع	۲۰۰۵۱۷	۱۵۴۸۲۶	۴۵۶۹۱	۹۸۶۹۳	۸۰۵۱۶	۱۸۱۷۶

منبع: براساس دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده به وسیله شرکت‌ها برآورد شده است.

با فرض این‌که این نمونه ۱۰ تایی یک نمونه نماینده (representative sample) از تنها ۵۰ شرکت برتر در استان باشد — گرچه احتمال بیشتر بودن حجم معاملات پنهان شرکت‌هایی که از ارائه فهرست خریدها امتناع ورزیده و تمایل به همکاری نداشته‌اند بیشتر است — می‌توان سهم معاملات پنهان از کل معاملات و همچنین سهم مالیات پنهان از معاملات پنهان را در میان ۵۰ شرکت برآورد کرد. این نسبت‌ها به تفکیک شرکت‌ها برآورد و در جدول ۸ ثبت شده است.

همان‌گونه که در جدول ۸ منعکس شده است، نسبت تعداد واحدهای مالیاتی پنهان (واحدهای مالیاتی مشمول مالیات فعال در اقتصاد سایه‌ای) ۶۳ درصد برآورد شده است.

با فرض درست بودن مبالغ مندرج در فهرست خرید ارائه شده به وسیله شرکت‌ها، حجم معاملات صورت گرفته در اقتصاد سایه‌ای حدود ۲۳ درصد و سهم مالیات مربوطه حدود ۲۰ درصد برآورد شده است. نسبت واحدهای اقتصادی پنهان بعضی از شرکت‌ها مانند شرکت چوب و کاغذ و شرکت نوش مازندران بسیار بالا ولی نسبت واحدهای اقتصادی پنهان شرکت‌هایی چون سیمان مازندران و فرش البرز

جدول ۸. نسبت‌های تعداد، مبلغ معاملات و مبلغ مالیات پنهان در جریان ورودی‌ها به ۱۰ شرکت نمونه (به تفکیک مشمول و غیر مشمول)

شماره	ورودی به شرکت‌ها	نسبت تعداد واحدهای پنهان		نسبت مبلغ مالیات پنهان (درصد)
		کل (درصد)	مشمول (درصد)	
۱	چوب و کاغذ مازندران	۹۲	۹۲	۱۹
۲	خزر ترانسفو	۲۲	۱۴	۲۹
۳	سیمان مازندران	۱۱	۸	۳
۴	شمالیت	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
۵	فاخته	۴۸	۴۸	۳۹
۶	فرش البرز	۹	۹	۲
۷	فیبر بایلسر	۱۳	۱۲	۱
۸	نکا چوب	۷۵	۷۵	۲۱
۹	نوش مازندران	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
۱۰	نوپان ۲۲ بهمن	۷۱	۷۱	۲۷
	جمع*	۷۱	۶۳	۲۰

* براساس سطر آخر (جمع) جدول‌های ۵ و ۶ محاسبه شده است.

منبع: براساس دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده به وسیله شرکت‌ها برآورد شده است.

پایین بوده است؛ یکی از علل این امر ممکن است ماهیت نوع مواد اولیه مورد استفاده در این گونه صنایع باشد: مواد اولیه چوب و کاغذ درختان جنگلی است^۱ و مواد اولیه شرکت نوش مازندران مرکبات است.^۲ الگوی مالیات پنهان (HTax) بر حسب کل معاملات آشکار (OTrade) با استفاده از اطلاعات مقطعی ۱۰ شرکت نمونه مندرج در جدول ۷ با روش حداقل مربعات معمولی (OLS) به صورت زیر

۱. نه تنها از این گونه محصولات خدادادی متعلق به همهٔ آحاد جامعه استفاده شده است، از پرداخت مالیات آن‌ها هم که حداقل حق طبیعی جامعه است امتناع شده است. البته شاید ماهیت انجام این گونه معاملات چنان بوده باشد که انجام آن‌ها در اقتصاد غیرسایه‌ای ممکن نبوده باشد.

۲. به این نکته توجه شده است که باغدار فروشنده کلاً از پرداخت مالیات معاف است. به همین دلیل از ۱۲۳۱ واحد اقتصادی فعال در اقتصاد سایه‌ای تنها ۶۶ واحد اقتصادی (جدول ۵) مشمول مالیات شده و واحد مالیاتی پنهان محسوب شده‌اند.

برآورد شده است:

$$HTax = 126.5 + 0.13 OTrade, \quad R^2 = 0.97$$

(302.4) (0.008)

که در آن مقدار داخل کمان‌ها خطای معیار ضرایب متناظر هستند. نتایج حاصل حاکی از آن است که رابطه بین مالیات پنهان و کل معاملات آشکار معنادار بوده است. برآورد نقطه‌ای ضریب $OTax$ نشان داده است که به طور متوسط هر یک میلیون ریال افزایش معاملات آشکار، شامل حدود ۱۳۰ هزار ریال مالیات پنهان است. در همین زمینه، فاصله اطمینان برآورد شده نشان داده است که به ازای یک میلیون ریال افزایش در معاملات آشکار به احتمال ۹۵ درصد حجم مالیات پنهان حدوداً بین ۱۱۰ هزار و ۱۵۰ هزار ریال است. گرچه هدف این پروژه برآورد حجم معاملات پنهان ($HTrade$) نبوده است، ولی روش مطرح در اجرای این پروژه این فرصت را فراهم آورده است تا با استفاده از اطلاعات مقطعی، حجم معاملات پنهان بر حسب معاملات مشاهده شده یا آشکار نیز برآورد شود. الگوی ساده خطی برآورد شده عبارت است از:

$$HTrad = 575.0 + 0.26 OTrade, \quad R^2 = 0.95$$

(833.4) (0.022)

که در آن معاملات آشکار حدود ۹۵ درصد از معاملات پنهان را توضیح می‌دهد. بر اساس نتایج حاصل به ازای هر یک میلیون ریال معاملات آشکار انجام شده حدود ۲۶۰ هزار ریال به حجم معاملات پنهان افزوده می‌شود. فاصله اطمینان ۹۵ ضریب معاملات پنهان در استان حدوداً بین ۲۱ درصد و ۳۱ درصد برآورد شده است. نتایج حاصل از برآورد الگوها پیوست شده است.

اجرای ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها

طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۸۰، ص ۴۶) وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند (الف) ماده (۹۵) این قانون (صاحبان مشاغلی که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگاهداری کنند) مکلف‌اند در هر مورد که بابت حق الزحمه پزشکی، هزینه‌های بیمارستانی و آزمایشگاهی و رادیولوژی، داور، مشاوره، کارشناسی، حسابرسی، خدمات مالی و اداری، نویسندگی، تألیف و تصنیف، آهنگ‌سازی، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی، نقاشی و دلالی و حق‌العمل‌کاری، هرگونه حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات به استثنای کارمزد

پرداختی به بانک‌ها، صندوق تعاون و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، امور مربوط به نظافت اماکن و ابنیه، اجاره ماشین‌آلات اداری و محاسباتی، کلیه خدمات و ارتباطات رایانه‌ای، اجاره هر نوع وسایل نقلیه موتوری زمینی، هوایی و دریایی، ماشین‌آلات و کارخانجات و سردخانه‌ها، انبارداری، نگهداری و تعمیر آسانسور و شوفاژ و تهویه مطبوع، هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی، تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌کشی، نقشه‌برداری، نظارت و محاسبات فنی، حمل‌ونقل و وجوهی که بابت حق‌نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می‌کنند ۵ درصد آن را به‌عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به‌حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم کنند و همچنین ظرف همین مدت مشخصات دریافت‌کنندگان را با ذکر نام و نشانی آن‌ها به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط ارسال دارند. در مورد انجام امور مربوط به این ماده چنانچه قراردادی تنظیم شود، کارفرما مکلف است ظرف سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد رونوشت آن را به اداره امور مالیاتی محل با اخذ رسید تسلیم کند.

سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورت خودداری پرداخت‌کنندگان وجوه موضوع این ماده از انجام تکالیف مقرر، به آن‌ها مراجعه و پس از رسیدگی‌های لازم، مالیات متعلق را مطالبه کند. در صورت استنکاف آن‌ها از پرداخت، از طریق عملیات اجرائی موضوع بخش نهم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۸۰، صص ۱۱۰-۱۰۷)، مالیات را وصول و در مورد کلیه دستگاه‌های اجرایی دولت، نهادهای عمومی غیردولتی و سایر سازمان‌ها و مؤسساتی که به نحوی از اعتبارات دولتی استفاده می‌کنند و همچنین سایر دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است، از حساب بانکی آن‌ها برداشت کند.

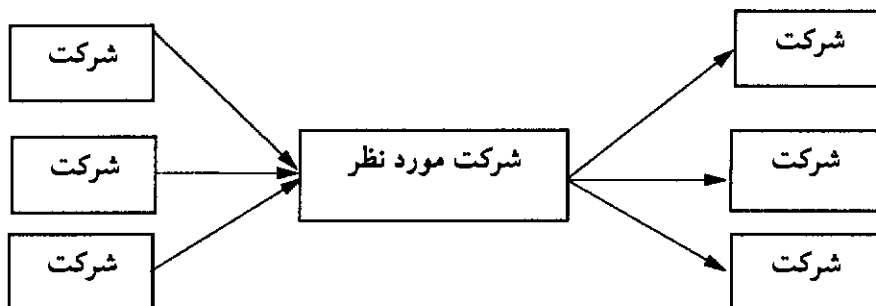
اجرای دقیق این ماده قانونی نه تنها یک‌جا ۵ درصد از مبلغ درآمد را به‌صورت مالیات‌های شرکت‌های حقیقی یا حقوقی خدماتی را (که معمولاً در سایه اقتصاد پنهان فعالیت دارند) به‌طور علی‌الحساب تقدیم سازمان امور اقتصادی و مالیاتی خواهد کرد، بلکه به‌طور چشم‌گیر موجب شفاف شدن سایر فعالیت‌های آنان خواهد شد که باعث افزایش مضاعف درآمدهای مالیاتی خواهد گشت.

پیشنهاد راهکار اجرای واحدیابی مالیاتی

هر شرکت در فعالیت‌های اقتصادی خود محتاج ستانده‌ها یا نهاده‌های معینی است. ورودی به هر شرکت یا به‌صورت خدمات است یا به‌صورت مواد اولیه. خدمات مشمول ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها است. مواد اولیه یا توسط افراد حقیقی یا به‌وسیله شرکت‌های حقوقی تأمین می‌شود:

ورودی‌های به شرکت

خروجی‌های از شرکت



در این روش پیشنهادی، هر شرکت برتر موجب شناسایی واحدهای اقتصادی پنهان و در نتیجه واحدهای اقتصادی مشمول مالیات یا واحدهای مالیاتی پنهان عرضه‌کننده کالا یا خدمات به خود خواهد شد. در اجرا پیشنهاد می‌شود.

۱. شرکت‌های برتر استان بر مبنای کدهای یک رقمی^۱ ISIC انتخاب شوند.

۲. شناسنامه این شرکت‌ها تهیه و پرونده شفاف آن‌ها به دقت و با اطلاع و توافق کامل شرکت‌های مورد

۱. با توجه به افزایش روزافزون ضرورت مقایسه ملی و بین‌المللی آمارهای اقتصادی، توصیه می‌شود تا از نظام طبقه‌بندی استاندارد فعالیت‌های اقتصادی استفاده شود. نسخه نخست این‌گونه طبقه‌بندی معروف به "طبقه‌بندی صنعتی استاندارد بین‌المللی" "International Standard Industrial Classification" توسط شورای اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل متحد پذیرفته و به تمام کشورهای عضو توصیه شد تا از آن برای طبقه‌بندی فعالیت‌های اقتصاد ملی خود استفاده کنند. کمیسیون آمار سازمان ملل طبقه‌بندی صنعتی استانداردهای بین‌المللی (ISIC) را در سال‌های ۱۹۵۶، ۱۹۶۵ و ۱۹۷۹ با ضرورت حفظ قابل مقایسه بودن با نسخه‌های پیشین بررسی و اصلاح کرده است. اولین ویرایش ISIC در ۱۹۵۸ و دومین ویرایش آن در ۱۹۸۹ منتشر شد. ویرایش سوم ISIC در ۱۹۸۹ توسط کمیسیون آمار تصویب و در ۱۹۹۰ منتشر گشت. این ویرایش برخلاف ویرایش‌های قبلی دارای هماهنگی‌های لازم با سایر طبقه‌بندی‌های کالاها و خدمات است. در ویرایش سوم ISIC از حروف الفبا به‌عنوان رده الفبایی یا "قسمت" (division)، از کدهای دو رقمی تحت عنوان "بخش" (section)، از کدهای سه رقمی تحت عنوان "گروه" (group) و از کدهای چهار رقمی به‌عنوان "طبقه" (chass) استفاده شده است. در این طبقه‌بندی ۱۷ قسمت (هر قسمت دارای چند بخش)، در مجموع ۶۰ بخش (هر بخش دارای ۹ گروه)، جمعاً ۱۵۹ گروه (هر گروه دارای چندکد چهار رقمی با طبقه) و روی هم ۲۹۲ طبقه وجود دارد. در این ویرایش جزئیات بیشتری در زمینه خدمات ویژه در سطح یک رقمی و دو رقمی تدوین شده است.

نظر ثبت شود و با ارتباط همیشگی و بسیار صمیمانه با آن‌ها به‌هنگام بماند.

۳. شرکت‌های یاد شده بر اساس کدهای دو رقمی ISIC متناظر بر حسب نوع فعالیت‌های اصلی گروه‌بندی شوند.

نوع فعالیت آن‌ها ناشی از مجموعه‌ای از شرکت‌های ورودی و مجموعه‌ای از شرکت‌های خروجی است. مجموعه مشترک و عمده از میان شرکت‌های ورودی و به‌همین ترتیب مجموعه مشترک و عمده از میان شرکت‌های خروجی به هر گروه از شرکت‌ها مشخص شود.

در طبقه‌بندی ISIC تعیین حدود بخش‌ها و گروه‌ها (کدهای دو رقمی و سه رقمی)، براساس ویژگی فعالیت‌های واحد تولیدکننده است که در اقتصاد هر کشور در تعیین میزان تشابه ساختار واحدهای تولیدکننده و بعضی روابط موجود در آن‌ها از اهمیت استراتژیکی برخوردار است. ویژگی‌های اصلی مورد توجه در طبقه‌بندی عبارت‌اند از: (الف) مشخصه کالاها و خدمات تولید شده، (ب) موارد استفاده کالا و خدمات، (پ) داده‌های به کار رفته در تولید، فرآیند تولید و تکنولوژی مورد استفاده در آن. طبقات (کدهای چهار رقمی) ISIC چنان تعریف شده‌اند که دارای دو شرط زیر باشند: (۱) تولید کالاها و خدمات مشخصه هر طبقه، بیشترین ستانده واحدهای قرار گرفته در آن طبقه را تشکیل دهد، و (۲) هر طبقه واحدهایی را در بر داشته باشد که بیشترین رده کالاها و خدمات و مشخصه آن طبقه را تولید کنند. بنابراین، واحدهای طبقه‌بندی شده در یک طبقه (کد چهار رقمی) معین باید مشابه و تا حد ممکن همگن باشند.

۴. شرکت‌های برتر در مجموعه شرکت‌های ورودی شناسایی می‌شود و با شناسایی آن‌ها واحدهای مالیاتی تازه ثبت می‌گردد و این فرآیند چرخشی تا شناسایی آخرین واحد مالیاتی (تا هنگامی که درآمد نهایی جستجو مساوی هزینه نهایی جستجو شود) ادامه می‌یابد. واضح است هر شرکت در مجموعه شرکت‌های ورودی در عین حال یک شرکت در مجموعه شرکت‌های خروجی یک یا چند شرکت دیگر است.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتیجه‌گیری

در استان مازندران شرکت‌هایی که با توجه به ماهیت فعالیت اقتصادی خود از خدمات پیمانکاری استفاده می‌کنند، شرکت‌هایی که مواد اولیه آن‌ها به‌طور عمده از محصولات بخش کشاورزی به‌ویژه از چوب، برنج، مرکبات، پنبه و دانه‌های روغنی تأمین می‌شود، از جمله منابع پر اهمیت واحدهای مالیاتی پنهان هستند. هزینه نهایی جستجو در این‌گونه شرکت‌ها بدون شک کمتر از درآمد نهایی حاصل از مالیات از آن‌ها است. نتایج حاصل حاکی از آن است که رابطه بین مالیات پنهان و کل معاملات آشکار معنادار بوده است.

واحدیایی مالیات بر شرکت‌ها و ... ۵۳

برآورد نقطه‌ای ضریب معاملات آشکار نشان داده است که به‌طور متوسط هر یک میلیون ریال افزایش معاملات آشکار، شامل حدود ۱۳۰ هزار ریال مالیات پنهان است. در همین زمینه، فاصله اطمینان برآورد شده نشان داده است که به ازای یک میلیون ریال افزایش در معاملات آشکار به احتمال ۹۵ درصد حجم مالیات پنهان حدوداً بین ۱۱۰ هزار و ۱۵۰ هزار ریال است.

گرچه هدف این پروژه برآورد حجم معاملات پنهان نبوده است، ولی روش مطرح در اجرای این پروژه این فرصت را فراهم آورده است تا با استفاده از اطلاعات مقطعی، حجم معاملات پنهان بر حسب معاملات مشاهده شده یا آشکار نیز برآورد شود: معاملات آشکار حدود ۹۵ درصد از معاملات پنهان را توضیح می‌دهد. بر اساس نتایج حاصل به ازای هر یک میلیون ریال معاملات آشکار انجام شده حدود ۲۶۰ هزار ریال به حجم معاملات پنهان افزوده می‌شود. فاصله اطمینان ۹۵ ضریب معاملات پنهان در استان حدوداً بین ۲۱ درصد و ۳۱ درصد برآورد شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است که اجرای روش واحدیایی "ورودی‌ها - خروجی‌ها" و همچنین اجرای دقیق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها موجب افزایش چشم‌گیر در تعداد واحدهای مالیاتی و مبلغ درآمد مالیاتی می‌شود در این زمینه، درآمد نهایی جستجوگرچه نزولی است، ولی بدون شک از هزینه نهایی آن بیشتر است. نتایج تجربی حاصل از اجرای روش "ورودی‌ها - خروجی‌ها" در یک نمونه ده‌تایی از میان پنجاه شرکت برتر در سطح استان حاکی از آن است که هر شرکت به‌طور متوسط از ۲۲۸ واحد اقتصادی، کالا یا خدمات دریافت کرده است. از میان این واحدهای اقتصادی، حدود ۱۶۲ واحد (۷۱ درصد) فعالیت خود را در اقتصاد سایه‌ای صورت داده‌اند که واحدهای اقتصادی پنهان تلقی می‌شوند. به‌طور متوسط ۱۳۶ واحد اقتصادی عرضه‌کننده کالا و خدمات به هر شرکت (۱۳۶) واحد از ۲۲۸ واحد یعنی حدود ۶۰ درصد) مشمول مالیات بوده‌اند. از میان آن‌ها حدود ۸۵ واحد (۸۵) واحد از ۱۳۶ واحد یعنی حدود ۶۲ درصد) واحدهای مالیاتی پنهان محسوب می‌شوند.

پیشنهادها

با توجه به سهم نهی مالیات بر شرکت‌ها در درآمد مالیاتی، بافت اقتصادی و نوع فعالیت‌های صنایع برتر در استان، همچنین ماهیت مواد برجسته قانون مالیات‌ها با ضمانت اجرائی ساده و کم هزینه، در اثر بهره‌مندی از تجربیات عملی ارزشمند گروه کارشناسی و مشاهدات و نتایج تجربی حاصل از این تحقیق میدانی راهکارهای اساسی زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. با روشی که می‌توان آن را واحدیایی به روش "ورودی‌ها - خروجی‌ها" نامید، می‌توان تعداد یا حجم واحدهای مالیاتی موجود را به‌طور چشم‌گیر افزایش داد.

۲. با توجه ویژه به اجرای دقیق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم (که به گونه‌ای تقویت همان روش ورودی‌ها - خروجی‌ها است) می‌توان حجم واحدهای مالیاتی را به‌طور قابل ملاحظه افزایش داد.

پیوست‌ها

این پیوست نتایج حاصل از برآورد الگوهای معاملات پنهان و مالیات پنهان را بر حسب معاملات آشکار نشان می‌دهد:

پیوست ۱. نتایج حاصل از برآورد الگوی معاملات پنهان بر حسب معاملات آشکار

SUMMARY

OUTPUT

Regression Statistics

Multiple R	0.972260079
R Square	0.945289662
Adjusted R Square	0.938450869
Standard Error	2406.172248
Observations	10

ANOVA

	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	1	800274393.8	800274393.8	138.224645	2.50535E-06
Residual	8	46317319.09	5789664.886		
Total	9	846591712.9			

	Coefficients	Standard Erroe	tStat	P-value	Lower95%	Upper95%
Intercept	575.0222408	833.3625792	0.690002473	0.509710158	-1346.716556	37
حجم معاملات آشکار	0.258134553	0.021956009	11.75689791	2.50535E-60	0.207503873	32

RESIDUAL OUTPUT

	Predicted		Standard
Observation	حجم معاملات پنهان	Residuals	Residuals
1	31255.34639	390.653612	0.172203269
2	1126.139511	-345.1395112	-0.152140286
3	3907.797453	-3459.797453	-1.525106677
4	575.0222408	-532.0222408	-0.234519703
5	1465.844583	796.1554172	0.350951742
6	1512.050668	-1407.050668	-0.620239305
7	1102.391132	-1059.391132	-0.466988172
8	1507.146111	-433.1461112	-0.190934306
9	575.0222408	5429.977759	2.393578077
10	2684.239672	619.7603277	0.273195361

منبع: براساس اطلاعات مقطعی شرکت‌های نمونه به وسیله نرم‌افزار اکسل برآورد شده است.

پیوست ۲. نتایج حاصل از برآورد الگوی مالیات پنهان بر حسب معاملات آشکار

SUMMARY

OUTPUT

Regression Statistics	
Multiple R	0.984526088
R Square	0.969291617
Adjusted R Square	0.96545307
Standard Error	873.163226
Observations	10

ANOVA

	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	1	192521118.3	19252118.3	252.5152	2.46202E-07
Residual	8	6099312.154	762414.0192		
Total	9	198620430.5			

	Coefficients	StandardError	tStat	P-value	Lower95%	Upper95%
Intercept	126.5108922	302.4145751	0.418335962	0.686706	-570.8588196	823.8806
حجم معاملات آشکار	0.126609376	0.007967501	15.89072643	2.46E-07	0.108236274	0.144982

RESIDUAL OUTPUT

Observation	Predicted	Residuals	Standard
	حجم معاملات پنهان		Residuals
1	15174.54168	151.4583195	0.183981416
2	396.8219102	-62.82191016	-0.076311846
3	1761.164547	-1577.164547	-1.915833798
4	126.5108922	-117.5108922	-0.142744357
5	563.4398491	484.5601509	0.588611198
6	586.1029275	-562.1029275	-0.682804967
7	385.1738476	-358.1738476	-0.435085587
8	583.6973493	-58.6973493	-0.071301606
9	126.5108922	1634.489108	1.985467833
10	1161.036104	465.9638956	0.566021714

منبع: براساس اطلاعات مقطعی شرکت‌های نمونه به وسیله نرم افزار اکسل برآورد شده است.

مآخذ

ابونوری اسمعیل (۱۳۷۶)، "اثر شاخص‌های اقتصاد کلان بر توزیع درآمد در ایران"، مجله تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، ش ۵۱، صص ۳۱-۱.

معاونت آمار و انفورماتیک (۱۳۸۰)، آمارنامه استان مازندران، ۱۳۷۹، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان مازندران.

معاونت امور اقتصادی و هماهنگی، دفتر اقتصاد کلان (۱۳۷۶)، مجموعه آماری سری زمانی آمارهای اقتصادی، اجتماعی تا سال ۱۳۷۵، سازمان برنامه و بودجه.

معاونت امور اقتصادی و هماهنگی برنامه و بودجه، دفتر اقتصاد کلان (۱۳۸۰)، مجموعه آماری پیوست گزارش اقتصادی سال ۱۳۷۹، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۸۰)، قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.

Piggott, John and John Whalley (1996), "Tax Unit and Household Production," *Journal of Political Economy*, Vol. 104, No.2, pp. 398-418.