

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه موردی شهرستان مشهد

علیرضا خان‌جان*

این مقاله، با استفاده از یک روش میدانی مستقیم، سعی بر آن دارد تا برآوردی عینی از سطح شکاف مالیاتی بالفعل (میزان مالیات‌های معوق) شهرستان مشهد به دست دهد و با محاسبه شاخص‌های «سهم درصدی» (نسبت مؤدیان بدهکار به کل جامعه مؤدیان مالیاتی) و «سهم ریالی» (ارزش ریالی مالیات‌های معوق)، سطح معناداری نتایج حاصل را در تأثیر بر تحقق اهداف درآمدی استان خراسان ارزیابی کند.

۱. مقدمه

آلم و مارتینز - وازکوئز (۲۰۰۱) بر این باورند که کارآیی دستگاه مالیاتی زمانی محقق می‌شود که درونداد سیستم، یعنی «پرسنل، اطلاعات، مواد اولیه، قوانین و مقررات و روش‌های جاری» بتواند برون‌داد مورد نظر و مطلوب یعنی «درآمد دولت، رضایت مردم، عدالت و رفاه اجتماعی» را تأمین کند.

بدیهی است که تحقق کامل این برون‌دادها تنها زمانی حاصل خواهد شد که ارتقای هر یک از این پارامترها به موازات رشد پارامترهای دیگر صورت بگیرد. یعنی اگر با اتخاذ تصمیماتی گذرا یا نامعقول، سطح درآمدهای عمومی دولت از محل افزایش درآمدهای مالیاتی ارتقاء یابد اما رضایت مردم یا عدالت

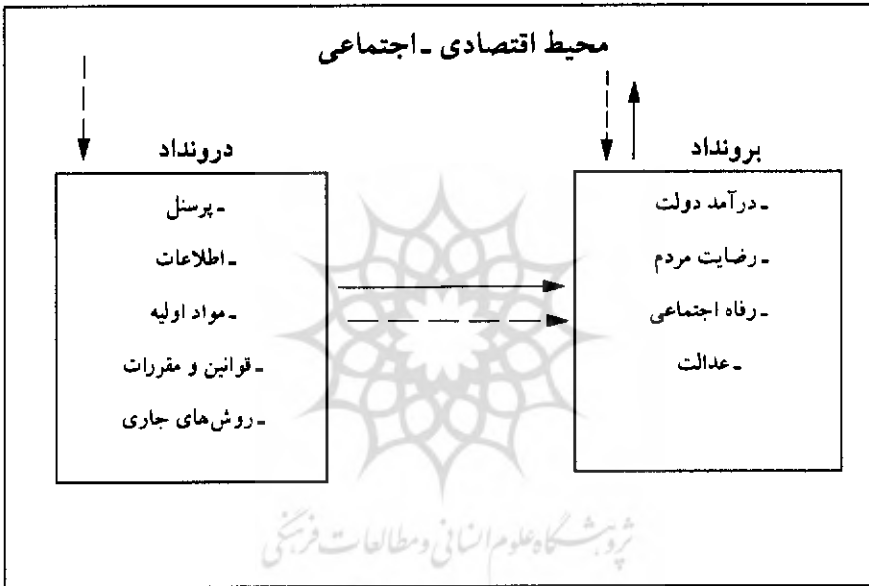
- این مقاله برگرفته از تحقیق میدانی است که با عنوان «راه کارهای افزایش درآمدهای مالیاتی استان خراسان» (۱۳۸۲) در معاونت

امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان انجام شده است.

* فوق لیسانس اقتصاد، سازمان امور اقتصادی و دارایی استان خراسان

اجتماعی تحت‌الشعاع قرار بگیرد یا فرضاً مردم تأثیر درآمدهای دولت را در رفاه و آسایش عمومی خود احساس نکنند، نمی‌توان ادعا کرد که سیستم کارایی داشته است. همچنین اگر در ورودی (درونداد) سیستم، برخی از عوامل اصلاح شود و بقیه مغفول بماند، باز هم به نتیجه (خروجی) مطلوب دست پیدا نخواهیم کرد.

نمودار ۱. کارایی دستگاه مالیاتی



از سوی دیگر، چنان‌که از نمودار ۱ بر می‌آید، مجموعه پارامترهای دخیل در برونداد و درونداد دستگاه مالیاتی را نمی‌توان منفرد و متنوع از کلیت محیط اقتصادی - اجتماعی حاکم بر جامعه در نظر گرفت. طبیعی است که خروجی نظام مالیاتی مستقیماً بر محیط تأثیر می‌گذارد و محیط نیز از خود واکنش‌هایی نشان می‌دهد که در هر یک از پارامترهای دخیل در ورودی و خروجی دستگاه مالیاتی ایفای نقش خواهد کرد. بنابراین، تحقق کارایی دستگاه مالیاتی در وهله نخست مستلزم ایجاد نوعی تغییر معقول در رابطه بین درونداها و برونداهاست. دستگاه خواهد بود. مراجعه مجدد به نمودار کارایی دستگاه مالیاتی ما را به این نتیجه می‌رساند که هر نوع تغییر شتابزده در خروجی درآمدهای دولت ممکن است موازنه میان این پارامتر با پارامترهای خروجی دیگر، از جمله رضایت‌مندی مردم و عدالت (مالیاتی) را تحت‌الشعاع قرار دهد. به عبارت

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۵۷

ساده‌تر، تمرکز بر وصول مالیات بیشتر در کوتاه‌مدت، اگر متضمن اعمال فشار و بار مالیاتی بیشتری بر مردم باشد، ممکن است سطح رضایتمندی آنان را به شدت کاهش دهد و موجب تنش در سطح استان شود. این مسأله مؤید ضرورت و اهمّت برآورد میزان مالیات‌های معوق و برنامه‌ریزی در جهت وصول آن است. مالیات‌های معوق (در تعریف مورد نظر در این تحقیق) به مالیات‌هایی اطلاق می‌شود که از حیث تشخیص مالیات، به مرحله فعلیت رسیده‌اند اما به هر دلیل وصول آن‌ها به تأخیر افتاده است. بدیهی است اگر ثابت شود که حجم ذخایر مالیاتی معوق قابل وصول به‌حدی معنادار است که قادر به تأمین اهداف درآمدی مورد نظر خواهد بود، در آن صورت برنامه‌ریزی عملیاتی برای وصول این مالیات‌ها منطقی و موجه خواهد بود. اگر دستگاه مالیاتی ناگزیر از اعمال فشار مالیاتی بیشتری باشد، چه بهتر که این فشار بر مؤدیان مسامحه‌کاری وارد شود که بعضاً سال‌ها از زیر مسئولیت پرداخت دیون مالیاتی خود شانه خالی کرده‌اند و رفتار عدم تمکین آن‌ها بعضاً مصداق تقلب مالیاتی است.

اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

نخستین پی‌آمد مستقیم پدیده عدم تمکین مالیاتی، امکان مواجهه دولت با کسری بودجه است که خود می‌تواند توسعه و آبادانی کشور را تحت‌الشعاع قرار دهد. گیل (۲۰۰۰) میزان مالیات‌های معوق را یکی از شاخص‌های ماهیت و گسترش عملیات دستگاه مالیاتی می‌داند (ص ۲) و اذعان می‌دارد که نسبت میزان بازپرداخت مالیات‌های معوق به کل میزان مالیات‌های معوق در آغاز سال را می‌توان به مثابه یکی از شاخص‌های کارآیی نظام مالیاتی مدنظر قرار داد و در مسیر برنامه‌ریزی‌های مدیریتی در دوره‌های آتی مورد استفاده قرار داد (همان، ص ۴). کارلوس سیلوانی، یکی دیگر از پژوهشگران امور مالیاتی نیز که بیشتر بر نحوه تدوین راهبردهای اصلاح مالیاتی در جهت ارتقای سطح کارآیی نظام‌های مالیاتی متمرکز بوده، بارها بر اهمیت ذاتی مالیات‌های معوق، به‌عنوان یکی از پارامترهای اصلی افزایش سطح شکاف مالیاتی تأکید داشته است و آن را به‌عنوان یکی از گلوگاه‌های اصلی پیش روی دستگاه مالیاتی معرفی کرده است (به‌عنوان مثال، نگاه کنید به سیلوانی ۱۹۹۸، ص ۴۱).

اهمیت سنجش و محاسبه میزان شکاف مالیاتی در دیدگاه سیلوانی به‌حدی است که وی در طراحی راهبرد مناسب برای اصلاح دستگاه مالیاتی به‌عنوان یک ملاک عمل و یک اصل راهنما به آن نگاه می‌کند و میزان اثر بخشی نظام‌های مالیاتی را بر پایه سطح عدم تمکین مؤدیان مالیاتی کشورها مشخص می‌کند (همان، ص ۳).

از آنجایی که معمولاً اطلاعات و آمار دقیق و روزآمد برای برآورد مالیات بالقوه و به تبع آن، سنجش

میزان شکاف مالیاتی موجود نیست، برداشت عموم صاحب‌نظران آن است که باید براساس اولویت‌ها، نیازها و درک موقعیت‌ها، تعیین راهبرد کرد (همان، ص ۶). سیلوانی، به‌هنگام بحث دربارهٔ راهکارهای برخورد با مؤدیان خلافکار (یعنی مؤدیانی که بدهی‌های مالیاتی خود را به‌طور کامل پرداخت نکرده‌اند) بر صلابت و سرعت عمل دستگاه مالیاتی تأکید می‌کند و خاطر نشان می‌سازد که دستگاه مالیاتی در مورد مالیات‌های معوق باید آنچنان سریع و اثربخش عمل کند که مؤدیان مالیاتی صراحتاً دریابند که تأخیر در پرداخت مالیات، «تأمین مالی سهل و ساده‌ای» نیست و هزینه‌های گزافی را برای آن‌ها در پی خواهد داشت (همان، ص ۲۴). نظر به اینکه بین اندازهٔ شکاف مالیاتی (یعنی تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود) و میزان مالیات‌های معوق همبستگی مثبت وجود دارد و، از سوی دیگر، سایر پارامترهای تأثیرگذار در افزایش شکاف مالیاتی از قبیل خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزان در تشخیص و دریافت مالیات، فرار مالیاتی و عوامل دیگری که به عدم تمکین مؤدیان مالیاتی منجر می‌شود. نیز هر یک به نوعی در مالیاتی‌های معوق تأثیر می‌گذارند، لذا شناسایی مؤدیان مالیاتی بدهکار، محاسبهٔ میزان بدهی‌های مالیاتی تسویه نشده آن‌ها و در نهایت اقدام عملیاتی در جهت وصول آن می‌تواند گام مهمی در جهت کاهش شکاف مالیاتی (دست کم در سطح استان) تلقی شود.

پیشینهٔ تحقیق

بیشتر مطالعاتی که در زمینهٔ مالیات صورت گرفته‌اند، یا مستقیماً به مسأله تمکین مالیاتی پرداخته‌اند، یا نتایج آن‌ها به‌طور غیرمستقیم به نوعی با تمکین مالیاتی ارتباط داشته است.

مع الوصف، مرور متون تحقیق مبین آن است که پژوهش‌های بنیادین و کاربردی بسیاری مشخصاً به بحث تمکین | عدم تمکین مالیاتی پرداخته‌اند که بسته به اهداف مورد نظر، یا ماهیت کمی داشته‌اند یا در زمرهٔ تحقیقات کیفی قرار می‌گرفته‌اند.

در میان آثار پژوهشی متعددی که تمکین | عدم تمکین را مدنظر داشته‌اند، می‌توان از بکر (۱۹۶۸) یاد کرد که برای اولین بار به این موضوع پرداخته است. وی روش‌شناسی اقتصاد جرم (*economics of crime*) را به‌عنوان پارادایم نظری «ارتقای سطح تمکین» معرفی نمود. شیوه‌ای که نخستین بار از سوی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) در یک مطالعهٔ میدانی در مورد تمکین مالیاتی اعمال شد. در این رویکرد، مؤدیان مالیاتی، مجرمان بالقوه قلمداد می‌شوند و اهتمام دستگاه مالیاتی عمدتاً معطوف به تغییر رفتار غیرقانونی آن‌ها از طریق ممیزی (حسابرسی) مکرر، بازرسی دقیق و توسل به جرائم مالیاتی است. این شیوه در حقیقت ادامه همان روش‌هایی است که در طول تاریخ به‌طور قراردادی از سوی همهٔ مجرمان مالیاتی اعمال می‌شده است.

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۵۹

در این پارادایم نظری که تا مدت‌های مدید (یعنی تا حدود دهه ۱۹۸۰ میلادی) به‌عنوان رویکرد مسلط در مطالعه و خط‌مشی‌گذاری تمکین مالیاتی منظور نظر صاحب‌نظران مالیات قرار داشت، بیش از هر چیز بر انگیزش اقتصادی مؤدیان مالیاتی از حیث عدم مواجهه با جرائم مالیاتی سنگین و معنادار تأکید می‌شد و اصل بر این گذاشته شده بود که وجود چنین انگیزه‌ بازدارنده‌ای می‌تواند ارتقای سطوح تمکین مالیاتی را در پی داشته باشد.

پارادایم نظری اقتصاد جرم از دهه ۱۹۸۰ میلادی مقبولیت عام خود را در میان صاحب‌نظران حوزه مالیات از دست داد و الگوی دیگری جایگزین آن شد که امروزه چارچوب نظری شیوه‌های نوین اجرای مالیات را تشکیل می‌دهد. این الگو، در کنار روش‌های اجرائی الزام‌آور، بر نقش خدمات رسانی به مؤدیان مالیاتی و ساده‌سازی نظام مالیاتی تأکید می‌کند. آنچه در رویکرد اخیر مبنای نظری ارتقای سطح تمکین (داوطلبانه) تلقی شده، انگیزش اجتماعی مؤدیان مالیاتی است از حیث همویی با هنجارهای متعارف در جامعه. به‌طور کلی، اکثر قریب به اتفاق آثاری که در یکی دو دهه اخیر در باب رفتار تمکین / عدم تمکین مالیاتی و شیوه‌های ارتقای سطح تمکین صورت گرفته است، یا در حمایت از این پارادایم بوده، یا در نقد پارادایم اقتصاد جرم صورت گرفته یا اینکه تلفیقی از دو پارادایم سنتی و مدرن را توصیه کرده و بر انگیزش توأمان اقتصادی و اجتماعی شهروندان صحه گذاشته است.

در میان آثاری که نوعاً در قالب مطالعات موردی، پیامدهای روش‌های اجرائی الزام‌آور و سنتی را مورد بررسی قرار داده‌اند و بعضاً آن را به نقد کشیده‌اند، می‌توان از داسگوپتا و همکاران (۱۹۹۲) و کامینز و همکاران (۲۰۰۱) یاد کرد. داسگوپتا و همکارانش به شیوه‌های تحلیل، فرآیندهای اجرای مالیات (اجرائیات) در کشور هندوستان را مورد بررسی و نقد قرار داده‌اند و کامینز و همکارانش با گردآوری دقیق داده‌هایی از سه جامعه نمونه (ایالات متحد، بوتسوانا و افریقای جنوبی) و انجام تحلیل تجربی نشان داده‌اند که افزایش احتمال ممیزی (بازرسی) مالیاتی و افزایش نرخ جرائم مالیاتی تأثیر معناداری در ارتقای سطح تمکین مؤدیان مالیاتی ندارد و تفاوت‌های رفتار تمکین ناشی از تفاوت در هنجارهای اجتماعی است. آلم و مارتینز - واسکوئز (۲۰۰۱) نیز با تأکید یافته‌های کامینز و همکارانش یافته‌های قبلی را در کشورهای در حال توسعه (و مشخصاً روسیه، جامائیکا، افریقای جنوبی) به‌بوته آزمایش می‌گذارند و در نهایت به این نتیجه می‌رسند که مدیریت تمکین مالیاتی موفق آمیزه‌ای است از ملاحظه مدیریت اجرائی کارآمد و اصولی توأم با انگیزش اجتماعی شهروندان.

مروری کوتاه بر متون تحقیق مالیاتی مبین آن است که پژوهشگران مختلف از دیدگاه‌های بسیار گوناگونی مسأله رفتار تمکین مالیاتی را مورد بررسی قرار داده‌اند که از جمله آن‌ها می‌توان به نگرش‌های اقتصادی،

سیاسی، جامعه‌شناختی، مدیریتی و از این قبیل اشاره کرد. این مسأله خود مؤید اهمیت موضوع تحقیق بوده است. برخی از پژوهشگران از منظر صرف اقتصادی (عمدتاً در سطح اقتصاد کلان) به موضوع نگریسته‌اند که از میان آن‌ها می‌توان به داسگوپتا (۱۹۹۴) اشاره کرد که درصدد تدوین نظریه‌ای در باب شیوه ارتقای تمکین مالیاتی مخصوصاً در گروه‌های مالیاتی صعب‌الوصول بوده است. همچنین اغلب صاحب نظرانی که به ارتباط رفتار تمکین مالیاتی با اقتصاد سایه یا اقتصاد زیرزمینی توجه کرده‌اند، عمدتاً نگرشی اقتصادی داشته‌اند. فردریک اشنايدر، پژوهشگر اتریشی که به‌طور تخصصی مبحث اقتصاد سایه و مشخصاً روش‌شناسی برآورد حجم اقتصاد سایه را دنبال می‌کند، در مقاله سال ۲۰۰۰ خود مفصلاً به پدیده عدم تمکین مالیاتی و نقش آن در گسترش حجم اقتصاد غیررسمی پرداخته است. تانزی (۱۹۸۰) ضمن برآورد اندازه اقتصاد زیرزمینی در ایالات متحد آمریکا، به ارتباط رفتار عدم تمکین مالیاتی با اقتصاد سایه می‌پردازد. ایساکسن و همکارانش (۱۹۸۵) نیز رفتار فراریان مالیاتی را منظور نظر قرار داده‌اند و از یک دیدگاه کلان اقتصادی ایفای نقش آن‌ها را در اقتصاد سایه به بحث گذاشته‌اند. علاوه بر موارد یاد شده، می‌توان از فیچ (۱۹۹۷) یاد کرد که از منظری جامعه‌شناختی به بحث عدم تمکین مالیاتی در اقتصاد زیرزمینی می‌پردازد و نقش تحولات نهادهای اجتماعی را در رواج رفتار عدم تمکین در اقتصادهای در حال‌گذار به بوته بحث می‌گذارد.

در میان محققانی که از زاویه دید جامعه‌شناختی به موضوع نگریسته‌اند، علاوه بر مورد اخیر، می‌توان از گرخهانی (۲۰۰۲ a و b) و آلم و مارتینز - واسکوئز (۲۰۰۱) یاد کرد که هر دو به نقش نهادهای اجتماعی در ارتقاء سطح تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. گرخهانی مطالعات خود را به مطالعات میدانی و گردآوری داده‌های تجربی از طریق ابزارهای پژوهشی مختلف نظیر پرسشنامه و مصاحبه مستند کرده است و آثار وی از این نظر که در روش‌شناسی پژوهشی خود از شیوه‌های ناملموس و غیرمستقیم بهره می‌گیرد حائز اهمیت متدولوژیک بسیار است. آلم و مارتینز - واسکوئز نیز ضمن مرور یافته‌های نظری محققان دیگر نتایج به دست آمده را مستند به کار تجربی در بافت‌های جامعه‌شناختی متفاوت کرده‌اند.

گروه دیگری از پژوهشگران، از دیدگاه اقتصاد سیاسی به موضوع نگاه کرده‌اند که از میان آن‌ها می‌توان به جانسون و همکارانش (۱۹۹۹)، فرانسیویچ (۱۹۹۷) و تریزن (۲۰۰۰ a و b) اشاره کرد. کار جانسون و همکاران او تأثیر تحولات سیاسی ناشی از فروپاشی نظام کمونیسم را بر اقتصاد رسمی به بحث می‌گذارد و فساد مالی و ریشه‌های پدیده فرار مالیاتی را نزد اشخاص حقوقی مورد کتدوکاو قرار می‌دهد. فرانسیویچ نیز از منظر اقتصاد سیاسی به بحث ساختار حکومت و قانون‌گذاری می‌پردازد و تأثیر آن را در اقتصاد پنهان، به‌طور اعم و اقتصادهای در حال‌گذار به‌طور اخص مورد توجه قرار می‌دهد. و اما تریزن در

آثار خود ساختار سیاسی موجود در جمهوری روسیه را به پدیده عدم تمکین مالیاتی گره می‌زند. وی ابتدا (a) (۲۰۰۰) در یک مطالعه موردی، ارتباط فرار مالیاتی را با حمایت‌های سیاسی محلی در حکومت‌های فدرال به اثبات می‌رساند و سپس (b) (۲۰۰۰) بحث مالیات‌های معوق را در نواحی تابعه دولت فدرال روسیه به ساختارهای سیاسی موجود نسبت می‌دهد و از دیدگاهی صرفاً سیاسی مبحث آسیب‌شناسی مالیاتی را مطرح می‌کند.

گروه دیگری از پژوهشگران بحث اصلاحات سیستمی ساختار مدیریت اجرایی دستگاه مالیاتی را به عنوان ابزار ارتقای تمکین مؤدیان پیش کشیده‌اند که از جمله آن‌ها می‌توان به اسلمرود و یتراسکی (۱۹۸۷)، کلوت فلتر (۱۹۸۳) و گرخهانی و شرام (۲۰۰۲) اشاره کرد. اسلمرود و یتراسکی، ترتیبات سازمانی دوایر وصول مالیات، اندازه بهینه آن‌ها و نقش آن‌ها را در افزایش سطح تمکین مالیاتی مورد مطالعه قرار داده‌اند، کلوت فلتر نیز بحث فرار مالیاتی را متأثر از ساختار نرخ‌های مالیاتی دانسته و سعی در اثبات وجود رابطه معنادار بین این دو متغیر داشته است. همچنین، گرخهانی و شرام در یک تحقیق تجربی به بررسی ارتباط فرار مالیاتی با نظام درآمدی پرداخته‌اند.

مراجعه به آثار منتشر شده در متون تحقیق نشان می‌دهد که یکی از مباحثی که به کرات مورد نظر قرار گرفته بحث فرار مالیاتی است. کرمر و گهواری (۱۹۹۴)، مارلی (۱۹۸۲) و ویرمانی (۱۹۸۹) هر یک به جنبه‌هایی از این مبحث پرداخته‌اند که دو مورد اخیر مخصوصاً از حیث نگرشی که به مسأله فرار از پرداخت مالیات غیرمستقیم دارند، جالب توجه‌اند. اما آنچه در مقاله حاضر اهمیت بیشتری دارد، آثاری است که «تعویق مالیات» را (به‌عنوان یکی از مصادیق بارز فرار مالیاتی) مورد بررسی قرار داده‌اند. پژوهش‌های الفندری و شافر (۱۹۹۶) ایوانوویچ (۱۹۹۹) شافر (۱۹۹۴) و پونوماروا و ژورائوسکایا (۲۰۰۰) از مهم‌ترین این آثار پژوهشی به‌شمار می‌روند. نکته قابل توجه آنکه بیشتر این مطالعات به‌طور مشخص در نظام اقتصادی - سیاسی روسیه بعد از فروپاشی شوروی سابق به انجام رسیده‌اند. این مسأله ناشی از آن است که روسیه بیش از هر کشور دیگری در معرض آسیب‌های مالی منتج از تعویق مالیات قرار گرفته و نظام مالیاتی این کشور بیش از همه با این معضل دست به‌گریبان بوده است.

در میان پژوهش‌های ذکر شده، می‌توان به شافر (۱۹۹۴) اشاره کرد که محدوده مطالعه خود را به اروپای مرکزی و شرقی اختصاص داده و درباره اعطای نوعی سوبسید دولتی ضمنی به شرکت‌ها برای تأخیر در پرداخت مالیات بحث کرده است. وی معتقد است که تعویق مالیات از سوی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی نوعاً نتیجه اغماض عامدانه مقامات سیاسی است و می‌توان آن را نوعی سوبسید یا یارانه دولتی به‌شمار آورد. شافر (۱۹۹۶) در کتابی با عنوان ازدیاد مالیات‌های معوق: شواهدی تجربی روسیه مشخصاً به مسأله رواج

روزافزون فرهنگ عدم تمکین و تأخیر در پرداخت مالیات در جامعه روسیه می‌پردازد. پونوماروا و ژوروسکایا (۲۰۰۰) نیز در یک اثر تحقیقی مفصل بحث مالیات‌های معوق فدرال را در کشور روسیه مورد بررسی قرار می‌دهند. سؤالی که برای محققان مطرح شده آن است که کدام یک از سه فرض «کمبود نقدینگی»، «سوسیدهای ضمنی دولتی» یا «مقاومت سیاسی محلی نسبت به وصول مالیات» می‌تواند در تعویق مالیات مؤثر واقع شود آن‌ها در نهایت با انجام کار میدانی و توسل به تحلیل رگرسیون دو فرض آخر را مورد تأیید قرار می‌دهند.

اما در خصوص برآورد نرخ عدم تمکین مالیات، به‌طور اعم، و حجم مالیات‌های معوق به‌طور اخص، نیز آثار پژوهشی متعددی در متون تحقیق به چشم می‌خورد. آگوتیر و شوم (۱۹۸۷) روش برآورد میزان شکاف مالیاتی ارزش افزوده (VAT) را در کشور مکزیک اعمال کرده‌اند. آویلا (۱۹۸۸) میزان فرار مالیاتی در کشور فیلیپین را محاسبه کرده و رایس (۱۹۹۲) اندازه شکاف مالیاتی را در مورد شرکت‌های کوچک در ایالات متحد آمریکا مورد سنجش قرار داده است. گروه مطالعات سالانه دانشگاه کوان سه ئی گاکوئین نیز در ۱۹۹۳ در یک تحلیل تجربی نرخ فرار مالیاتی را در کشورهای عضو آسه آن ارزیابی و محاسبه کرده است. همچنین می‌توان از برآورد میزان شکاف مالیاتی در واحد پژوهش بخش درآمد داخلی آمریکا (۱۹۹۳) نقل از سیلوانی (۱۹۹۸) و مقاله برون‌دولو و سیلوانی (۱۹۹۳) یاد کرد که به تحلیل میزان تمکین از مالیات بر ارزش افزوده با اتکاء به روش برآورد شکاف مالیاتی اختصاص داشته‌اند.

بیان مسأله

موضوع مورد بررسی در پژوهش حاضر، چنان که گفته شد، سنجش میزان مالیات‌های معوق در شهرستان مشهد است. مالیات‌های معوق زیر مجموعه «شکاف مالیاتی» است و ما از آن با عنوان شکاف مالیاتی بالفعل یاد می‌کنیم. منظور از شکاف مالیاتی بالفعل، مالیات‌های اظهار شده یا مطالبه شده‌ای است که به هر دلیل به حیطه وصول درنیامده و پرداخت آن به تأخیر افتاده است.

پرسشی که پژوهش حاضر بدان پرداخته این است که آیا میزان شکاف مالیاتی بالفعل (میزان مالیات‌های معوقه) جامعه آماری مورد بررسی (شهرستان مشهد) در حدی هست که بتواند در افزایش درآمدهای استانی تأثیر معناداری ایجاد کند یا خیر؟ به عبارت دیگر، آیا جمع مبلغ ریالی مالیات‌های معوق در حدی هست که برنامهریزی کوتاه‌مدت و مقطعی را در یک ضرب‌الاجل محدود توجیه کند؟

بنا به آنچه گفته شد این فرضیه مطرح گردید که: میزان شکاف مالیاتی بالفعل (مالیات‌های معوق) در شهرستان مشهد در حدی است که می‌تواند عدم تحقق احتمالی درآمدهای مصوب استانی را جبران کند.

در این زمینه، دو پرسش ویژه نیز مطرح شد: پرسش اول آن که شاخص سهم درصدی مالیات‌های معوق چه عددی است؟ یعنی چه تعداد و چه درصدی از کل مؤدیانی که در سال‌های اخیر برگ تشخیص یا قطعی مالیات (حسب مورد) به نام آن‌ها صادر شده، بدهی مالیاتی تسویه نشده دارند؟ و پرسش دوم آن که شاخص سهم ریالی مالیات‌های معوق چه عددی است؟ یعنی جمع ریالی مالیات‌های معوق قابل وصول از محل اجرای طرح چقدر است؟

۲. الگوی همگرایی در مدیریت رفتار سازمانی و اعمال آن بر مدیریت مالیاتی

چارچوبی نظری که برای تشخیص موشکافانه معایب موجود در سازمان مالیات مناسب به نظر می‌رسد در واقع یک الگوی همگرایی است. این الگو سازمان را سیستمی باز می‌پندارد که مشکل از مجموعه‌ای از بخش‌های مرتبط به هم است. سازمان، ورودی‌ها یا داده‌ها را دریافت می‌کند، آن‌ها را از فرآیند تبدیل می‌گذراند و به نتایج کارکردی با خروجی‌ها دست می‌یابد. سه ورودی یا داده به‌طور مستقیم به نوعی سیستم سازمانی می‌رسند که عبارت‌اند از محیط، منابع و پیشینه. داده یا ورودی چهارم یا همان استراتژی و راهکار، از همین داده‌ها حاصل می‌شود. داده‌ها در درون فرآیند تبدیل توزیع می‌شوند که این خود تعاملی از چهار عنصر است: (۱) وظایف، (۲) تمهیدات رسمی سازمانی، (۳) سازمان یا فرهنگ غیررسمی، (۴) افراد. نتایج فرآیند تبدیل در قالب نتایج کارکردی به فرآیند تبدیل، و از فرآیند تبدیل به داده‌ها و از نتایج کارکردی به داده‌ها صورت می‌گیرد.

اندیشه اصلی در الگوی همگرایی این است که کارآیی هر سازمانی در دستیابی به اهدافش به همگرایی یا تجانس بین بخش‌های مختلف این الگو، بستگی دارد. کارایی هنگامی در بالاترین سطح ممکن است (الف) راهکار اتخاذی، از یک سو با محیط، منابع، پیشینه، و از سوی دیگر با نتایج کارکردی فرآیند تبدیل و مکانیزم‌های بازخوردی، تجانس و هماهنگی داشته باشد؛

(ب) فرآیند تبدیل با راهکار مربوطه، نتایج کارکردی مورد نظر، و مکانیزم‌های بازخوردی، تجانس داشته باشد؛

(ج) چهار عنصر فرآیند تبدیل یعنی وظایف، تمهیدات رسمی سازمانی، سازمان غیررسمی و افراد با یکدیگر تجانس داشته باشند.

هرگاه بین هر یک از این عناصر نوعی عدم تجانس وجود داشته باشد، نتیجه حاصل، عملکرد نامناسب سازمان خواهد بود. برای افزایش کارآیی هر سازمانی ابتدا باید حوزه‌هایی را که با یکدیگر تجانس ندارند

شناسایی کرد و سپس اقدامات اصلاحی را برای ارتقای میزان سازگاری و تطبیق طراحی کرد.

رویکرد همگرایی در اصلاح نظام تمکین

گیل (۲۰۰۰) در کتاب، مدیریت سازمان مالیاتی (نگرش سیستمی)، بحث ریشه‌یابی (تعلیل) ناکارآمدی دستگاه مالیاتی را با مبحث «تعمین راه کارهای موردی» به یکدیگر گره می‌زند و در عین حال معتقد است که اصلاح سازمان مالیات فرآیند یکپارچه‌ای است که از مراحل و عوامل چندگانه‌ای تشکیل شده است که در تعامل و تأثیر متقابل بر یکدیگرند. لذا نمی‌توان اصلاح موردی خاص را بدون لحاظ کردن عوامل و پارامترهای دیگر مد نظر قرار داد.

وی در مقام تعلیل ناکارآمدی دستگاه مالیاتی (یعنی بحث تشخیص دقیق معایب) از تأثیر عوامل «محیط»، «منابع» و «پیشینه» سخن می‌گوید. عوامل تأثیرگذار محیطی مشتمل بر «محیط اقتصادی»، «محیط سازمان»، «سیاست‌های مالی» و «چارچوب قانونی» است. در بحث منابع، در وهله اول از منابع ملموس و سپس از منابع غیر مشهود یاد می‌شود. منابع ملموس عبارت‌اند از مدیران و کارکنان، تخصیص‌های سالانه بودجه، سیستم‌های فناوری اطلاعات و منابع فیزیکی از قبیل تسهیلات زیربنایی شامل ساختمان‌ها، خودروها، تجهیزات اداری، سیستم‌های ارتباطات، بایگانی مدارک و جز آن‌ها. منابع غیرمشهود نیز عبارت‌اند از اختیارات قانونی اعطایی به سازمان مالیات برای اجرای قوانین، درک مؤدیان و مردم نسبت به روش منصفانه و عادلانه اخذ مالیات، شفافیت، انجام و توان اجرای سازمان مالیات و در نهایت درستکاری، روحیه و تعهد کارکنان سازمان. و اما منظور از پیشینه، در رویکرد گیل «تأثیر رویدادها و تصمیمات گذشته بر عملیات فعلی و آتی»، «ماهیت بحران‌های گذشته و واکنش سازمانی»، «سیر تکاملی هنجارها و ارزش‌های بنیادین» و «بالاخره تجربه‌های موجود از اقدامات اصلاحی گذشته» است (گیل، ۲۰۰۰، ص ۸۱-۸۰). گیل معتقد است که تأثیر منفی هر یک از این پارامترها می‌تواند ناکارآمدی سیستم را تشدید کند و در نهایت سازمان را از اهداف درآمدی خود در زمینه تمکین مالیاتی شهروندان دور کند. بنابراین، لازم است با دقت در ظرایف و نکته‌بینی در ریشه‌یابی مسائل، ابتدا به طرح سؤال پرداخت و سپس به فراخور موقعیت به تبیین راهکار مبادرت ورزید.

گیل در خصوص کاستی‌های احتمالی نهادی و سازمانی دستگاه مالیاتی که به تعویق مالیات منتهی می‌شود از چند عامل تأثیرگذار عمده نام می‌برد. یکی از این عوامل، «نرخ تورم» است که خود متأثر از محیط اقتصادی است (گیل، ۲۰۰۰، ص ۳۲).

عامل محیطی تورم

پیش بینی می شود که مابه التفاوت نرخ های بهره بازار و نرخ های جریمه دیر کرد در پرداخت مالیات یکی از پارامترهای مؤثر در تأخیر مؤدیان در پرداخت مالیات باشد. معمولاً نرخ های بهره بازار بیشتر از نرخ های جریمه دیر کرد در پرداخت مالیات است و این امر موجب می شود که مؤدیان در پرداخت های مالیاتی خود به منظور تأمین مالی فعالیت های تجاری کوتاهی کنند. لذا گیل «تنظیم نرخ جریمه دیر کرد پرداخت های معوق را به صورت مساوی یا حتی بیشتر از نرخ بهره بازار» و نیز «معرفی روش تعدیل تورم در جریمه دیر کرد بابت مالیات های معوق» را به عنوان یک سیاست اصلاحی پیشنهاد می کند (همان، ۳۳-۳۲).

سیلوانی (۱۹۹۸، ص ۵۰-۴۹) نیز «نظام مجازات و جرائم مالیاتی» را به عنوان یکی از گلوگاه های دستگاه مالیاتی بر می شمارد و معتقد است که نظام صحیح مجازات و جریمه ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. نقش این نظام در تشویق مالیات دهندگان به تمکین داوطلبانه یکی از عوامل ارزیابی دستگاه مالیاتی است و در متون اقتصادی بحث های زیادی درباره نقش مجازات و جریمه در ایجاد انگیزه افراد در سوق دادن یا ندادن آنان به فرار مالیاتی انجام شده است. مثلاً پایل (۱۹۹۱)، نقل از سیلوانی (۱۹۹۸، ص ۴۹) به این نتیجه رسیده است که جرائم کمتر ولی مرتب (و قاطعانه) بیشتر از جرائم سنگین که به طور موردی و نامرتب تعلق می گیرد، در کاهش فرار مالیاتی نقش دارد. سیلوانی خود بر این باور است که در طراحی نظام اصولی مجازات و جریمه باید بر تشویق مالیات دهندگان به پرداخت سریع مالیات های معوق و جلوگیری از سوء استفاده آنان از چالش های قانونی در تأخیر پرداخت مالیات هایی که به درستی و عادلانه محاسبه شده تأکید کرد (۱۹۹۸، ص ۴۹) برای دستیابی به این هدف مجازات و جریمه باید (۱) به محض ایجاد بدهی (هر گونه تأخیر) تعلق گیرد، (۲) افراطی نباشد، (۳) از نرخ جاری سود بانکی بیشتر باشد. سیلوانی اظهار می دارد که برای اطمینان از مؤثر واقع شدن نظام جریمه، دستگاه مالیاتی باید با ساده ترین راه کوتاه ترین زمان تمکین مؤدیان را بهبود بخشید (همان، ۵۰) وی می نویسد:

برای رسیدن به این هدف جرائم باید به نحوی وضع شود که در مراحل اداری و قضایی، چندان دستخوش تغییر و تحریف قرار نگیرد و نظام جریمه باید به گونه ای اجرا شود که رفتار مؤدی متوسط مالیاتی را تغییر دهد. با این حال، با مؤدیانی که بی نظم هستند و قانون را رعایت نمی کنند باید به شدت برخورد کرد، مخصوصاً برای کشورهایی که میزان عدم تمکین مالیاتی آن ها بالای ۲۰ درصد قرار دارد، باید نظام جریمه با قاطعیت و صراحت اجرا شود.

کاساگرانده جانتشر (۱۳۷۵) نیز در مقاله مفصل خود استدلال می کند که در شرایط تورمی، سازوکار

وصول مالیات باید به گونه‌ای باشد که تأثیرات افزایش تورم، نه تنها ارزش واقعی بدهی مالیاتی (قدرت خرید پول مورد نظر) را تحت الشعاع قرار ندهد بلکه باید اطمینان دهد که مؤدیان مجرم متحمل هزینه مالی واقعی شوند. لذا وی لزوم تدوین سیستم تعدیل جرائم را مطرح می‌کند و معتقد است در شرایطی که مؤدی مالیاتی مطمئن باشد که تعویق مالیات نه تنها از نظر اقتصادی به صرفه نیست بلکه حتی ضرر و زیان معناداری به او وارد خواهد کرد، پرداخت‌های مالیاتی خود را در سر رسید مقرر قانونی به انجام خواهد رساند (همان).

ساختار مالیاتی (نوع مالیات‌ها، مبنای مالیاتی، نرخ‌های مالیات و تعداد مؤدیان مالیاتی)

پارامترهای مورد بحث همگی متأثر از عامل «سیاست‌های مالی» دولت هستند. گیل معتقد است سیاست‌گذاری‌های دولتی در خصوص هر یک از پارامترهای یاد شده می‌تواند سطح تمکین مالیاتی مؤدیان را تحت الشعاع قرار دهد (گیل ۲۰۰۰، ص ۴۳-۴۸) در اینجا، چندین پرسش متفاوت مطرح می‌شود. اول آنکه آیا تنوع مالیات‌های قابل وصول مشکلات اداری را برای سازمان مالیات در بر نخواهد داشت؟ گیل از احتمال تعداد بیش از اندازه مالیات‌های تحت پوشش صحبت می‌کند و اینکه ممکن است وصول برخی از مالیات‌ها بسیار دشوار باشد. به عبارت دیگر، این نکته بدان معنا است که برخی از مالیات‌ها ماهیتاً صعب‌الوصول هستند و انگیزه عدم تمکین مؤدیان مالیاتی را ذاتاً افزایش می‌دهند. (مثلاً در ایران، مالیات مستغلات به گونه‌ای است که فی‌نفسه تعویق مالیات را در پی دارد. طبق قانون، ابلاغ برگ مالیات به متأجر، به دلیل تضاد منافع با موجر، ممنوع است. لذا برگ‌های مالیات مستغلات عمدتاً به اصطلاح مشمول ابلاغ قانونی می‌شوند و به رؤیت مؤدی مربوطه نمی‌رسد و این خود تعویق مالیات را در پی دارد. ضمن اینکه طبق قانون، برگ مالیاتی که به شخص مؤدی ابلاغ نشده باشد صرفاً در کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی قابل رسیدگی است و این خود فرآیند وصول را تا حدی قابل ملاحظه‌ای به تأخیر خواهد انداخت). لذا گیل از ضرورت ارزیابی کارایی هزینه‌های تحصیل و وصول مالیات‌های مختلف با هدف منطقی کردن مالیات‌ها و نیز بررسی امکان جایگزینی مالیات‌های صعب‌الوصول با مالیات‌های سهل‌الوصول سخن می‌گوید (گیل ۲۰۰۰، ص ۳۹-۴۸).

پرسش دیگری که مطرح می‌شود، آن است که توزیع بخشی فعالیت‌های مشمول مالیات چگونه است و بار مالیاتی چگونه بین بخش‌های مختلف تقسیم می‌شود؟ ممکن است توزیع بار مالیاتی بین بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان مالیاتی نامتقارن باشد و باعث کاهش برابری و مساوات و بروز مشکلاتی در زمینه قبول مالیات از سوی شهروندان شود. طبیعی است که این مسأله خود به تأخیر در پرداخت مالیات دامن

خواهد زد (همان). چنان‌که در ابتدا خاطر نشان شد، یکی از برون‌دهای اصلی دستگاه مالیاتی گسترش عدالت اجتماعی است و اگر مشکلات نهادی و سازمانی دستگاه برخلاف این جهت حرکت کنند کارایی دستگاه مالیاتی به شدت تحت تاثیر قرار می‌گیرد. مسأله دیگری که ارتباط مستقیم با سیاست‌های مالی و به تبع آن خط‌مشی مالیاتی کشورها دارد، جمعیت آماری جامعه مؤدیان آن‌ها است. ممکن است به موجب یک سیاست مالیاتی به خصوص تعداد افراد مشمول مالیات افزایش یابد یا کاهش پیدا کند. بدیهی است هنگامی که جامعه مؤدیان مالیاتی به طرز بالقوه گسترده باشد اعمال نظارت بر آن نیز بسیار پیچیده و دشوار خواهد بود. روشن است که افزایش تعداد افراد مشمول مالیات، بر حجم کاری دستگاه مالیات میزان منابع انسانی مورد نیاز، منابع مالی، فن‌آوری و منابع فیزیکی مورد نیاز خواهد افزود و این با اصل ساده سازی نظام مالیاتی به منظور کاهش هزینه تمکین و افزایش بهره‌وری منافات دارد (همان).

چارچوب قانونی

قرارات و قوانین عمومی حاکم بر دستگاه مالیات از زوایای مختلف می‌توانند بر سطح تمکین مالیاتی شهروندان و مشخصاً تأخیر در وصول مالیات تاثیرگذار باشند. بخش عمده‌ای از مشکلات و معضلات مربوط به رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی به ماهیت خود قوانین مالیاتی باز می‌گردد (گیل ۲۰۱۰، ص ۴۶-۴۳). پرسش آن است که آیا قوانین مالیاتی به درستی تنظیم شده‌اند و آیا مقررات مناسبی وجود دارد؟ این امکان وجود دارد که قوانین مالیاتی در برگیرنده راه‌های فرار یا امکان تأخیر در پرداخت مالیات باشند، به شکلی که باعث فرسایش مبنای مالیاتی گشته یا ابهاماتی را به وجود آورد که تفسیرهای متضادی را در پی آورد و باعث بروز اختلافات حقوقی طولانی شود. (مثلاً در ایران بسیاری از مؤدیان مالیاتی با سوء استفاده از امکانات قانونی موجود سعی در آن دارند که با طرح اعتراض‌های واهی، پرونده مالیاتی خود را در مسیر بوروکراسی طولانی و ناکارایی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قرار دهند تا دست کم معادل افزایش نرخ تورم از مزایای تأخیر در پرداخت مالیات بهرمنند شوند).

پرسش دیگر آن است که آیا اساساً درک قواعد و قوانین مالیاتی آن قدر آسان هست که توجیه مؤدیان مالیاتی و تمکین آن‌ها را در پی داشته باشد؟ از سوی دیگر آیا تمکین از روش‌های مشخص شده در قوانین و قواعد مالیاتی به راحتی امکان‌پذیر است؟ بحثی که همواره در متون تحقیق مطرح بوده آن است که بعضاً روش‌هایی که مؤدیان باید به کار برند بسیار پیچیده است و هزینه انجام تکالیف مالیاتی را برای آن‌ها بالا می‌برد و موجبات بی‌میلی مؤدیان به تمکین از قوانین را فراهم می‌آورد و این خود ممکن است تعویق مالیات را در پی داشته باشد (گیل ۲۰۱۰، ص ۴۵-۴۴). لذا یکی از مهم‌ترین مسائلی که به شکلی گسترده در نوشتارهای

مربوط به خط‌مشی‌ها اصلاح دستگاه مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است، اهمیت ساده‌سازی نظام مالیاتی در جهت افزایش اثربخشی و کارآیی دستگاه مالیاتی است. مقالات و آثار پژوهشی متعددی در این زمینه منتشر شده است که از جمله آن‌ها می‌توان به تایت و همکاران (۱۹۷۹)، تانزی (۱۹۸۱)، منسفیلد (۱۹۸۷)، بردو ریچاردز (۱۹۹۰) و ریچارد کاساگراند جانتشر (۱۹۹۲) اشاره کرد. این آثار تحقیقی ثابت کرده‌اند که در اغلب کشورهای در حال توسعه محدود بودن تعداد اقلام مالیاتی، نرخ‌های محدود برای هر نوع مالیات، معافیت‌های محدود و پایه مالیاتی گسترده به اجزای ساده‌تر و سطح تمکین مالیاتی بالاتری می‌انجامد (سیلوانی، ۱۹۹۸، ص ۱۸).

دستگاه مالیاتی هر کشور موجودیت خود را مدیون اختیاراتی است که به موجب قانون اساسی به دولت اعطا می‌شود. بدیهی است قانون اساسی هر کشور، محدوده قلمروکاری دستگاه مالیاتی آن کشور را تعیین می‌کند. اختیارات تفویض شده را در حدی تبیین می‌کند که با قوانین جاری دیگری که خود منبعث از قانون اساسی هستند از قبیل قوانین عمومی، قوانین مربوط به قوای سه‌گانه، قانون تجارت، قانون کار و مانند آن‌ها تعارضی پیدا نکند. این مسأله می‌تواند منشأ ایجاد پیچیدگی واقع شود. به عنوان مثال، قانون بانکداری کشور ممکن است مقررات سختگیرانه‌ای را در مورد حفظ اسرار دارندگان حساب‌های بانکی اعمال کند و دسترسی دستگاه مالیاتی را به درآمدهای تحقق یافته مؤدیان مالیاتی عملاً غیرممکن سازد. در این صورت دستگاه مالیاتی برای رسیدن به درآمدهای واقعی افراد ناگزیر از عملیات متعدد و پیچیده‌ای خواهد بود که موجبات تأخیر در وصول مالیات را فراهم می‌آورد و هزینه‌های عملیاتی را تا حد زیادی افزایش می‌دهد. لذا ساده‌سازی در چنین مواردی مستلزم اصلاح قوانین و مقررات سایر بخش‌ها است و از اختیار دستگاه مالیاتی خارج است.

اما در مورد قانون مالیات، در بسیاری از موارد منشأ پیچیدگی خود قوه مقننه است. در بسیاری اوقات به دلیل پیچیدگی‌هایی در سیاست مالی و ظرافت‌های حقوقی، تبدیل سیاست به قانون موجب شکل‌گیری قوانین به شدت پیچیده مالیاتی می‌شود که اجرای آن‌ها بسیار دشوار است (گیل ۲۰۰۰، ص ۲۰-۱۹). شمار زیادی از مؤدیان مالیاتی به دلیل ناتوانی از درک کامل قوانین موجود مرتکب اشتباهات پیاپی می‌شوند و دستگاه مالیاتی ناگزیر از اصلاح آن‌ها با صرف هزینه‌ای سنگین است (همان). پیچیدگی قوانین، زمینه را برای تفسیر به رأی افراد به منظور اجتناب از پرداخت مالیات فراهم می‌آورد و این مسأله می‌تواند دستگاه مالیاتی را درگیر مسائل حقوقی بسیار کند و از آنجا که چالش‌های حقوقی جدی عمدتاً از ناحیه مؤدیان بزرگ و سازمان یافته است، در نتیجه ممکن است وصول سبالغ هنگفتی از مالیات‌های مورد اختلاف مدت‌های مدیدی به تعویق افتد (گیل ۲۰۰۰، ص ۲۰-۱۹).

گاهی اوقات قوانین به شکلی مبهم و پیچیده نوشته می‌شوند یا زبان غامض حقوقی در آن‌ها به کار گرفته می‌شود، به حدی که فهم آن‌ها از حد توان مؤدیان معمولی خارج است. مطالعات نشان داده‌اند که بین پیچیدگی قوانین مالیاتی و افزایش هزینه‌های ناخواسته و متعاقباً تعویق مالیات رابطه مستقیمی وجود دارد (کولن و همکاران، ۲۰۰۱). لذا یکی از اقداماتی که در کشورهای دارای نظام مالیاتی پیشرفته و فرهنگ مالیاتی مترقی صورت می‌گیرد، بازنویسی قانون مالیات به سبک و سیاق ساده‌تر و شفاف‌تر است. مثلاً در کشور نیوزیلند، بازنویسی قانون مالیات بر درآمد پروژه درازمدتی بوده است که طی آن ابتدا پیش‌نویس بخش‌های بازنویسی شده برای نظر خواهی از عموم منتشر گردید و سپس با گردآوری مجدد داده‌ها و گرفتن بازخوردهای لازم، نگارش نسخه نهایی آن به نتیجه رسید (سوابن، ۲۰۰۱).

بنا به آنچه گفته شد، رفع پیچیدگی‌های قانون مالیات اهمیت بسیار دارد اما این کار در وهله نخست نیازمند حمایت و اهتمام قوه مقننه است که در مقام وضع قانون می‌تواند اعمال کند. وظیفه متخصصان امر آن است که اهمیت و اولویت موضوع را برای قانون‌گذاران تبیین کنند و جایگاه ساده سازی نظام مالیاتی را در رونق اقتصاد کشور در سطح کلان برای سیاست‌گذاران اقتصادی کشور روشن سازد. در حقیقت به دلیل اهمیت نقش قوه مقننه در اصلاح و تعدیل قوانین و مقررات است که پژوهشگران عموماً از اهمیت گرایش واقعی سیاستمداران به انجام اصلاحات مالیاتی یاد می‌کنند و آن را ضامن تداوم اهداف اصلاحات می‌دانند (برای نمونه، نگاه کنید به سیلوانی ۱۹۹۸: ۱۶-۸ و استارکمن، ۱۹۹۰).

در کنار عواملی که در واقع از خارج بر دستگاه مالیاتی تحمیل می‌شوند، عوامل دیگری نیز در ایجاد پیچیدگی در نظام مالیاتی دخالت دارند که به کاستی‌های خود دستگاه مالیاتی مربوط می‌شوند. دستگاه مالیاتی در محیطی به غایت پیچیده عمل می‌کند. مجموعه‌ای عظیم از عوامل، نیروها و شرایط بر عملکرد دستگاه مالیاتی تأثیر می‌گذارد و قوت و ضعف آن را رقم می‌زند.

یکی از گلوگاه‌هایی که در دستگاه مالیاتی ایجاد پیچیدگی می‌کند بوروکراسی اداری دشواری است که بر آن حاکم است و بخشی از این بوروکراسی پیچیده به خود فرم‌های مالیاتی باز می‌گردد. نوعاً دیده می‌شود که اظهارنامه‌ها و فرم‌های مالیاتی به سبکی دشوار تهیه می‌شوند یا مستلزم اطلاعات اضافی یا بسیار مفصلی هستند که از حوصله مؤدیان مالیاتی خارج است و انگیزه آن‌ها را برای تسلیم اظهارنامه یا پر کردن فرم‌های مربوطه کاهش می‌دهد. لذا یکی از اولین گام‌های اصلاح در جهت ساده‌سازی رویه‌ها و فرآیندهای اخذ مالیات، ساده کردن فرم‌ها با طراحی مناسب، زدودن حشوئیات و تصریح موارد ابهام است.

علاوه بر مشکلات قانونی مربوط به قانون مالیات‌ها، می‌توان از معضلات متأثر از سایر قوانین و مقررات جاری کشور نیز یاد. به عنوان مثال، قوانین عمومی کشوری از جمله قانون نظام بانکی می‌تواند خود منشأ

تعویق مالیات واقع شود (گیل ۲۰۰۰، ص ۴۸). مثلاً در ایران عدم موافقت با کسر بدهی مالیاتی افراد از حساب‌های بانکی آن‌ها (به صورت رأسی) و نیز سخت‌گیری نظام بانکی کشور در همکاری با سازمان امور مالیاتی برای بدهی مالیاتی مؤدیان خلافکار و همچنین قوانین مربوط به حفظ اسرار بانک‌ها، سازمان امور مالیاتی را از اطلاعات مربوط به ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی محروم می‌کند و طبیعتاً فرآیند تشخیص و وصول مالیات را به تعویق می‌اندازد.

قوه مجریه نیز ممکن است به لحاظ سیاسی گرایش به اجرای محکم قوانین مالیاتی نداشته باشد (گیل ۲۰۰۰، ص ۴۸) و در نتیجه از حیث صدور مقررات اجرایی الزام‌آور و تعطل ورزد و به تعویق مطالبات مالیاتی دولت دامن بزند. پرسش این است که آیا دولت خواستار حمایت از سازمان مالیات در برابر فشارهای وارده از سوی فراریان و بزهکاران مالیاتی هست؟ و اگر پاسخ مثبت است واکنش قانونی دولت در چه حدی است؟

محققان نظام مالیاتی عمدتاً التزام سیاسی دولت به لزوم انجام اصلاحات مالیاتی را پیش نیاز اولیه موفقیت نظام مالیاتی دانسته‌اند (سیلوانی ۱۹۹۸، ص ۱۶، گیل ۲۰۰۰، ص ۴۹). سیلوانی می‌نویسد: اصلاح دستگاه مالیاتی هنگامی منجر به افزایش کارایی مالیاتی می‌شود که با یک باور و حماسیت قاطع از سوی مقامات سیاسی همراه باشد. مقامات عالی باید از اصلاحات مالیاتی و مدیران اصلاح طلب قاطعانه حمایت کنند و در گفتار و اعمال خود به‌طور شفاف، اصلاحات مالیاتی را تشویق و تبلیغ نمایند (برای مثال، در تصویب قوانین و مقررات باید قوانین مالیاتی را در اولویت کار خود قرار دهند) (سیلوانی ۱۹۹۸، ص ۱۶). پونوماروا و ژورواوسکایا (۲۰۰۰) در مطالعه مفصلی که برای تعلیل و ریشه‌یابی مالیات‌های معوق در کشور روسیه به انجام رسانده‌اند، در نهایت به این نتیجه رسیده‌اند که خواست سیاسی مقامات محلی که خواهان وصول بیشتر مالیات‌های محلی هستند خود به‌عنوان نوعی مقاومت در برابر پرداخت مالیات فدرال عمل می‌کند و عمده‌ترین دلیل افزایش حجم مالیات‌های معوق (فدرال) از سوی مؤدیان مالیاتی است.

و اما قوانین و مقررات قضایی کشورها، شاید بیشتر از سایر قوانین، در پدیده عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی نقش داشته باشد. پرمش آن است که اساساً نظام رسیدگی به اعتراضات مالیاتی، پیگردهای قانونی و وصول مالیات‌های معوقه به چه ترتیب است؟ گیل (۲۰۰۰، ص ۵۳)، به‌عنوان یک کاستی احتمالی در نهاد سازمان مالیاتی به این مسأله اشاره می‌کند که فقدان یک سیستم حقوقی مؤثر و کارآ خود می‌تواند زمینه‌ساز تعویق مالیات باشد، لذا وی بر لزوم بسیج و سازماندهی دستگاه برای رسیدگی به اعتراضات مالیاتی، پیگردهای قانونی و وصول مالیات‌های معوق تأکید می‌کند.

سیلوانی (۱۹۹۸، ص ۴۲-۴۱) نیز در مورد اولویت‌های کاری مربوط به برخورد با مؤدیان خلافکار رهنمودهایی را عرضه داشته است. وی می‌نویسد که در ارزیابی شرایط نظارت بر مؤدیان خلافکار (یعنی

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۷۱

افرادی که بدهی مالیاتی خود را به طور کامل پرداخت نمی‌کنند) مسئولان مالیاتی باید به مسائل زیر توجه کنند:

۱. مالیات‌های معوق (مالیات‌های مطالبه شده اما پرداخت نشده) چند درصد از کل مالیات وصولی را تشکیل می‌دهد؟

۲. چه سهمی از مالیات‌های معوق غیر قابل وصول یا مشکوک‌الوصول است؟

۳. چه مدتی طول می‌کشد تا یک مؤدی خلافکار شناسایی شود؟

۴. چه مدتی طول می‌کشد تا یک مؤدی خلافکار بدهی سر رسید شده خود را بپردازد؟

۵. زمان مناسب و منطقی برای وصول چقدر است؟

آنچه در این میان از نظر حقوقی اهمیت فوق‌العاده دارد آن است که آیا سیستم قضایی موجود در زمینه تحقق عدالت مالیاتی از کارایی لازم برخوردار است یا خیر؟ به عبارت ساده‌تر، آیا مقررات و قوانین مالیاتی دارای آن چنان ضمانت اجرایی محکمی هستند که زمینه‌های تخلف مالیاتی را به حداقل برساند؟ انعطاف‌پذیری در برخورد با مصادیق گوناگون عدم تمکین مالیاتی از جمله تأخیر در پرداخت مالیات، فرار مالیاتی و پرهیز مالیاتی علاوه بر آن که در کوتاه‌مدت «انگیزه‌های اقتصادی» مؤدیان خلافکار را تقویت می‌کند، در درازمدت «قیح اجتماعی» عمل را از میان می‌برد و زمینه فروپاشی فرهنگ تمکین مالیاتی را در جامعه آماده می‌کند.

تحلیل تجربی موارد تخلف مالیاتی در گواتمالا مؤید آن است که نرخ ۵۰ درصدی فرار مالیاتی در این کشور بیش از هر چیز معلول در برخورد قضایی بوده است. در فاصله سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۲، تعداد ۲۱۳۳ مورد پرونده تخلف مالیاتی به مراجع قضایی این کشور احاله شده است که تا پایان سال ۲۰۰۳ تنها ۹۲ مورد از آن‌ها مختومه اعلام شد. این مراجع قضایی تنها در ۴ مورد فراریان مالیاتی را مستوجب مجازات زندان شناختند که در نهایت، از این تعداد نیز ۳ نفر با پرداخت مبلغی معادل ۶/۰ درصد دلار امریکا به ازای هر روز زندان، حکم محکومیت خود را عملاً بی‌اثر کردند (نقل از خان‌جان ۱۳۸۲).

پژوهش میدانی جامعی را که آلم - مارتینز - واسکوئزو والاس (۲۰۰۱) در زمینه تأثیرات عضو عمومی جرائم مالیاتی در فدراسیون روسیه به انجام داده‌اند، مؤید لزوم قاطعیت در برخورد سیستم با تخلفات مالیاتی است.

عفو عمومی مالیاتی راهکاری است که به موجب آن مؤدیان مالیاتی می‌توانند مالیات‌های معوق خود را بدون آن که مشمول جرائم مالی و جزای متعارف شوند، پرداخت کنند. منتقدان این راهکار اجرایی با توجه به تجربه نظام‌های مالیاتی مختلف تأثیرات آنی آن را در افزایش مقطعی درآمدهای دولتی در مقایسه با

کارکرد مخربی که در درازمدت ایفا می‌کند بسیار ناچیز تلقی می‌کنند (آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱). نظام مالیاتی فدراسیون روسیه در فاصله سال‌های ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۸ چهار بار پیاپی متوسل به این راهکار اجرائی غیراصولی شد اما در عمل نتیجهٔ معکوس حاصل شد. بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۸ درآمدهای مالیاتی این کشور رشدی معادل ۱۴۹/۳ درصد را به ثبت رساند اما در همین فاصله زمانی مالیات‌های معوق نیز به رکودی رشدی معادل ۵۸۴/۸ درصد دست یافت (نقل از خان‌جان ۱۳۸۲). نتایج مشاهدات تجربی آلم، مارتینز - واسکوئز و والاس (۲۰۰۱؛ نقل از آلم و مارتینز - واسکوئز ۲۰۰۱) مبین آن است که تأثیرات کمی استراتژی عضو عمومی مالیاتی نتایج معناداری به مفهوم مصطلح در علم آمار به دست نمی‌دهد و بالطبع نمی‌تواند در ایجاد تحولات معنی‌دار مؤثر واقع شود.

روش تحقیق

برای انجام کار در وهله نخست مسأله تعیین «حجم آماری» مورد بررسی قرار گرفت. طبیعتاً بایستی حجم نمونه آماری را در حدی انتخاب می‌کردیم که از یک سو «سطح معناداری و قابلیت تعمیم» یافته‌های تحقیق تضمین شود و از سوی دیگر انجام کار با اصل «کارایی» در روش‌شناسی مطالعهٔ میدانی نیز منافات نداشته باشد. لذا تصمیم گرفته شد که با استفاده از شیوه نمونه‌گیری تصادفی (*random sampling*) انجام کار صرفاً به ۳۰ واحد از واحدهای مالیاتی که حدوداً ۱۰ درصد از کل واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد را در بر می‌گیرد، منحصر شود. همچنین مقرر شد که کار نمونه‌گیری صرفاً به دو منبع مالیاتی (مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) محدود شود و منابع مالیاتی دیگر از دامنهٔ مالیاتی مورد بررسی حذف شود.

بعد از تصمیم‌گیری دربارهٔ حجم نمونهٔ آماری، کار خود را بر طراحی ابزار پژوهش (پرسشنامهٔ خلاصه وضعیت) متمرکز کرده و در تعیین مؤلفه‌های تشکیل‌دهندهٔ پرسشنامه در راستای اهداف کوتاه‌مدت و بعضاً درازمدت، موارد متعددی را مد نظر قرار دادیم که در بخش «ابزار پژوهش» آن‌ها را از نظر خواهید گذراند. در ضمن، برای اجرای دقیق کار نمونه‌گیری، با ادارهٔ کل امور مالیاتی هماهنگ شد که از نظر رعایت اصل دقت، تکمیل پرسشنامه‌های خلاصه وضعیت با همکاری مأموران مالیاتی مربوطه (کارشناسان و کارشناسان ارشد مالیاتی) و نظارت سلسله‌مراتبی رئیس گروه و رئیس ادارهٔ امور مالیاتی ذی ربط صورت بگیرد و حداقل ممه‌ور به شهر کارشناس ارشد مالیاتی و رئیس گروه مالیاتی باشد.

در مرحلهٔ بعد، تجزیه و تحلیل داده‌های خام گردآوری شده در دستور کار قرار گرفت. از آنجا که در مورد هر پرونده مالیاتی، یک پرسشنامهٔ خلاصه وضعیت تکمیل شده بود و این در حجم نمونهٔ آماری مورد

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۷۳

انتظار حدوداً ۲۰۰۰۰ فرم را در بر می‌گرفت. لذا در ابتدا مبادرت به جمع‌بندی داده‌های هر واحد مالیاتی در قالب فرم‌های تلخیصی دیگری تحت عنوان «فرم اطلاعات مالیات‌های معوق» کردیم. اطلاعات مذکور در کامپیوتر ثبت و از طریق برنامه نرم‌افزاری *excel* نسبت به محاسبه شاخص‌های «سهم درصدی» و «سهم ریالی» مالیات‌های معوق در واحدهای مالیاتی نمونه اقدام شد. شاخص «سهم درصدی» از محاسبه نسبت تعداد مؤدیان بدهکار به کل مؤدیان هر واحد مالیاتی به دست آمد و شاخص «سهم ریالی» از محاسبه نسبت جمع مبلغ بدهی پرونده‌های مالیاتی هر واحد مالیاتی به جمع کل مالیات آن واحد (سابقه وصولی سال ۱۳۸۱ + مالیات معوق) تعیین شد.

مرحله نهایی کار، آماده کردن نتایج تحقیق در قالب جدول‌ها و نمودارهای مختلف و تعمیم یافته‌های تحقیق از «نمونه آماری» به کل «جامعه آماری» مورد نظر بود که زمینه را برای تأیید یا رد فرضیه تحقیق، پاسخ‌های ویژه تحقیق فراهم کرد.

ابزار پژوهش

چنانچه اشاره شد، ابزار پژوهش مورد استفاده برای سنجش مالیات‌های معوق در پژوهش حاضر، پرسشنامه‌ای است که به صورت «فرم خلاصه وضعیت» مالیاتی در اختیار واحدهای مالیاتی قرار گرفت. فرض ما بر آن بود که می‌توان ساختار فرم‌های خلاصه وضعیت سنتی موجود در دستگاه مالیاتی را به گونه‌ای تعدیل کرد که هر یک از مولفه‌های سازنده آن را بتوان در حکم پرسشی جداگانه تلقی نمود؛ پرسشی که خود در راستای اهداف پژوهش حاضر باشد و ناظر بر سؤالات مطرح شده در قسمت «بیان سؤال» باشد.

بخش نخست فرم خلاصه وضعیت مشتمل بر اطلاعات عمومی پرونده مالیاتی از قبیل نام و نام خانودگی مؤدی، نوع شغل و فعالیت مربوطه، شماره حوزه مالیاتی و کلاس پرونده مالیاتی است. بخش اصلی فرم نیز به صورت جدولی است که اطلاعات مالیاتی مربوط به مؤدی در آن مورد سوال قرار گرفته است. ستون اول این جدول در بردارنده سال عملکرد مالیاتی است که از «قبل از ۱۳۷۵» شروع شده و به ۱۳۸۰ ختم می‌شود. از آنجا که طبق قانون مالیات‌های مستقیم، رسیدگی به مالیات عملکرد هر سال، در سال بعد انجام می‌شود، لذا سال ۱۳۸۱ و خود سال اجرای طرح (۱۳۸۲) را نمی‌توان در جدول گنجانید. البته چند واحد مالیاتی از همان فرم‌های خلاصه وضعیت سابق استفاده کرده بودند و اطلاعات درخواستی ما را به تفکیک سال از ۱۳۶۸ به بعد تکمیل کرده بودند که خوشبختانه خود زمینه تحلیل دقیق‌تری را فراهم آورد و در عین حال با اهداف کلان مورد نظر ما نیز منافات نداشت.

در هر صورت، ستون «سال عملکرد» از این جهت مورد استفاده قرار می‌گیرد که امکان پاسخ به این

سؤال مهم را فراهم می‌آورد که «مالیات‌های معوق مربوط به چه دوره‌ای است؟» و اینکه آیا بدان باید آن را در زمره «مالیات‌های معوق جاری» قرارداد یا «مالیات‌های معوق دوره‌های قبل»؟ طبیعی است که هر کدام از این دو مورد، راهکارهای اجرایی خاص خود را طلب می‌کند.

در ستون بعدی جدول اطلاعات مربوط به آخرین مرحله فرآیند رسیدگی مورد سؤال قرار گرفته است که حسب مورد یکی از موارد شش‌گانه «قبل از تشخیص»، «مرحله تشخیص»، «کمیسیون حل اختلاف»، «اجرای قرار تحقیق»، «مرحله قطعی» و «اجرائیات» با علامت ضربدر مشخص می‌شود. اطلاعات مربوط به این قسمت نیز می‌تواند بسیار مهم باشد و از حیث ردیابی گلوگاه‌های وصول مالیات به کار آید.

ستون بعدی تاریخ و شماره آخرین برگ مالیاتی صادره، عملکرد هر سال را مشخص می‌کند و در ستون بعد کل مبلغ مالیات متعلقه هر سال مورد سوال است. دو ستون آخر نیز به ترتیب «مبالغ پرداختی» و «مانده بدهی (معوق)» را در بر می‌گیرد که سه ستون اخیر را می‌توان اصلی‌ترین مولفه‌های مورد بررسی تلقی کرد که مستقیماً در محاسبه شاخص‌های سهم درصدی و سهم ریالی مورد استفاده قرار می‌گیرند. جمع مانده بدهی نیز در کادر کوچکی در پایین فرم ذکر شده است.

۴. یافته‌های تحقیق و تحلیل نتایج

چنان‌که در قسمت روش تحقیق گفته شد، توقع ما این بود که حدوداً ۲۰۰۰۰ پرسشنامه خلاصه وضعیت از طرف واحدهای مالیاتی منتخب (در نمونه آماری) تکمیل و به گروه مطالعاتی ارسال شود. این توقع، خود ناشی از نتایج کار میدانی دیگری بود که در زمینه تخصیص بهینه منابع انسانی در چارچوب طرح مطالعاتی «راهکارهای عملیاتی تحول اداری در دستگاه مالیاتی استان خراسان» انجام شده و مبتنی بر اعداد و ارقام رسالی از سوی ادارات امور مالیاتی پانزده گانه شهرستان مشهد بوده است. یافته‌های آن کار میدانی مبین آن است که به‌طور متوسط در هر واحد مالیاتی جغرافیایی بین ۷۰۰ تا ۸۰۰ پرونده مالیاتی موجود است. نظر به اینکه مقرر شده بود که حجم نمونه آماری مورد نظر مشتمل بر تعداد ۵ واحد اشخاص حقوقی، ۲ واحد مالیاتی مشاغل مربوط به مؤدیان بزرگ و ۲۳ واحد مالیاتی عام جغرافیایی باشد، لذا مجموعاً حدود ۲۰۰۰۰ پرونده مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی در واحدهای برگزیده مورد انتظار بود که بعد از نمونه‌گیری این تعداد به ۹۴۱۶ پرسشنامه (فرم خلاصه وضعیت) کاهش یافت. این کاهش تقریباً ۵۳ درصدی از یک سو ناشی از آن بوده است که متأسفانه تعداد ۴ واحد از ۳۰ واحد برگزیده از ارائه اطلاعات و تکمیل پرسشنامه‌ها خودداری کردند و از این جهت داده‌های ما صرفاً به تعداد ۲۶ واحد مالیاتی محدود شد که این امر طبیعتاً حدود ۱۵ درصد از کل پرسشنامه‌های مورد انتظار را کاهش داد. در حقیقت، از تعداد ۲۶ واحد مالیاتی

حدوداً ۱۷۰۰۰ پرسشنامه را پیش‌بینی می‌کردیم این رقم با آمار پرونده‌های واحدهای منتخب که جمعاً ۱۷۰۲۳ مورد بوده است، چنان‌که ملاحظه می‌کنید کاملاً مطابقت دارد.

در هر صورت، یافته‌های آماری حاصل از بررسی پرسشنامه‌ها حکایت از تایید پیش‌فرض‌های اولیه ما در زمینه وجود مبالغ معنادار مالیات معوق در واحدهای مالیاتی داشت. نتایج این توصیف آماری در دو جدول تحت عنوان «محاسبه نسبت‌های مالیاتی پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد» و «عملکرد پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد» تلخیص شده است. از آنجا که ضرورت حفظ اسرار مربوط به عملکرد واحدهای مالیاتی ایجاب می‌کند که نامی از شماره آن‌ها برده نشود، لذا به جای شماره واحدهای مالیاتی منتخب از کدهای قراردادی (حروف الفبای لاتین) استفاده شده است. مع‌الوصف، آنچه در اینجا قابل ذکر است، آن است که ۵ ردیف اول جدول‌های یاد شده، مربوط به واحدهای نمونه اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) است و از ردیف ۶ تا انتها مربوط به واحدهای جغرافیایی معمولی است. البته ردیف ششم، آمار یکی از واحدهای تازه تأسیس مؤدیان بزرگ را نشان می‌دهد.

در جدول عملکرد پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد که از این به بعد از آن با عنوان جدول «عملکرد» یاد خواهیم کرد، سه مؤلفه تعداد پرونده‌های «بدهکار معوق»، «بدون بدهی» و «سایر» مستقیماً برگرفته از پرسشنامه‌های خلاصه وضعیت هستند. ستون بدهکار معوق (ستون شماره ۱) مبین تعداد پرونده‌های هر واحد مالیاتی است که مانده بدهی مالیاتی معوق داشته‌اند. ستون «بدون بدهی» (ستون شماره ۲) تعداد پرونده‌های بدون بدهی واحدهای مالیاتی را نشان می‌دهد و مبین تعداد مؤدیان درستکاری است که مانده بدهی معوق ندارند (ستون شماره ۳) عنوان «سایر» نیز نشان‌دهنده پرونده‌های متفرقه‌ای است که به دلایل مختلف از جمله «ترک کسب»، «تازه تأسیس بودن»، «معافیت» و غیره، هیچ سابقه مطالبه مالیات در آن‌ها به چشم نمی‌خورد.

بدیهی است که این دسته از مؤدیان را نمی‌توان در هیچ یک از دو گروه مؤدیان درستکار یا خلافکار به حساب آورد لذا این پارامتر در تحلیل حاضر یک پارامتر خنثی به شمار می‌آید و در عمل نیز در محاسبه سهم درصدی (درصد مؤدیان بدهکار + درصد پرونده‌های معوق) تأثیرگذار نبوده است. مالیات معوق بنا به تعریف عبارت است از مالیات گزارش شده یا مطالبه شده‌ای که پرداخت آن در سررسید مقرر به انجام نرسیده باشد. بنابراین از آنجا که از مؤدیان مربوط به ستون مذکور (ستون سایر) عملاً مطالبه مالیات صورت نگرفته است، بدهکار بودن آن‌ها محلی از اعراب نخواهد داشت.

جدول ۱. عملکرد پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد

(بدون در نظر گرفتن جرائم) ارقام مالیاتی: میلیون ریال (اعداد گرد شده‌اند)

ردیف	عنوان کد واحد	تعداد پرونده بدنه کار معوق	بدون بدهی (۲)	سایر (۳)	جمع کل (۴)	جمع ۱ و ۵ (۵)	کل پرونده (۶)	مالیات معوق (۷)	وصولی ۳۸۱ (۸)	کل معوق و وصولی ۸۱ (۹)
۱	A	۳۷	۳۰	۳	۷۰	۶۷	۴۰۹	۵۳۶۱	۱۰۸۷۷	۱۶۲۳۸
۲	B	۴۲	۳۱	۱۰	۸۳	۷۳	۳۳۵	۴۷۸۹	۸۶۳۲	۱۳۴۲۱
۳	T	۱۴	۹۶	۲۵۶	۳۶۶	۱۱۰	۴۹۵	۱۱۶۸	۲۶۳۲	۳۸۰۰
۴	D	۴۰	۲۸	۹	۷۷	۶۸	۲۵۹	۸۰۶۳	۱۶۷۲	۹۷۳۵
۵	C	۵۰	۶۱	۱۱۸	۲۲۹	۱۱۱	۵۱۰	۱۱۰۷	۶۹۳۸	۸۰۴۵
۶	X	۱۴۷	۹۱	۰	۲۳۸	۲۳۸	۲۳۸	۴۹۳۵۰		۴۹۳۵۰
۷	S	۴۶۹	۹۰	۱۰۴	۶۶۳	۵۵۹	۱۰۲۰	۱۱۹۸	۱۴۶۶	۲۶۶۴
۸	R	۳۶۵	۱	۰	۳۶۶	۳۶۶	۶۳۰	۱۰۹۷	۸۱۶	۱۹۱۳
۹	Q	۱۸۶	۲۵	۶	۲۱۷	۲۱۱	۴۱۰	۲۶۴	۶۹۲	۹۵۶
۱۰	U	۱۹۶	۱۳	۰	۲۰۹	۲۰۹	۸۴۰	۴۴۳	۱۳۲۱	۱۷۶۴
۱۱	E	۲۳۱	۱۲۱	۱۶۳	۵۱۵	۲۵۲	۶۲۵	۲۱۳	۴۳۵	۶۴۸
۱۲	G	۳۹۶	۷۷	۳۶۲	۸۳۵	۴۷۳	۸۳۵	۴۷۱	۴۰۰	۸۷۱
۱۳	H	۵۷	۱۱۴	۱۳۳	۳۰۴	۱۷۱	۵۱۰	۱۰۵	۱۸۹	۲۹۴
۱۴	F	۲۰۱	۱۷۱	۱۷۱	۵۴۳	۳۷۲	۱۱۷۰	۴۶۱	۵۹۲	۱۰۵۳
۱۵	V	۴۴۳	۱۳۷	۹	۵۸۹	۵۸۰	۹۴۵	۷۸۸	۶۷۱	۱۴۵۹
۱۶	I	۲۰۳	۴۳	۳۴	۲۸۰	۲۴۶	۶۳۲	۳۰۳	۳۰۱	۶۰۴
۱۷	P	۴۵	۴	۰	۴۹	۴۹	۱۱۰۰	۶۷	۱۶۹۵	۱۷۶۲
۱۸	M	۱۷۲	۱	۰	۱۷۳	۱۷۳	۶۹۳	۱۲۵۷	۱۶۹۵	۲۹۵۲
۱۹	O	۳۳۵	۳۴۶	۲۷	۷۰۸	۶۸۱	۷۵۰	۱۱۰۵	۱۰۰۸۹	۱۱۱۹۴
۲۰	N	۲۴۷	۲۳۱	۱۲۴	۶۰۲	۴۷۸	۸۳۰	۴۳۱	۷۵۸	۱۱۸۹
۲۱	K	۲۷۰	۰	۰	۲۷۰	۲۷۰	۴۷۰	۷۴۱	۱۳۸۵	۲۱۲۶
۲۲	L	۲۶۶	۱	۰	۲۶۷	۲۶۷	۸۷۶	۸۰۰	۱۴۰۶	۲۰۰۶

۱۴۷۵	۱۲۷۳	۲۰۲	۵۳۵	۱۷۰	۱۷۲	۲	۱۰۹	۶۱	J	۲۳
۱۶۹۵	۵۶۸	۱۱۲۷	۱۰۵۰	۸۵۷	۱۰۵۰	۱۹۳	۲۴۲	۶۱۵	Y	۲۴
۱۳۶۷	۹۴۵	۴۲۲	۷۱۱	۳۷۹	۴۳۷	۵۸	۱۲۴	۲۵۵	Z	۲۵
۷۵۲	۴۱۰	۳۴۲	۳۸۳	۲۹۱	۳۴۲	۵۱	۷۸	۲۱۳	AA	۲۶
۵۱۲۳۹	۳۰۷۵۱	۲۰۴۸۸	۲۰۰۸	۴۲۹	۸۲۵	۳۹۶	۲۴۶	۱۸۳	جمع شرکت‌های نمونه	
۳۸۷۴۴	۲۶۹۰۷	۱۱۸۳۷	۱۵۰۱۵	۷۱۵۴	۸۵۹۱	۱۴۳۷	۱۹۲۸	۵۲۲۶	جمع مشاغل نمونه	
۵۴۴۸	۲۳۰۶	۳۱۴۱	۶۶۴	۳۰۱	۳۷۱	۷۱	۸۷	۲۱۴	میانگین کل	
۱۰۲۴۸	۶۱۵۰	۴۰۹۸	۴۰۲	۸۶	۱۶۵	۷۹	۴۹	۳۷	میانگین شرکت‌های نمونه	
۱۹۳۷	۱۳۴۵	۵۹۲	۷۵۱	۳۵۸	۴۳۰	۷۲	۹۶	۲۶۱	میانگین مشاغل نمونه	
۳۵۸۶۷۳	۲۱۵۲۵۷	۱۴۳۴۱۶	۱۴۰۵۶	۳۰۰۳	۵۷۷۵	۲۷۷۲	۱۷۲۲	۱۲۸۱	برآورد کل شرکت‌ها	
۳۰۷۴۸۵	۱۵۹۵۲۲	۱۴۷۹۶۳	۱۸۷۶۸۸	۸۹۴۲۵	۱۰۷۳۸۸	۱۷۹۶۳	۲۴۱۰۰	۶۵۳۲۵	برآورد کل مشاغل	
۶۶۶۱۵۸	۳۷۴۷۷۹	۲۹۱۳۷۹	۲۰۱۷۴۴	۹۲۴۲۸	۱۱۳۱۶۳	۲۰۷۳۵	۲۵۸۲۲	۶۶۶۰۶	برآورد کل مشاغل و شرکت‌ها	

جدول ۲. محاسبه نسبت‌های مالیاتی پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی

ارقام به درصد (اعداد گرد شده‌اند)

شهرستان مشهد

ردیف	عنوان کد واحد	نسبت ۱ به ۵ درصد پرونده‌های معوق	نسبت ۱ به ۶ معوق به کل پرونده	نسبت ۴ به ۶ درصد پرونده ارائه شده	نسبت ۷ به ۸ معوق به وصولی ۸۱	مالیات معوق به جمع معوق و وصولی ۸۱
۱	A	۲/۵۵	۹	۱/۱۷	۳/۴۹	۲/۳۳
۲	B	۵/۷۵	۵/۱۲	۸/۲۴	۵/۵۵	۷/۳۵
۳	T	۷/۱۲	۸/۲	۹/۷۳	۴/۴۴	۷/۳۰
۴	D	۸/۵۸	۴/۱۵	۷/۲۹	۲/۴۸۲	۸/۸۲
۵	C	۴۵	۸/۹	۹/۴۴	۱۶	۸/۱۳
۶	X	۸/۶۱	۸/۶۱	۸/۶۱	۱۰۰	
۷	S	۹/۸۳	۴۶	۰/۶۵	۷/۸۱	۹۷/۴۴
۸	R	۷/۹۹	۹/۵۷	۱/۵۸	۴/۱۳۴	۳/۵۷
۹	Q	۲/۸۸	۴/۴۵	۹/۵۲	۲/۳۸	۶/۲۷
۱۰	U	۸/۹۳	۳/۲۳	۹/۲۴	۵/۳۳	۱/۲۵
۱۱	E	۶/۶۵	۳۷	۴/۸۲	۴۹	۹/۳۲
۱۲	G	۷/۸۳	۴/۴۷	۱۰۰	۸/۱۱۷	۱/۵۴
۱۳	H	۳/۳۳	۲/۱۱	۶/۵۹	۶/۵۵	۷/۳۵
۱۴	F	۵۴	۲/۱۷	۴/۴۶	۹/۷۷	۸/۴۳
۱۵	V	۴/۷۶	۹/۴۶	۳/۶۲	۴/۱۱۷	۱/۵۴
۱۶	I	۵/۸۲	۱/۳۲	۳/۴۴	۷/۱۰۰	۲/۵۰
۱۷	P	۸/۹۱	۱/۴	۵/۴	۴	۸/۳
۱۸	M	۴/۹۹	۸/۲۴	۲۵	۲/۷۴	۶/۴۲
۱۹	O	۲/۴۹	۷/۴۴	۴/۹۴	۱۱	۹/۹
۲۰	N	۷/۵۱	۸/۲۹	۵/۷۲	۹/۵۶	۲/۳۶
۲۱	K	۱۰۰	۴/۵۷	۴/۵۷	۵/۵۳	۹/۳۴
۲۲	L	۶/۹۹	۲/۳۰	۵/۳۰	۳/۶۶	۹/۳۹
۲۳	J	۹۳۵	۴/۱۱	۱/۳۲	۹/۱۵	۷/۱۳

۵/۶۶	۴/۱۹۸	۱۰۰	۶/۵۸	۸/۷۱	Y	۲۴
۹/۳۰	۷/۴۴	۵/۶۱	۹/۳۵	۳/۶۷	Z	۲۵
۵/۴۵	۴/۸۳	۳/۸۹	۶/۵۵	۲/۷۳	AA	۲۶
۵۸	۸۲	۵۶	۳۲	۶۹	میانگین کل	
۴۰	۱۲۹	۳۸	۱۰	۴۶	میانگین شرکت‌های نمونه	
۳۱	۷۰	۶۰	۳۴	۷۴	میانگین مشاغل نمونه	
۴۰	۶۷	۴۱	۹	۴۳	برآورد کل شرکت‌ها	
۴۸	۹۳	۵۷	۳۵	۷۳	برآورد کل مشاغل	
۴۴	۷۸	۵۶	۳۳	۷۲	برآورد کل مشاغل و شرکت‌ها	

اکنون با عنایت به نتایج حاصل از تحلیل آماری داده‌های گردآوری شده (که از طریق برنامه نرم‌افزاری *excel* به دست آمده است) ابتدا به پاسخ دو پرسش ویژه تحقیق در خصوص «شاخص سهم درصدی» مالیات‌های معوق (به درصد) و «شاخص سهم ریالی» مربوطه (به درصد و ریال) می‌پردازیم. مراجعه به جدول «محاسبه نسبت‌های مالیاتی پرونده‌های مشاغل و شرکت‌های نمونه در واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد» (که خود برگرفته از جدول «عملکرد» بوده و از این به بعد با عنوان «جدول نسبت‌ها» از آن یاد می‌شود) مبین آن است که شاخص سهم درصدی پرونده‌های معوق (نسبت پرونده‌های دارای مانده بدهی مالیاتی به کل پرونده‌های گزارش شده) در نمونه آماری مورد بررسی از حداقل ۱۲/۷ درصد تا حداکثر ۱۰۰ درصد متغیر بوده است. دامنه تغییرات درصد پرونده‌های بدهکار در پنج واحد نمونه اشخاص حقوقی (ردیف‌های ۱ تا ۵)، ۵۸/۸ - ۱۲/۷ درصد و در ۲۱ واحد نمونه اشخاص حقیقی (در بخش مشاغل)، ۱۰۰ - ۳۳/۳ درصد بوده است.

جدول ۳. دامنه تغییرات شاخص سهم درصدی در نمونه آماری

دامنه بالا - پایین	نوع منبع مالیاتی
۱۲/۷ - ۵۸/۸	اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)
۳۳/۳ - ۱۰۰	اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)
۱۲/۷ - ۱۰۰	شرکت‌ها و مشاغل

همچنین میانگین ارزش عددی سهم ریالی در واحدهای نمونه اشخاص حقوقی ۴۵/۹ درصد، در واحدهای نمونه اشخاص حقیقی (در بخش مالیات مشاغل) ۷۴/۴ درصد، و در کل نمونه آماری ۶۸/۹ درصد بوده است. این سخن به آن معنا است که به‌طور متوسط $\frac{۳}{۴}$ مؤدیان بخش مالیات مشاغل و نزدیک به نصف مؤدیان بخش مالیات بر شرکت‌ها در پرونده مالیاتی خود مانده بدهی مالیاتی معوق داشته‌اند. به عبارت دیگر، از مجموع ۹۴۱۶ پرونده مالیاتی مورد بررسی، تعداد ۶۴۸۸ پرونده بدهکار و ۲۹۲۸ پرونده بدون بدهی بوده‌اند.

جدول ۴. میانگین شاخص سهم درصدی (درصد پرونده‌های بدهکار) در نمونه آماری

نوع منبع مالیاتی	درصد پرونده‌های بدهکار (معوق)
اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	۴۵/۹
اشخاص حقیقی (مشاغل)	۷۴/۴
شرکت‌ها و مشاغل	۶۸/۹

اکنون با تعمیم نتایج مربوط به شاخص سهم درصدی از نمونه آماری به کل جامعه آماری (واحدهای مالیاتی سطح شهرستان مشهد) میانگین ارزش عددی شاخص سهم درصدی در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها) ۴۲/۷ درصد، در بخش مالیات بر درآمد مشاغل ۷۳/۱ درصد و در کل جامعه آماری مورد نظر ۷۲/۱ درصد برآورد می‌شود. این اعداد و ارقام نه تنها مؤید پیش فرض اولیه ما در خصوص وجود حداقل ۴۰ درصد مؤدی بدهکار (یا ۴۰ درصد پرونده مالیاتی مشمول عنوان معوق) در سطح شهرستان مشهد است، بلکه رقمی معادل ۳۲/۱ درصد از پیش‌بینی اولیه نیز فراتر رفته است.

جدول ۵. تعمیم نتایج شاخص سهم درصدی از نمونه آماری به کل جامعه آماری

نوع منبع مالیاتی	تعداد واحدهای میانگین شاخص نمونه‌گیری شده	تعداد کل واحدهای مالیاتی در جامعه آماری	برآورد شاخص سهم درصدی در جامعه آماری
اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)	۵	۳۵	۴۲/۷
اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)	۲۱	۲۵۰	۷۳/۱
جمع شرکت‌ها و مشاغل	۲۶	۲۸۵	۷۲/۱

با توجه به اینکه $14/3$ درصد از واحدهای مالیاتی بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و $8/4$ درصد از واحدهای مالیاتی بخش مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی) در نمونه آماری مورد بررسی قرار گرفته‌اند، لذا بدیهی است که قابلیت تعمیم نتایج به دست آمده در مورد واحدهای مالیاتی شرکت‌ها بیش از بخش مالیات مشاغل است. روی هم رفته، $9/12$ درصد از کل واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد (در دو بخش مالیات مشاغل و شرکت‌ها) در نمونه آماری مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

و اما اینکه امکان پاسخ به پرسش دیگری هم که در خصوص «شاخص سهم ریالی» در قسمت بیان مسأله مطرح شد، با مراجعه به جدول‌های دوگانه «عملکرد» و «نسبت‌ها» فراهم آمده است. مورد سوال در اینجا جمع مبلغ ریالی برآوردی در نمونه آماری مورد بررسی است. در جدول «نسبت‌ها» چنان‌که ملاحظه می‌کنید، شاخص مزبور از نسبت «مالیات معوق» (ستون هفتم جدول عملکرد) به «جمع مالیات معوق و سابقه وصولی سال ۱۳۸۱» واحدهای مالیاتی به صورت درصد محاسبه شده است. دامنه تغییرات نسبت مذکور در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی $13/8-28/8$ درصد، در بخش مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی $3/8-66/5$ درصد، و در کل نمونه آماری $3/8-66/5$ درصد بوده است:

جدول ۶. دامنه تغییرات شاخص سهم ریالی در نمونه آماری (بر حسب درصد)

نوع منبع مالیاتی	دامنه بالا - پایین
اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)	$13/8-28/8$
اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)	$3/8-66/5$
شرکت‌ها و مشاغل	$3/8-66/5$

همچنین میانگین ارزش عددی شاخص سهم ریالی (بر حسب درصد) در واحدهای نمونه اشخاص حقوقی $39/99$ درصد، در واحدهای نمونه اشخاص حقیقی (در بخش مالیات مشاغل) $30/6$ درصد و در کل نمونه آماری $57/7$ درصد بوده است.

جدول ۷. میانگین شاخص سهم ریالی در نمونه آماری (بر حسب درصد)

نوع منبع مالیاتی	نسبت «مالیات معوق» به «جمع مالیات معوق و سابقه وصولی ۱۳۸۱»
اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)	$39/99$
اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)	$3/06$
شرکت‌ها و مشاغل	$57/7$

اما آنچه در محاسبه ارزش عددی شاخص سهم ریالی در طرح حاضر مورد نظر است، جمع ارزش ریالی بدهی مالیاتی معوق واحدهای مالیاتی است، که صورت ملموس قضیه است و زمینه را برای تأیید یا رد فرضیه تحقیق فراهم می‌کند (این‌که آیا میزان مالیات‌های معوق در حدی هست که بتوان به‌منظور تحقق اهداف

درآمدی کوتاه‌مدت استان، روی آن حساب کرد یا خیر؟)

مراجعه به جدول عملکرد مبین آن است که دامنه تغییرات شاخص سهم ریالی در نمونه آماری مورد بررسی (ستون ۷) به ترتیب در واحدهای اشخاص حقوقی ۸۰۶۳-۱۱۰۷ میلیون ریال، در واحدهای اشخاص حقیقی (مالیات بر درآمد مشاغل) ۶۷-۴۹۳۵۰ میلیون ریال و در کل نمونه آماری نیز ۴۹۳۵۰-۶۷ میلیون ریال بوده است. همچنین اگر رقم ۴۹۳۵۰ میلیون ریال را که مربوط به یک واحد مالیاتی مؤدیان بزرگ است، کنار بگذاریم (به دلیل آن‌که تازه تاسیس است و سابقه‌ای از سال قبل برای مقایسه به دست نمی‌دهد)، در آن صورت، دامنه تغییرات شاخص سهم ریالی در مورد مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی ۱۲۵۷-۶۷ میلیون ریال و در کل نمونه آماری ۸۰۶۳-۶۷ میلیون ریال خواهد بود.

جدول ۸. دامنه تغییرات شاخص سهم ریالی در نمونه آماری (بر حسب میلیون ریال)

نوع منبع مالیاتی	دامنه بالا - پایین (با احتساب واحد مؤدیان بزرگ)	دامنه بالا - پایین (بدون احتساب واحد مؤدیان بزرگ)
اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)	۱۱۰۷-۸۰۶۳	۱۱۰۷-۸۰۶۳
اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)	۶۷-۴۹۳۵۰	۶۷-۱۲۵۷
شرکت‌ها و مشاغل	۶۷-۴۹۳۵۰	۶۷-۸۰۶۳

همچنین میانگین ارزش ریالی مالیات‌های معوق در نمونه آماری مورد بررسی، در واحدهای اشخاص حقوقی ۴۰۹۸ میلیون ریال، در واحدهای اشخاص حقیقی (مالیات بر درآمد مشاغل) ۵۹۲ میلیون ریال و در کل نمونه آماری ۳۱۴۱ میلیون ریال است.

جدول ۹. میانگین شاخص سهم ریالی در نمونه آماری (بر حسب میلیون ریال)

نوع منبع مالیاتی	متوسط ارزش ریالی مالیات
اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها)	۴۰۹۸
اشخاص حقیقی (مالیات مشاغل)	۵۹۲
شرکت‌ها و مشاغل	۳۱۴۱

اکنون با تعمیم نتایج مربوط به شاخص سهم ریالی از نمونه آماری به کل جامعه آماری (واحدهای مالیاتی سطح شهرستان مشهد) میزان مالیات‌های معوق این شهرستان در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها) ۱۴۳۴۱۶ میلیون ریال و در بخش مالیات بر درآمد مشاغل ۱۴۷۹۶۳ میلیون ریال

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۸۳

برآورد می‌شود که جمعاً مبلغی معادل ۲۹۱۳۷۹ میلیون ریال را شامل می‌شود. به عبارت دیگر، بدون احتساب جرائم مالیاتی (جریمه عدم تسلیم اظهارنامه و جریمه دیرکرد) بیش از ۲۹ میلیارد تومان مالیات معوق سال‌های قبل (و نه مالیات معوق جاری که به عنوان ذخیره مالیاتی مد نظر قرار می‌گیرد)، در دی ۱۳۸۲ در سطح واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد وجود داشته است.

جدول ۱۰. تعمیم نتایج شاخص سهم ریالی از نمونه آماری به کل جامعه آماری

نوع منبع مالیاتی	تعداد واحدهای نمونه‌گیری	شاخص سهم ریالی (درصد)	شاخص سهم ریالی (میلیون ریال)	کل واحدهای مالیاتی جامعه آماری	برآورد سهم (میلیون ریال) در جامعه آماری	برآورد سهم (درصد) در جامعه آماری
اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	۵	۳۹/۹۹	۴۰۹۸	۳۵	۱۴۳۴۱۶	۳۹/۹۹
اشخاص حقیقی (مشاغل)	۲۱	۳۰/۶	۵۹۲	۲۵۰	۱۴۷۹۶۳	۴۸/۱
شرکت‌ها و مشاغل	۲۶	۵۷/۷	۳۱۴۱	۲۸۵	۲۹۱۳۷۹	۴۳/۷

اکنون، مسأله مهمی که باید به آن پرداخت، آن است که سطح معناداری یافته‌های آماری مندرج در جدول ۱۰ چقدر است؟ آیا فرضیه تحقیق تأیید می‌شود یا خیر؟ برای پاسخ به این پرسش به جدول آمار درآمدهای وصولی استان در زمان اتمام کار نمونه‌گیری (آذر ۱۳۸۲) مراجعه می‌کنیم. چنان‌که در جدول ۱۱ مشاهده می‌کنید، در پایان آذر ۱۳۸۲، جمع کل درآمدهای وصولی استان مبلغ ۱۱۷۰۳۸۱۵۲۱۹۴۴ ریال بوده است که نسبت به سهمیه مندرج در قانون بودجه (درآمد مصوب) که مبلغ ۱۲۳۷۴۷۵۲۵۰۰۹۳ ریال تعیین شده بود، تقریباً ۶۷ میلیارد ریال (۶/۷ میلیارد تومان) کاهش را نشان می‌دهد.

بنابراین، تردیدی باقی نمی‌ماند که فرضیه مورد نظر ما (امکان جبران کسری وصولی درآمدهای استانی از محل مالیات‌های معوق) تأیید می‌شود. یعنی برنامه‌ریزی در جهت وصول مبلغ ۲۹ میلیارد تومان مالیات معوق در بخش مالیات مشاغل و شرکت‌های شهرستان مشهد (که با احتساب جرائمی که به آن تعلق می‌گیرد، رقم به مراتب بزرگ‌تری خواهد بود)، عملاً توجیه‌پذیر می‌نماید.

جدول ۱۱. آمار درآمدهای وصولی استان خراسان لغایت آذر ۸۲ (ریال)

نوع درآمد	سهمیه مندرج در قانون بودجه (درآمد مصوب)	درآمد وصولی لغایت پایان آذر ۸۲	درصد رشد یا کاهش نسبت به سهمیه مصوب	میزان افزایش یا کاهش ریالی نسبت به سهمیه مصوب
مالیاتی	۱۰۳۰۸۰۹۰۰۰۰۲۵	۹۰۴۰۴۴۳۰۳۹۶۹	-۱۲/۳	-۱۲۶۷۶۶۹۶۰۳۱
غیرمالیاتی	۲۰۶۶۶۶۶۲۵۰۰۶۸	۲۶۶۳۳۷۲۱۷۹۷۵	۲۸/۹	-۵۹۶۷۰۹۶۷۹۰۷
جمع کل	۱۲۳۷۴۷۵۲۵۰۰۹۳	۱۱۷۰۳۸۱۵۲۱۹۴۴	-۵/۴	-۶۷۰۹۳۷۲۸۱۴۹

به این ترتیب، نتایج به دست آمده سطح معناداری (تأثیرگذاری) یافته‌های تحقیق را در حدی بالاتر از ۱۰۰ درصد به اثبات می‌رساند، به این معناکه جمع ریالی مالیات‌های معوق در زمان اتمام نمونه‌گیری (آذر ۱۳۸۲) بیش از ۴ برابر میزان کسری درآمدهای استانی پیش‌بینی شده در همان مقطع زمانی بوده و این مسأله امکان جبران میزان کسری درآمدهای استانی از طریق وصول مالیات‌های معوق را به اثبات می‌رساند:

$$۲۹۱۳۷۹۰۰۰۰۰ \div ۶۷۰۹۳۷۲۸۱۴۹ \times ۱۰۰ = ۴۳۴/۳\%$$

با مقایسه داده‌های ستون ۴ جدول عملکرد با ستون ۱ همان جدول و محاسبه ضریب همبستگی بین دو متغیر مربوطه («تعداد پرونده‌های فعال واحدهای مالیاتی» و «تعداد پرونده‌های دارای بدهی معوق») نتایج جدول ۱۲ به دست آمده است:

جدول ۱۲

نوع منبع مالیات	ضریب همبستگی بین تعداد پرونده معوق و تعداد پرونده‌های فعال واحد
اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	-۰/۶۳
اشخاص حقیقی (مشاغل)	۰/۸۴

همچنین محاسبه ضریب همبستگی بین دو متغیر «تعداد پرونده‌های دارای معوقه بدهی معوق» (ستون ۱) با «تعداد کل پرونده‌های واحدهای مالیاتی» نیز نتایج جدول ۱۳ را به دست داده است.

جدول ۱۳

نوع منبع مالیات	همبستگی تعداد پرونده معوق و تعداد کل پرونده‌های واحد
اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	-۰/۲۶
اشخاص حقیقی (مشاغل)	۰/۴۱

تفسیر نتایج به دست آمده، بر مبنای جدول پیشنهادی ضریب همبستگی پیرسن (جدول ۱۴)، تبیین آن است که در بخش مالیات بر درآمد شرکت‌ها همبستگی منفی بین «تعداد پرونده‌های معوق» و «تعداد پرونده فعال» به «تعدد کل پرونده‌های واحد مالیاتی»، بی‌اثر، ناچیز و قابل اغماض است اما در بخش مالیات مشاغل، همبستگی مثبت بین «تعداد پرونده‌های معوق» و «تعدد کل پرونده‌های واحد مالیاتی» که $0.41+$ محاسبه شده، نشان‌دهنده ارتباط همبستگی متوسط (قابل قبول) بین این دو متغیر است، ضمن اینکه همبستگی شدید بین «تعداد پرونده‌های معوق» و «تعداد پرونده‌های فعال» واحدهای مالیاتی (در بخش مالیات مشاغل) به چشم می‌خورد. چنان‌که از جدول ۱۴ بر می‌آید، ضریب همبستگی $0.84+$ بالاترین دامنه ارتباط را نشان می‌دهد.

جدول ۱۴. تفسیر دلخواه کلامی ضریب همبستگی پیرسن ۲

تفسیر	تقریب ۲
همبستگی بسیار ضعیف، بی‌اثر، ناچیز	0.20 ± 0.10
همبستگی ضعیف و جزئی	0.40 ± 0.20
همبستگی متوسط، نسبتاً قابل قبول	0.60 ± 0.40
همبستگی خوب	0.80 ± 0.60
همبستگی بسیار خوب	1.00 ± 0.80

مأخذ: تالیف چاسنی مورهاوس و جی. آلن استول، روش‌های آماری و کاربردهای آن در تربیت بدنی، ترجمه حسین سپاسی، تهران: انتشارات رشد، ۱۳۷۱.

این یافته‌ها، پیش فرض‌های اولیه ما را در خصوص ارتباط بین حجم جامعه آماری مؤدیان تحت پوشش و امکان تعویق مالیات به اثبات می‌رساند.

و اما بحث دیگری که از تحلیل نتایج آماری به دست می‌آید، پاسخ به این پرسش اساسی است که مالیات‌های معوق واحدهای مالیاتی مربوط به چه سال عملکرد مالی است؟ آیا باید آن را در زمره مالیات‌های معوق جاری قرار داد یا این‌که در محدوده مالیات‌های معوق سال‌های قبل دانست؟

در حقیقت، متوسط سال عملکرد بدهی مالیاتی معوقه در حوزه‌های مورد بررسی سال ۱۳۷۷ بوده است. با وجود این نتایج به دست آمده از ۸ واحد مالیاتی که استثنائاً اطلاعات پرسشنامه‌های خلاصه وضعیت را در مورد سال‌های ۶۸ تا ۸۰ تکمیل کرده‌اند، متوسط سال ۱۳۷۶ را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه این هشت واحد مالیاتی، $3/2$ درصد از کل واحدهای مالیاتی شهرستان مشهد را (در بخش مالیات مشاغل) تشکیل می‌دهند و این رقم در عرف متداول در دانش آمار قابلیت شمول و تعمیم دهی دارد، لذا می‌توان متوسط سال

۱۳۷۶ را در مورد کل واحدهای مالیاتی (مشاغل) مشهد نیز قابل تعمیم دانست. با توجه به جرائمی که طبق قانون مالیات‌های مستقیم برای دیرکرد در پرداخت مالیات پیش‌بینی شده است، می‌توان نتیجه گرفت که برآورد مبلغ کل مالیات‌های معوق شهرستان مشهد در ۱۳۸۲، حتی از آنچه در قسمت‌های قبل گفته شد (۲۹ میلیارد تومان) نیز بیشتر است و این به معنای افزایش سطح معناداری یافته‌های این تحقیق است.

جدول ۱۵. متوسط سال عملکرد مالیات‌های معوق (مشاغل اشخاص حقیقی)

ردیف	ردیف اولیه	کد واحد مالیاتی	متوسط اولین سال معوق
۱	۲۴	J	۷۸
۲	۲۲	K	۷۵
۳	۲۳	L	۷۵
۴	۱۹	M	۷۷
۵	۲۱	N	۷۵
۶	۲۰	O	۷۵
۷	۹	U	۷۷
۸	۲۵	Y	۷۵
	میانگین		۷۶

۵. خلاصه و جمع‌بندی

در این پژوهش در پی سنجش سطح شکاف مالیاتی بالفعل (میزان مالیات‌های معوق) در قسمت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مالیات شرکت‌ها) و مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی) بودیم. به این منظور با انجام یک کار میدانی و با توسل به ابزار پژوهشی پرسشنامه (خلاصه وضعیت)، اقدام به گردآوری داده‌های مورد نیاز کردیم و سپس با استفاده از برنامه نرم‌افزاری excel اقدام به توصیف آماری و نهایتاً تحلیل یافته‌های حاصل کردیم. محاسبه «شاخص درصدی» (درصد پرونده‌های دارای بدهی مالیاتی معوق) و «شاخص سهم ریالی» جمع مبلغ ریالی بدهی‌های معوق (در نمونه آماری مورد نظر ۲۶ واحد مالیاتی شامل ۱۴/۳ درصد از واحدهای مالیات بر شرکت‌ها و ۸/۴ درصد از واحدهای مالیات مشاغل)، فرضیه مطرح شده در این تحقیق را مبنی بر «امکان جبران کاهش احتمالی درآمدهای استانی از محل وصول مالیات‌های معوق» تایید کرد. تحلیل نتایج به دست آمده، همچنین نشان می‌دهد که «حجم بالای پرونده‌های مالیاتی» در واحدهای مالیات مشاغل (اشخاص حقیقی) همبستگی شدیدی با «تعداد پرونده‌های معوق» آن واحدها دارد و این مسأله، لزوم بازنگری اساسی در تعدیل منابع انسانی یا حداقل مکانیزاسیون دستگاه بوروکراسی موجود را ایجاب می‌کند.

مآخذ

جاسنی، مورهاوس و جی. آلن استول (۱۳۷۱) روش‌های آماری و کاربردهای آن در تربیت بدنی، ترجمه حسین سیاسی، تهران: انتشارات رشد.

خان جان، علی‌رضا (۱۳۸۲) «پتانسیل‌های فرار و تقلب در سیستم مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد از تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، مقاله ارائه شده به همایش چشم انداز اجرای مالیات بر ارزش افزوده (در شرف برگزاری)، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

سالنامه مطالعاتی دانشگاه کوان سه یی گاکوئین (۱۹۹۳) «تحلیل تجربی فرار مالیاتی در دستگاه مالیاتی کشورهای عضو آ.سه.آن». ترجمه علی‌رضا خان جان، ضمیمه گزارش اقتصادی استان خراسان شماره ۱۵، مشهد: معاونت امور اقتصادی، سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان، فروردین ۱۳۸۲.

سیلوانی، کارلوس (۱۹۹۸) راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی‌پور، تهران: دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.

کاساگرانده جانتشر، ملیکا (۱۹۹۲) بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، ویراسته ریچارد ام. برد و ملیکا کاساگرانده جانتشر، ترجمه علی‌اکبر عرب مازار و علی‌اصغر شایانی، تهران: دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۵.

گیل، جیت. بی. اس. (۲۰۰۰)، مدیریت سازمان مالیاتی (نگرشی سیستمی)، ترجمه علی‌اکبر عرب مازار و مرتضی ملانظر، تهران: دانشکده امور اقتصادی

معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان (۱۳۸۲) راه کارهای عملیاتی تحول اداری در دستگاه مالیاتی استان خراسان (مطالعه موردی شهرستان مشهد)، مشهد: سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان.

Aguirre, C. and P. Shome, (1987) "The Mexican Value-Added Tax (VAT): Characteristics, Evaluation and Methodology for Calculating the base". *IMF Working Paper* 87/21. Washington: International Monetary Fund.

Alfandari, G. and M.E. Schaffer, (1996) "Arrears in the Russian Enterprise Sector", in *Enterprise Restructuring and Economic Policy in Russia*, S. Commander, Q. Fan, and M.E.Schaffer, (ed.). Washington, D. C.: The World Bank.

Allingham, M.G. and A. Sandmo, (1972) "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics* 1:323-338.

Alm, J. and J. Martinez-Vazquez, (2001), "Institutions, Paradigms and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", Paper Presented in *Public Finance in Developing and Transition Countries: A Conference in Honor of Richard Bird*, Georgia State University.

Alm, J., J. Martinez-Vazquez, and S. Wallace, (2001) "Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance", *Journal of Economic Behavior and Organization* 22:285-303.

Avila, Jr. A.A. (1988) "Measurement of Tax Evasion". *Staff Paper of National Tax Research Center*. The Philippines government.

Becker, G.S. (1968) "Crime and Punishment: An Economic Approach", *The Journal of Political Economy* 76:169-217.

Clotfelter, C.T. (1983) "Tax Evasion and Tax Rates", *Review of Economics and Statistics*, Vol. 65:363-73.

Cremer, H. and F. Gahvari, (1994) "Tax Evasion, Concealment and the Optimal Linear Income Tax" *Scandinavian Journal of Economics* 96, 216-239.

Cullen, M., etal. (2001) "More Time for Business: Tax Simplification for Small Businesses", *Internet document*, Newzealand's Ministry of Revenues.

Cummings, R.G., J. Martinez-Vazquez, and M. McKee, (2001) "Cross-Cultural Comparisons of Tax Compliance Behavior", *International Studies Program Working Paper*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

Das-Gupta, A. (1994) "A Theory of Hard to Tax Groups", *Public Finance* 49 (Supplement): 28-39.

Das-Gupta, A., D. Mookherjee, and D.P. Panta, (1992) "Income Tax Enforcement in India: A Preliminary Analysis", mimeo, National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi.

Feige, E.L., (1997) "Underground Activity and Institutional Change:

- Productive, Protective and Predatory Behavior in Transition Economies" in *Transforming Post-Communist Political Economies*, Nelson, J. M., et al (eds.), National Academy Press, Washington, D.C.
- Francicevic, V., (1997) "Political Economy of the Unofficial Economy: The State and Regulation", paper presented in *The International Workshop "The Importance of Unofficial Economy in Economic Transition"*, 16-17, May 1997, Zagreb.
- Gërçhani, K. and A. Schram, (2002) "Tax Evasion and the Source of Income: an Experimental Study in Albania and the Netherlands", *mimeo*, university of Amsterdam.
- Gërçhani, K. (2002a) *The Informal Sector in Transition: Tax Evasion in an Institutional Vacuum*, Ph.D. thesis, University of Amsterdam, Tinbergen Institute Research Series, no. 265, Amsterdam: University of Amsterdam.
- Gërçhani, K. (2002b) "Tax Evasion in Albania: An Institutional vacuum?", (internet Paper) Institute for Advanced Labor Studies (ALAS), University of Amsterdam.
- Isachsen, A. J., S.O. Samuelsen, and S. Strom, (1985) "The Behavior of Tax Evaders", in Wening, A. and W. Gaertner, (eds.), *The Economics of the shadow Economy*, Springer-Verlag.
- Ivanova, N. and C. Wyplosz, (1999) "Arrears: The Tide That Drawing Russia", *RECEP Working Paper # 5* (evidence on tax arrears).
- Johnson, S., J. McMillan, and C. Woodruff, (1999) "Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity After Communism", *Discussion Paper No. 2105*, Center for Economic Policy Research, London.
- Marelli, M. (1982) "On Indirect Tax Evasion" *Journal of Public Economics*, 25: 181-196.
- Ponomareva, M. and E. Zhuravskaya, (2000) "Federal Tax Arrears: Liquidity

Problems, Federal Subsidies, Or Regional Protection? "Internet Document of the Paper Presented in *CEFIR-EERC Annual Conference on Political Economy*.

Rice, E.M. (1992) "The Corporation Tax gap: Evidence on Tax compliance by Small Corporations" in *Why People Pay Taxes*, edited by Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press.

Schaffer, M. (1994) "Government Subsidies to Enterprises in Central and Eastern Europe: Budgetary Subsidies and Tax Arrears" *Working Paper No. 671*. Center for Economic Performance.

Schaffer, M. (1996) "The 'Propagation' of Arrears: Empirical Evidence from Russia", *mimeo*.

Schnider, F., and D.H. Enste, (2000) "Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences" *The Journal of Economic Literature* 38 (1): 77-114.

Silvani, C. and J. Brondolo, (1993) "An Analysis of VAT Compliance" in *Combatting Tax Abuse and Fraud: Technical Papers and Reports of the CIAT technical Conference*. Venice, Italy: CIAT.

Slemrod, J. and S. Yitzhaki, (1987) "The Optimal Size of A Tax Collection agency" *Scandinavian Journal of Economics* 89: 183-192.

Starkman, J. (1997) "Prelude to Tax Simplification". www.starkman.com.

Swain, P. (2001) "Simplification, Compliance Cost Reduction: Major Themes of Tax Legislation year", internet document, Newzealand's Ministry of Commerce.

Tanzi, V.(1980) "The Underground Economy in the United States: Estimates and Implications", *Banca Nazionale del lavoro* 135 (4): 427-453.

Treisman, D. (2000a) *Tax Evasion and Regional "Fiscal Protection" in Federal States: A Model With Evidence from Russia*, *mimeo*.

Treisman, D. (2000b) *Fiscal Pathologies and Federal Politics: Understanding*

سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه ... ۹۱

Tax Arrears in Russia's Regions, mimeo.

Virmani, A. (1989) "Indirect Tax Evasion and Production Efficiency" *Journal of Public Economics*, 39: 223-237.





پښتونستان د علوم او مطالعات فرانسې
پرتال جامع علوم انسانی