

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان^۱

(با استفاده از روش محاسبه سرانه ارزش افزوده بنگاه)

منصور ملایی پور* و علی فتحانی**

مهم‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های حاکمیتی دولت، مالیات است، به ویژه در کشورهایی مانند ایران که دولت برای تأمین هزینه‌های خود بیشتر به درآمدهای فروش منابع طبیعی متکی است. در نتیجه توجه بیشتر به نقش مالیاتها در بودجه دولت و انجام اقداماتی به منظور افزایش سهم این نوع درآمدها از کل درآمدهای دولت ضرورت دارد. شناسایی ظرفیتهای موجود مالیاتی و مقایسه آن با مالیاتی که وصول می‌شود می‌تواند دولت را در برنامه‌ریزی برای بودجه‌بندی بر اساس اتکای بیشتر به مالیاتها یاری دهد. روش برآورد ظرفیت مالیاتی در این مطالعه، استفاده از اطلاعات ارزش افزوده بخشها و زیربخشهای اقتصادی و تبدیل آنها با استفاده از اطلاعات سرشماری کارگاهی به ارزش افزوده سرانه بنگاه و کارکن و اعمال قوانین مالیاتی و محاسبه مالیات بنگاه است. با توجه به اینکه در سال ۱۳۸۳ در مجموع ۱۶۴۴/۷۲ میلیارد ریال درآمد مالیاتی در استان خراسان وصول شده است و با توجه به رقم ۱۰۴۸۶/۳ میلیارد ریال ظرفیت مالیاتی برآورد شده برای سال ۱۳۸۳، محاسبات نشان‌دهنده حدود ۸۴/۳۰ درصد شکاف مالیاتی در استان خراسان است. کوشش مالیاتی یعنی نسبت مالیات وصول شده به میزان مالیاتی که باید وصول شود در سال ۱۳۸۳ معادل ۱۵/۷ درصد محاسبه شده است.

واژه‌های کلیدی: ظرفیت بالقوه مالیاتی، ظرفیت بالفعل مالیاتی، هزینه‌های حاکمیتی، شکاف مالیاتی، کوشش مالیاتی، کارایی مالیاتی.

۱. مقدمه

یکی از نقشهای مهم دولت به عنوان یک نهاد قدرتمند، نقش آن به عنوان یک فعال اقتصادی است. آنچه در این حالت، نقش اقتصادی دولت را از دیگر فعالان اقتصادی متمایز می‌کند این است که دولت در تعریف و تصویب بخشی از قوانین بازی، سهم دارد و میزان سهم دولت و حدود دخالتش

* معاون امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی استان خراسان

** رئیس گروه مطالعات اقتصادی، سازمان امور اقتصادی و دارایی استان خراسان

۱. این مقاله برگرفته از طرحی تحقیقاتی با عنوان «برآورد ظرفیت مالیاتی و راهکارهای پوشش شکاف مالیاتی در استان خراسان» است که به سفارش معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی توسط مؤلفان انجام شده است.

را نظام سیاسی معین می‌کند. همچنین در مطالعات کلاسیک اقتصادی وظیفه حاکمیتی اصلی‌ترین وظیفه همه دولت‌هاست، تأمین امنیت فردی و عمومی، نظارت بر اجرای قوانین از مهم‌ترین مصادیق این وظیفه است. دولت در مقام نمایندگی نیز وظیفه حفظ منابع ملی موجود را به نمایندگی از نسل‌های آتی بر عهده دارد. این وظیفه ایجاب می‌کند که دولت منابع ملی را به نسبت‌های عادلانه و عاقلانه بین نسل‌ها توزیع کند و سرانجام دولت در مقام کارفرمایی مانند کارگزاری عادی وارد مبادلات اقتصادی می‌شود. اگر این تقسیم‌بندیها را بپذیریم، آنگاه باید به این سؤال پاسخ دهیم که در هر حالت منابع مالی مورد نیاز دولت چگونه باید تأمین شود؟ پاسخ به این سؤال در سه حالت می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد، حالت اول از طریق مالیات است که اقتصاددانان بیشترین توجه را به آن دارند. حالت دوم، همراه با مالیات‌ها، درآمدهای حاصل از منابع ملی نیز می‌تواند به کار آید. در حالت سوم، درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی دولت است که می‌تواند به عنوان یک کارگزار عادی برای تأمین مالی هزینه‌های خویش منبعی دیگر فراهم کند.

اما در نظریه‌های اقتصادی، مهم‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های حاکمیتی (و گاه نمایندگی) دولت اخذ مالیات از شهروندان است، به ویژه در کشورهایی مانند کشور ما که دولت برای تأمین هزینه‌های خویش بیشتر به درآمدهای فروش منابع طبیعی (یا تک محصولی) متکی است، در نتیجه توجه بیشتر به نقش مالیات‌ها در بودجه دولت و انجام اقداماتی به منظور افزایش سهم این نوع درآمدها از کل درآمدهای دولت ضرورت دارد. در این راستا اطلاع از ظرفیتهای موجود مالیاتی می‌تواند گام بزرگی در مسیر برنامه‌ریزی و بسترسازی برای وصول درآمدها باشد.

۲. ضرورت برآورد ظرفیت مالیاتی

شناسایی ظرفیتهای موجود مالیاتی به عنوان مهم‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های حاکمیتی دولت و مقایسه آن با مالیاتی که وصول می‌شود، دولت را در برنامه‌ریزی برای بودجه‌بندی بر مبنای اتکای بیشتر به مالیات‌ها یاری می‌دهد.

از آنجا که مالیات‌ها به صورت ملموس‌تری نسبت به سایر نظریه‌های اقتصادی در زندگی اقتصادی مردم و شهروندان یک کشور مؤثرند، معمولاً بیش از هر سیاست یا نظریه اقتصادی دیگر مورد توجه مردم قرار می‌گیرند. مردم هرکشوری، به ویژه کشورهای توسعه یافته که دوره طولانی‌تری از یک حکومت دموکراتیک را تجربه کرده‌اند، بیشتر به شعارهای نامزدهای احزاب مناصب دولتی و مجلس در مورد قوانین مالیاتی توجه می‌کنند و اغلب بر اساس تحلیل سیاست‌های مالیاتی پیشنهاد شده کاندیدها، رأی خود را به صندوق می‌اندازند.

با گسترش دموکراسی و نهادینه شدن حکومت‌های مردمی، خواسته‌ها و به دنبال آن شعارهای دولتهای منتخب وسیع‌تر شده و در نتیجه منابع بیشتری برای اجرای وظایف محوله از سوی مردم

مورد نیاز بوده است. در این فرآیند، نظریه‌های اقتصادی مالیاتها در پاسخگویی به تأمین منابع کارآمد برای دولتهای توسعه یافته اهمیت یافته است و در چند دهه گذشته این نظریه‌ها بسیار متحول شده‌اند، تا آنجا که نظام مالیاتی نه فقط برای تأمین منابع هزینه‌های دولت و بهبود در توزیع درآمد، بلکه برای افزایش کارایی اقتصادی که زمانی بیرون از تصور نظریه‌های کلاسیک اقتصادی بوده گام برداشته‌اند. مالیاتهای محیط زیستی مثال بارز و منحصر به فردی در این مورد محسوب می‌شود.

امروزه مالیات و درآمدهای مالیاتی در بیشتر کشورهای جهان از سه بُعد مختلف مورد توجه قرار می‌گیرد: درآمدی برای تأمین هزینه خدمات دولتی، وسیله و ابزاری در راستای حرکت به سوی برقراری قسط و عدالت اقتصادی و ابزار و وسیله مهم سیاستگذاری اقتصادی.

نظام مالیاتی در کشور ما تقریباً در هیچ یک از زمینه‌های یاد شده نتوانسته است جایگاه اصلی خویش را بیابد و دولت را در انجام وظایف و مسئولیتهای بسیار سنگین قانونی خویش به طور مؤثری یاری رساند. این امر به ویژه در دوران پیش از انقلاب اسلامی که عدم اتکاء بر درآمد نفت و وابستگی‌های حاصل از آن مسئله‌ای اساسی تلقی نمی‌شد یا دست کم در کوتاه‌مدت، دارای اهمیت زیادی نبود ولی در جامعه کنونی ما مسئله نظام مالیاتی باید از نظر بنیادی در ابعادی متفاوت مطرح شده و مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر باید نظام مالیاتی و درآمد مالیاتی حاصل از این نظام در بطن بافت و ترکیب درآمدهای دولتی و آثار و نتایج هر جزء درآمدی آن با توجه ویژه به نقش و مسئولیتهای دولت مورد توجه قرار گیرد.

مطالعات مختلف انجام شده نشان می‌دهد که ایران در گروه کشورهای با شکاف مالیاتی بیش از ۴۰ درصد قرار داده، همچنین توجه به آمار بین‌المللی نشان‌دهنده آن است که شاخص کارایی مالیاتی (نسبت کل درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی) برای کشورهای آسیایی ۱۵، برای کشورهای در حال توسعه ۱۸ و برای کشورهای صنعتی ۳۱ درصد است و حال آنکه برای ایران میزان این شاخص هیچ‌گاه به ۷ درصد نرسیده و برای استان خراسان رقمی بیش از ۵/۵ درصد مشاهده نشده است.

مقوله مالیاتهای محلی و استانی در تحولات اخیر مالیاتی جایگاه خاصی پیدا کرده و مزایای این نظام مالیاتی شفافیت بیشتری یافته است. در زمینه‌های اجرایی نظام مالیاتی، بحث عدالت در اجرا و به ویژه ایجاد انگیزه بیشتر برای پرداخت مالیاتها، جایگاه ویژه‌ای دارد. به طور کلی مردم مایل نیستند مالیات بپردازند چون پرداخت مالیات به معنای کاهش درآمد و قدرت خرید آنان است و با کاهش مصرف کالاها و خدمات، مطلوبیت آنها کاهش خواهد یافت. در چنین جایگاهی اگر افراد مطمئن باشند دولت با کسب درآمدهای مالیاتی، کالاها و خدمات دیگری (عمومی) را فراهم می‌کند که به سبب مصرفی آنان اضافه می‌شود، فشار مالیاتی برای آنها کاهش یافته و حتی این امر می‌تواند موجب پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی افراد شود. در یک نظام مالیات محلی و استانی از

آنجا که بخش بزرگی از درآمد مالیاتی صرف استان و محل مربوط می‌شود، پرداخت کنندگان مالیات، نحوه هزینه شدن و مصرف مالیات پرداختی خود را بسیار شفاف‌تر مشاهده می‌کنند و این امر انگیزه فرار مالیاتی را کمتر و پرداخت مالیات را ساده‌تر می‌کند.

استانها و مناطق از نظر اوضاع اقتصادی، اجتماعی و مزیت‌های تولیدی با یکدیگر تفاوت دارند. در نتیجه، نرخها و پایه‌های مالیاتی در استانها و مناطق مختلف گاهی متفاوت است. از سوی دیگر، وضع رفاهی و توزیع درآمد نیز در استانها و مناطق با یکدیگر فرق دارد. این امر می‌تواند راهنمای خوبی در برقراری مالیات محلی باشد و به اصلاح توزیع درآمد کمک کند.

۳. مفاهیم و اصطلاحات

الف- کارگاه: مکان یا قسمتی از مکان است که در آن فعالیت اقتصادی مستمر و منظم انجام می‌گیرد. اگر این فعالیت در محل سکونت خانوار انجام گیرد، در صورتی می‌توان آن را کارگاه نامید که این فعالیت با مدیریت هیچ یک از اعضای خانوار یا خانوارهای ساکن در مکان نباشد. منظور از فعالیت اقتصادی مستمر و منظم، فعالیتی است که در بیشتر ایام سال طبق برنامه زمانی مشخص انجام شود. همچنین اگر برای فعالیت اقتصادی که با مدیریت یکی از اعضای خانوار در محل سکونت خانوار انجام می‌شود، از یکی از وزارتخانه‌ها، سازمانهای دولتی یا اتحادیه‌های صنفی، مجوز اخذ شده باشد، محل انجام فعالیت مزبور کارگاه تلقی می‌شود.

ب- کارکنان کارگاه: منظور تمام افرادی هستند که در کارگاه کار می‌کنند، اعم از اینکه تمام وقت یا پاره‌وقت باشند، مالکان و شرکایی که در کارگاه فعالیت می‌کنند، مزد و حقوق بگیران (کارگران و کارمندان) و کارکنان فامیلی بدون مزد، کارکنان سایر که در خارج از کارگاه ولی برای کارگاه کار می‌کنند نیز کارکنان کارگاه منظور می‌شوند.

ج- ظرفیت مالیاتی: میزان مالیاتی است که طبق قوانین جاری باید وصول شود که گاهی از آن به مالیات بالقوه نیز تعبیر می‌شود.

د- شکاف مالیاتی: فاصله بین مالیات بالقوه و مالیاتی که وصول شده است (گاهی از مالیات وصول شده به مالیات بالفعل تعبیر می‌شود)

ه- کوشش مالیاتی: نسبت مالیات وصول شده (بالفعل) به مالیات بالقوه (ظرفیت مالیاتی) است.

و- کارایی مالیاتی: نسبت مالیات وصول شده (بالفعل) به تولید ناخالص داخلی منطقه است.

۴. مباحث نظری و مطالعات انجام شده

در مورد ظرفیت مالیاتی و موضوعات مرتبط با آن مطالعات زیادی در کشور انجام شده است که از مهم‌ترین آنها می‌توان به این موارد اشاره کرد:

صفای نیکو در تحقیق خود مبنی بر «برآورد ظرفیت مالیاتی استان همدان» ضمن ارائه مدل اقتصادسنجی جهت برآورد ظرفیت مالیاتی استان همدان به این نتیجه می‌رسد که چهار متغیر تولیدات بخشهای صنعت، معدن، کشاورزی و نرخ سواد جامعه همدان، بیشترین تأثیر را در تعیین نسبت مالیاتی و یا ظرفیت مالیاتی استان ایفا می‌کند.

در «برآورد ظرفیت مالیاتی و بررسی کارایی نظام مالیاتی (مورد استان یزد ۱۳۷۶-۱۳۶۰)» از یک مدل اقتصادسنجی جهت شناسایی متغیرهای مؤثر بر ارتقای ظرفیتهای مالیاتی استان یزد استفاده شده است. این مدل، یک رگرسیون خطی مرکب بوده که از طریق روش OLS برآورد شده است. همچنین آزمونهای مربوط به هم خطی و ناهمسانی واریانس و آزمون ریشه واحد انجام گرفته است. در نهایت با توجه به برآورد مدل مورد نظر، اولاً ظرفیت مالیاتی بالقوه بخش خدمات مورد تأیید قرار گرفته و ثانیاً نقش مؤثر رشد ارزش افزوده بخش صنعت در ارتقاء ظرفیت مالیاتی استان تأیید شده است.

تحقیق «شناسایی درآمدهای مالیاتی بالقوه استان قم» توسط مرکز تحقیقات جهاد با هدف شناسایی مشاغل غیررسمی و بدون پروانه کسب که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، شناسایی مشاغل رسمی که از پرداخت مالیات واقعی طفره می‌روند، پیش‌بینی ظرفیت واقعی درآمدهای مالیاتی استان در تعیین اهرمهای لازم جهت دریافت مالیات، شناسایی مالیات بر حقوق افرادی که مالیات واقعی پرداخت نمی‌کنند صورت گرفته است. همچنین به شناسایی معاملاتی که به صورت رایج در کشور صورت می‌گیرد و مراجع قانونی، نظارتی بر آنها از نظر دریافت مالیات ندارند اقدام شده است. در نهایت روشهای کسب درآمدهای مالیاتی املاک و مستغلات شناسایی شده است.

در خصوص طرح تحقیقاتی «اندازه‌گیری ظرفیت مالیاتی ۲۶ استان کشور» ابتدا ارزش افزوده بخشهای اقتصادی از قبیل بخش کشاورزی، صنعت و معدن، ساختمان و گروه خدمات اندازه‌گیری شده و سپس ظرفیت مالیاتی استانها با استفاده از آن برآورد شده است.

صفری در «برآورد ظرفیت مالیاتی استان آذربایجان شرقی» ابتدا معادلات متعددی را به روشهای خطی و لگاریتمی به عنوان توابع ظرفیت مالیاتی کشور و استان تخمین زده و سپس بهترین آنها را انتخاب نموده و با استفاده از آن ظرفیتهای مالیاتی برآورد شده است. در نتایج این تحقیق ارزش افزوده بخش کشاورزی، بخش صنعت و معدن و همچنین ارزش افزوده بخش خدمات از عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی شناخته شده است.

در تحقیق «بررسی توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان مازندران» با استفاده از اطلاعات سری زمانی سالهای ۱۳۷۵-۱۳۶۵ در ابتدا به بررسی عملکرد بالفعل دستگاه وصول مالیات استان پرداخته شده است. در ادامه توان بالقوه مالیاتی استان با تأکید بر بخش مشاغل و با استفاده از متوسط درآمد و هزینه گروههای ده گانه در ده بخش مختلف شغلی در سالهای مختلف و بر حسب فعالیت اصلی سرپرستان خانوار در مناطق شهری و روستایی محاسبه شده است. سپس در بخش سایر منابع مالیاتی استان، ظرفیت مالیاتی با توجه به خصوصیات و اوضاع اقتصادی-اجتماعی بررسی شده است.

در پژوهش دیگری مبنی بر «بررسی توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان خراسان» میزان ارزش افزوده ایجاد شده در بخشهای اقتصادی استان در سال ۱۳۷۶ به عنوان پایه مالیات در محاسبه توان مالیاتی سال ۱۳۷۷ مورد استفاده قرار گرفته است، با استناد به این موضوع که طبق قانون مالیاتها، مالیات در پایان دوره مالی با یک سال وقفه اخذ می‌گردد. در قسمت دیگری از این مطالعه با استفاده از روش دیگری که عموماً با توجه به سهم تعداد بنگاههای فعال در هر بخش از کل بنگاهها در کشور است، به تخمین ارزش افزوده هر بخش اقدام گردیده و در نهایت ظرفیت مالیاتی برای سال ۱۳۷۶ محاسبه شده است.

کردبچه (۱۳۶۴) در مطالعه خود مبنی بر «نسبت مالیاتی، ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی» به طور خلاصه پاسخگویی به این پرسش که «زمینه گسترش درآمدهای مالیاتی، چگونه تعیین می‌شود» و اینکه «آیا یک کشور در صورت تمایل تا هر میزان منابع مالیاتی خود را می‌تواند افزایش دهد؟» را مدنظر دارد. روشی که معمولاً برای پاسخگویی به این پرسش به کار گرفته می‌شود، انتخاب شاخصهایی است که با استفاده از آنها بتوان مقایسه‌ای بین کشورهای مختلف به عمل آورد. متداولترین این شاخصها «نسبت مالیاتهای حقیقی»^۱ است، یعنی نسبت کل درآمد مالیاتی به تولید ناخالص ملی. دومین شاخص، شاخص «کوشش مالیاتی»^۲ در یک کشور است. برای برآورد آن، ابتدا باید ظرفیت مالیاتی آن کشور را تعیین کرد. کوشش مالیاتی، نسبت مالیاتهای جمع‌آوری شده به ظرفیت مالیاتی بوده و مقایسه کشورها بر اساس کوشش مالیاتی در حقیقت زمینه افزایش بیشتر درآمدهای مالیاتی را مشخص می‌کند.

ارباب برای بررسی موفقیت و یا عدم موفقیت نظام مالیاتی در تحقیق «بررسی ظرفیت مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران»، شاخصهای مختلفی را معرفی کرده و به بررسی شاخصهای مورد نظر در ایران در دو مقطع زمانی قبل از انقلاب (سالهای ۱۳۵۷-۱۳۵۲) و بعد از انقلاب (۱۳۶۴-۱۳۵۸) می‌پردازد. شاخصهای مورد بررسی در این مطالعه شامل شاخص رشد سالیانه درآمدهای مالیاتی، شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به درآمد ملی، شاخص نسبت پرداختها به GNP و درآمد ملی،

1. Actual Tax Rate (TAX/GNP)

2. Tax Effort

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان ... ۴۷

شاخص نسبت مالیاتهای دریافتی به مالیاتهای مصوب و شاخص نسبت مالیاتهای دریافتی به درآمدهای عمومی دولت می‌باشد.

در تحقیق دیگری مبنی بر «ظرفیت مالیاتی و معضلات موجود» که توسط ارباب انجام شده روش محاسبه بر اساس اندازه‌گیری ارزش افزوده انتخاب شده است. به همین منظور، ابتدا اقدام به برآورد ارزش افزوده بخشهای مختلف اقتصادی شده و سپس بر اساس نتایج حاصل، ظرفیت مالیاتی در هر بخش محاسبه شده است. نتیجه عملکرد نظام مالیاتی در سال ۱۳۶۵ معادل ۱۰۲۷ میلیارد ریال می‌باشد در حالی که میزان کسری بودجه در سال یاد شده حدود ۱۲۸۴ میلیارد ریال بوده است. ارباب نتیجه‌گیری می‌کند که ظرفیت مالیاتی کشور توانایی پوششی بیش از مجموع عملکرد و کسری بودجه را داشته‌است.

ملایی پور (۱۳۷۷) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «توانهای بالقوه و بالفعل مالیات بر شرکتهای نساجی استان خراسان» ضمن برآورد مدل‌های رگرسیونی مالیات بالقوه و سنجش کارایی مالیاتی، در برآورد مدل از رگرسیون داده‌های مقطعی استفاده کرده است و برای کاهش درجه نوسانات تصادفی از متوسط داده‌ها طی هشت سال (۱۳۷۵-۱۳۶۸) استفاده نموده است. مهمترین متغیرهای این تحقیق عبارتند از لگاریتم مالیات قطعی شده یک شرکت نساجی، لگاریتم مالیات وصول شده یک شرکت نساجی و لگاریتم ارزش افزوده یک شرکت نساجی.

مطالعه مباحث نظری موجود مربوط به برآورد ظرفیت مالیاتی تقریباً در بیشتر موارد تأکید بر استفاده از اطلاعات مربوط به ارزش افزوده به عنوان پایه مالیاتی دارد و اتفاق نظر در بعضی موارد مربوط به استفاده از این اطلاعات به صورت زیربخش عنوان می‌شود. استفاده از مدل‌های اقتصادی به ویژه برای شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی و نیز مدل‌های رگرسیون خطی مرکب و برآورد از روش حداقل مربعات معمولی (OLS) و انجام آزمون‌هایی مانند هم‌خطی و ناهمسانی واریانس و نیز آزمون ریشه واحد از روشهای دیگری است که در برآورد ظرفیت مالیاتی مورد استفاده قرار گرفته است.

در بعضی از مطالعات برای برآورد ظرفیت مالیاتی، متغیر تابع در مدل، نسبت مالیاتی یا نسبت کل مالیات به تولید ناخالص داخلی و متغیر توضیحی مدل ارزش افزوده بخشهای مختلف اقتصادی و نرخ باسوادی به عنوان جانشینی برای درآمد سرانه در نظر گرفته شده است. در مواردی نیز مشاهده شده که از معادلات خطی و لگاریتمی به عنوان توابع ظرفیت مالیاتی استفاده شده است.

به طور کلی می‌توان گفت مطالعات و نظریه‌های مربوط به برآورد ظرفیت مالیاتی نتیجه‌نهایی

تلفیق چهار پارامتر در هر یک از بخشهای اقتصادی است:

- ارزش افزوده ایجاد شده در بخش (کل درآمدهای ایجاد شده در بخش)،
- تعداد شاغلان و سرمایه‌گذاران در بخش،

• الگوی توزیع درآمد در بخش،

• قوانین مالیاتی ناظر بر فعالیتهای اقتصادی بخش (معافیتها، نرخهای مالیاتی و نظایر آن).

از آنجایی که سرفصلهای مالیاتی با اطلاعات و آمارهای بخشهایی که در حسابهای ملی کشور وجود دارند متفاوت است، بنابراین برای رسیدن به پایه‌های مالیاتی انواع مختلف مالیاتها باید به تقریب دست زد. برای مثال، یکی از سرفصلهای مالیاتی، مالیات بر درآمد مشاغل است که پایه مالیاتی آن ارزش افزوده ایجاد شده در این بخش طی سالهای مختلف است ولی در آمارهای حسابهای ملی، اطلاعات مربوط به ارزش افزوده بخشهای مختلف اقتصادی جمع‌آوری می‌شود. بنابراین باید برای دستیابی به آمار ارزش افزوده بخش مشاغل، به تقریبی از ارزش افزوده بخشها توسل جست. در این خصوص، در مطالعات مختلف تقریبهای متفاوتی در نظر گرفته شده است. به عنوان کامل‌ترین روش استفاده شده در مطالعات می‌توان به روش استفاده شده در مطالعه انجام شده با نام «برآورد کسشهای مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران» که در سال ۱۳۷۳ در دفتر تحقیقات و سیاستهای مالی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شده اشاره کرد. در مطالعه یاد شده برای تعیین پایه مالیاتی بخش مشاغل، از ارزش افزوده آن دسته از زیربخشهای خدمات و صنایع و معادن که در ارتباط با بخش مشاغل هستند، استفاده شده است.

زیربخشهای گروه صنایع و معادن عبارت‌اند از: معدن، صنعت، برق، آب و ساختمان. تقریباً کل ارزش افزوده زیربخشهای معدن و برق و گاز و آب دولتی بوده که جزو بخش مشاغل محسوب نمی‌شود. ارزش افزوده بخش ساختمان به دو قسمت دولتی و خصوصی تقسیم می‌شود که طبق ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم، صاحبان مؤسسه‌های ساختمانی و تأسیسات فنی و صنعتی و دفاتر فنی و مهندسی مشاوره و مؤسسه‌های نقشه‌کشی و نقشه‌برداری و نظارت که همان بخش خصوصی هستند، جزو بخش مشاغل محسوب می‌شوند.

ارزش افزوده کل صنعت به دو قسمت ارزش افزوده صنایع کارگاههای بزرگ و ارزش افزوده کارگاههای کوچک صنعتی (دارای ۱۰ نفر کارکن به پایین) تفکیک شده است که معمولاً کارگاههای بزرگ صنعتی به صورت شرکتی عمل کرده یا در اختیار بخش دولتی است و در مجموعه بخش مشاغل وارد نمی‌شود.

زیربخشهای خدمات عبارت‌اند از:

- بازرگانی، رستوران و هتلداری،
- حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات،

۱. به دو منبع زیر مراجعه شود: مدل اصلی جابر اهدایی در مقاله:

Jaber Ehdiaie, "An Econometric Method for Estimating Tax Elasticity and Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures", 1997.

جمشید پژویان، «بررسی اقتصادی مالیات بر شرکتها»، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، ۱۳۷۱.

- خدمات مؤسسه‌های پولی و مالی،
- خدمات مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی،
- خدمات عمومی،
- خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی.

از موارد یاد شده، رستوران و هتلداری طبق ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم جزو زیربخشهای مشاغل محسوب می‌شوند. ارزش افزوده بخش بازرگانی به دو قسمت خرده‌فروشی و عمده‌فروشی تفکیک شده است که بنا به اظهارات کارشناسان بانک مرکزی و مرکز آمار، بیش از ۸۰ درصد از این بخش مربوط به خرده‌فروشی بوده که می‌تواند از زیربخشهای مشاغل محسوب شود ولی به علت نبود اطلاعات به تفکیک، از کل ارزش افزوده بخش بازرگانی به عنوان جزئی از پایه مالیاتی بخش مشاغل استفاده شده است.

حمل و نقل به دو بخش حمل و نقل خصوصی و دولتی تفکیک شده ولی مالیاتی که از بخش خصوصی گرفته می‌شود بسیار ناچیز بوده و به صورت علی‌الرأس سالیانه اخذ می‌شود. زیربخش خدمات مؤسسه‌های مالی و پولی به طور کامل در اختیار بخش دولتی است که از بخش خدمات به عنوان پایه مالیات بخش مشاغل باید حذف شود. ارزش افزوده گروه خدمات مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی، تشکیل شده از خدمات مستغلات، خدمات واحدهای مسکونی، خدمات واحدهای غیرمسکونی، خدمات دلالان مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی که تمامی آنها به جز خدمات واحدهای مسکونی و غیرمسکونی، طبق ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم از اجزای بخش مشاغل محسوب می‌شوند.

خدمات عمومی که شامل خدمات قضایی و ثبتی، خدمات انتظامی، خدمات آموزشی و فرهنگی است، دولتی بوده و از بخش خدمات به عنوان پایه مالیاتی مشاغل حذف می‌شود. خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی بیشتر در اختیار بخش خصوصی بوده و جزء پایه مالیاتی بخش مشاغل محسوب می‌شود. با توجه به موارد یاد شده، پایه مالیاتی بخش مشاغل به این صورت تعریف شده است:

(۱)

پایه مالیاتی بخش مشاغل = [خدمات عمومی + خدمات مؤسسه‌های پولی و مالی + حمل و نقل دولتی + ارتباطات + خدمات واحدهای مسکونی و غیر مسکونی] - خدمات + ارزش افزوده ساختمان در بخش خصوصی + [ارزش افزوده کارگاههای بزرگ صنعتی - ارزش افزوده کل صنعت]

پایه مالیاتی بخش شرکتها نیز به این صورت محاسبه شده است:

(۲)

پایه مالیاتی بخش شرکتهای = ارزش افزوده بخش کشاورزی و بخش مشاغل - تولید ناخالص داخلی

همچنین پایه مالیاتی برای مالیات بر مصرف و فروش، مخارج مصرفی بخش خصوصی و برای مالیات بر واردات، میزان واردات قبل از اعمال تعرفه گمرکی در نظر گرفته شده است.

در گام بعدی در روش استفاده از اطلاعات ارزش افزوده بخشها و شاغلان هر بخش، برای برآورد ظرفیت مالیاتی ابتدا بر اساس اطلاعات موجود از ارزش افزوده هر بخش و تعداد شاغلان، سرانه ارزش افزوده هر نفر، محاسبه شده و سپس با استفاده از نرخهای مالیاتی و معافتهای در نظر گرفته شده برای افراد در قانون مالیاتها، مالیات سرانه قابل پرداخت هر فرد محاسبه و در نهایت ظرفیت مالیاتی در هر بخش تعیین می‌گردد.

از مهمترین ایرادهای وارد بر این روش، بی‌توجهی به تصاعدی بودن نرخهای مالیاتی است. از آنجا که مالیات بر درآمد از بنگاه اقتصادی دریافت می‌شود و نه افراد، به نظر می‌رسد در صورت امکان محاسبه ارزش افزوده بنگاه، بتوان به رقم دقیق‌تری از ظرفیت مالیاتی در هر بخش رسید. می‌توان برآورد ظرفیت مالیاتی از این روش را به عنوان یک برآورد حداقل برای ظرفیت مالیاتی بخش در نظر گرفت. در موارد دیگری در ابتدا با در نظر گرفتن تعدادی پیش‌فرض، تصویری از الگوی توزیع درآمد در هر بخش ارائه شده، سپس بر اساس الگوی ارائه شده ظرفیت مالیاتی بخش را محاسبه می‌کنند. به طور مثال اگر فرضهای مربوط به تخمین الگوی توزیع درآمد به این صورت باشند:

- ۶۰ درصد از شاغلان بخش، مشارکتی در سرمایه بخش ندارند و فقط مزدبگیر و حقوق‌بگیر هستند.
- متوسط مزد و حقوق ماهانه ۶۰ درصد مورد بحث A ریال باشد.
- الگوی تمرکز سود به نحوی باشد که ۵۰ درصد کل سود در بین ۱۰ درصد از صاحبان سرمایه بخش متمرکز شود.
- توزیع سود بین افراد هر یک از دو گروه صاحب سرمایه مفروض در بند قبل به نحو یکسان صورت گیرد.

بر اساس فروض یادشده در این روش، ظرفیت بالقوه مالیاتی در هر بخش به این صورت قابل محاسبه خواهد بود.

X : تعداد کل شاغلان بخش

Y : کل ارزش افزوده بخش

A : مزد و حقوق ماهانه حقوق‌بگیران

(۳)

کل درآمد (ارزش افزوده) حقوق بگیران $= ۱۲ A \times \%۶۰ X$ → درآمد سرانه هر حقوق بگیر $= ۱۲A$

با محاسبه مالیات بر حقوق هر یک از حقوق بگیران بر اساس رقم $۱۲A$ با توجه به نرخهای مربوط به مالیات حقوق، سرانه مالیات هر حقوق بگیر و از ضرب آن در $\%۶۰ X$ درصد یعنی تعداد حقوق بگیران، کل مالیات مزد و حقوق بگیران محاسبه می شود.

در فرض بند سوم آورده شده که ۵۰ درصد سود در نزد ۱۰ درصد از صاحبان سرمایه بخش متمرکز شود پس ادامه محاسبات به این صورت خواهد بود:

(۴) مانده ارزش افزوده بخش بعد از کسر ارزش افزوده حقوق بگیران $= Y - ۱۲A \times \%۶۰ X$

$$(۵) \quad B = \frac{Y - ۱۲A \times \%۶۰ X}{۲} = \text{با فرض تعلق } \%۵۰ \text{ به } \%۱۰ \text{ صاحبان سرمایه}$$

(۶)

۹۰% تعداد صاحبان سرمایه کوچکتر $\times (۴۰X\%)$ تعداد صاحبان سرمایه بزرگتر $= \%۱۰ \times (۶۰X - X)$

$$(۷) \quad \frac{B}{(\%۴۰X) \times \%۱۰} = \text{سرانه درآمد صاحبان سرمایه بزرگتر}$$

$$(۸) \quad \frac{B}{(\%۴۰X) \times \%۹۰} = \text{سرانه درآمد صاحبان سرمایه کوچکتر}$$

با اعمال نرخ مالیاتی ماده ۱۳۱ بر درآمد سرانه هر یک از گروه صاحبان سرمایه و محاسبه حاصل ضرب مالیات سرانه محاسبه شده در تعداد افراد گروه، ظرفیت مالیاتی در هر یک از گروههای صاحبان سرمایه محاسبه شده و در نهایت حاصل جمع سه رقم محاسبه شده به عنوان ظرفیت مالیاتی در هر گروه، کل ظرفیت مالیاتی در بخش محاسبه خواهد شد.

با در نظر گرفتن گروههای درآمدی، ایراد وارد بر روش برآورد حداقل تا حدودی تعدیل می شود زیرا با تخصیص رقم قابل توجهی از درآمد به گروه بالای درآمدی از طریق فرض ۵۰ درصد از درآمد به ۱۰ درصد از افراد به عنوان صاحبان سرمایه بزرگتر، نرخهای مالیاتی اعمال شده بر سرانه درآمدها به صورت قابل توجهی با حالت قبل تفاوت خواهد داشت. چنان که در محاسبات انجام شده با این روش نیز در نهایت رقم ظرفیت مالیاتی محاسبه شده بزرگتر از رقم محاسبه شده به روش برآورد حداقل خواهد بود اما به دلیل فرض در نظر گرفته شده در مدل، برآورد انجام شده از اطمینان بالایی برخوردار نخواهد بود.

۵. روش محاسبه ظرفیت مالیاتی

برای محاسبه ظرفیت مالیاتی از اطلاعات و آمار مربوط به ارزش افزوده بخشهای مختلف اقتصادی در استان خراسان و اطلاعات و آمار مربوط به کارگاههای صنعتی استفاده شده است. مرور مطالعات انجام شده نشان می‌دهد که به چند دلیل برآورد انجام شده در این پژوهش نسبت به مطالعاتی که تاکنون در مورد برآورد ظرفیت مالیاتی به ویژه به صورت منطقه‌ای و استانی انجام شده است، بسیار نزدیک‌تر به واقعیت است.

دلیل اول، استفاده از آمار و اطلاعات ارزش افزوده استانی است. مطالعه روش تهیه این آمار و اطلاعات اشکالات جدی بر این آمار وارد می‌کند اما بدون شک این اطلاعات به صورت استانی از اطلاعات مورد استفاده در مطالعات گذشته برای پایه مالیاتی استانها که سهم ارزش افزوده بخشهای استان از کشور محاسبه می‌گردید به واقعیت نزدیک‌تر است. همچنین مقایسه آمار منتشر شده برای سالهای مختلف که معمولاً اطلاعات مربوط به سالهای قبل را نیز به همراه خود دارد تفاوت‌های فاحشی را نشان می‌دهد. همان‌طور که بررسی سطحی روند تغییرات ارزش افزوده بخشها و مشاهده کاهش یا افزایش زیاد و غیرعادی در بعضی موارد نشان می‌دهد، این آمار نیز از سطح اطمینان بالایی برخوردار نیست. در عین حال از آنجا که این آمار توسط تنها نهاد رسمی انتشار آمار در کشور تهیه و اعلام شده است برای کار مطالعاتی از پشتوانه علمی قابل قبولی برخوردار است.

دومین دلیل برای نشان دادن نزدیکی این برآورد به واقعیت، استفاده از آمار سرشماری عمومی کارگاهی است، زیرا این اطلاعات که بر اساس کدهای ISIC¹ در سال ۱۳۸۱ توسط مرکز آمار ایران منتشر شده است به ما این امکان را می‌دهد که سرانه کارگاهی یا حتی سرانه تولید هر کارکن را محاسبه کنیم. در مطالعات پیشین که در آن به دنبال محاسبه سرانه ارزش افزوده کارکن بوده‌اند و از آمار تعداد شاغلان بخشها که به صورت برآوردی توسط بخشها اعلام می‌شد (و نه سرشماری رسمی) استفاده کرده‌اند، در مقایسه با سرانه محاسبه شده در این مطالعه به طور قطع از دقت پایین‌تری برخوردار است.

با توجه به اینکه اطلاعات مورد استفاده مربوط به استان خراسان پیش از تفکیک این استان است، ظرفیت مالیاتی برآورد شده نیز مربوط به استان خراسان خواهد بود در عین حال که می‌توان با استفاده از قراینی نظیر سهم استانهای خراسان شمالی، جنوبی و رضوی از کل مالیات وصول شده در سالهای اخیر در استان خراسان و نیز سهم هر یک از شاخصهای اقتصادی نظیر سهم از کارگاههای بزرگ صنعتی، اشتغال صنعتی و مانند آن به برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان رضوی رسید که بدون شک از اطمینان قابل توجهی برخوردار نخواهد بود.

روش برآورد ظرفیت مالیاتی در این مطالعه، استفاده از اطلاعات ارزش افزوده بخشها و زیربخشهای اقتصادی و تبدیل آنها با استفاده از اطلاعات سرشماری کارگاهی به ارزش افزوده سرانه بنگاه و کارکن و اعمال قوانین مالیاتی و محاسبه مالیات بنگاه است.

ابتدا با استفاده از اطلاعات مربوط به سرشماری کارگاههای صنعتی در استان خراسان در زیربخشهایی که ارزش افزوده آنها به صورت جدا آورده شده است تعداد کارکن را محاسبه خواهیم کرد. این کار از طریق ضرب کردن تعداد کارگاهها در تعداد کارکن به دست می آید. ابتدا تعداد کارکن را در واحدهای یک نفر، دو نفر و سه نفر کارکن تا بیش از هزار نفر کارکن محاسبه کرده و از جمع تعداد کارکن در هر گروه کارگاهها، به جمع کارکن در زیربخش خواهیم رسید. برای واحدهایی که تعداد کارکن آنها در دامنه خاصی تعریف شده است به فرض واحدهای ۶ تا ۹ نفر کارکن، میانگین دامنه را در محاسبات در نظر گرفته ایم.

بعد از محاسبه تعداد کارکن در هر زیربخش، از تقسیم رقم ارائه شده برای ارزش افزوده زیربخش بر تعداد کارکن، سرانه ارزش افزوده را محاسبه کرده و از ضرب سرانه به دست آمده در تعداد کارکن به سرانه ارزش افزوده هر گروه کارگاهی خواهیم رسید. به عنوان مثال حاصل ضرب سرانه ارزش افزوده هر کارکن در عدد ۲ به ما سرانه ارزش افزوده واحدهای با دو نفر کارکن را داده و حاصل ضرب سرانه ارزش افزوده در ۷/۵، سرانه ارزش افزوده واحدهای ۶ تا ۹ نفر کارکن را به ما خواهد داد.

پس از محاسبه سرانه ارزش افزوده هر گروه کارگاهی با این فرض که معمولاً کارگاههای بزرگ صنعتی به صورت شرکتی عمل کرده یا در اختیار بخش دولتی هستند، کارگاههای کمتر از ۱۰ نفر کارکن را برای بخش مشاغل و کارگاههای دارای بیش از ۱۰ نفر کارکن را فعال در مجموعه اشخاص حقوقی (شرکتها) در نظر گرفته ایم. به این ترتیب با توجه به قوانین مالیاتی و آخرین اصلاحیه آن مربوط به پایان سال ۱۳۸۰ روند محاسبات به این ترتیب ادامه خواهد یافت.

برای هر یک از واحدهای کمتر از ۱۰ نفر کارکن به عنوان شخص حقیقی مبلغ ۲۱ میلیون ریال بر اساس ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ به عنوان معافیت مالیاتی در نظر گرفته شده است. این مبلغ معافیت برای سال ۱۳۸۳ محاسبه می شود. با توجه به دسترسی نداشتن به اطلاعات مربوط به حقوق و دستمزد واحدها و به عبارتی آن قسمت از ارزش افزوده واحدها که از ناحیه خدمات کارکنان می باشد، با فرض اینکه هر نفر کارکن از حداقل میزان حقوق و مزایا در ماه معادل یک میلیون و ۵۰۰ هزار ریال برخوردار باشد به ازای هر کارکن در واحدهای ۲ تا ۹ نفر معادل ۱۸ میلیون ریال از ارزش افزوده سرانه کارگاه کسر می شود.

به عنوان مثال از ارزش افزوده سرانه واحدهای با دو نفر کارکن یک مبلغ ۲۱ میلیون ریال معافیت شغلی و یک مبلغ ۱۸ میلیون ریال حقوق و دستمزد کسر شده و برای مبلغ باقیمانده بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات محاسبه می‌شود.

همچنین برای واحدهای ۶ تا ۹ نفر کارکن یک مبلغ ۲۱ میلیون ریال معافیت شغلی و مبلغ ۱۸ میلیون ریال $\times 7/5$ معادل ۱۳۵ میلیون ریال به عنوان حقوق و دستمزد کسر و برای مبلغ نامبرده بر اساس نرخهای ماده ۱۳۱، مالیات محاسبه خواهد شد.

باید توجه داشت که بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم برای واحدهای اشخاص حقیقی که به صورت مشارکت مدنی اداره می‌شوند می‌توان حداکثر دو معافیت ۲۱ میلیون ریال اعمال کرد. اما از آنجا که رقم مشخصی از این تعداد بنگاهها در زیربخشها موجود نیست، به نظر می‌رسد با توجه به بررسیهای انجام شده در واحدهای شغلی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی، بتوان از این موضوع چشم‌پوشی کرد. در مورد اعمال رقم حداقل حقوق و دستمزد نیز با توجه به مواد ۸۲ تا ۹۲ آخرین اصلاحیه قانون مالیاتها خصوصاً با توجه به ماده ۸۵ قانون مالیاتها که نرخ مالیات بر درآمد حقوق را در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، پس از کسر معافتهای مقرر در قانون مالیاتها به نرخ مقطوع ۱۰ درصد و در مورد سایر حقوق بگیران پس از کسر معافتهای مقرر در قانون مالیاتها تا مبلغ ۴۲ میلیون ریال به نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن به نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتها مشخص می‌کند، می‌توان به این نتیجه رسید که با توجه به اینکه برای محاسبه مالیات بر حقوق کارکنان خارج از نظام هماهنگ پرداخت - که بیشتر مشمول فعالان بخشهای غیردولتی و مشاغل است - نیز از نرخهای موجود در ماده ۱۳۱ که مانده سرانه ارزش افزوده هر واحد است بتوان تا حدودی این نقیصه را جبران کرد. بررسی سهم منابع مالیاتی از کل مالیاتهای استان نشان می‌دهد که مالیات بر حقوق، سهم قابل توجهی از کل مالیاتها را دارد اما نزدیکی نرخهای یاد شده و نبود امکان تفکیک ارزش افزوده حاصل از حقوق و دستمزد در هر زیربخش به ترتیبی که امکان محاسبه مالیات بر حقوق را فراهم کند، می‌تواند تا حدی میزان ارباب حاصل از این فرض را کاهش دهد. در هر حال در بخش مشاغل و اشخاص حقیقی بعد از محاسبه سرانه مالیات هر گروه کارگاه (یعنی کارگاههای یک نفر کارکن، دو نفر تا ۹ نفر کارکن)، با ضرب مالیات به دست آمده در تعداد کارگاههای موجود از آن گروه در زیربخش مورد مطالعه به کل مالیات آن گروه کارگاهی و از حاصل جمع آنها به کل ظرفیت مالیاتی در زیربخش یاد شده در بخش مشاغل خواهیم رسید.

در مبحث کارگاههای ۱۰ نفر کارکن و بیشتر که در این تحقیق آنها را به عنوان اشخاص حقوقی (شرکتها) در نظر گرفتیم نیز محاسبه مالیات و تعیین ظرفیت مالیاتی تا حدودی در ادامه روند مربوط به مالیات اشخاص حقیقی است. به این ترتیب که بعد از محاسبه سرانه ارزش افزوده هر

گروه کارگاهی با توجه به اینکه معافیت موضوع ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم فقط مربوط به فعالیتهای شغلی در قالب اشخاص حقیقی است بنابراین مبلغ ۲۱ میلیون ریال از کارگاههای ۱۰ نفر کارکن و بیشتر به عنوان معافیت کسر نخواهد شد و فقط از هر واحد که در اینجا ما آنرا شرکت می‌نامیم به میزان ۱۸ میلیون ریال $\times (n - 1)$ که در آن n تعداد کارکنان شرکت و ۱۸ میلیون ریال حداقل حقوق و دستمزد هر کارکن در طول یکسال است، کسر خواهد شد. عدد حاصل به عنوان سرانه ارزش افزوده در آن گروه خواهد بود که اعمال نرخ ۲۵ درصد آورده شده در ماده ۱۰۵ قانون مالیاتها، میزان مالیات هر گروه کارگاهی را به دست خواهد داد. در ادامه حاصل ضرب تعداد کارگاههای موجود از هر گروه در مالیات محاسبه شده، کل ظرفیت مالیاتی در آن گروه کارگاهی و حاصل جمع آنها کل ظرفیت مالیاتی را در بخش اشخاص حقوقی و در زیربخش مورد مطالعه به دست خواهد داد.

با توجه به اینکه در اطلاعات ارزش افزوده موجود برای استانها نمی‌توان روشی برای تفکیک ارزش افزوده ایجاد شده در مناطق محروم استان پیدا کرد بنابراین اعمال معافیتها آورده شده در ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مربوط به شرکتهایی که در فواصل مشخص شده از شهرهای بزرگ به عنوان مناطق کمتر توسعه یافته ایجاد می‌شوند، ممکن نخواهد بود. از سوی دیگر با توجه به اینکه این معافیتها محدود بوده و حداکثر به مدت ۱۰ سال است در مواردی فقط تا ۸۰ درصد درآمدها را در برمی‌گیرد، به ویژه اینکه استفاده از این معافیتها فقط در صورت رعایت کامل وظایف قانونی از سوی مؤدیان مالیاتی خواهد بود. تجربه اجرای این قانون در سالهای قبل در اداره مالیات بر شرکتهای استان نشان می‌دهد که تعداد قابل توجهی از مؤدیان مالیاتی به تصور اینکه تا ۱۰ سال از مالیات (بر اساس مصوبه سازمان صنایع و معادن) معاف هستند پس از پنج یا شش سال فعالیت و مشاهده اولین برگه مالیاتی به اداره مالیاتی مربوط مراجعه کرده و معترض می‌شدند. زمانی متوجه می‌شدند که استفاده از معافیت ماده ۱۳۲ قانون مالیاتها منوط به انجام تکالیف قانونی بوده است که شاید شرایط برای استفاده از معافیت فقط دو یا حداکثر سه سالباقی مانده باشد. در عین حال بررسی موارد معافیتها آورده شده در ماده ۱۳۲ قانون و شرایط اجرای آن در سالهای گذشته نشان می‌دهد که نبود اطلاعات به صورت تفکیک شده و در نظر نگرفتن معافیت یاد شده خدشه معنی‌داری در محاسبات ظرفیت مالیاتی ایجاد نخواهد کرد. در مواردی که قانون مالیاتها به صراحت به مورد معافیت مالیاتی بخش یا زیربخش خاصی اشاره کرده باشد، تعیین ظرفیت مالیاتی با در نظر گرفتن معافیتها یاد شده خواهد بود.

۶. ظرفیت مالیاتی استان خراسان

همان‌طور که در قسمت‌های پیشین ذکر شد در این مطالعه اطلاعات مربوط به ارزش افزوده استان خراسان به عنوان پایه مالیاتی استفاده شده است. این اطلاعات بر اساس طبقه‌بندی ISIC تهیه شده

است. بر مبنای این تقسیم‌بندی، آخرین اطلاعات مربوط به ارزش افزوده استانی مربوط به سال ۱۳۸۱ برای استان خراسان به قیمت بازار ۵۹۹۲۸/۲ میلیارد ریال است که شامل بخشهای کشاورزی و ماهیگیری، صنعت و معدن، ساختمان، آب، برق و گاز و خدمات و نیز خالص مالیات بر واردات می‌باشد که در این میان خدمات با ۶۰/۶۳ درصد بیشترین و معادل ۳۶۳۳۴/۵ میلیارد ریال و بعد از آن کشاورزی و ماهیگیری با ۱۵/۸۶ درصد و صنعت و معدن با ۱۳/۴۱ درصد و ساختمان، آب، برق و گاز با ۸/۵۵ درصد و در نهایت خالص مالیات بر واردات با ۱/۵۵ درصد قرار دارند.

چهار بخش یاد شده (به جز خالص مالیات بر واردات) در مرحله بعدی به ۱۵ گروه تقسیم می‌شود: کشاورزی، شکار و جنگلداری، ماهیگیری، معدن، صنعت، تأمین آب و برق و گاز طبیعی، ساختمان، عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها، هتل و رستوران، حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات، واسطه‌گریهای مالی، مستغلات، کرایه و خدمات کسب و کار، اداره امور عمومی، دفاعی و تأمین اجتماعی، آموزش، بهداشت و مددکاری اجتماعی، سایر خدمات عمومی، اجتماعی، شخصی و خانگی.

در این حالت گروه عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها با ۱۹/۲۹ درصد معادل ۱۱۵۶۲/۱ میلیارد ریال از ارزش افزوده استان در این سال بیشترین سهم را در تولید استان به خود اختصاص داده است. بعد از آن گروه کشاورزی، شکار و جنگلداری با ۱۵/۸۴ درصد و بعد از آن گروه صنعت با ۱۲/۷۹ درصد بیشترین سهم را در تولید استان داشته‌اند.

اما بررسی سهم سه گروه مهم یاد شده در استان نشان می‌دهد که کل ارزش افزوده گروه عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها، استان معادل ۸/۴۴ درصد، سهم گروه کشاورزی، شکار و جنگلداری معادل ۹/۱۵ درصد و سهم گروه صنعت ۵/۴۵ درصد از ارزش افزوده هر گروه در کشور است.

۱۵ گروه مشخص شده در مرحله بعد در تقسیم‌بندی ISIC به ۷۲ طبقه تقسیم می‌شود که در جدول صفحه بعد میزان ارزش افزوده هر طبقه و سهم آن در استان، آورده شده است.

۷. پایه مالیاتی برای استان خراسان

همان‌طور که در قسمتهای پیشین توضیح داده شد و در راستای انطباق مباحث با آخرین اصلاحات قوانین مالیاتی از ۷۲ طبقه یاد شده، فعالیتهایی را که به واسطه قانون مالیاتها از مالیات معاف هستند از محاسبات خارج شده‌اند. این فعالیتهای را می‌توان این‌گونه شرح داد:

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان ... ۵۷

- فعالیتهایی که در طبقه‌های ۱ تا ۴ آورده شده‌اند مربوط به زراعت و باغداری - دامداری، مرغداری، پرورش کرم ابریشم و زنبور عسل و شکار، جنگلداری - ماهیگیری به استناد ماده ۸۱ آخرین اصلاحیه قانون مالیاتها^۱.
- فعالیتهای طبقه ۵ مربوط به نفت خام و گاز طبیعی به استناد ماده دو آخرین اصلاحیه قانون مالیاتها^۲.

بر اساس تبصره این ماده، سهم درآمد یا سود شرکتهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های یاد شده در بندهای فوق باشد از شمول این ماده خارج می‌شود. اما با توجه به نبود امکان دسترسی به اطلاعات سود و سهم سود شرکتهای یاد شده، تمام ارزش افزوده این طبقه از محاسبات ظرفیت مالیاتی خارج شده است به این ترتیب به طور قطع ظرفیت محاسبه شده کمتر از میزان واقعی برآورد خواهد شد و می‌توان آن را به عنوان برآورد حداقلی ملاک قرار داد.

جدول شماره ۱. ارزش افزوده زیربخشهای مختلف
به تفکیک طبقه‌بندی ISIC در استان خراسان

ردیف	شرح فعالیت	خراسان	سهم
۱	زراعت و باغداری	۶۶۵۲/۹	۱۱/۲۸
۲	دامداری، مرغداری، پرورش کرم ابریشم و زنبور عسل و شکار	۲۶۸۹	۴/۵۶
۳	جنگلداری	۱۵۳/۵	۰/۲۶۵
۴	ماهیگیری	۸/۱	۰/۰۱
۵	نفت خام و گاز طبیعی	۱۴۳/۳	۰/۲۴
۶	سایر معادن	۲۲۵/۷	۰/۳۸
۷	ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنیها	۱۷۶۲/۸	۲/۹۹
۸	ساخت محصولات از توتون و تنباکو	.	.
۹	ساخت منسوجات	۱۱۴۷/۸	۱/۹۵
۱۰	ساخت پوشاک، عمل‌آوری و رنگ کردن خز	۶۴۳/۸	۱/۰۹
۱۱	دباغی، پرداخت چرم و سایر محصولات چرمی	۱۷۷/۵	۰/۳۰
۱۲	ساخت چوب و محصولات چوبی	۹۶/۵	۰/۱۶
۱۳	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی	۲۹/۷	۰/۰۵
۱۴	انتشار، چاپ و تکثیر رسانه‌های ضبط شده	۶۹/۱	۰/۱۲
۱۵	ساخت کک، فرآورده‌های حاصل از تصفیه نفت و سوختهای هسته‌ای	۱۴/۲	۰/۰۲
۱۶	ساخت مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی	۶۹۴/۳	۱/۱۸

۱. ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد حاصل از تمام فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر نوع از پرداخت مالیات معاف هستند.
۲. این نهادها مشمول پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون نیستند: وزارتخانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی، دستگاههایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و شهرداریها.

ادامه جدول شماره ۱

ردیف	شرح فعالیت	خراسان	سهم
۱۷	ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک	۴۹۸/۴	۰/۸۴
۱۸	ساخت سایر محصولات کانی و غیر فلزی	۸۵۴/۲	۱/۴۵
۱۹	ساخت فلزات اساسی	۴۹/۲	۰/۰۸
۲۰	ساخت محصولات فلزی فابریکی به جز ماشین آلات و تجهیزات	۲۸۹/۵	۰/۶۶
۲۱	ساخت ماشین آلات و تجهیزات طبقه بندی نشده در جای دیگر	۳۱۴/۳	۰/۵۳
۲۲	ساخت ماشین آلات دفتری، حسابداری و محاسباتی	۱/۳	۰
۲۳	ساخت ماشین آلات و دستگاههای برقی طبقه بندی نشده در جای دیگر	۲۷۴/۹	۰/۴۷
۲۴	ساخت رادیو، تلویزیون و دستگاهها و وسایل ارتباطی	۳۰/۷	۰/۰۵
۲۵	ساخت ابزار پزشکی، ابزار اپتیکی و ابزار دقیق و انواع ساعت	۱۴/۲	۰/۰۲
۲۶	ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر	۳۹۲/۲	۰/۶۶
۲۷	ساخت سایر تجهیزات حمل و نقل	۲۵/۱	۰/۰۴
۲۸	ساخت مبلمان، مصنوعات طبقه بندی نشده در جای دیگر	۱۸۵	۰/۳۱
۲۹	بازیافت	۱/۹	۰
۳۰	برق	۶۵۲/۱	۱/۱۱
۳۱	توزیع گاز طبیعی	۸۵۵/۲	۱/۴۵
۳۲	آب	۳۶۶/۲	۰/۶۲
۳۳	ساختمانهای مسکونی	۱۳۶۹/۸	۲/۳۲
۳۴	سایر ساختمانها	۱۸۸۱/۸	۳/۱۹
۳۵	عمده فروشی، خرده فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها	۱۱۵۶۲/۱	۱۹/۶۰
۳۶	هتل و خوابگاه	۲۰۳/۴	۰/۳۴
۳۷	رستوران	۶۳۷/۳	۱/۰۸
۳۸	راه آهن	۱۵۵/۷	۰/۲۶
۳۹	حمل و نقل جاده‌ای	۴۰۶۹/۸	۶/۹۰
۴۰	حمل و نقل لوله‌ای	۲۴	۰/۰۴
۴۱	حمل و نقل آبی	۰	۰
۴۲	حمل و نقل هوایی	۱۴۳/۷	۰/۲۴
۴۳	خدمات پشتیبانی حمل و نقل	۲۵۰/۱	۰/۴۲
۴۴	پست و مخابرات	۴۶۴/۶	۰/۷۹
۴۵	بانک	۸۵۵/۱	۱/۵۰
۴۶	سایر واسطه گریها و فعالیتهای جنبی آنها	۱۰۵/۷	۰/۱۸
۴۷	بیمه	۲۸۸/۱	۰/۳۹
۴۸	خدمات واحدهای مسکونی شخصی	۴۳۴۷/۸	۷/۳۷
۴۹	خدمات واحدهای مسکونی اجاری	۱۳۸۰/۱	۲/۳۴
۵۰	خدمات واحدهای غیر مسکونی	۳۵۰/۵	۰/۵۹
۵۱	خدمات دلالان مستغلات	۱۲۶/۸	۰/۲۱

ادامه جدول شماره ۱

ردیف	شرح فعالیت	خراسان	سهم
۵۲	کرایه و خدمات کسب و کار	۹۴۷/۴	۱/۶۱
۵۳	امور عمومی	۹۰۱/۶	۱/۵۳
۵۴	خدمات شهری	۵۰۳/۳	۰/۸۵
۵۵	امور دفاعی	۱۷۲۴/۲	۲/۹۲
۵۶	امور انتظامی	۸۳۶	۱/۴۲
۵۷	تأمین اجتماعی اجباری	۸۸/۱	۰/۱۵
۵۸	آموزش ابتدایی دولتی	۱۱۸۱/۹	۲
۵۹	آموزش ابتدایی خصوصی	۲۳/۵	۰/۰۴
۶۰	آموزش متوسطه عمومی و متوسطه فنی و حرفه‌ای دولتی	۱۲۸۹/۷	۲/۱۹
۶۱	آموزش متوسطه عمومی و متوسطه فنی و حرفه‌ای خصوصی	۵۲/۷	۰/۰۹
۶۲	آموزش عالی دولتی	۳۲۹/۴	۰/۵۶
۶۳	آموزش عالی خصوصی	۱۸۰/۳	۰/۳۱
۶۴	آموزش بزرگسالان دولتی	۹۰/۳	۰/۱۵
۶۵	آموزش بزرگسالان خصوصی	۸۱/۱	۰/۱۴
۶۶	بهداشت و درمان دولتی	۸۱۴/۵	۱/۳۸
۶۷	بهداشت و درمان خصوصی	۱۴۶۸/۸	۲/۴۹
۶۸	دامپزشکی	۴۹/۳	۰/۰۸
۶۹	مددکاری اجتماعی	۱۴۰/۹	۰/۲۴
۷۰	خدمات تفریحی، فرهنگی و ورزشی	۳۳۴/۲	۰/۵۷
۷۱	خدمات مذهبی و سیاسی	۱۰۴/۹	۰/۱۸
۷۲	سایر خدمات	۲۵۷/۷	۰/۴۴
جمع کل		۵۸۹۹۸/۸	۱۰۰

در مورد فعالیتهای طبقه‌بندی شده در شماره‌های ۶ تا ۲۹ مربوط به گروه صنعت و معدن، با توجه به نصّ صریح ماده ۱۳۲ قانون مالیاتها فعالیتهای این گروهها که از طریق وزارتخانه‌های ذی‌ربط پروانه یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان ۸۰ درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیاتها طی برنامه سوم معاف می‌شوند و دولت مکلف شده است فهرست مناطق کمتر توسعه یافته را تهیه و به تصویب هیئت وزیران برساند اما تجربه صدور این معافیتها در واحدهای مالیاتی و ناآشنایی واحدهای مشمول به وظایف قانونی خود، نشان داده است که درصد قابل توجهی از واحدهای مشمول در نهایت، شرایط استفاده از معافیتها یاد

شده را احراز نکردند^۱ بنابراین از معافیت یاد شده در این ماده برای فعالیتهای آورده شده در این طبقات صرف نظر شده است.

- ۵۰ درصد فعالیتهای ذکر شده در طبقه ۳۶ مربوط به هتل و خوابگاه به استناد تبصره ۳ ماده ۱۳۲ آخرین اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.
 - تمام فعالیتهای آورده شده در گروههای ۱۲، ۱۳، ۱۴ و ۱۵ مربوط به اداره امور عمومی، دفاعی و تأمین اجتماعی-آموزش-بهداشت و مددکاری اجتماعی - سایر خدمات عمومی، اجتماعی، شخصی و خانگی که در طبقه‌بندی نهایی در طبقات ۵۳ تا ۷۲ آورده شده است. به استناد مواد ۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۶، ۱۳۷ و ۱۳۹ آخرین اصلاحیه قانون مالیاتها و تبصره‌های ذیل آنها. به این ترتیب ارزش افزوده فعالیتهای ۱۰ گروه از گروههای ۱۵ گانه تفکیک شده بر اساس کدهای ISIC به عنوان پایه مالیاتی برای برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان به ترتیبی که ذکر شده انتخاب می‌شود. همان‌طور که گفته شد ۱۰ گروه یاد شده در ۴۷ طبقه مشخص شده است که به ترتیب به برآورد ظرفیت مالیاتی آنها می‌پردازیم.
- با توجه به اینکه روش محاسبه برای همه بخشها یکسان است ریز محاسبات را برای گروه معدن به عنوان نمونه بیان کرده و نتایج محاسبات سایر بخشها در جدولی ارائه می‌شود.

الف- برآورد ظرفیت مالیاتی در گروه معدن

اطلاعات مربوط به تعداد کارگاهها برای تعداد کارکن مربوط به گروه معدن در صفحات ۸۰-۴۴ سرشماری عمومی کارگاهی مطابق جدول شماره (۲) است.

جدول شماره ۲. اطلاعات مربوط به تعداد کارگاهها برای تعداد کارکن مربوط به گروه معدن

نظارت کننده	تعداد کارکن										تعداد کارگاه			
	۱	۲	۳	۴	۵	۶-۹	۱۰-۱۹	۲۰-۲۹	۳۰-۴۹	۵۰-۹۹		۱۰۰-۴۹۹	۵۰۰-۹۹۹	۱۰۰۰ نفر و بیشتر
	۱	۲	۴	۶	۶	۱۲	۳۸	۲۰	۹	۷	۸	۹	۱۱	۱۳۳

ارزش افزوده گروه معدن در حسابهای ملی به دو طبقه نفت خام و گاز طبیعی تقسیم شده است و ارزش افزوده آن قسمت از فعالیتهای گروه معدن که در طبقه نفت خام و گاز طبیعی آورده شده است به استناد ماده ۲ قانون مالیاتها از شمول مالیات خارج است. بنابراین در برآورد ظرفیت مالیاتی فقط ارزش افزوده طبقه سایر معادن در نظر گرفته می‌شود. اما کارگاههای بخش معدن در سرشماری کارگاهی به پنج گروه تقسیم شده است:

۱. فتحانی، گذری بر یک سیاست مالی، از قانون تا عمل، معاونت امور اقتصادی، سازمان امور اقتصاد و دارایی خراسان رضوی،

- استخراج ذغال سنگ و لینت و ذغال سنگ فارس، تورب و نظایر آن،
- استخراج نفت خام و گاز طبیعی و فعالیتهای خدماتی،
- استخراج سنگهای معدنی اورانیم و توریم،
- استخراج سنگهای فلزی،
- استخراج سایر سنگهای معدنی.

هر یک از پنج گروه یاد شده نیز در تقسیم‌بندیهای بعدی به کدهای سه رقمی و چهار رقمی تقسیم می‌شود. از آنجا که طبق ماده ۲ قانون مالیاتها فعالیتهای مربوط به استخراج نفت خام و گاز طبیعی از شمول مالیات خارج شدند بنابراین در محاسبه تعداد کارکنان نیز باید کارگاههای فعال در گروه ۲ را حذف کنیم. اطلاعات نشان می‌دهد که ۱۱ کارگاه از ۱۳۳ کارگاه بخش معدن به فعالیتهای استخراج نفت خام و گاز طبیعی اشتغال دارند. پس کارکنان این کارگاهها در محاسبه سرانه ارزش افزوده محاسبه نمی‌شوند. به این ترتیب بدون در نظر گرفتن کارکنان کارگاههای فعال در زیرگروه استخراج نفت خام و گاز طبیعی و فعالیتهای خدماتی، تعداد کارکنان بخش معدن ۴۱۹۰/۵ نفر محاسبه می‌شود، پس از تبدیل رقم ارزش افزوده سال ۱۳۸۱ یعنی ۲۲۵/۷ میلیارد ریال با استفاده از نرخ رشد اقتصادی و تورم در سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ بر اساس ارزش افزوده ۳۴۸/۰۳ میلیارد ریال برای سال ۱۳۸۳ سرانه ارزش افزوده هر کارکن ۰/۰۵۳۸۶ میلیارد ریال در این بخش محاسبه می‌شود. از حاصل ضرب سرانه ارزش افزوده به دست آمده در تعداد کارکن در هر یک از کارگاههای یک تا ۱۰۰۰ نفر، ارزش افزوده هر کارگاه محاسبه می‌شود.

همان‌طور که گفته شد کارگاههای کمتر از ۱۰ نفر کارکن را به عنوان بنگاههای فعال در حوزه اشخاص حقیقی تلقی کرده و برای کارگاههای یک نفر کارکن، بر اساس ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم برای سال ۱۳۸۳، معافیت معادل ۲۱ میلیون ریال و برای کارگاههای دو نفر کارکن تا ۱۰ نفر علاوه بر معافیت یاد شده به ازای هر نفر کارکن اضافی مبلغ ۱۸ میلیون ریال به عنوان ارزش افزوده حاصل از حقوق و دستمزد که در محدوده معافیت از مالیات حقوق نیز قرار دارد، کسر می‌کنیم.

به این ترتیب ارزش افزوده مشمول مالیات برای کارگاههای با یک نفر کارکن در گروه معدن، ۶۲/۰۵ میلیون ریال، برای پنج نفر کارکن معادل ۳۲۲/۲۶ میلیون ریال و برای ۶ تا ۹ نفر کارکن معادل ۴۵۲/۳۶ میلیون ریال محاسبه می‌شود. در گام بعدی مالیات هر یک از انواع بنگاههای یاد شده در بخش اشخاص حقیقی با استفاده از نرخهای ماده ۱۳۱ محاسبه می‌شود.

با توجه به اطلاعات جدول شماره (۳)، مالیات محاسبه شده برای بنگاههای با سه نفر کارکن، ۴۱/۵ میلیون ریال است. حاصل ضرب مالیات محاسبه شده برای هر بنگاه در تعداد بنگاههای موجود از آن دسته، کل مالیات بنگاههای آن دسته را به دست می‌دهد. به عنوان مثال مالیات بنگاههای با سه نفر کارکن ۴۱/۵ میلیون ریال محاسبه می‌شود و با توجه به اینکه هفت واحد فعال با این تعداد

کارکن وجود دارد کل مالیات بنگاه‌های با سه نفر کارکن ۲۹۰/۵ میلیون ریال محاسبه می‌شود. به این ترتیب کل ظرفیت مالیاتی در بخش اشخاص حقیقی معادل ۳۹۱۵ میلیون ریال می‌باشد.

جدول شماره ۳. تعیین ظرفیت مالیاتی در بخش معدن

تعداد کارکن	تعداد کارگاه	تعداد کل کارکن	ارزش افزوده (میلیارد ریال)	ارزش افزوده (میلیون ریال)	هر کارگاه	ارزش افزوده (میلیون ریال)	شغلی و حقوق	محداز کسر معافیت	ارزش افزوده	مالیات اشخاص (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی کل بنگاه‌ها (میلیون ریال)
۱	۹	۹	۰۳/۳۴۸	۵/۸۳	۵/۸۳	۰۵/۶۲	۱۰/۱۲۷	۳/۲۵	۹/۱۰	۱/۹۸	۴/۲۰۲
۲	۸	۱۶		۱۰/۱۶۶	۱۰/۱۶۶	۱۰/۱۲۷	۱۶/۲۴۹	۵/۴۱	۳/۲۵	۵/۲۹۰	۵/۲۹۰
۳	۷	۲۱		۱۶/۲۴۹	۱۶/۲۴۹	۱۶/۱۹۲	۲۱/۳۳۲	۲/۵۸	۲/۵۸	۴/۴۰۷	۴/۴۰۷
۴	۷	۲۸		۲۱/۳۳۲	۲۱/۳۳۲	۲۱/۲۵۷	۲۶/۴۱۵	۷/۷۷	۲/۵۸	۳/۶۹۹	۳/۶۹۹
۵	۹	۴۵		۲۶/۴۱۵	۲۶/۴۱۵	۲۶/۳۲۲	۳۶/۴۵۲	۷/۱۱۶	۷/۱۱۶	۳/۲۲۱۷	۳/۲۲۱۷
۷	۱۹	۱۳۳		۳۶/۴۵۲	۳۶/۴۵۲	۳۶/۵۸۱				۲۲/۷۹۹۷	۲۲/۷۹۹۷
		۲۵۲									جمع اشخاص حقیقی
۵/۱۴	۳۸	۵۵۱		۲۵/۱۲۰۴	۲۵/۱۲۰۴	۲۵/۹۴۳	۷۷/۱۵۹۳	۸۱/۲۳۵	۸۱/۲۳۵	۹۱/۸۹۶۰	۹۱/۸۹۶۰
۵/۲۴	۱۱	۵/۲۶۹		۷۷/۲۰۳۴	۷۷/۲۰۳۴	۷۷/۱۵۹۳	۵۵/۳۲۸۰	۴۴/۳۹۸	۴۴/۳۹۸	۸۸/۴۲۸۲	۸۸/۴۲۸۲
۵/۳۹	۵	۵/۱۹۷		۵۵/۳۲۸۰	۵۵/۳۲۸۰	۵۵/۲۵۶۹	۳۷/۶۱۸۷	۳۹/۶۴۲	۳۹/۶۴۲	۹۴/۳۲۱۱	۹۴/۳۲۱۱
۵/۷۴	۳	۵/۲۲۳		۳۷/۶۱۸۷	۳۷/۶۱۸۷	۳۷/۴۸۴۶	۰۷/۱۹۴۸۳	۵۹/۱۲۱۱	۵۹/۱۲۱۱	۷۸/۳۶۳۴	۷۸/۳۶۳۴
۵/۲۹۹	۴	۱۱۹۸		۰۷/۱۹۴۸۳	۰۷/۱۹۴۸۳	۰۷/۱۹۴۸۳	۰۷/۲۴۸۷۴	۷۷/۴۸۷۰	۷۷/۴۸۷۰	۰۷/۱۹۴۸۳	۰۷/۱۹۴۸۳
۵/۷۴۹	۲	۱۴۹۹		۰۷/۲۴۸۷۴	۰۷/۲۴۸۷۴	۰۷/۲۴۸۷۴	۴۷/۲۲۲۴۷	۱۲/۱۲۱۸۹	۱۲/۱۲۱۸۹	۲۴/۲۴۳۷۸	۲۴/۲۴۳۷۸
۱۰۰۰	۰	۰		۴۷/۲۲۲۴۷	۴۷/۲۲۲۴۷	۴۷/۲۲۲۴۷	۰۰/۱۶۲۶۳	۰۰/۱۶۲۶۳	۰۰/۱۶۲۶۳	۰	۰
		۵/۳۹۳۸								۸۲/۶۴۰۵۱	۸۲/۶۴۰۵۱
											جمع اشخاص حقیقی و حقوقی در بخش معدن
											سرانه ارزش افزوده هر کارکن میلیارد ریال
											۰۸۳۰۵/۰
											جمع کل مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در بخش معدن
											۸۲/۶۷۹۶۶

مآخذ ارزش افزوده: حسابهای ملی، حساب تولید استانهای کشور در سال ۸۱، مرکز آمار ایران

مآخذ تعداد بنگاههای اقتصادی فعال در این بخش: نتایج تفصیلی سرشماری عمومی کارگاهی ۱۳۸۱، مرکز آمار ایران صفحه ۴۴ تا ۱۱۵

تهیه و تنظیم: معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی

نحوه محاسبه برای بنگاههای بیش از ۱۰ نفر کارکن که به عنوان شرکت (اشخاص حقوقی) تلقی شده‌اند نیز به همین گونه است با این تفاوت که پس از محاسبه ارزش افزوده هر نوع بنگاه، میزان ارزش افزوده حاصل از حقوق و دستمزد کارکنان آنها به تعداد کارکنان از آنها کسر می‌شود. به عنوان مثال برای کارگاههای ۱۰ تا ۱۹ نفر کارکن به میزان $۱۴/۵ \times ۱۸$ میلیون ریال یعنی ۲۶۱ میلیون ریال و برای کارگاههای ۵۰ تا ۹۹ نفر به میزان $۷۴/۵ \times ۱۸$ یعنی ۱۳۴۱ میلیون ریال از ارزش افزوده محاسبه شده کسر می‌شود.

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان ... ۶۳

پس از محاسبه ارزش افزوده هر نوع بنگاه با اعمال نرخ ماده ۱۰۵ (۲۵ درصد)، مالیات شرکت محاسبه و از حاصل ضرب آن در تعداد بنگاههای آن دسته، کل ظرفیت مالیاتی دسته مزبور از بنگاهها محاسبه می‌شود. به این ترتیب با توجه به محاسبات، ظرفیت مالیاتی بنگاههای ۳۰ تا ۴۹ نفر کارکن ۳۲۱۱/۹۴ میلیون ریال و ظرفیت مالیاتی بخش معدن در حوزه اشخاص حقوقی ۶۴۰۵۱/۸۲ میلیون ریال و کل ظرفیت مالیاتی گروه معدن ۶۷۹۶۶/۸۲ میلیون ریال محاسبه می‌شود.

ب- برآورد ظرفیت مالیاتی در گروه صنعت

برای تمامی زیربخشهای صنعت نیز محاسبات به روشی است که برای گروه معدن انجام شد. با توجه به منفی شدن ارزش افزوده کارگاهها در بعضی از زیربخشهای صنعت نظیر چوب و محصولات چوبی پس از کسر معافیت و ارزش افزوده حاصل از حقوق و دستمزد، می‌توان به این نتیجه رسید که با توجه به اطلاعات، ظرفیت مالیاتی در این بخشها صفر و ادامه محاسبات غیرممکن است.

جدول شماره (۳) نشان می‌دهد که کل ظرفیت مالیاتی در حوزه اشخاص حقیقی در بخش صنعت ۷۰۸۶۹۰/۲۹ میلیون ریال و در حوزه اشخاص حقوقی ۱۰۷۷۸۶۷/۶۸ میلیون ریال و در کل بخش صنعت ۱۷۸۶۵۵۷/۹۷ میلیون ریال است.

جدول شماره ۴. تعیین ظرفیت مالیاتی در بخش صنعت

جمع مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقوقی (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقیقی (میلیون ریال)	نوع صنعت
۳۸۷۹۵۹/۳۴	۹۴/۲۱۹۷۲۱	۴۰/۱۶۸۲۳۷	مواد غذایی و آشامیدنی
۳۰۷۸۵۶/۷۴	۸۷/۱۶۵۶۷۹	۸۷/۱۴۲۱۷۶	منسوجات
۱۳۳۴۰۶/۰۵	۳۵/۱۴۰۰۵	۷۰/۱۱۹۴۰۰	پوشاک، عمل آوری و رنگ کردن خز
۳۴۹۲۰/۵۹	۸۹/۸۶۸۲	۷۰/۲۶۲۳۷	دبازی پرداخت چرم و سایر محصولات چرمی
.	.	.	چوب و محصولات چوبی
۴۶۴۸/۱۰	۹۰/۳۲۵۱	۲۰/۱۳۹۶	کاغذ و محصولات کاغذی
۱۱۷۲۶/۷۵	۰۹/۶۵۶۹	۶۶/۵۱۵۷	انتشار. چاپ و تکثیر رسانه‌های ضبط شده
۱۰۱۱/۳۳	۳۵/۹۵۳	۹۸/۵۷	کک، فرآورده‌های حاصل از تصفیه نفت و سوختهای هسته‌ای
۲۵۶۶۶۹/۲۴	۲۴/۲۱۵۹۶۹	۰۰/۴۰۷۰۰	مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی
۱۷۱۹۱۵/۹۵	۳۵/۱۱۴۹۸۳	۶۰/۵۶۹۳۲	محصولات از لاستیک و پلاستیک
۲۲۱۶۳۳/۰۶	۹۶/۱۴۷۴۳۸	۱۰/۷۴۱۹۴	محصولات کانی غیرفلزی

ادامه جدول شماره ۴

جمع مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقوقی (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقیقی (میلیون ریال)	نوع صنعت
.	.	.	ساخت فلزات اساسی
۴۰۳۷۳/۶۵	۶۵/۱۲۴۸۴	۰۰/۲۷۸۸۹	ساخت محصولات فلزی فابریکی به جز ماشین‌آلات و تجهیزات
۵۸۸۶۲/۳۵	۷۵/۴۰۷۸۷	۶۰/۱۸۰۷۴	ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۵۰۹/۴۰	.	۴۰/۵۰۹	ساخت ماشین‌آلات دفتری حسابداری و محاسباتی
۳۱۷۶۷/۱۴	۹۱/۲۴۳۸۵	۲۳/۷۳۸۱	ساخت ماشین‌آلات و دستگاه‌های برقی طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۹۰۲۵/۰۱	۲۶/۷۲۵۳	۷۵/۱۷۷۱	ساخت رادیو، تلویزیون و دستگاهها و وسایل ارتباطی
.	.	.	ساخت ابزار پزشکی، ابزار اپتیکی و ابزار دقیق و انواع ساعت
۱۰۰۵۵۲/۴۸	۹۸/۹۱۱۵۶	۵۰/۹۳۹۵	ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم‌تریلر
۳۰۳۷/۲۵	۸۵/۲۵۹۰	۴۰/۴۴۶	ساخت سایر تجهیزات حمل و نقل
۱۰۶۸۳/۵۵	۳۵/۱۹۵۲	۲۰/۸۷۳۱	ساخت مبلمان، مصنوعات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
.	.	.	بازیافت
۱۷۸۶۵۵۷/۹۷	۶۸۱۰۷۷۸۶۷	۲۹/۷۰۸۶۹۰	جمع ظرفیت مالیاتی بخش صنعت

تهیه و تنظیم: معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی

ج- برآورد ظرفیت مالیاتی گروه تأمین آب و برق و گاز طبیعی

این گروه در طبقه‌بندی الگو گرفته از ISIC به سه طبقه برق، توزیع گاز طبیعی و آب تقسیم شده است. رشته فعالیت برق شامل تولید برق توسط نیروگاههای گازی، آبی، گازوئیلی، سیکل ترکیبی، همچنین انتقال برق از نیروگاهها و توزیع برق توسط شرکتهای توزیع است. مجموعه رشته فعالیت گاز طبیعی، پالایش گاز در پالایشگاههای گاز و توزیع آن بین مصرف کنندگان صنعتی، تجاری و خانگی را در برمی‌گیرد. همچنین نم‌زدایی و شیرین کردن گاز در پالایشگاه و توزیع بین مصرف کنندگان مختلف داخلی و خارجی به صورت توزیع داخلی و صادرات گاز در فعالیت توزیع گاز طبیعی در نظر گرفته می‌شود.

محدوده فعالیت جمع‌آوری و تصفیه توزیع آب شامل استحصال و تأمین آبهای روی سطح زمین، آبهای زیرزمینی به صورت برداشت آب رودخانه‌ها، سدها، چاهها و قناتها و استفاده از آنها در کشاورزی، صنعت، خدمات و خانه (آب شرب خانوار) است که افزون بر تأمین آب توسط

کارگاههای آب شیرین کن، در محدوده این فعالیت قرار دارد. قسمت بیشتر فعالیت جمع آوری، تصفیه و توزیع آب توسط شرکتهای آب منطقه‌ای، شرکتهای آب و فاضلاب و شرکتهای بهره‌برداری آب، مدیریت و اداره می‌شود. چون کل مبلغ ارزش افزوده اعلام شده برای آب و برق و گاز به صورت یکجا بوده، همچنین تعداد بنگاههای فعال برای این بخش به صورت کلی اعلام شده است و تفکیک میزان ارزش افزوده هر قسمت و تعداد بنگاههای هر قسمت غیر ممکن است، بنابراین در این گزارش محاسبه میزان مالیات در سال ۱۳۸۱ و ظرفیت مالیاتی این بخش برای سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ به صورت بخشی و کلی صورت گرفته است. نتیجه محاسبات، ظرفیت مالیاتی استان را در این گروه معادل ۶۶۸۲۶۵/۴ میلیون نشان می‌دهد.

د- برآورد ظرفیت مالیاتی گروه ساختمان

این گروه بر اساس طبقه‌بندی ISIC به دو طبقه ساختمانهای مسکونی و سایر ساختمانها تقسیم می‌شود. نتایج محاسبات در جدول شماره (۵) نشان می‌دهد سرانه ارزش افزوده هر کارکن در این گروه حدود ۰/۲۸۷۰ میلیارد ریال و حجم ظرفیت مالیاتی برآورد شده معادل ۱۲۱۱۱۵۰/۶۹ میلیون ریال است.

ه- برآورد ظرفیت مالیاتی گروه عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها

از آنجا که در اطلاعات موجود مربوط به ارزش افزوده استانی، محاسبه ارزش افزوده برای طبقات ذیل این گروه آورده نشده و این طبقات فقط در اطلاعات مربوط به کارگاههای فعال صنعتی است، بنابراین محاسبه ظرفیت مالیاتی باید برای این گروه یکجا محاسبه شود. در نهایت ظرفیت مالیاتی اشخاص حقیقی در این گروه معادل ۲۲۸۰/۱۸ میلیارد ریال و ظرفیت مالیاتی اشخاص حقوقی معادل ۱۴۹/۲۰ میلیارد ریال و در مجموع ظرفیت مالیاتی این گروه به میزان ۲۴۲۹/۳۹ میلیارد ریال برآورد شده است.

و- تعیین ظرفیت مالیاتی گروه هتل و رستوران

این گروه دو فعالیت هتل و رستوران را در برمی‌گیرد. محدوده فعالیت هتل شامل همه هتلها، مسافرخانه‌ها، زائرسراها، پانسیونها و خوابگاههاست. همه رستورانها، غذیه فروشها، سالنهای پذیرایی و محلهای صرف غذا و نوشیدنی که به فعالیت تهیه و سرو غذا اشتغال دارند در پوشش این فعالیت قرار می‌گیرند. در پایان، با در نظر گرفتن معافیت ۵۰ درصدی زیربخش هتل که مشمول معافیت مقرر در مورد فعالیتهای اقتصادی مربوط به صنعت جهانگردی است، عدد ۱۷۲/۱۶ میلیارد ریال به عنوان ظرفیت مالیاتی بخش هتل و رستوران به دست آمد.

ز- برآورد ظرفیت مالیاتی در گروه حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات

فعالیت‌های این گروه به طبقات حمل و نقل یا راه آهن، حمل و نقل جاده‌ای، حمل و نقل از طریق خطوط لوله، حمل و نقل آبی (حمل و نقل بار و مسافر در آب‌های داخلی و ساحلی و آزاد مشکل از دو زیربخش خدمات شرکت‌های عامل یعنی شرکت‌های کشتی‌رانی و خدمات شناورهای خصوصی غیرصیادی)، حمل و نقل هوایی، فعالیت‌های پشتیبانی و کمکی حمل و نقل، فعالیت‌های آژانس‌های مسافرتی و پست و مخابرات تقسیم شده است. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که مجموع ظرفیت مالیاتی برآورد شده در بخش اشخاص حقیقی این گروه معادل $844444/22$ میلیون ریال و در بخش اشخاص حقوقی در مجموع $1143406/31$ میلیون ریال و کل ظرفیت مالیاتی برآورد شده برای این گروه معادل $1987850/54$ میلیون ریال است.

ح- برآورد ظرفیت مالیاتی گروه واسطه‌گریهای مالی

این گروه فعالیت‌های بانک، بیمه، فعالیت‌های جنبی و سایر واسطه‌گریهای مالی را در برمی‌گیرد. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که مجموع ظرفیت مالیاتی برآورد شده در بخش اشخاص حقیقی این گروه معادل $198129/25$ میلیون ریال و در بخش اشخاص حقوقی مجموعاً $168739/94$ میلیون ریال و کل ظرفیت مالیاتی برآورد شده برای این گروه معادل $366869/20$ میلیون ریال می‌باشد.

ط- برآورد ظرفیت مالیاتی گروه خدمات، مستغلات، کرایه و کسب و کار

این گروه شامل مستغلات، کرایه و خدمات کسب و کار است. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که مجموع ظرفیت مالیاتی برآورد شده در بخش اشخاص حقیقی این گروه معادل $1798721/90$ میلیون ریال و در بخش اشخاص حقوقی در مجموع $961937/52$ میلیون ریال و کل ظرفیت مالیاتی برآورد شده برای این گروه معادل $2760659/43$ میلیون ریال است.

۸. نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج نهایی محاسبات، ظرفیت مالیاتی برآورده شده برای اشخاص حقیقی در استان خراسان در سال 1383 معادل 6282174 میلیون ریال و برای اشخاص حقوقی به میزان 4204115 میلیون ریال است. به این ترتیب کل ظرفیت مالیاتی معادل 10486288 میلیون ریال خواهد بود. همچنین اطلاعات موجود نشان دهنده آن است که در سال 1383 مجموعاً $1644/72$ میلیارد ریال درآمد مالیاتی در استان خراسان وصول شده است. با توجه به رقم $10486/3$ میلیارد ریال ظرفیت مالیات برآورد شده برای سال 1383 استان خراسان، با توجه به روش انجام شده در این طرح، مقایسه میزان ظرفیت مالیاتی برآورد شده برای سال 1383 در استان خراسان وجود حدود $84/30$ درصد شکاف مالیاتی در استان خراسان را نشان می‌دهد. به عبارتی از مبلغ $10486/3$

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان ... ۶۷

میلیارد ریال مالیاتی که در سال ۱۳۸۳ باید در استان خراسان وصول می شد فقط ۱۶۴۴/۷۲ میلیارد ریال یعنی چیزی حدود ۱۵/۷ درصد وصول شده است.

ارقام محاسبه شده به عنوان کوشش مالیاتی نیز تعریف می شود. به این ترتیب کوشش مالیاتی یعنی نسبت مالیات وصول شده به میزان مالیاتی که باید وصول می شد برای سال ۱۳۸۳، معادل ۱۵/۷ درصد محاسبه می شود.

کل اعتبارات جاری و عمرانی مصوب برای استان خراسان در سال ۱۳۸۳ معادل ۸۲۵۱/۸۷ میلیون ریال بوده که در مقایسه با کل درآمدهای وصول شده در استان از منابع مختلف معادل ۲۱۳۰/۶۳ میلیون ریال حدود ۷۴ درصد کسری درآمدها محاسبه می شود. همان طور که ملاحظه شد از مجموع درآمدهای سال ۱۳۸۳ حدود ۲۱۳۱ میلیارد ریال درآمد مالیاتی بوده است و اگر رقم ۴۸۶ میلیون ریال درآمد غیرمالیاتی سال ۱۳۸۳ را بدون تغییر به ظرفیت مالیاتی پیش بینی شده اضافه کنیم کل ظرفیت درآمدی استان در سال ۱۳۸۳ معادل ۱۰۹۷۲/۲ میلیون ریال محاسبه می شود که علاوه بر پوشش کامل هزینه های استان معادل ۲۷۲۰/۳۳ میلیون ریال (حدود ۱/۲۸ برابر کل درآمدهای وصولی فعلی استان) مازاد درآمد محاسبه می شود.

جدول شماره ۵. ظرفیت مالیاتی به تفکیک بخشها

شرح	مالیات اشخاص حقیقی (میلیون ریال)	مالیات اشخاص حقوقی (میلیون ریال)	جمع مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی (میلیون ریال)
صنعت	۷۰۸۶۹۰/۲۹	۱۰۷۷۸۶۷/۶۸	۹۷۰۷۸۶۵۵۷
معدن	۳۹۱۵	۶۴۰۵۱/۸۲	۶۷۹۶۶/۸۲
ساختمان	۵۰۳۵۴/۲۰	۷۱۰۷۹۶/۴۹	۱۲۱۱۱۵۰/۶۹
واسطه گری مالی	۲۶۳۷/۷۰	۸۶۸۲/۸۹	۳۴۹۲۰/۵۹
هتل و رستوران	۱۱۴۴۶۸/۲۱	۸۱۶۰۱/۶۱	۱۹۶۰۶۹/۸۲
عمده فروش و خرده فروش	۲۲۸۰۱۸۴/۵۵	۱۴۹۲۰۱/۲۶	۲۴۲۹۳۸۵/۸۰
آب برق و گاز	۵۱۵۷/۶۶	۶۵۶۹/۰۹	۱۱۷۲۶/۷۵
حمل و نقل و ارتباطات	۸۴۴۴۴۴/۲۲	۱۱۴۳۴۰۶/۳۱	۱۹۸۷۸۵۰/۵۴
خدمات کسب و کار	۱۷۹۸۷۲۱/۹۰	۹۶۱۹۳۷/۵۳	۲۷۶۰۶۵۹/۴۳
جمع ظرفیت مالیاتی	۶/۲۸۲/۱۷۴	۴/۲۰۴/۱۱۵	۱۰/۴۸۶/۲۸۸

تهیه و تنظیم: معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی

منابع

الف) فارسی

ارباب، حمید رضا (۱۳۶۶)، «بررسی ظرفیت مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه تربیت مدرس.

پژویان، جمشید (۱۳۷۰)، «بررسی اقتصادی مالیات بر شرکتهای»، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول.

دانشگاه آزاد اسلامی (۱۳۷۰)، «تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران»، مجله علمی پژوهشی اقتصاد مدیریت، شماره ۸ و ۹، بهار و تابستان.

دفتر اقتصاد کلان سازمان برنامه و بودجه (۱۳۶۴)، «مجموعه مقالات تحقیقی درباره مالیاتها»، تهران: سازمان برنامه و بودجه.

زرگر، محمد حسین (۱۳۶۴)، «تحقیقی پیرامون نظام مالیاتی ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه شهید بهشتی.

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

شاپوریان، عنایت ... (۱۳۵۰)، *بیست و پنج سده مالیات*، تهران: وزارت اطلاعات.

عظیمی، حسین (۱۳۷۴)، *مدارهای توسعه نیافتگی در اقتصاد ایران*، تهران: نشر نی، چاپ چهارم.

عظیمی، حسین (۱۳۷۴)، «مقدمه‌ای بر ساخت و ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور و امکان افزایش درآمد مالیاتی سال ۱۳۶۴»، تهران: سازمان برنامه و بودجه.

فرزبد، جعفر و مصطفی سلیمی‌فر (۱۳۷۸)، «توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان خراسان طرح پژوهشی»، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

فهییم بحیایی، فریبا (۱۳۷۰)، «برآورد ظرفیت مالیاتی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.

کردبچه، محمد (۱۳۶۴)، «نسبت مالیات، ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی تهران»، دفتر اقتصاد کلان، معاونت امور اقتصادی.

کمنایان، بان (۱۳۷۲)، *مبانی اقتصاد سنجی*، مترجم کامبیز هژبرکیانی، تهران: مرکز نشر دانشگاهی، چاپ اول.

گجراتی، دامور (۱۳۷۲)، *مبانی اقتصاد سنجی*، ترجمه دکتر حمید ابریشمی، تهران: دانشگاه تهران، چاپ اول، جلد اول و دوم.

گیل، جیت، بی. اس. (۲۰۰۰)، *مدیریت سازمان مالیاتی (نگرش سیستمی)*، ترجمه دکتر علی اکبر عرب‌مازار و مرتضی ملانظر، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

ماجدی، علی (۱۳۵۷)، «مالیات در اقتصاد ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه شهید بهشتی.

محمدی، مسعود (۱۳۶۳)، «نگاهی به ارتباط درونزای بین تغییرهای تولید ناخالص داخلی و تغییرهای درآمدهای مالیاتی دولتی در ایران ۱۳۶۲-۱۳۴۸»، معاونت امور اقتصادی دفتر اقتصاد کلان، سازمان برنامه و بودجه.

برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان ... ۶۹

- مرکز آمار ایران (۱۳۸۲)، «سرشماری عمومی کارگاهی ۱۳۸۱»، نتایج تفصیلی استان خراسان، دفتر انتشارات و اطلاع‌رسانی مرکز آمار ایران.
- مرکز آمار ایران (۱۳۸۴)، «حسابهای ملی، حسابهای منطقه‌ای (حساب تولید استانهای کشور) سال ۱۳۸۱»، دفتر انتشارات و اطلاع‌رسانی مرکز آمار ایران.
- معاونت امور اقتصادی (۱۳۷۳)، شناخت بخش خدمات فعالیتهای بازرگانی کشور در ارتباط با نظام مالیاتی موجود، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول.
- مقصودی کناری، نصرالله (۱۳۷۵)، «توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان مازندران»، طرح پژوهشی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ملایی‌پور، منصور (۱۳۷۷)، «بررسی توانهای بالقوه و بالفعل مالیات بر شرکتهای صنعتی استان خراسان»، پایان نامه کارشناسی ارشد، مشهد: دانشکده علوم اداری دانشگاه فردوسی مشهد.
- مهدی‌پور، اکبر (۱۳۶۴)، تحلیلی بر نظام مالیاتی کشور، اصفهان: سازمان برنامه و بودجه.
- نادران، الیاس (۱۳۶۷)، «ظرفیت مالیاتی و معضلات موجود»، تهران: دانشکده اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی.

ب) انگلیسی

- Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 1, pp. 323-338.
- Cremer, H. and F. Gahvari (1994), "Tax Evasion Concealment and the Optimal Linear Income Tax", *Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 96, pp. 216-239.
- Ehdaie, Jaber (1990), "An Econometric Method for Estimating the Tax Elasticity and the Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures", Working papers, The World Bank, Feb.
- Gèrxhani, K. (2002b), "Tax Evasion in Albania: An Institutional Vacuum?", Internet Paper, Institute for Advanced Labor Studies (IAS), University of Amsterdam.
- Kadochnikov, P., O. Lugovoi, S. Sinelnikov and E. Shkrebla (1999), "Modeling of the Dynamics of Tax Revenues and Assessment of Territories Tax Potential", The Institute for the Economy in Transition.
- Marelli, M. (1982), "On Indirect Tax Evasion", *Journal of Public Economics*, Vol. 25, pp. 181-196.
- Silvani, C. and J. Brondolo (1993), "An Analysis of VAT Compliance in Combating Tax Abuse and Fraud", Technical Papers and Reports of the CIAT Technical Conference, Italy: Venice, CIAT.



پڙو، شڪاڊ علوم انساني و مطالعات فرينجني
پرتال جامع علوم انساني