

## کد اقتصادی، سیستم آردش پول و کالا و نقش آن در وصول مالیات\* تجربه جمهوری اسلامی ایران

دکتر محسن نوربخش\*

### چکیده:

افزایش درآمدهای مالیاتی، نقش تعیین کننده‌ای در سیاستهای مالی کشور دارد. بهبود درآمد مالیاتی و افزایش نسبت مالیات (T) به تولید ناخالص داخلی (GDP) موجب می‌گردد که بتوان جایگزین مناسبی برای قسمتی از درآمد نفتی تعیین نمود و هدف عالی کاهش وابستگی به نفت در بخش سیاستهای مالی را محقق ساخت.

در قوانین و مقررات مالیاتی کشور دو اشکال اصلی وجود دارد که جهت اصلاح آنها باید اقدام نمود: **اشکال اول:** میزان جرائم مالیاتی ناشی از فرار از پرداخت مالیات و کشف تخلف مؤدی، در مقایسه با وضعیتی که مؤدی مالیات را بموقع پرداخت نماید، به صورتی است که مشوق مؤدی در فرار از پرداخت مالیات می‌باشد.

**اشکال دوم:** سیستم اجرائی فاقد روش نظام یافته کسب اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی و میزان درآمد مؤدیان مالیاتی می‌باشد که خود مانع تعیین مالیات واقعی آنها می‌گردد.

این مقاله در بررسی نظری خود اثبات می‌نماید که جهت حداکثر نمودن درآمد مالیاتی دولت، لازم است که قوانین مالیاتی بگونه‌ای اصلاح شود که اولاً، میزان جرائم ناشی از فرار از پرداخت مالیات همیشه بیش از میزان مالیات متعلقه، در صورت پرداخت بموقع آن، باشد. ثانیاً، سیستم اجرائی جمع‌آوری و ارائه اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی مؤدیان، باید بگونه‌ای باشد که عدم ارائه اطلاعات صحیح از فعالیتهای اقتصادی، توسط مؤدیان، به آسانی کشف و موضوع از نظر قانونی قابل پیگیری باشد.

در این مقاله برای طراحی دستگاه اجرائی جمع‌آوری و ارائه اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی مؤدیان مالیاتی، تعیین کد اقتصادی برای هر یک از مؤدیان و روش گزارش بدهی براساس کد اقتصادی برای هر شخص پیشنهاد شده است. در این روش فعالیتهای اقتصادی، به دو بخش پولی و مالی تقسیم می‌گردد.

در بخش پولی، منشاء عرضه پول و اعتبار، دو منبع اصلی یعنی دولت و بانکها هستند. هرگونه پرداختی از بودجه دولت توسط ذیحساب صورت می‌گیرد و ذیحساب موظف است که کد اقتصادی اشخاص دریافت کننده اعتبارات دولتی را که نتیجه فروش کالا و خدمات آنها می‌باشد ثبت و به مرکز نگهداری اطلاعات اقتصادی ارسال نماید.

بانکها نیز موظف هستند که هنگام اعطای اعتبار، کد اقتصادی و میزان اعتبار بانکی دریافتی متقاضی را به مرکز جمع‌آوری اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی گزارش نمایند.

در بخش کالا، منشاء عرضه کالا، تولید داخلی و یا واردات می‌باشد. در این قسمت نیز هر شرکت تولیدی موظف است که میزان کالای فروخته شده به هر شخص را طبق کد اقتصادی وی گزارش نماید. در بخش واردات نیز گمرک موظف است کلیه واردکنندگان را با کد اقتصادی و میزان کالای وارداتی مشخص و مرانب را به مرکز جمع‌آوری اطلاعات یاد شده گزارش نماید.

بدین طریق در مرکز جمع‌آوری اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی که بخش مجهز به دستگاههای رایانه‌ای در وزارت امور اقتصادی و دارائی است، کلیه فعل و انفعالات اقتصادی ناشی از هر یک از فعالیتهای زیر ثبت می‌شود:

- درآمد ناشی از فروش کالا و خدمات به دولت

- اعتبارات دریافتی از بانکها

- کالای خریداری شده از شرکتهای تولیدی

- واردات کالا از طریق گمرکات کشور

این اطلاعات با استفاده از نرم‌افزارهای مناسب پردازش شده و ممیزین مالیاتی را در اختیار داشتن اطلاعات کاملتر و بهنگام میزان مالیات واقعی مؤدی را تشخیص داده و با وضع جریمه سنگین و پیگرد قانونی کسانی که متوسل به فرار مالیاتی می‌گردند، می‌توان آنها را وادار به پرداخت به موقع مالیات نمود. الگوی فوق در مورد شرکتهای تولیدی، بصورت نمونه‌گیری مورد آزمایش قرار گرفته و نتیجه از نظر تولید اطلاعات دقیق‌تر و افزایش درآمد مالیاتی قابل توجه می‌باشد.

## کلید واژه:

روش‌های وصول مالیات، فرار از پرداخت مالیات، احتمال کشف تخلف، نظام اطلاعاتی مالیاتی، کد

اقتصادی

## مقدمه

بررسی نقاط قوت و ضعف روش وصول مالیات و ارائه طریقی جهت بهبود نظام موجود، حائز اهمیت فراوان در بخش اقتصاد کشورمان می باشد.

موضوع کاهش اتکا به درآمد حاصل از صدور نفت، قبل از آنکه از نظر کاهش اتکا به درآمد ارزی حاصل از صدور نفت مهم باشد، در بعد تنظیم بودجه کشور و کاهش اتکا درآمدهای ریالی به نفت صادراتی اهمیت پیدا می نماید. در شرایطی که بیش از ۶۰٪ از درآمدهای منظور شده در بودجه کل کشور، وابسته به تبدیل درآمد ارزی حاصل از صدور نفت به ریال می باشد، کاهش این درآمد تنها در صورتی امکان پذیر خواهد بود که درآمدهای مالیاتی بتواند جایگزین قسمتی از آن شود. در چنین وضعیتی نسبت مالیات (T) به تولید ناخالص داخلی (GDP) یعنی  $(\frac{T}{GDP})$ ، رقم بیشتری را تشکیل داده و قابل مقایسه با سایر کشورها خواهد گردید.

در حال حاضر، در کشور ما این نسبت در مقایسه با سایر کشورهای در حال توسعه به مراتب کمتر است. عدم امکان وصول مالیات حقه دولت در ایران دلایل متعددی دارد که در یک تقسیم بندی کلی می توان از موانع و نقایص قانون مالیاتی موجود، مسئله فرهنگی منبعث از سابقه تاریخی در نفی پرداخت مالیات به دولتهای حاکم، و بالاخره فقدان نظام اجرایی مشخص جهت دریافت مالیات نام برد.

در این مقاله سعی شده است که در چهارچوب رفتار متقابل مؤدیان و ممیزین مالیاتی، نقاط ضعف موجود در نظام وصول مالیات بیان شده و سپس به منظور رفع آن، نقش شیوه پیشنهادی تحت عنوان کد اقتصادی و گردش پول و کالا تشریح گردد.

با توجه به توضیحات فوق، در بخش اول به بررسی نظری و تحلیل دلایل فرار از

پرداخت مالیات پرداخته و با توجه به شرایط حقوقی حاکم بر روابط ممیز و مؤدی، به بیان نقایص قانونی و اصلاحات مورد نیاز جهت کاهش موارد فرار از پرداخت مالیات می‌پردازیم. در این بخش نتایجی که به دست می‌آید مبتنی بر این است که قوانین مالیاتی باید بگونه‌ای اصلاح شود که چنانچه فردی به منظور فرار از پرداخت مالیات، از ارائه اظهار نامه مالیاتی و درآمد واقعی خود استنکاف نماید، در صورت کشف، میزان جریمه‌ای که می‌باید پرداخت نماید بیش از مالیات متعلقه باشد. نتیجه دیگری که در این بخش گرفته می‌شود لزوم تکمیل سازمان اطلاعاتی ممیزین مالیاتی است بطوری که احتمال فرار مؤدی از پرداخت مالیات به حداقل برسد.

از دومین نتیجه بدست آمده در بخش اول گزارش یعنی نظام اطلاعات مالیاتی، «نظام گردش پول و کالا با استفاده از کد اقتصادی» طراحی و ارائه گردید که تحت همین عنوان در بخش دوم گزارش حاضر آمده است. با استفاده از این روش می‌توان اطلاعات مربوط به درآمد مؤدیان مالیاتی را تکمیل نمود. علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
 در بخش سوم با یک آزمون به بررسی نتیجه‌گیری حاصله از بخش اول، و آزمون الگوی اطلاعات مالیاتی ارائه شده در بخش دوم می‌پردازیم.

## بخش اول:

«بررسی نظری و تحلیل دلایل فرار از پرداخت مالیات - بررسی قانون

مالیاتهای مستقیم مصوب اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۱ و موقعیت مؤدی و ممیز در

این قانون از نقطه نظر فرار مؤدی از پرداخت مالیات»

### ۱- بررسی مطالعات موجود در زمینه نظام وصول مالیات

بمنظور ارائه روش صحیح وصول مالیات و یافتن نقاط ضعف آن لازم است به این سؤال جواب داده شود که چه عواملی موجب فرار مؤدی از پرداخت مالیات و چه عواملی موجب توقف این جریان می‌گردد؟

نظام مالیاتی وقتی از کارایی لازم برخوردار است که موجهاتی را جهت تشخیص صحیح درآمد افراد فراهم نموده و مؤدی گزیری به جز اظهار درآمد و پرداخت مالیات متعلقه نداشته باشد. بالعکس در نظام مالیاتی فاقد کارایی لازم، فقدان اطلاعات نهایتاً موجب فرار مؤدی از پرداخت مالیات می‌گردد.

موضوع فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی در ارتباط مستقیم با یکدیگر می‌باشند. هرچه اقتصاد زیرزمینی گسترده‌تر و وسیع‌تر باشد امکان فرار مالیاتی مؤدیان مالیاتی و عدم انجام وظیفه قانونی آنها بیشتر می‌شود. بنابراین، موضوع شناسائی و تشخیص ابعاد اقتصاد زیرزمینی از دیرباز مورد توجه محققین و کارشناسان اقتصادی بوده و مطالعات متعددی در این باره صورت گرفته است. در این ارتباط می‌توان به مطالعات O'Higgins در مورد فرار مالیاتی (۱۹۸۱) و اقتصاد زیرزمینی (۱۹۸۹) در کشور انگلستان اشاره نمود. همچنین در امریکا، Crane به بررسی تجربی موضوع فرار از پرداخت مالیات و Park T.S. به

ارزیابی اقتصاد زیرزمینی در این کشور می‌پردازد.

در آلمان Hessing Robben and Elffers در بررسی خود از طریق پرسشنامه، نتیجه‌گیری می‌نماید که ۱۱٪ پاسخ‌دهندگان دست به فرار از پرداخت مالیات می‌زنند.

Cowell (1990) فهرستی از مطالعات ارزیابی روش مستقیم و غیرمستقیم اقتصاد زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات ارائه داده و نتیجه‌گیری می‌نماید که در کشورهای صنعتی غربی بین ۲ تا ۱۰ درصد از GNP را اقتصاد زیرزمینی تشکیل می‌دهد.

در تحلیل نظری نظام وصول مالیات، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که چه شرایطی موجب تشدید فرار مالیاتی و چه شرایطی موجب کاهش و توقف آن می‌گردد.

بحث سازمان اجرائی وصول مالیات، سابقه‌چندانی در متون اقتصادی ندارد. در این زمینه آنچه که صورت گرفته به دهه ۱۹۶۰ به بعد مربوط می‌شود. در واقع همانطور که M.C. Jantscher و R.M. Bird اشاره کرده‌اند با عرضه فن‌آوری جدید ماشینهای محاسب در دهه ۱۹۶۰ این امید بوجود آمد که می‌توان از آنها جهت تنظیم سازمان اجرائی وصول مالیات استفاده نمود، اما در دهه ۱۹۷۰ ناامیدی بر کوششهای بعمل آمده غلبه نمود زیرا بکارگیری رایانه‌های پیشرفته، به تنهایی برای این مقصود کافی نبود.

در دهه ۱۹۸۰ کشورهای امریکای لاتین، علی‌رغم مشکلاتی که با آن روبرو بودند، توانستند از نظر سازمان اجرائی وصول مالیات موفقیت‌هایی بدست آورند. با توجه به مشکلات اقتصادی ناشی از بدهیهای ارزی و عدم ثبات اقتصاد کلان، موضوع سازمان اجرائی وصول مالیات می‌توانست جهت افزایش کارایی در وصول درآمد مالیاتی و کاهش کسری درآمدها مدنظر قرار گیرد، لذا بعضی از کشورها از جمله بولیوی - شیلی - کلمبیا و اروگوئه به این موضوع توجه جدی نمودند.

تجربه این کشورها نشان می‌دهد که در شرایط صحیح، کارایی نظام مالیاتی می‌تواند در مدت کوتاهی افزایش یابد. در چنین شرایطی سطح درآمد مالیاتی حفظ و یا افزایش می‌یابد در حالی که قوانین مالیاتی در جهت کاهش نرخ های شدید مالیاتی تغییر نموده است. این امر صرفاً بخاطر افزایش کارایی سازمان اجرائی وصول مالیات در این کشورها بوده است.

#### ۴- بررسی نظری نظام مالیاتی

اکثر مطالعات نظری در این قسمت مربوط به الگوهای فرار از پرداخت مالیات و بررسی انگیزه‌های مؤدی در فرار مالیاتی است. تعیین نقاط ضعف نظام مالیاتی که موجب این امر می‌گردد و نقش عوامل مختلف در تصمیم مؤدی مبنی بر عدم پرداخت مالیات، در این مطالعات مورد توجه قرار گرفته است. با استفاده از این بررسی‌ها می‌توان سازمان اجرائی مناسبی را طراحی نمود تا انگیزه‌های تخلف از قانون توسط مؤدی، به حداقل ممکن برسد.

الف - الگوی فرار از پرداخت مالیات از نقطه نظر مؤدی مالیاتی

در این مورد دو الگو و دو روش محاسبه وجود دارد:

۱- الگوی مربوط به حداکثر نمودن مطلوبیت مورد نظر، الگوی مربوط به (Allingham

and Sandmo، ۱۹۷۲، صفحه ۳۲۳ تا ۳۲۸).

۲- الگوی مربوط به حداکثر نمودن درآمد مورد نظر که توسط (Srinivasan، ۱۹۷۳،

صفحه ۳۳۹ تا ۳۴۶)، توسعه یافته است.

این الگوها از نقطه نظر مؤدی به موضوع فرار از پرداخت مالیات پرداخته و روش فرار را توسط وی مورد بررسی قرار می‌دهد. در اینجا از چهارچوب الگوی مربوط به روش اول که Allingham, Sandmo توسعه داده‌اند استفاده نموده و سپس الگوی مورد نظر خود را از نقطه نظر دولت بیان می‌نمائیم.

در الگوی فوق چنین تعریف می‌شود که شخص پرداخت کننده مالیات بدنبال حداکثر نمودن مطلوبیت خود می‌باشد. مطلوبیت نیز تابعی از درآمد است بطوریکه هرچه درآمد بیشتری کسب نماید مطلوبیت بیشتری خواهد داشت.

درآمد شخص پرداخت کننده مالیات نیز بستگی به این امر دارد که نرخ مالیات بر درآمد عنوان شده و جریمه متعلق به درآمد کتمان شده، در صورت کشف تخلف وی، چه مقدار می‌باشد؟

در چنین وضعیتی با در نظر گرفتن احتمال کشف تخلف و یا عدم کشف آن، مؤدی با تابعی از درآمد روبرو خواهد شد که حداکثر نمودن مطلوبیت این درآمد، مورد نذر وی می‌باشد.

چنانچه فرض کنیم که:

$W =$  درآمد واقعی مؤدی است که مالیات باید براساس آن پرداخت شود و فقط مؤدی از

میزان آن باخبر است و مسئولین وصول مالیات از آن بی‌اطلاعتند.

$(\theta > 0)$  = نرخ ثابت مالیات

$X =$  مقدار درآمدی که مؤدی از درآمد واقعی خود ( $W$ ) به مقامات مالیاتی بعنوان

درآمد مشمول مالیات عنوان می‌نماید.

$\pi =$  نرخ جریمه متعلق به درآمد کتمان شده.



$P =$  احتمال کشف مالیات کتمان شده.

با توجه به متغیرهای فوق، در مورد درآمد فرد مؤدی خواهیم داشت:

درآمد مؤدی در صورت عدم کشف تخلف وی:  $W - \theta X$

درآمد مؤدی در صورت کشف تخلف وی:  $W - \theta X - \pi(W - X)$

بنابراین مطلوبیت درآمد مورد انتظار عبارت خواهد بود از:

$$E(U) = (1 - P)(W - \theta X) + P[W - \theta X - \pi(W - X)]$$

Somchai Richupam در مقاله خود با در نظر گرفتن الگوی Allingham, Sandmo، اثر

عوامل مختلف را بر تصمیم مؤدی و درآمد مورد انتظار او، به بحث گذاشته و نتیجه گیری

می نماید که:

۱-  $\frac{\delta X}{\delta \pi} > 0$  به معنای آن است که هرچه نرخ جریمه بیشتر باشد، مقدار درآمد اعلام شده

به مقامات مالیاتی بعنوان درآمد واقعی جهت محاسبه مالیات، بیشتر خواهد شد.

۲- علامت مشخص و تعیین شده ندارد. بعبارت دیگر افزایش نرخ مالیات اثر معینی بر

درآمد اظهار شده به مقامات مالیاتی ندارد. علت این امر، ظهور دو اثر متفاوت در نتیجه

تغییر  $\theta$  است؛ اولی اثر جانشینی و دومی اثر درآمدی (Substitution Effect) منفی

است زیرا افزایش نرخ موجب می شود که فرار از پرداخت مالیات سودآورتر باشد.

اثر درآمدی (Income effect) مثبت است زیرا افزایش نرخ مالیات موجب می شود که

مالیات دهنده احساس کند ثروت کمتری کسب نموده است.

۳-  $\frac{\delta X}{\delta P} > 0$  یعنی افزایش احتمال کشف تخلف موجب می شود که مؤدی درآمد واقعی

خود را عنوان نماید.

ب - الگوی فرار از پرداخت مالیات از نقطه نظر دولت: الگوی پیشنهادی همانطور که ملاحظه شد در الگوهای موجود، بررسی فرار از پرداخت مالیات از دید مؤدی و در چهارچوب اقتصاد خرد، تنظیم و مورد تحلیل قرار گرفته است. در این مقاله، در بخش نظری، موضوع فرار از پرداخت مالیات را در چهارچوب اقتصاد کلان و از دید دولت مورد بررسی قرار داده و الگوی مورد نظر خود را طراحی و پیشنهاد می‌نمائیم. در گسترش الگوی فرار از پرداخت مالیات لازم است که به دو نکته بشرح زیر توجه نمائیم: نکته اول: در نظر گرفتن عامل احتمال کشف تخلف مالیاتی (P) بعنوان تابعی از هزینه‌های دولت در جمع‌آوری اطلاعات از عملیات مالی مؤدی می‌باشد.

همانطور که می‌دانیم احتمال کشف تخلف مالیاتی از طرف مسئولین ذیربط، بستگی به نظارت و نظام اداری از جهت کنترل و مقابله با خلاف دارد. طبیعی است که گسترش هرچه بیشتر نظام اداری و افزایش اطلاعات مقامات مالیاتی از معاملات مؤدیان و گردش مالی آنان و نظارت بر این امور، نیاز به هزینه‌های ویژه دارد. هزینه‌های دولت را در این رابطه با (c) نشان می‌دهیم.

با توجه به مراتب فوق، می‌توانیم احتمال کشف تخلف را تابعی از هزینه‌های دولت برای برقراری سازمان اطلاعاتی در مورد فعالیتهای اقتصادی مؤدیان و نظارت بر معاملات آنان تلقی نمائیم. بدین صورت که:

$$P = P(c)$$

تابع احتمال فوق دارای خصوصیات زیر می‌باشد:

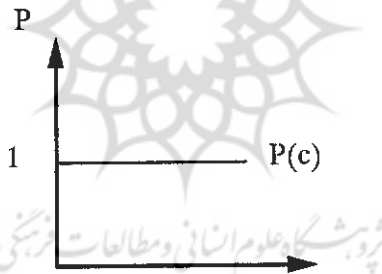
$$\frac{\partial P}{\partial c} > 0 \quad P(c=0) \quad c \rightarrow \infty \Rightarrow P(c) = 1$$

معنی شروط فوق این است که هرچه هزینه‌های مربوط به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به

فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان بیشتر می‌شود احتمال کشف تخلف نیز بیشتر خواهد شد ( $\frac{\delta P}{\delta c} > 0$ ). اگر هیچ نظارت و هزینه‌ای صورت نگیرد، احتمال کشف تخلف صفر می‌شود ( $P(c=0)$ ). چنانچه این هزینه‌ها آنقدر افزایش یابد ( $c \rightarrow \infty$ ) که دولت اطلاعات کامل راجع به کلیه معاملات و درآمد افراد داشته باشد در اینصورت احتمال کشف تخلف صد در صد خواهد شد.

$$P(c \rightarrow \infty) = 1$$

تابع احتمال را می‌توانیم طبق شکل زیر تنظیم نمائیم. بر روی دو محور، هزینه‌های مربوط به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به معاملات مؤدیان ( $c$ ) و احتمال کشف تخلف ( $P$ ) در نظر گرفته شده و در حد  $P=0$  و  $P=1$  تابع بین دو محور محدود گشته است. (شکل ۱)



شکل (۱)

نکته دوم: الگوی Sandmo و Allingham، از نقطه نظر مؤدی به تجزیه و تحلیل موضوع پرداخته و اثر عوامل مختلف را بر میزان درآمد اعلام شده توسط مؤدی ( $X$ ) نشان داده است. در الگوی مربوط به این تحقیق، از نقطه نظر دولت و مقامات مالیاتی به موضوع نگریده و با توجه به اینکه مقامات مالیاتی درصد حداکثر نمودن مالیات جمع‌آوری شده و یا

جریمه مربوط به بخش تخلف از قوانین می‌باشند، الگو را مورد توجه قرار می‌دهیم. با بکارگیری همان متغیرها و تعاریفی که در الگوی اصلی Sandmo و Allingham بکار رفته است درآمد مالیاتی و درآمد حاصل از جریمه فرد مؤدی (i) برای مقامات مالیاتی عبارت است از:

$$R_i = P\theta(W_i - X_i) + (1 - P)\theta X_i$$

در این الگو فرض می‌شود که احتمال کشف تخلف برای افراد مختلف یکسان باشد. بعبارت دیگر سازمان نظارت، صرفنظر از موقعیت کاری و شغلی افراد، اطلاعات مورد نیاز را در اختیار مقامات مالیاتی قرار می‌دهد؛ لذا احتمال کشف تخلف با توجه به میزان هزینه برای سازمان نظارتی (c) توسط دولت، برای همه مؤدیان یکسان و یکنواخت است.

در عبارت فوق  $W_i$  درآمد مؤدی،  $X_i$  درآمد اظهار شده به مقامات مالیاتی و  $R_i$  درآمد دولت از نتیجه فعالیتهای اقتصادی مؤدی (i) می‌باشد.

چنانچه در جامعه N مؤدی داشته باشیم، کل درآمد دولت عبارت خواهد بود از:

$$\sum_{i=1}^N R_i = \sum_{i=1}^N P\Pi(W_i - X_i) + \sum_{i=1}^N (1 - P)\theta X_i$$

با توجه به هزینه‌ای که دولت می‌نماید ( ) و احتمال کشف تخلف بر اساس این سطح

از هزینه (c) ، درآمد خالص دولت عبارت است از:

$$R^* = P(c) \sum_{i=1}^N \Pi(W_i - X_i) + [1 - P(c)] \sum_{i=1}^N \theta X_i - c$$

حال چنانچه دولت درصدد باشد که با اختصاص بخشی از درآمد خود به هزینه‌های مربوط به سازمان نظارتی، از تخلفات مربوط به فرار پرداخت مالیات جلوگیری نماید، در اینصورت حد مطلوب سطح این هزینه از نظر دولت چقدر خواهد بود ؟

پاسخ این سؤال از طریق حداکثر نمودن تابع  $R^*$  بدست می آید.

اگر تابع درآمد دولت را به شکل زیر تعریف نماییم:

$$R^* = P(c) \sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) + [1 - P(c)] \sum_{i=1}^N \Theta X_i - c \quad (1)$$

برای حداکثر کردن درآمد دولت لازم است که دو شرط زیر را محقق نماییم:

$$\frac{\delta R^*}{\delta c} = 0, \quad \frac{\delta^2 R^*}{\delta c^2} < 0 \quad (2)$$

در این صورت خواهیم داشت:

$$\frac{\delta R^*}{\delta c} = P'(c) \sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) - P'(c) \sum_{i=1}^N \Theta X_i - 1 = 0 \quad (3)$$

از تابع (۳) و شرطی که بیان شده نتیجه می گیریم که:

$$P'(c) = \frac{1}{\sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) - \sum_{i=1}^N \Theta X_i} \quad (4)$$

از طرف دیگر با توجه به نحوه تعریف تابع احتمال،  $P'(c) > 0$ ، شرط  $P'(c) > 0$  ایجاب

می نماید که:

$$\frac{1}{\sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) - \sum_{i=1}^N \Theta X_i} > 0 \Rightarrow \sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) - \sum_{i=1}^N \Theta X_i > 0 \quad (5)$$

شرط دیگر حداکثر شدن درآمد همانطور که در (۲) تعریف شده ایجاب می نماید که:

$$\frac{\delta^2 R^*}{\delta c^2} < 0 \Rightarrow \frac{\delta^2 R^*}{\delta c^2} P''(c) \sum_{i=1}^N \pi(W_i - X_i) - P''(c) \sum_{i=1}^N \Theta X_i < 0 \quad (6)$$

بنابراین:

$$P''(c) \left[ \sum_{i=1}^N \Pi(W_i - X_i) - \sum_{i=1}^N \Theta X_i \right] < 0 \quad (7)$$

اما در تابع احتمال  $P(c)$  با توجه به ساختاری که دارد می دانیم که  $P''(c) < 0$  است لذا شرط بیان شده در (7) ایجاب می نماید که:

$$\sum_{i=1}^N \Pi(W_i - X_i) - \sum_{i=1}^N \Theta X_i > 0$$

به عبارت دیگر شرط لازم و کافی برای حداکثر شدن درآمد دولت ایجاب می نماید که همیشه نرخ مالیاتی و نرخ جریمه به گونه ای باشد که:

$$\sum_{i=1}^N \Pi(W_i - X_i) > \sum_{i=1}^N \Theta X_i$$

یعنی جریمه دریافتی، در صورت کشف درآمد کتمان شده، بر اساس نرخ تعیین شده، بیش از مالیات متعلقه باشد.

### ۳- بررسی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱ و موقعیت حقوقی مؤدی و ممیز در این قانون

در بخش نظری قبلی ملاحظه گردید که شرط لازم و کافی برای حداکثر نمودن درآمد دولت از مالیات این است که جریمه دریافتی از مؤدی، در صورت کشف تخلف، بیش از میزان مالیات متعلق بر درآمد کتمان شده باشد.

در این قسمت با مطالعه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱ به بررسی این نکته می پردازیم که از نظر حقوقی تا چه حد شرط لازم و کافی فوق تأمین گردیده است و در صورت عدم تحقق این امر چه تغییر قانونی لازم می باشد.

برای ارائه نظام حقوقی موجود، بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم، دو مجموعه از افراد را

در نظر گرفته و نگرش قانون مالیاتی به این دو مجموعه را مورد ارزیابی قرار می‌دهیم. مجموعه اول عبارتست از مؤدیان، اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی که طبق قانون موظف به پرداخت مالیات هستند. طبق ماده ۱۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه ۱۳۷۱)، هر یک از اعضای این مجموعه موظف به ارائه اظهارنامه مالیاتی در زمان مشخص می‌باشند. مؤدی مالیاتی می‌داند اظهار نامه‌ای که ارائه می‌نماید مبنای کار و رسیدگی سازمان تشخیص (وزارت امور اقتصادی و دارایی) قرار خواهد گرفت و می‌داند که به احتمال بسیار زیاد اطلاعات مالی دیگری از وضعیت مالی وی نزد ممیزین مالیاتی موجود نیست. بنابراین، از این جهت از قدرت انحصاری خاصی برخوردار است بطوریکه احتمال کشف تخلف وی که کتمان درآمد واقعی‌اش باشد بسیار ضعیف و تقریباً نزدیک به صفر است.

یعنی  $P(c) \rightarrow 0$ . مؤدی می‌داند که طبق ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، چنانچه ظرف سه سال به وضعیت مالی او رسیدگی نشود پرونده وی مشمول مرور زمان گشته و دیگر تعهدی بابت پرداخت مالیات نخواهد داشت.

مجموعه دوم ممیزین مالیاتی و دستگاه تشخیص و وصول مالیات می‌باشد. این عده که متشکل از کمک ممیز، ممیز، سرممیز، ممیز کل و اداره وصول و اجرا با سازماندهی خاص خود (از نظر تقسیمات جغرافیایی و اداری) می‌باشد، عهده‌دار تشخیص و وصول مالیاتهای کشور هستند.

مبنای کار در شرایط حاضر، اظهارنامه‌ای است که از طرف مؤدی به ممیز ارائه گشته است و کسب اطلاعات جدید در مورد فعالیتهای اقتصادی مؤدیان مختلف تحت پوشش حوزه فعالیت یک ممیز، با توجه به تعداد پرونده‌های مالیاتی و عدم وجود سازمان وصول اطلاعات مورد نیاز به طور منظم و زنده، عملاً غیرممکن می‌باشد. وضع موجود، بررسی

دقیق یک پرونده مالیاتی را همراه با کسب اطلاعات مورد نظر بسیار هزینه‌زا و مشکل می‌سازد.

از نظر ارائه تصویر روشن‌تری از وضع فوق، به ارائه آماري از تعداد پرونده‌ها و محدودیت زمانی ممیز جهت رسیدگی به یک پرونده می‌پردازیم.

بر اساس آمارگیری بعمل آمده در سال ۱۳۷۰، تعداد کل پرونده‌های مشمول رسیدگی ۱۰،۰۹۴،۰۱۵ فقره و تعداد کل حوزه‌ها ۲۷۴۱ باب است. چنانچه متوسط تعداد روزهای کار را ۲۵۲ روز در سال در نظر بگیریم، متوسط زمان رسیدگی به یک پرونده معادل ۳۳/۴ دقیقه خواهد بود. در واقع چون در شرایط حاضر جریان کسب اطلاعات مالی مربوط به مؤدیان از نظام و چارچوب علمی دقیقی برخوردار نیست، لذا کسب هرگونه اطلاعات مربوط به یک پرونده، از نظر زمانی و نیروی انسانی مورد نیاز، بسیار هزینه‌زا است. در چنین شرایطی ممیز در وضعیت روحی خاصی قرار دارد که تحت آن شرایط در کمتر از سه سال باید به پرونده‌های مالیاتی رسیدگی نماید، در غیر این صورت پرونده‌ها مشمول مرور زمان گذشته و مطمئناً از طرف مقامات دادستانی انتظامی مالیاتی، عملکرد وی مورد سؤال قرار خواهد گرفت. لذا وی مجبور است با توجه به تعداد پرونده‌ها و مدت زمان محدود برای رسیدگی به آنها و عدم وجود اطلاعات کافی، قضاوت مالی خود را در مورد پرونده مؤدی با اطلاعات ناقص و مبهم ارائه نموده و میزان مالیات پرداختی توسط وی را تعیین نماید.

همانطور که ملاحظه می‌شود چنانچه رفتار ممیزین و مؤدیان را مورد مطالعه قرار دهیم، این دو مجموعه در شرایط کاملاً نابرابر قرار گرفته‌اند. این نابرابری به گونه‌ای است که مؤدی بیشترین استفاده را می‌برد، زیرا هم اطلاعات کاملی از امکانات اطلاعاتی طرف



مقابل خود (ممیز) دارد و هم می‌داند که ممیز در شرایط روحی نابرابر، از جهت فرجه زمانی و بازخواستی که در صورت اشتباه، از طرف مقامات انتظامی می‌بایست منتظر آن باشد، قرار دارد.

با وضع موجود، دستگاه اجرائی مالیات از عدم کارائی بالائی برخوردار می‌شود که هزینه ملی آن برای اقتصاد کشور، به صورت عدم اجرای صحیح سیاستهای مالی، عدم تأمین عدالت اجتماعی، عدم دریافت مالیات حقه دولت و عدم تعادل در بودجه دولت، خود را ظاهر می‌نماید.

نکته دیگری که در بررسی قانون مالیاتهای مستقیم باید مورد توجه قرار گیرد، میزان جرائم و مجازات متخلفین و متمدین از پرداخت مالیات می‌باشد. در بررسی قانون ملاحظه خواهید کرد که قانونگذار بین حالتی که مالیات تعیین شده به موقع پرداخت نگردیده و حالت دیگری که کتمان درآمد واقعی و عدم پرداخت مالیات واقعی براساس درآمد واقعی مؤدی است، تفاوت فاحشی قائل شده است. در حالت اول چنانچه مالیات مشخص شده در وقت تعیین شده پرداخت نگردد طبق ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم به ازای هر ماه تأخیر ۲/۵٪ میزان مالیات تعیین شده، جریمه به آن تعلق خواهد گرفت.

چنانچه مؤدی که مکلف به تسلیم اظهارنامه است در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی را تسلیم ننماید، طبق ماده ۱۹۲ صرفاً مشمول ۵٪ جریمه ثابت خواهد گردید.

مؤدیانی که به موجب قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان و یا عدم ارائه دفاتر قانونی، طبق ماده ۱۹۳ مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد دفتر،

مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات می‌گردند.

از مطالب فوق می‌توان نتیجه گرفت که به نفع مؤدی است که اظهارنامه خود را ارائه ندهد و امید داشته باشد که تشخیص درآمد وی مشمول مرور زمان گردد، زیرا چنانچه مؤدی درآمد واقعی خود را اظهار نماید و مالیات واقعی تعیین گردد و بعلت مشکلات مالی، وی نتواند مالیات متعلقه را در موعد مقرر پرداخت نماید، به ازای هر ماه تأخیر ۲/۵٪ مالیات تعیین شده باید جریمه پرداخت نماید. بعبارت دیگر برای سه سالی که می‌توانست درآمد خود را پنهان نماید تا مشمول مرور زمان گردد، اگر به همان میزان تأخیر در پرداخت داشته باشد جریمه‌ای معادل ۹۰٪ مبلغ مالیات باید پرداخت نماید که به هیچوجه قابل مقایسه با حالت قبل نخواهد بود.

## بخش دوم

نظام اطلاعاتی مالیاتی مبتنی بر روش استفاده از کد اقتصادی

و گردش پول و کالا

۱- در بخش قبل ملاحظه گردید که عوامل مؤثر بر تصمیم مؤدی در پرداخت مالیات عبارتست از احتمال کشف تخلف وی در فرار از پرداخت مالیات و جریمه‌ای که بابت این کار به وی تعلق خواهد گرفت. همچنین میزان جریمه متعلقه بابت تخلف یا استتکاف از پرداخت مالیات، مشخص گردید. در این بخش احتمال کشف تخلف و سازمان اطلاعاتی حاکم بر نظام مالیاتی، از جهت بستن راههای فرار از پرداخت مالیات، مورد بررسی قرار

خواهد گرفت.

همانطور که می‌دانیم تابع احتمال کشف تخلف مالیاتی  $P(c)$ ، که بین ۰ تا ۱ در تغییر است، بستگی به میزان اطلاعات دولت از وضعیت فعالیتهای مالی مؤدی دارد. اگر صحت و دقت این اطلاعات بگونه‌ای باشد که کلیه فعل و انفعالات مالی مؤدی را در اختیار دستگاه تشخیص مالیات قرار دهد و بر اساس آن بتوان میزان درآمد واقعی مؤدی را تشخیص داد، در صورت اقدام به کتمان پاره‌ای از فعالیتهای اقتصادی یا ارائه اطلاعات نادرست از طرف مؤدی، می‌توان با او به عنوان متخلف برخورد قانونی نمود که در این صورت فرار از پرداخت مالیات بشدت کاهش یافته و  $P(c)$  به ۱ نزدیک‌تر خواهد شد. از طرف دیگر هر قدر میزان دقت اطلاعات مربوط به فعالیتهای مالی مؤدی نزد دستگاه تشخیص مالیات کمتر باشد، قدرت تشخیص مالیات کمتر شده و  $P(c)$  به ۰ نزدیک‌تر می‌شود.

عامل مهم در تعیین احتمال «کشف» یا «عدم کشف» تخلف، «اطلاعات» موجود نزد دستگاه تشخیص می‌باشد. به عبارت دیگر اگر «اطلاعات» مالی مربوط به مؤدیان نزد دستگاه تشخیص به بهترین وضع ممکن جمع‌آوری شده باشد، احتمال کشف تخلف مالیاتی به یک نزدیک‌تر است، و اگر این «اطلاعات» در بدترین وضعیت و حداقل دقت باشد احتمال کشف تخلف مالیاتی به صفر نزدیک‌تر می‌شود.

$P(c) \rightarrow 1 \Rightarrow$  حداکثر اطلاعات مالی مربوط به مؤدیان موجود است

$P(c) \rightarrow 0 \Rightarrow$  حداقل اطلاعات مالی مربوط به مؤدیان موجود است

آنچه مسلم است این است که متأسفانه در حال حاضر هیچ روش منظم و منسجمی در گردآوری این اطلاعات مالی وجود ندارد. در ماده ۱۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم آنچه که

اصطلاحاً قرائن مالیاتی (نظیر خرید سالیانه، فروش سالیانه، درآمد ناویژه و غیره) نامیده می‌شود، بعنوان ابزاری جهت تشخیص مالیات معرفی گردیده است. لیکن نه در قانون و نه در روش جاری، هیچ سازمانی برای گردآوری اطلاعات موسوم به قرائن مالیاتی پیش‌بینی نشده است. بنابراین می‌توانیم بگوییم که هرچند قانونگذار لزوم استفاده از اطلاعات مالی را تشخیص داده لیکن در تدوین قانون و خط مشی مناسب در این زمینه، توفیقی نداشته است.

برای رفع این نقیصه آنچه را که اصطلاحاً استفاده از کد اقتصادی و جریان گردش پول و کالا جهت کسب اطلاعات می‌باشد ارائه می‌دهیم. این روش مبتنی بر نکات زیر می‌باشد:

- کلیه اشخاص فعال در زمینه اقتصادی، می‌بایست دارای کد اقتصادی باشند.

- کلیه معاملات مربوط به کالا و خدمات که مستلزم جابجائی پولی و مالی از شخصی به شخص دیگر می‌باشد، می‌بایست با اشاره به کد اقتصادی طرفین ثبت گردد.

- این اطلاعات بطور مستقیم در اختیار دستگاه تشخیص و وصول مالیات قرار گیرد.

جریان گردش پول و کالا و خدمات دارای دو بخش اساسی است. در بخش اول اطلاعات مربوط به جابجائی کالا و خدمات، و در بخش دوم اطلاعات مربوط به جابجائی پول و اعتبارات ارائه می‌شود. در این مقاله اصطلاحاً اطلاعات مربوط به بخش اول را گردش کالا و خدمات در اقتصاد، و اطلاعات مربوط به بخش دوم را گردش پول و اعتبار می‌نامیم.

برای توضیح این روش به شرح اجزای آن به ترتیب زیر می‌پردازیم:

- کد اقتصادی

- گردش کالا و خدمات

## ● گردش پول و اعتبار

### ۲- کد اقتصادی

هنگامی که قرار بر استفاده از روش جامع اطلاعاتی باشد، اولین عامل ضروری، شناسائی و کدگذاری عوامل اصلی خواهد بود بگونه‌ای که بتوان با طراحی نرم‌افزارهای مناسب، این عوامل را از یکدیگر تمیز داد. با توجه به ضرورت فوق، اولین سؤال مرتبط با نظام مالیاتی، درباره، نحوه شناسائی مؤدیان مالیاتی خواهد بود که طبق قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به پرداخت مالیات می‌باشند.

به دلیل تشابه مشخصات شناسنامه‌ای و از آنجا که متأسفانه هنوز کد ملی که توسط سازمان ثبت احوال مطرح گردیده طراحی و نهائی نگردیده است، تصمیم گرفته شد که صرفاً برای فعالیتهای اقتصادی از کد شناسائی به نام «کد اقتصادی» استفاده شود.

کد اقتصادی - هر یک از اشخاص حقیقی و حقوقی که فعالیت اقتصادی داشته باشند بعنوان یک عامل اقتصادی تعریف شده و با یک کد ده رقمی به بانک اطلاعات مالیاتی کشور معرفی می‌گردند. اختصاص این کد ده رقمی موجب ورود اطلاعات هویتی هر یک از اشخاص در بانک اطلاعات، با اولین فعالیت اقتصادی، خواهد گردید و در فعالیتهای اقتصادی دیگر وی، از همان کد استفاده خواهد شد. بدین‌طریق کلیه فعالیتهای اقتصادی یک شخص در سراسر کشور قابل ردیابی و شناسائی بوده و زمینه لازم برای دسترسی به محاسبه مالیات بر مجموع درآمد فراهم می‌شود.

با عمومیت یافتن شماره اقتصادی و استفاده از آن در سازمانهای دیگر، امکان تبادل

اطلاعات بین سازمانهای مختلف در سطح کشور به آسانی فراهم خواهد شد.<sup>(۱)</sup>

### ۳- جریان گردش کالا و خدمات و پول در اقتصاد

پس از شناسائی و کدگذاری عوامل اقتصادی، قدم بعدی ترسیم فعالیتهای اقتصادی و رهگیری پرونده کد اقتصادی در مسیر فعالیتهای می باشد. فعالیتهای اقتصادی را می توان از دو جنبه مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و از هر کدام از آنها تابلوئی ترسیم نمود. جنبه اول جریان تأمین و عرضه کالا و خدمات در اقتصاد از ابتدای تولید و عرضه تا مصرف است که آن را اصطلاحاً «گردش کالا و خدمات» می نامیم. جنبه دوم جریان عرضه منابع پولی و مالی در اقتصاد از منشأ آن تا انتهای مسیر می باشد که آنرا اصطلاحاً «گردش پول و اعتبار» می نامیم. در اینجا لازم به توضیح است که منظور ما از ترسیم و بیان این دو جریان، ارائه کلیه فعالیتهای در نظام اقتصادی نمی باشد، بلکه هدف نهائی، جمع آوری اطلاعات اقتصادی است. با طراحی و ارائه فعالیتهای اقتصادی در چهارچوب جریان «کالا و خدمات» و «پول و اعتبار» می توان به ثبت اطلاعات مفید اقتصادی مربوط به فعالیتهای مؤدیان مالیاتی که هم اکنون در الگوی ما دارای یک «کد اقتصادی» هستند، پرداخت. جمع آوری این اطلاعات، دستگاه تشخیص را از جهت اطلاعات اقتصادی توانمندتر مینماید بگونه ای که احتمال کشف تخلف  $P(c)$  هر چه بیشتر نزدیک به یک و دورتر از صفر خواهد شد. در ذیل به تشریح گردش کالا و خدمات، و پول و اعتبار می پردازیم.

الف - گردش کالا و خدمات

۱- برای ارائه بیشتر رجوع شود به گزارش فنی طرح اختصاصی شماره اقتصادی به مؤدیان، گزارش شماره ۲ وزارت

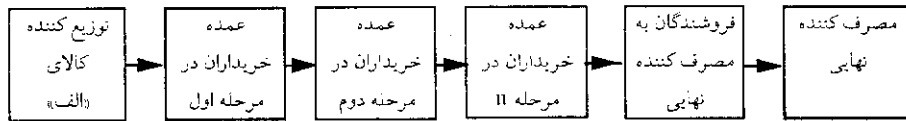
در این نظام سعی می‌شود که جریان عرضه کالا و خدمات از ابتدای تأمین و عرضه تا مراحل بعدی مصرف مشخص، و در حد امکان اطلاعات مربوط به آن ثبت گردد. بطور کلی در هر اقتصادی عرضه کالا و خدمات دو منبع متفاوت دارد:

i) تولید داخلی

ii) واردات از خارج

در اینجا منظور از کالا هر نوع کالائی است، اعم از آنچه که برای تولید بکار می‌رود نظیر مواد اولیه، مواد واسطه‌ای و سرمایه‌ای و یا مواد مصرفی. همچنین منظور از خدمات، کلیه فعالیتهائی است که دارای ارزش اقتصادی بوده و قابل عرضه، فروش و دارای بازار باشد؛ مانند فعالیتهای هتل داری، بانکداری، انبارداری، بیمه، حق‌العمل‌کاری و غیره.

همانطور که گفته شد عرضه کالاها و خدمات در هر کشوری دو منشأ متفاوت دارد. بخشی از آنها در داخل تولید گشته و توسط شرکتهای تولیدکننده و از طریق نمایندگیهای فروش، و یا خریداران عمده در اختیار واسطه‌ها قرار می‌گیرد که آنها نیز بنوبه خود در مرحله بعدی به عرضه کالا و خدمت به فروشندگان جزء و نهایتاً مصرف‌کننده، می‌پردازند. طبیعی است که هر کالائی می‌تواند فاصله بین تولیدکننده تا مصرف‌کننده نهائی را از طریق چند واسطه و یا صرفاً یک واسطه طی نماید. این موضوع در الگوی موردنظر از جهت شناسائی عوامل اصلی اقتصادی تغییر زیادی ایجاد نمی‌نماید، لیکن با گسترده‌تر نمودن دامنه شناسائی عوامل مختلف در مرحله عرضه کالا و خدمات، به تکمیل اطلاعات مربوط به الگو کمک خواهد نمود.



بخش دوم، عرضه کالا از طریق واردات می‌باشد. واردکنندگان اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی کالاهای مختلف را جهت مصرف خود و یا به عنوان واسطه، و فروش به سایر مصرف‌کنندگان وارد می‌نمایند. در این قسمت نیز بین واردکننده اولیه و مصرف‌کننده نهایی ممکن است واسطه‌های متعددی وجود داشته باشد که هر یک بعنوان خریدار عمده کالا را دریافت نموده و به واسطه بعدی می‌فروشند.

با توجه به گردش کالا و خدمات بشرح فوق، نحوه ثبت اطلاعات را هنگام انجام معاملات، می‌توان بشرح زیر تعیین نمود:

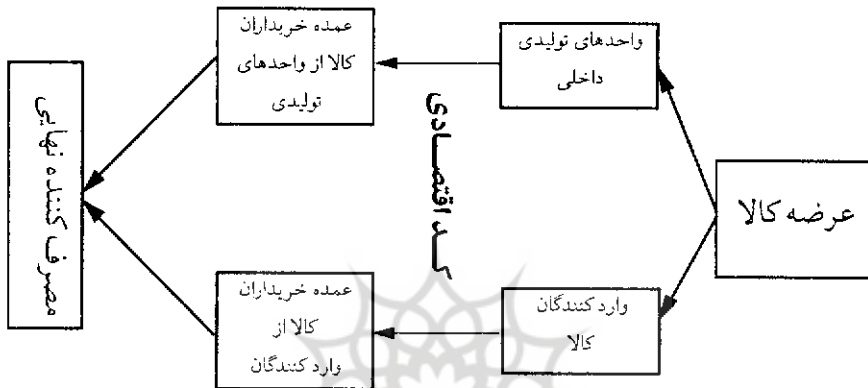
در مورد تولید داخلی، با شناسائی واحدهای تولیدی، کلیه موارد فروش آنان به اشخاص حقیقی و حقوقی با استفاده از کد اقتصادی بعنوان خریدار می‌بایست ثبت گشته و بعنوان گزارش فروش کالا بصورت ادواری به دستگاههای مالیاتی ذیربط گزارش گردد. با توجه به مشخص بودن میزان تولید هر واحد تولیدی، می‌بایست در سیاهه گزارش فروش، حاصل جمع فروش که تحت عنوان کد اقتصادی متقاضیان خرید ثبت گردیده، با کل تولیدات واحدهای مختلف قابل مقایسه باشد.

در بخش واردات، گمرک بعنوان ناظر، میزان واردات هر واردکننده‌ای را که لزوماً می‌بایست دارای کد اقتصادی باشد مشخص نموده و گزارش می‌نماید.

همانطور که ملاحظه می‌شود نحوه توزیع تولیدات هر واحد تولیدی داخلی که بین خریداران آن توزیع گردیده و مقدار واردات هر واردکننده‌ای، با استفاده از کد اقتصادی



مشخص خواهد گردید. روش انجام ثبت اطلاعات اقتصادی را می توان به شکل زیر نشان داد:



«جریان گردش کالا و خدمات»

گزارش نهائی فروش واحدهای تولیدی داخلی و میزان واردات هر واردکننده طی فهرستی، ماهیانه در اختیار دستگاه تشخیص مالیات قرار خواهد گرفت.

با تکمیل تدریجی اطلاعات مربوط به گردش کالا و خدمات در کل اقتصاد می توان جمع آوری اطلاعات اقتصادی دستگاه تشخیص مالیات را بتدریج گسترده نمود.

در بخش واردات، با حضور مأمورین گمرک، اطلاعات مربوط به کالاهای وارداتی توسط هر واردکننده دارنده کد اقتصادی، ثبت و اجازه ترخیص صادر می شود و گزارش آن به دستگاه تشخیص مالیات ارسال می گردد.

بدین طریق می توان میزان معاملات اقتصادی هر شخص را در بخش عرضه کالا مشخص و

ثبت نمود. طبیعی است که این اطلاعات اقتصادی بعنوان قرائن و شواهد مالیاتی، اطلاعات کاملی را در اختیار کادر تشخیص قرار داده و در نتیجه کسانی که در زنجیره عرضه کالا فعالیت می‌نمایند مجبور به ارائه اطلاعات صحیح مالی خود به کادر تشخیص خواهند بود و در صورت عدم ارائه این اطلاعات، احتمال کشف تخلف  $P(c)$ ، با توجه به مجموعه اقدامات فوق بسیار بالا می‌باشد.

#### ب- گردش پول و اعتبار در اقتصاد

جهت تکمیل اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی هر مؤدی، علاوه بر ثبت اطلاعات مربوط به جابجائی کالا و خدمات، لازم است که گردش پولی و اعتباری بین اشخاص نیز در حد امکان ثبت گشته و به واحدهای ذیربط اطلاعات مالیاتی گزارش شود. برای نیل به این هدف چنانچه در نظام اقتصادی، گردش منابع مالی در نظر گرفته شده، و بتوان با طراحی روشهای مناسب و با استفاده از کد اقتصادی، هر شخص برخوردار از این منابع مالی را شناسائی و اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی او را ثبت و گزارش نمود، در اینصورت می‌توان تابلوی کاملی از حرکت منابع مالی در اقتصاد و اشخاص برخوردار از آن، بدست آورد.

فعالیتهای مالی در دستگاه اقتصادی کشور از دو بخش مجزا سرچشمه می‌گیرد.

(۱) آثار مالی ناشی از اجرای بودجه کل کشور و جریان منابع مالی ناشی از هزینه کردن درآمدهای دولت که در بودجه پیش‌بینی شده است.

(۲) آثار پولی ناشی از اعطای تسهیلات بانکی توسط نظام بانکی کل کشور.

در قسمت اول، پرداختهای دولت در قبال خرید کالا از اشخاص و یا خرید خدمات و

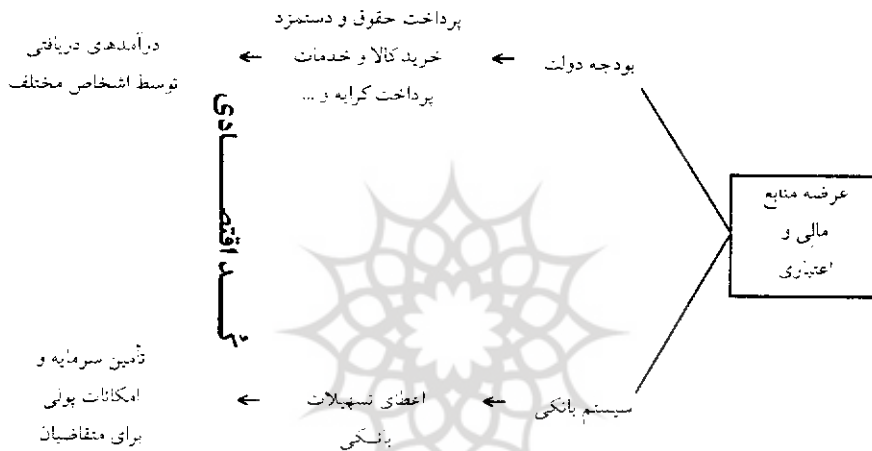
پرداخت حقوق، دستمزد و کرایه در قبال عرضه خدمات آنها می‌باشد. بودجه چند میلیارد ریالی دولت چه در بخش هزینه‌های جاری و چه در بخش هزینه‌های عمرانی، بصورت پرداختهای مختلف، آثار مالی خود را بصورت درآمد اشخاص برخوردار از این انتقال مالی ظاهر می‌سازد.

طبق قانون محاسبات و آئین‌نامه معاملات، ذیحساب بعنوان نماینده خزانه ناظر بر هزینه نمودن بودجه اکثر دستگاههای دولتی است و با تأیید و امضاء او، پرداختها صورت می‌گیرد. بنابراین میتوان روشی را اتخاذ نمود که هر پرداختی که توسط ذیحساب صورت می‌گیرد در مقابل ارائه کد اقتصادی از طرف شخص دریافت کننده وجه باشد. این روش موجب می‌شود که ذیحساب بتواند فهرستی از اشخاص با کد اقتصادی مختلف که بابت قراردادهای خرید ( اعم از کالا و خدمات ) مبالغی را از واحد دولتی دریافت نموده‌اند تهیه و ارائه نماید. با عمومیت بخشیدن به این روش میتوان با ارائه فهرستی از کد اقتصادی مختلف نشان داد که چه کسانی دریافت کننده منابع مالی پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور هستند.

در قسمت دوم، فعالیتهای پولی ناشی از اعطای تسهیلات بانکی را ثبت می‌نمائیم. بانکها هر ساله اعتباراتی را در قالب عقود بانکی برای فعالیتهای مختلف پرداخت مینمایند. اشخاص برخوردار از این تسهیلات نوعاً برای فعالیتهای اقتصادی مختلف از این منابع استفاده می‌کنند. پس از طی شدن تشریفات بانکی و تأیید اداره اعتبارات، این تسهیلات در اختیار متقاضیان قرار می‌گیرد که بعنوان یک امکان اقتصادی میتواند منشاء درآمد برای شخص ذینفع باشد، حال چنانچه اعطای تسهیلات بانکی و انعقاد عقود اسلامی را منوط به مشخص نمودن کد اقتصادی شخص متقاضی و ثبت اطلاعات مربوط

به آن بنمائیم، در این صورت می‌توانیم کلیه دریافت‌کنندگان تسهیلات را وارد دستگاه اطلاع‌رسانی مالیاتی نمائیم.

جریان گردش پول و اعتبار را با توجه به شرح فوق می‌توان بشکل زیر ترسیم نمود:



«جریان گردش پول و اعتبار در اقتصاد»

#### ۴- نتیجه ثبت اطلاعات در مسیر گردش پول و کالا

ملاحظه گردید که با استفاده از کد شناسایی اشخاص تحت عنوان کد اقتصادی، مجموعه فعالیت‌های اقتصادی اشخاص در مسیر مبادله کالا و خدمات و یا گردش پول و اعتبار، ثبت می‌گردد. با توجه به طرح پیشنهادی و اجرای آن در نظام اقتصادی، می‌توان نتیجه گرفت که:

۱- میزان خرید کلیه خریداران، از شرکتهای تولیدی، ثبت می‌گردد.

۲- میزان واردات کلیه اشخاصی که از خارج از کشور کالا (انواع کالا- مواد و ماشین‌آلات)

وارد مینمایند، ثبت میگردد.

۳- میزان دریافتی کلیه اشخاصی که بابت عرضه کالا و یا خدمتی خاص به دولت، وجه یا جوهری از بودجه دولت به آنها پرداخت می شود، ثبت خواهد شد.

۴- میزان تسهیلات دریافتی کلیه اشخاصی که از تسهیلات بانکی برخوردار می شوند، ثبت خواهد شد.

بنابراین ملاحظه می شود که در میدان کار و فعالیت اقتصادی هر شخصی، میتوان اطلاعات زیر را بصورت مستمر ثبت و مورد استفاده قرار داد:

نام و نام خانوادگی .....	کد اقتصادی .....
۱- کالای خریداری شده از شرکتهای تولیدی داخلی .....	ریال
۲- کالای وارداتی از خارج .....	ریال
۳- درآمد دریافتی از دولت .....	ریال
۴- تسهیلات دریافتی از بانک .....	ریال

طبیعی است که در تنظیم و اجرای روش بکارگیری کد اقتصادی، باید تدابیری اتخاذ گردد تا برای هیچ شخصیت حقیقی یا حقوقی فاقد کد اقتصادی، امکان فعالیت اقتصادی وجود نداشته باشد،

بدین طریق، بهترین شواهد و قرائن مالیاتی را درباره هر شخص میتوان ارائه نمود و طبیعی است که این اطلاعات میتواند با اطلاعات موجود در اظهارنامه های مالیاتی ارائه شده توسط مؤدی تطبیق داده شود و در صورتی که نتیجه، عدم تأیید اطلاعات مندرج در آن باشد مؤدی متخلف شناخته شده و میتوان با او برخورد قانونی نمود. علاوه بر آن،

چنانچه در قانون مالیاتها، جرائم و مجازات های متناسب با کتمان اطلاعات و تخلفاتی که در نتیجه گیری بخش اول ارائه گردید پیش بینی شود، مؤدی مالیاتی مجبور به پرداخت مالیات و جریمه فرار از پرداخت مالیات گردیده و در مقایسه با حالت ارائه اطلاعات درست، ترجیح خواهد داد اظهارنامه مالیاتی خلاف واقع ارائه ننمایند. به این ترتیب احتمال کشف تخلف به مقدار زیادی افزایش یافته و به یک نزدیک می شود.

P(c)

این دو عامل یعنی افزایش احتمال کشف تخلف از طریق ارائه اطلاعات صحیح مربوط به فعالیتهای اقتصادی اشخاص و همچنین وضع قوانین مناسب برای مجازات اشخاص متخلف، موجب خواهد شد که آنچه در بخش اول به آن پرداخته شد محقق گشته و فرار از پرداخت مالیات بشدت کاهش یابد و به تبع آن میزان درآمدهای مالیاتی افزایش یابد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رساله جامع علوم انسانی

آزمون الگو - بررسی نتایج

**بخش سوم**

### ۱- بررسی امکانات و محدودیتها در انتخاب نمونه آماری

آزمون نظام اطلاعات مالیاتی در چهار بخش ثبت اطلاعات مالی مربوط به بودجه دولت، نظام اعتبارات بانکی، کالاهای وارداتی و بالاخره نحوه توزیع تولیدات شرکتهای تولیدی، نیازمند کوشش همگانی و همکاری و قبول این روش توسط دستگاههای ذیل می باشد:

۱- خزانه‌داری کل کشور- نظام پرداخت هزینه‌های دولت توسط ذیحسابها ( ثبت اطلاعات مالی ذیحساب )

۲- نظام بانکی کشور- نظام اعطای تسهیلات اعتباری و ثبت اطلاعات اعتباری پرداخت تسهیلات

۳- گمرک کشور- نظام ثبت اطلاعات مربوط به واردات کل کشور توسط اشخاص مختلف (اطلاعات واردات کشور توسط گمرک)

۴- شرکتهای تولیدی داخلی- نظام ثبت نحوه توزیع تولیدات شرکتهای واحدهای مختلف تولیدی بین اشخاص مختلف.

بعبارت دیگر استقرار نظام اطلاعات مالیاتی کشور تحت عنوان "گردش پول و کالا" نیاز به استقرار چهار شبکه ثبت اطلاعات آماری در زمینه‌های چهارگانه فوق دارد.

خوشبختانه استقرار سه واحد "ذیحسابی"، "اطلاعات اعتبارات اعطائی بانکها" و اطلاعات مربوط به واردات کشور" و اطمینان از اینکه اطلاعات صحیح مربوطه توسط هریک از سه واحد فوق ثبت و در اختیار مسئولین مالیاتی کشور قرار گیرد، چندان مشکل و با خطر عدم همکاری دستگاههای ذیربط روبرو نیست زیرا انجام خدمت در هریک از واحدهای اطلاعاتی فوق، منوط به تأیید و همکاری دستگاهی است که به نوعی در ارتباط با وزارت امور اقتصادی و دارائی است و براساس دستورالعملهای صادره به راحتی میتوان ذیحسابها، مأمورین گمرک و بالاخره نظام بانکی را موظف به ثبت اطلاعات و ارائه آن به بخش مربوطه در واحد جمع‌آوری اطلاعات مالیاتی نمود.

مشکل آفرین‌ترین بخش از دستگاه اطلاعاتی فوق، بخش ثبت اطلاعات شرکتهای تولیدی داخلی است که در آنها دولت، بصورت نماینده مقیم در شرکت و یا هر شکل

دیگری، حضور ندارد که بتوان به ثبت اطلاعات فروش، هنگام عرضه تولیدات، اطمینان حاصل نمود. ضمناً در مورد مؤسساتی نظیر خزانه‌داری کل کشور، گمرک و نظام بانکی، امکان انتخاب نمونه نیست درحالیکه درمورد واحدهای تولیدی چنین مشکلی وجود ندارد. به همین دلیل در انتخاب نمونه و آزمون نتایج حاصله، توجه خود را معطوف به نحوه ثبت اطلاعات مربوط به واحدهای تولیدی می‌نمائیم تا با توجه به چگونگی نتایج حاصل از ارائه و ثبت اطلاعات مربوط به نمونه انتخابی، نتایج را تعمیم داده و با تکمیل روش استفاده از کد اقتصادی و گردش پول و کالا و وارد نمودن سه نظام اطلاعاتی دیگر یعنی "ذیحسابی"، "اطلاعات مربوط به واردات کشور" و "اطلاعات اعتبارات اعطائی بانکها" نتایج حاصله را بهبود بخشیم.

ممکن است این سؤال به ذهن خواننده متبادر شود که چه تضمینی برای صحت و دقت گزارش شرکتهای تولیدی و جهت‌دار نبودن آمار ارائه شده وجود دارد؟ پاسخ این است که در الگوی نهایی، با استفاده از آمار مربوط به ظرفیت تولیدی واحدهای مختلف، میزان ارزش تخصیصی توسط وزارت صنایع و فیش تخصیص ارزش صادره توسط بانک مرکزی، میتوان صحت گزارش و آمار مربوط به فروش شرکتهای تولیدی را مورد بررسی و ممیزی قرار داد.

ظرفیت تولید هر واحد تولیدی، توسط وزارت صنایع، هنگام صدور پروانه بهره‌برداری مشخص و معین می‌گردد. بنابراین در شرایط عادی، آمار فروش ارائه شده واحدهای تولیدی باید متناسب با ظرفیت مشخص شده در پروانه بهره‌برداری باشد. چنانچه بین سطح تولید و فروش اختلاف فاحش وجود داشته باشد، لازم است که دلایل مستند مبنی بر عدم امکان تولید و فروش ارائه گردد. چنانچه تولید صورت گرفته ولی امکان فروش



وجود نداشته باشد در این صورت آمار موجودی انبار باید تأیید کننده این مطلب باشد و اگر به دلیل کمبود نقدینگی و مواد اولیه، تولید در حد ظرفیت مجاز صورت نگرفته باشد، در این مورد نیز باید مدارک مثبت ارائه گردد.

میزان ارزش تخصیصی معیاری است که به سهولت میزان تولید واحدها را مشخص می‌کند. آمار ارزش تخصیصی، در واحد تخصیص ارزش بانک مرکزی موجود است و فهرست آن می‌تواند در اختیار دستگاه تشخیص مالیات قرار گیرد. حال چنانچه آمار ارائه شده از طرف واحدهای تولیدی با میزان فروش آنها به اشخاص مختلف که هرکدام با یک کد اقتصادی مشخص گردیده‌اند، مطابقت داشته باشد، آمار ارائه شده تأیید می‌گردد، اما چنانچه بین دو آمار تولید و فروش اختلاف وجود داشته باشد در این صورت توضیحات مستدل واحد تولیدی جهت مشخص شدن این اختلاف ضروری خواهد بود.

با توجه به توضیحات فوق، ملاحظه می‌شود که واحدهای تولیدی نمی‌توانند از ارائه آمار واقعی عرضه کالای خود به اشخاص مختلف استنکاف نموده و شانه خالی کنند و تا حدود زیادی می‌توان به صحت آمار ارائه شده اطمینان داشت.

#### ۲- آزمون الگو در بخش واحدهای تولیدی

برای انتخاب نمونه، ابتدا لازم است که واحدهای مشمول ثبت و ارائه اطلاعات مربوط به تولید و فروش را مشخص نمود. بطور کلی کلیه واحدهای تولیدی با هر شکل حقوقی که در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسیده و موضوع فعالیت آنها تولید کالا (کالاهای) مشخصی باشد، در این گروه قرار می‌گیرند.

با توجه به اینکه نمونه‌گیری قبل از اجباری نمودن استفاده از کد اقتصادی و تسلیم

گزارش فروش به وزارت امور اقتصادی و دارائی در سال ۱۳۷۱ بود لذا واحدهای تولیدی داوطلبانه همکاری خود را با وزارت امور اقتصادی و دارائی شروع نموده و اطلاعات فروش خود را ارائه نمودند.

در مرحله اول ۶۶۴ شرکت انتخاب گردید. گردش مالی آنها نسبت به کل شرکتها در سال ۱۳۷۴ حدود ۴/۴۶٪ را تشکیل می‌داد که دربرگیرنده شرکتی نظیر شرکت فلزات ساختمانی با فروشی در حدود ۱۱۷ میلیارد ریال و یا شرکتی با فروش در حدود ۴ میلیون ریال بود. با همکاری بخش خدمات مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی از این شرکتها خواسته شد که از ابتدای سال ۱۳۷۱ گزارش فروش ماهیانه خود را به وزارت امور اقتصادی و دارائی تسلیم نمایند تا بتوان طی ۱۲ ماه سال، از طریق دریافت سیاهه فروش ماهانه، خریداران کالاها از این شرکتها را مشخص نمود.

طبیعی است که به دلیل جدید بودن روش، در شروع کار با اشکالات فنی عدیده‌ای که در روند گزارش‌گیری می‌تواند وجود داشته باشد روبرو گردیدیم. از آنجا که استفاده از کد اقتصادی هنوز به صورت قانون اجباری در نظام اقتصادی کشور جاری نگردیده بود، اجرای آن در سالهای ۱۳۷۱ و ۱۳۷۲ صرفاً متکی به همکاری اختیاری شرکتها بود و این امر موجب گردید که از نمونه ۶۶۴ شرکت انتخابی، لزوماً از همه آنها گزارش فروش ماهانه نداشته باشیم. عبارت دیگر تعدادی از شرکتها اطلاعات فروش خود را فقط برای بعضی از ماههای سالهای ۱۳۷۱ و ۱۳۷۲ ارائه دادند. با وجود این از مجموع شرکتهای انتخابی، با تعداد نمونه قابل قبولی روبرو گشتیم که گزارش فروش ۱۲ ماهه خود را ارائه نمودند.

کزارش فروش	تعداد ماههای	سال
ماه ۲ ماهه ۳ ماهه ۴ ماهه ۵ ماهه ۶ ماهه ۷ ماهه ۸ ماهه ۹ ماهه ۱۰ ماهه ۱۱ ماهه ۱۲ ماهه		
تعداد شرکتها	۲۱	۱۹
	۳۰	۱۴
	۱۶	۳۰
	۲۲	۲۷
	۲۵	۴۱
	۹۸	۳۱۱

### «جدول نحوه مشارکت شرکتها در ارائه گزارش ماهانه»

همانطور که ملاحظه می‌شود تعداد ۳۱۱ شرکت گزارش فروش ۱۲ ماهه خود را بصورت ماهیانه به وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۷۱ ارائه دادند. مبنای نمونه انتخابی، گزارشهای دریافتی از این ۳۱۱ شرکت طی ۱۲ ماه سال می‌باشد که نتایج بعدی این گزارش را ارائه می‌دهد.

گزارشهای ماهانه دریافتی از ۳۱۱ شرکت تولیدی انتخابی، میزان فروش شرکتها را طی ماههای مختلف و اشخاص مختلف بر حسب کد اقتصادی مشخص می‌نماید. با این اطلاعات می‌توان خریداران عمده از این شرکتها را طی سال ۱۳۷۱ مشخص نمود. بعبارت دیگر ممیزین مالیاتی آمار مربوط به مشتریان این شرکتها را بطور مشخص و با کلیه اطلاعات مربوط به زمان، مقدار و نوع کالای خریداری شده، در اختیار خواهند داشت. طبیعی است که این اطلاعات قرینه‌ای بسیار قوی از میزان فعالیتهای اقتصادی هر یک از اشخاص خواهد بود که بعنوان خریداران عمده از این ۳۱۱ شرکت، طی سال ۱۳۷۱، کالا خریداری نموده‌اند.

با استفاده از اطلاعات یاد شده، می‌توان بررسی نمود که میزان مالیاتی که صرفاً براساس این اطلاعات برعهده آنها بوده که می‌بایست پرداخت نمایند چه میزان است و در

عمل چه مقدار مالیات پرداخت نموده‌اند.

### ۳- نتایج حاصل از نمونه‌گیری در تعیین میزان مالیات

همانطور که قبلاً توضیح داده شد هدف از ارائه روش استفاده از کد اقتصادی در جریان گردش پول و کالا افزایش اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصاد مؤدیان و کاهش احتمال کتمان درآمد واقعی جهت فرار از پرداخت مالیات است. عبارت دیگر احتمال کشف تخلف بسیار زیاد باشد بطوریکه هر شخص با توجه به این عامل که کتمان درآمد واقعی کشف خواهد شد و با کشف آن مجبور به پرداخت مالیات واقعی به اضافه جریمه متعلقه خواهد گردیده، ترجیح دهد که درآمد واقعی خود را اظهار نماید.

حال با توجه به نمونه‌گیری فوق می‌بایست ببینیم که اطلاعات موجود تا چه حد در کشف درآمد واقعی و در نتیجه تخمین مالیات واقعی، دستگاه تشخیص مالیات را توانمند می‌سازد. برای بررسی موضوع فوق نمونه انتخابی از ۳۱۱ شرکت مورد بررسی قرار گرفت و میزان فروش ۱۲ ماهه این شرکتها به اشخاص مختلف بدست آمد. از این فهرست‌ها اسامی عمده خریداران محصولات تولیدی شرکتهای مزبور در سال ۱۳۷۱ بدست آمد. قاعدتاً اگر این اشخاص مالیات واقعی خود را که مبتنی بر عملکرد سال ۱۳۷۱ آنها می‌باشد اظهار می‌کردند می‌بایست در اظهارنامه‌های مالیاتی سال ۱۳۷۲ بتوان آثاری از عملکرد آنها با این شرکتها مشاهده نمود.

آزمون این فرضیه هرچند وقت‌گیر ولی کاری عملی بود. برای این منظور فرم خاصی حاوی مشخصات و آدرس این افراد تهیه و از ممیزی که نشانی مشتریان این ۳۱۱ شرکت در محدوده فعالیت اداری آنها قرار می‌گرفت در مورد سابقه مالیاتی و عملکرد مالیاتی آنها در

سال ۱۳۷۱ و در نتیجه میزان کالای خریداری شده آنها از این شرکتها، سوال گردید. گزارشهای دریافتی از تعدادی از ممیزین مالیاتی در مورد خریداران عمده این ۳۱۱ شرکت نشاندهنده این مطلب است که بین مالیات پرداختی آنها و میزان مالیات محاسبه شده براساس اطلاعات ناشی از گزارش فروش شرکتها تفاوت فاحش و قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. در جدول زیر میزان مالیات پرداختی ده نفر از مؤدیان با مالیات واقعی آنها که براساس اطلاعات فروش بدست آمده، مقایسه شده است:

مؤدی و نوع فعالیت وی (۱)	مالیات قطعی شده توسط حوزه مالیاتی قبل از ارائه اطلاعات فروش شرکتها (ریال) (۲)	اطلاعات مربوط به فروش از مدل کد اقتصاد گردش کالا (۳)	مالیات واقعی براساس اطلاعات فروش واقعی (۴)	تفاوت مالیات واقعی با مالیات غیرواقعی (۵)
مؤدی شماره ۱ پروقیل فروش	۷۱۷۰۰۰	۶۶۱۹۶۹۷۸۴	۳۹۵۴۹۳۰۰	۳۸۸۳۲۳۰۰
مؤدی شماره ۲ تخم مرغ فروش	۶۲۴۰۰۰	۱۰۱۴۳۰۰۰۹۷	۲۱۱۱۲۰۰۸	۲۰۴۸۸۰۰۸
مؤدی شماره ۳ فروشنده بخاری گازسوز	۲۸۷۹۰۹۰	۲۳۵۳۴۵۰۰۰	۱۵۸۷۹۶۲۶۸	۱۵۵۹۱۷۱۷۸
مؤدی شماره ۴ فروشنده یخچال و کولر	۸۷۰۰۰۰	۱۲۱۱۰۴۳۸۴۰	۱۳۸۴۴۷۳۴	۱۲۹۷۴۷۳۴
مؤدی شماره ۵ فروشنده مشمع و فوم	*	۱۴۵۱۸۷۶۸۵۳	۱۳۸۴۴۷۳۴	۱۲۹۷۴۷۳۴
مؤدی شماره ۶ فروشنده ورق آهن	*	۱۹۸۸۹۶۲۲۳۵	۹۵۳۳۶۲۶۸	۹۵۳۳۶۲۶۸

ادامه جدول در صفحه بعد

مؤدی و نوع فعالیت وی (۱)	مالیاتی قبل از ارائه اطلاعات فروش شرکتها (ریزل) (۲)	فروش از مدل آند اقتصاد کردش کالا (۳)	براساس اطلاعات فروش واقعی (۴)	واقعی یا مالیات غیرواقعی (۵)
مؤدی شماره ۷ فروشنده انواع ورق	*	۱۲۵۱۸۷۶۸۵۳	۱۳۸۴۴۷۳۴	۱۲۹۷۴۷۳۴
مؤدی شماره ۸ فروشنده بخچال	*	۲۷۰۲۹۶۲۶۰۰	۶۷۲۶۳۴۹	۶۷۲۶۳۴۹
مؤدی شماره ۹ فروشنده تویزیون	*	۸۵۹۷۸۸۶۰۷۰	۱۳۰۶۶۰۲۸۱	۳۸۴۲۶۵۱۰
مؤدی شماره ۱۰ فروشنده رنگ	۳۸۱۵۵۰۰			۴۲۲۴۰۱۰
جمع	۸۰۹۰۵۰۵۹۰		۵۵۵۰۱۰۰۵۵۳	۵۴۶۰۱۹۴۰۲۶۳

\* در مورد این اشخاص هیچ نوع پرونده مالیاتی در حوزه اقامت یا محل کسب تشکیل نگردیده و هیچ

مالیاتی از آنها وصول نشده است

رتال جامع علوم انسانی

از نمونه مربوط به ده مؤدی انتخابی در جدول فوق می توان نتیجه گرفت:

۱- قبل از دریافت اطلاعات مربوط به فروش شرکتهای انتخابی به اشخاص مختلف، دستگاه تشخیص و وصول مالیات هیچ اطلاعی از فعالیت اقتصادی اشخاص یاد شده نداشته و مبنای تشخیص درآمد و تخمین مالیات، اظهارات مؤدی و احياناً اطلاعاتی بوده که حسب تصادف از منابع اطلاعاتی دیگر دریافت شده است.

۲- عدم دسترسی به اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی موجب می گردد که احتمال کشف تخلف مؤدی در کتمان درآمد واقعی بسیار ضعیف و  $P(c)$  تقریباً نزدیک به صفر باشد که

این امر موجب میشود انگیزه فرار از پرداخت مالیات در مؤدی تقویت شود.

۳- این روش می‌تواند به شناسایی منابع مالیاتی موجود و احتمالاً کشف منابع جدید کمک کند.

۴- استفاده از الگوی گردش کالا و نظام اطلاعاتی مربوط به ارائه اطلاعات فروش شرکتها براساس نمونه گیری فوق نشان می‌دهد که این روش کاملاً موفق بوده و می‌تواند احتمال کشف درآمد واقعی خریداران عمده را از شرکتها بشدت افزایش داده و در مرحله تکمیل این برنامه احتمال کتمان فعالیت‌های اقتصادی کسانی را که با شرکت‌های تولیدی موجود در نظام اطلاعات فروش شرکتها کار می‌نمایند تقریباً نزدیک به صفر نماید، و  $P(c)$  کاملاً به یک نزدیک می‌شود که هدف از ارائه این الگو نیز همین می‌باشد.

۵- با بکارگیری روش فوق، نسبت افزایش میزان مالیات برخی از مؤدیان در پاره‌ای از موارد از ۱ به ۱۵ تا ۱ به ۷۰ در تغییر است.

۶- بطور کلی از نمونه ده تایی انتخاب شده می‌توان ملاحظه نمود که میزان درآمد مالیاتی از نمونه‌های فوق، از رقمی در حدود  $8/9$  میلیون ریال به رقمی در حدود ۵۵۵ میلیون ریال افزایش می‌یابد، یعنی حدود ۶۲ برابر می‌گردد.

این جدول نشان دهنده توانمندی الگوی فوق در ارائه اطلاعات و افزایش امکانات دستگاه تشخیص مالیات در محاسبه دقیق‌تر درآمد افراد از طریق قرائن مالیاتی و محاسبه مالیات براساس فعالیت‌های اقتصادی اشخاص می‌باشد.

## ۴- توجیه اقتصادی بکارگیری الگو

در توجیه اقتصادی بکارگیری الگوی « کد اقتصادی و گردش پول و کالا » منظور آن است

که میزان هزینه طرح و اجرای الگو و نتایج حاصله از آن مورد ارزیابی قرار گیرد. با یک بررسی ساده و بدون محاسبه پیچیده، می‌توان پاسخ این سوال و توجیه اقتصادی بکارگیری الگو را بیان نمود.

همانطور که در یک نمونه ده تایی ملاحظه گردید، درآمد مالیاتی در حدود ۶۲ برابر در این الگو افزایش یافته است، در حالیکه بکارگیری نظام اطلاعاتی، کمتر از یک برابر به هزینه دستگاه تشخیص و وصول مالیات خواهد افزود، زیرا طبق ماده ۲۱۷، وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است که ۱٪ از درآمد مالیاتهای مستقیم دریافتی را صرف تجهیز و بهبود روشهای تشخیص و وصول مالیات نماید. آنچه که تا کنون جهت اجرای این الگو هزینه گشته صرفاً از محل این درآمد بوده و بودجه جداگانه‌ای برای این کار اختصاص نیافته است. لذا ملاحظه می‌شود که هزینه‌ها حتی در حد یک برابر نیز اضافه نگشته در حالی که درآمدها براساس این الگو چندین برابر افزایش یافته است. بنابراین با اطمینان می‌توان گفت که این روش کاملاً توجیه اقتصادی دارد.

## ۵- نتیجه‌گیری

افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق افزایش کارایی دستگاه تشخیص مالیات، یکی از اهداف اساسی در تصحیح نظام مالی کشور و قطع وابستگی بودجه کل کشور به درآمدهای نفتی می‌باشد. در این مقاله ملاحظه گردید که برای افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، دو اقدام اساسی باید صورت گیرد: اول تعیین نرخ جریمه مالیاتی مناسب برای کسانی که از پرداخت مالیات فرار می‌نمایند و دوم افزایش اطلاعات مربوط به عملکرد اقتصادی مؤدیان مالیاتی بطوری که فرار از پرداخت مالیات به حداقل کاهش یابد. نظام جمع‌آوری و ارائه اطلاعات



مربوط به فعالیت اقتصادی مؤدیان تحت عنوان «کد اقتصادی و سیستم گردش پول و کالا» به خوبی قادر است که بهنگام و همزمان با وقوع عملیات اقتصادی، اطلاعات مربوط به عاملین اقتصادی را به وزارت امور اقتصادی و دارائی منتقل نموده و بدین طریق ممیزین مالیاتی را از نظر اطلاعاتی در وضعیت مناسب و به روز نگاه دارد.

آزمون روش جمع‌آوری اطلاعات در یک زمینه خاص، مربوط به شرکتهای تولیدی و نحوه توزیع تولیدات آنها، نشان داد که دستگاه تشخیص و وصول مالیات قادر به افزایش درآمد مالیاتی در حد چندین برابر می‌باشد. چنانچه بتوان نظام جمع‌آوری اطلاعات را با بکارانداختن سایر زیرمجموعه‌های آن همچون «ذیحسابی»، «اطلاعات مربوط به واردات کشور» و «اطلاعات اعتباری بانکی» تکمیل نمود؛ در این صورت از طریق ایجاد یک شبکه اطلاعاتی منسجم می‌توان اهم فعالیتهای اقتصادی اشخاص را ثبت نموده و به بخش مربوطه در وزارت امور اقتصادی و دارائی گزارش نمود.

روش فوق موجب خواهد شد که احتمال تخلف مؤدی در عدم ارائه اطلاعات صحیح مالی در اظهارنامه مالیاتی، به حداقل کاهش یابد. به علاوه با وضع مجازات مناسب در مورد متخلفین می‌توان مطمئن بود که ارائه اطلاعات صحیح از فعالیت اقتصادی اشخاص موجب اخذ مالیات واقعی شده و بدین طریق درآمدهای مالیاتی دولت افزایش می‌یابد.

لازم بذکر است که در این مقاله بحث اصلی بر محور تکمیل اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از تخلف آن دسته از مؤدیانی است که در صدد فرار از پرداخت مالیات می‌باشند. واضح است که همه مؤدیان مالیاتی نسبت به پرداخت مالیات نگرش منفی ندارند و می‌توان با استفاده از ابزارهای تشویقی نظیر جایزه خوش حسابی و افزایش ظرفیت اعتباری بانکی برای آن دسته از مؤدیانی که مالیات واقعی خود را پرداخت

می نمایند، میزان مالیات وصولی را افزایش داد.

### فهرست منابع

1. Allingham, M.G. and Sandmo, A, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". Journal of Public Economics (1972) PP 323-28.
2. Bird, M.R. and Janstcher, M.C., "Improving Tax Administratrrion in Developing Countries". International Monetary Fund, 1992.
3. Cowell, "Cheating The Government", Cambridge, M.A: MIT Press, (1990).
4. Crane, S.E. and Nourzad, F. (1986) "Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis", Review of Economics and Statistics 68: PP. 217-223
5. Hessian, D.J., Robben, H.S.J., and Elffers, H., (1989) "The Relationship Between Self Reported and Documented Behavior In The Case of Fraud with Unemployment Benefits", Paper Presented at the 1989 Annual Meeting of the Law Society Association Madison, WI.
6. O'Higgins, M. (1981) "Aggregate Measures of Tax-Evasion: An Assessment" British Tax Review: PP: 286-302
7. O'Higgins, M, (1989) "Assessing The Unobserved Economy in the United Kingdom" In Feige (1989).
8. Park, T.S., (1983) "Personal Income and Adjusted Gross Incom, 1977-81" Survey of Current Business (April): 28-33
9. Srivasan, T.N., Tax Evasion; A Model. "Journal of Public Economics", vol. 2, (November 1973), PP. 339-46

۱۰- دکتر ایرج توتونچیان - دکتر اکبر کمیجانی، « پژوهشی پیرامون راههای ممکن افزایش راندمان اجرائی و تشکیلاتی سازمان مالیاتی کشور، در چهارچوب قانون مالیاتهای مستقیم»، وزارت امور اقتصادی و دارائی - معاونت امور اقتصادی.