

## بررسی عوامل مؤثر بر پیچیدگی نظام مالیاتی کشور و اندازه گیری درجه پیچیدگی منابع مالیات‌های مستقیم

علی باغانی<sup>۱</sup>

علیرضا حسنی<sup>۲</sup>

### چکیده

پیچیدگی مالیاتی باعث افزایش هزینه‌های تمکین برای مؤدیان و هزینه‌های اداری و وصول مالیات برای دولت می‌شود. این پژوهش ضمن بیان مبانی نظری عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در چهار گروه پیچیدگی سیاسی، قانونی، اداری و اجرایی و تمکین، به اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات‌های مستقیم پرداخته و با استفاده از تکنیک دلفی و ضریب هماهنگی کندال-وی با حضور اعضای خبرگان مالیاتی نسبت به رتبه‌بندی و استخراج وزن عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات مستقیم اقدام کرده است، سپس با ادغام وزن‌های به‌دست آمده و داده‌ها و اطلاعات مربوط در نظام مالیاتی کشور، شاخصی به‌منظور اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات‌های مستقیم ارائه نموده است. شاخص مذکور در منابع اشخاص حقیقی و حقوقی و زیرگروه‌های مربوط محاسبه و حاصل آن با استفاده از نرم‌افزار spss18 و آزمون‌های لون، کولموگروف-سمیرنوف، ران، فریدمن، t و میانگین دو جامعه مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که به ترتیب عوامل اداری و اجرایی، قانونی، تمکین و درنهایت عوامل سیاسی بیشترین تأثیر را در پیچیدگی نظام مالیات مستقیم به خود اختصاص داده‌اند همچنین در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که نظام مالیات مستقیم به سمت ساده‌سازی سوق پیدا نکرده، بلکه به سوی پیچیدگی بیشتر گرایش داشته است و پیچیدگی مالیاتی اشخاص حقیقی بیشتر از اشخاص حقوقی مالیات مستقیم بوده است.

**واژگان کلیدی:** شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم، عوامل سیاسی، عوامل اداری و اجرا، عوامل تمکین، عوامل قانونی

۱ - عضو هیئت علمی دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد جنوب تهران - Ali.baghani58@gmail.com  
۲ - کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران و سرپرست هیئت بازرسی مالیاتی سازمان بازرسی کل کشور (نویسنده مسئول) ha.ali182@gmail.com

## مقدمه

برای مالیات به عنوان ابزار سیاست مالی دولت کارکردهای متفاوتی تعریف شده که از جمله آن می توان به تأمین درآمدهای دولت، هدایت اقتصاد و توزیع مجدد ثروت اشاره کرد، لکن باید اعلام نمود که این کارکردها در اجرا باعث پیچیدگی هایی برای دولت، پرداخت کنندگان مالیات و سایر ذی نفعان می گردد.

بخش زیادی از مشکلات و معضلات رفتاری تمکین مؤدیان مالیاتی به ماهیت قوانین برمی گردد. درحقیقت باید مشخص شود که قوانین مالیاتی به درستی تدوین شده اند و مقررات مناسب هستند یا خیر. این امکان وجود دارد که قوانین مالیاتی دربردارنده راه های فرار یا امکان تأخیر در پرداخت مالیات باشند. شفافیت در قانون، هم برای مؤدیان و هم دولت یک امر مهم است. از دیدگاه سیاست گذاری، عدم شفافیت می تواند نتایج خوداظهاری را مخدوش کند. وقتی که قانون مبهم است مؤدی نمی تواند آنچه را که در چارچوب قانون می تواند انجام دهد از پیش بداند و هرگونه «طراحی مالیاتی» را برای او غیرممکن می کند (Li, 1997).

رویکردهای اخیر در اصلاح نظام مالیاتی تأکید زیادی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاست های مالیاتی به منظور حفظ رقابت پذیری اقتصاد دارد کاهش تنوع نرخ های مالیاتی به منظور کاهش تحریف های ناخواسته در قیمت های نسبی، توجه به عدالت افقی به جای عدالت عمودی، ساده سازی مالیات، گسترش پایه های مالیاتی و کاهش تنوع نرخ ها از رویکردهای جدید برنامه اصلاح مالیاتی قلمداد می شود (زایر، ۱۳۸۸).

تحقیقات نشان داده هرچه مقررات پیچیده تر باشند و مالیات بیشتری دریافت شود، اقتصاد زیرزمینی بزرگ تر خواهد بود بسیاری دیگر از محققان نتیجه گرفته اند که مهم ترین عامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در بالا بودن نرخ های مالیاتی و پیچیدگی قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا نهفته است (سیدنورانی، ۱۳۸۸).

یکی از مسائل و نارسایی های عمده ی قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، عدم رعایت اصل سادگی و شفافیت و استفاده از لغات غیر مصطلح، غیر معمول، مشکل، غیرفارسی و با حجم زیاد بوده که به طور عموم در تفسیر و توجیه، هم برای مأموران و هم برای مؤدیان مالیاتی مشکل ساز است (بابایی اسکویی، ۱۳۸۵).

## ۱- بیان مسئله

پیچیدگی های قوانین و سیاست های مالیاتی، سبب می شود که اجرای آن ها با مشکلات بسیاری مواجه شود. بسیاری از مؤدیان به علت ناتوانی از درک کامل قوانین موجود مرتکب اشتباهات پی در پی شده و دستگاه مالیاتی ناگزیر از اصلاح آن ها با صرف هزینه های سنگین است.

علاوه بر قوانین، عدم شفافیت در فرم ها و اظهارنامه های مالیاتی نیز نقش زیادی در فرار و عدم تمکین

مالیات دارد که ناشی از عدم شفافیت و یا ابهام در قوانین مالیاتی است (خان جان، ۱۳۸۴). اهمیت ساده‌سازی نظام مالیاتی، به دلیل تأثیر آن بر افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی است. قوانین پیچیده و مبهم، دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند و پیچیدگی قوانین مالیاتی یکی از مهم‌ترین عواملی است که هزینه‌های تمکین را نیز افزایش می‌دهد و از موانع تمکین داوطلبانه مؤدیان به شمار می‌رود (سیلوانی، ۱۳۸۱).

اولین قانون مالیات‌های مستقیم که در سال ۱۳۴۵ وضع گردید، در سال‌های ۱۳۶۶، ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰ و اخیراً در سال ۱۳۹۴ مورد بازنگری قرار گرفته است. از آنجا که دوره مالیاتی بر مبنای قانون مصوب ۱۳۴۵ فاقد داده‌های اطلاعاتی کافی بوده و یا دسترسی به آن‌ها وجود ندارد و همچنین اصلاحیه قانون اخیر سال ۱۳۹۴ نیز با توجه به اینکه در بدو شروع به اجرا بوده و عملاً داده‌های آماری برای این دوره متصور نیست، لذا در این مقاله ضمن معرفی و شناسایی عناصر مؤثر در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم، در نهایت شاخصی ارائه می‌گردد که به «شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم»<sup>۱</sup> موسوم خواهد بود و تلاش می‌کند تا نظام مالیاتی مبتنی بر قوانین مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۶۶) و اصلاحیه قوانین مالیات مستقیم (۱۳۸۰) را با توجه به اینکه حائز داده‌های اطلاعاتی مورد نیاز هستند را با یکدیگر مقایسه نموده و نتایج مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد. همچنین بر اساس عناصر معرفی شده، شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی و حقوقی جاری در نظام مالیاتی کشور مورد آزمون و تحلیل قرار گرفته است.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- ادبیات پژوهش

#### ۲-۱-۱- مفهوم پیچیدگی مالیاتی

پیچیدگی را به صورت مجموع هزینه‌هایی که بر مؤدیان و دولت تحمیل می‌شوند تعریف می‌کنند و می‌توان با معیاری کمی نظام‌های مالیاتی مختلف را با یکدیگر مقایسه و نیز ابعاد مختلف یک نظام مالیاتی خاص را بررسی و تأثیرات آن را بر اصول عدالت، کارایی و درآمد مالیاتی تحلیل نمود (زایر ۱۳۸۸). پیچیدگی یک مفهوم چندبعدی است که از دید ذی‌نفعان مختلف مانند وکلا، حسابداران، حسابرسان و مؤدیان مالیاتی معانی مختلفی دارد و ارزیابی‌های متفاوتی از این مفهوم وجود دارد (اوانز و تران، ۲۰۱۳).

#### ۲-۱-۲- آثار و ابعاد پیچیدگی مالیاتی

پیچیدگی بالای نظام مالیاتی، اثرات و پیامدهایی در حوزه‌های مختلف بر جا می‌گذارد از جمله یافتن ترندهای گوناگون به منظور کتمان درآمد از اصابت مالیاتی، پایین بودن سطح تمکین داوطلبانه،

افزایش احتمال اشتباهات سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی، افزایش تصور عمومی مبنی بر ناعادلانه بودن نظام مالیاتی، هزینه‌های بالای وصول و تمکین مالیاتی، کیفیت پایین خدمات مالیاتی ادارات مالیاتی، کاهش اثربخشی ابزارهای ضمانت اجرا از قبیل جرایم مالیاتی و... (زائر، ۱۳۸۸).

## ۲-۲- عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیاتی

متغیر پیچیدگی نظام مالیات مستقیم در این مقاله در چهار گروه سیاستی، قانونی، اداری و تمکین تعریف گردیده و هریک از گروه‌ها دارای زیرگروه‌های دیگری بوده که با اندازه‌گیری هریک از زیرگروه‌ها در نهایت متغیر پیچیدگی مالیات مستقیم به دست می‌آید.

### ۲-۲-۱- عوامل سیاستی<sup>۱</sup>

به‌طور کلی پیچیدگی که از سیاست‌های تصمیم‌سازان و سیاست‌گذاران ناشی می‌شود و باعث پیچیدگی نظام مالیاتی می‌گردد (اوانز و تران، ۲۰۱۳).

یکی از عوامل مؤثر در پیچیدگی نظام مالیاتی، عدم اتفاق نظر در مورد اهداف سیاست‌های مالیاتی است، نتایج سیاست مالیاتی معمولاً منعکس‌کننده تلاش‌هایی است که برای متوازن کردن یک یا چند هدف در مقابل اهداف دیگر صورت می‌گیرد، به عبارت دیگر گاهی اوقات میزان مشخصی از پیچیدگی به منظور دستیابی به سایر اهداف سیاستی اجتناب‌ناپذیر است. به عنوان مثال اقداماتی که برای منصفانه کردن مالیات‌ها انجام می‌شود، معمولاً مغایر با تلاش‌هایی است که در راستای ساده‌تر کردن مالیات‌ها صورت می‌گیرد. بنابراین در هنگام طراحی و اجرای سیاست‌های مالیاتی، سیاست‌گذاران با مجموعه‌ای از اصطلاحاً بده-بستان‌های سیاستی مواجه هستند. برای نمونه، رابطه‌ی بین عدالت و ساده‌سازی خطی نیست. مالیات ساده و مقطوع معمولاً ناعادلانه تلقی می‌شود لیکن از سطح پیچیدگی کمتری برخوردار است (زائر، ۱۳۸۸).

نمایندگانی<sup>۲</sup> که به عنوان عوامل سیاستی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح بوده‌اند در پنج زیرگروه به شرح زیر تفکیک و برای هر دوره مورد مقایسه اندازه‌گیری می‌شوند:

- ۱- تعداد انواع مالیات‌های مستقیم (xdj1)؛
- ۲- فراوانی مؤدیان اشخاص حقیقی به کل مؤدیان مالیات‌های مستقیم (xdj2)؛
- ۳- فراوانی مؤدیان اشخاص حقوقی به کل مؤدیان مالیات‌های مستقیم (xdj3)؛
- ۴- فراوانی مؤدیان مالیات‌های مستقیم به کل مؤدیان نظام مالیاتی (xdj4)؛
- ۵- فراوانی سیاست‌های غیر درآمدی مالیات‌های مستقیم (xdj5).

1 -policy complexity

2 - Proxy

## ۲-۲-۲- عوامل قانونی<sup>۱</sup>

به پیچیدگی‌هایی گفته می‌شود که از قوانین مالیاتی صادر و مشتق شده‌اند و باعث پیچیدگی در نظام مالیاتی می‌گردند (اوانز ۲۰۱۳).

پیچیدگی مالیاتی بیشتر از پیچیدگی قوانین مالیاتی نشأت گرفته است (ریچاردسون، ۲۰۰۱). کارایی قانون مالیاتی در صورتی بالا می‌رود که واژگان آن پرمعنا و قابل درک بوده و با تفکر و سازمانی مطلوب تهیه شده باشد. قوانین مالیاتی کشورهای دارای نظام پیچیده چه‌بسا کاملاً نفوذناپذیر باشند زیرا شرایط و استثنائات قوانین مالیاتی در این گونه نظام‌ها معمولاً بر پایه اصول و مقررات موجود است (ثورونی، ۱۳۸۲).

نماینده‌هایی که به‌عنوان عوامل قانونی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح می‌باشند در ۹ زیرگروه به شرح زیر تفکیک و برای هر دو دوره مورد مقایسه اندازه‌گیری می‌شوند:

- ۱- طول قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj6)؛
- ۲- خوانایی قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj7)؛
- ۳- مقررات مالیاتی متعدد قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj8)؛
- ۴- معافیت‌های قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj9)؛
- ۵- طبقات نرخ‌های مالیات مستقیم (xdj10)؛
- ۶- تغییرات قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj11)؛
- ۷- تعداد مدارک و مستندات الزام به نگهداری مؤدیان مالیات مستقیم (xdj12)؛
- ۸- آرا و مقررات متناقض صادره از محاکم غیرمالیاتی (xdj13)؛
- ۹- قوانین و مقررات مالیاتی خارج از قانون مالیات‌های مستقیم (xdj14).

## ۲-۲-۳- عوامل اداری و اجرایی<sup>۲</sup>

پیچیدگی که از روش‌ها و رویه‌های اجرایی دستگاه مالیاتی ناشی می‌گردد و سبب پیچیدگی در نظام مالیاتی می‌گردد (اوانز و تران، ۲۰۱۳).

تیلور و لیند (۱۹۹۲) معیارهایی را برای مفهوم انصاف رویه‌ای<sup>۳</sup> در نظام مالیاتی برشمرده‌اند از آن جمله می‌توان به برخورد محترمانه از سوی مقامات مالیاتی، حق اظهارنظر و بی‌طرفی اشاره نمود.

هزینه‌های اداری وصول مالیات گاهی اوقات می‌تواند به‌طور مستقیم جانشین هزینه‌های تمکین شود. به‌عنوان مثال حرکت به سمت خود اظهاری با کاهش هزینه‌های اداری، افزایش هزینه‌های تمکین را سبب شود (زایر، ۱۳۸۸).

1 - statutory complexity

2 - Administrative complexity

3 - Procedural Fairness

سوءاستفاده از گستره‌ی اختیارات قانونی دستگاه مالیات‌ستانی (دولت و قوه مجریه)، بیشتر از جنبه‌های ماهوی آن، نقض اصل حاکمیت قانون را در گستره‌ی قوانین و مقررات مالیاتی دربرمی‌گیرد و به مقاصد محدود موقتی دستگاه مالیاتی برمی‌گردد؛ از این رو کمتر به حقوق مؤدیان مالیاتی و روح قوانین توجه می‌شود، به عبارت دیگر مفاد برخی از نظام‌نامه‌های مالیاتی دولتی تنها به افزایش وصول درآمدهای مالیاتی به نفع دولت نظر دارند (طاهری تار، ۱۳۹۳).

نماینده‌هایی که به‌عنوان عوامل اداری و اجرایی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح بوده در سه زیرگروه به شرح زیر تفکیک و برای هر دو دوره مورد مقایسه اندازه‌گیری می‌شوند:

۱- پیچیدگی فرم‌های مالیات مستقیم (xdj15)؛

۲- تعدد پرداخت‌های مالیات مستقیم (xdj16)؛

۳- تعدد گزارش‌های مالیاتی (xdj17).

#### ۲-۲-۴- عوامل تمکین<sup>۱</sup>

پیچیدگی که از محاسبات مالیاتی و رفتار برنامه‌ریزی شده مؤدیان حقیقی و حقوقی ناشی می‌شود (اوانز ۲۰۱۳). به عبارت دیگر میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی در سطح خرد و حکومت در سطح کلان محسوب شود (ارارد، ۲۰۰۲).

کارنز و کاسیا (۱۹۹۶) و کرچلر (۲۰۰۶) معتقدند رابطه‌ی معکوسی بین پیچیدگی مالیاتی و طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی حاکم است.

اصولاً عدم تمکین مالیاتی در دو قالب کلی «فرار مالیاتی» و «اجتناب مالیاتی» می‌گنجد که هر دو به‌منظور «گریز مالیاتی» از پرداخت صورت می‌گیرد.

فرار مالیاتی به معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی به‌منظور اختفا یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود (ساندمو، ۲۰۰۴) و اجتناب مالیاتی، استفاده از راه‌های قانونی مختلف توسط مؤدی به‌منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند.

نماینده‌هایی که به‌عنوان عوامل تمکین در کاهش پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح بوده در سه زیرگروه به شرح زیر تفکیک و برای هر دو دوره مورد مقایسه اندازه‌گیری می‌شوند:

۱- اثر معکوس فناوری اطلاعات و ارتباطات (xdj18)؛

۲- اثر معکوس واکنش به قبولی در اجرای مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj19)؛

۳- اثر معکوس خود اظهاری مالیات‌های مستقیم (xdj20).

#### ۲-۳- پیشینه پژوهش

رستمی و سایر (۱۳۹۳) در پژوهش خود به موضوع شفافیت قانون و نقش آن‌ها در تمکین و فرار

مالیاتی با نقدی بر قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته و نتیجه گرفته‌اند تحلیل گروه‌های متوسط جامعه به‌طور گسترده‌ای در تحقیقات مربوط به تمکین مالیات از نظرها دورمانده است. وقتی مردم خود را به عنوان یک فرد قبول ندارند و تنها خود را عضوی از گروه اجتماعی می‌دانند، مطالعات انجام شده روی عدالت اجتماعی و محرومیت‌های نسبی، هنجارهای متفاوتی را به اثبات می‌رساند.

ذکوری و سایر (۱۳۹۳) طی پژوهشی به بررسی شناسایی نارسایی‌های بنیادی موجود در قانون مالیات‌های مستقیم و راهکارهای اصلاحی آن پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که مشکلات موجود در قانون مالیاتی به دو بخش اصلی درون و برون‌سازمانی تقسیم می‌شود، به این معنی که اگر تنها به اصلاح خود قانون در حد افزایش و کاهش نرخ‌ها و پایه‌ها بسنده شود، تجربه‌ی اصلاحی سال ۱۳۸۰ و ارزش‌افزوده نشان می‌دهد که این امر تأثیر چندانی بر بهبود وضعیت مالیات نخواهد داشت، لذا برای اینکه نظام مالیات دارای کارایی لازم باشد باید ضمن اصلاح قانون و افزایش منابع مالیاتی و اصلاح روش‌های مالیات‌ستانی، سایر قوانین مانند قوانین پول‌شویی و نظام صنفی و نظام حسابداری و شبکه‌ی آموزش نیز با آن تعامل داشته و مکمل هم شوند و لذا اصلاح فرایند مالیاتی یک بحث کلان و فراسازمانی بوده و به همین دلیل یک حمایت ملی همه‌جانبه را نیاز دارد.

امین خاکی و سایر (۱۳۹۳) طی پژوهشی به موضوع بررسی تأثیر مخارج اجتماعی دولت بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته‌اند و پیچیدگی مالیاتی را به‌عنوان یکی از عوامل فرار مالیاتی وارد نموده است. در این تحقیق از شاخص، هریشمن وهرفیندال<sup>۱</sup> (HHC) استفاده شده است، در این شاخص سهم مالیاتی هر کدام از پایه‌های مالیاتی نسبت به کل مالیات اخذشده، محاسبه شده و معذورات آن‌ها با یکدیگر جمع می‌شوند که حاصل آن، عددی بین صفر و یک است. چنانچه این عدد به صفر نزدیک باشد پیچیدگی مالیاتی کمتر و در نتیجه تمکین مالیاتی بیشتری شود و در نهایت فرار مالیاتی کمتر می‌شود.

زایر (۱۳۸۸) در پژوهشی به موضوع «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌ها یا اصلاح مالیاتی، تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران» پرداخته و نتیجه گرفته است که ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور به نفع مالیات‌های مستقیم تغییر یافته است به طوری که در سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ سهم مالیات‌های غیرمستقیم از ۵۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۳ به ۳۰/۳ درصد در سال ۱۳۸۷ کاهش یافته است و نتیجه این ترکیب باعث پیچیده‌تر شدن سیستم مالیاتی کشور شده است به طوری که سهم مالیات‌های مستقیم که ذاتاً پیچیده و دارای هزینه‌های بالای وصول و تمکین است و ارتباط مستقیمی بین مؤدیان و اداره مالیاتی وجود دارد در این ترکیب بیشتر است.

اوانز و تران نام<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در کشور استرالیا به بررسی و ارائه شاخصی به منظور اندازه‌گیری پیچیدگی

1 - Hirschman – Herfindal Index

2 - Evans, Chris and Tran-Nam, Binh, 2013

سیستم مالیاتی پرداخته‌اند و با تحلیل منابع و عوامل مؤثر در پیچیدگی سیستم‌های مالیاتی در گروه‌های سیاسی، قانونی، اداری و تمکین در نهایت تلاش نموده‌اند که با استفاده از روش دلفی و میانگین هندسی، مدلی نظری برای اندازه‌گیری پیچیدگی سیستم مالیاتی شامل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم پیشنهاد نمایند و بررسی نموده‌اند که عوامل اصلی در پیچیدگی مالیاتی عبارت‌اند از تعدد منابع مالیاتی، طولانی بودن سرفصل‌های قانون و کدهای مالیاتی (خوانایی قانون)، وابستگی عامل مالیاتی، هزینه‌های عملیات و اختلافات مالیاتی.

دیوید آلپ<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) طی مقاله‌ای به بررسی موضوع اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات<sup>۲</sup> پرداخته است. وی موضوع را در چهار مبحث ماهیت، نتایج و هزینه‌ها، اندازه‌گیری و ارزیابی جاری پیچیدگی مالیاتی مورد تحلیل و بررسی قرار داده است. همچنین ضمن بررسی پیچیدگی عملیاتی در نظام مالیاتی، عللی که می‌تواند باعث آن شود را تشریح نموده است. خوانایی قانون، نرخ‌های مالیاتی، پیچیدگی بنیادی و غیر ضروری، هزینه‌های تمکین، احکام مالیاتی متعدد و رویه‌های اجرایی از مباحث مورد بحث و مؤثر در این مقاله است و در نهایت هدف اصلی را در مقاله ارائه مدل پیچیدگی و راهنمایی به منظور کاهش پیچیدگی مالیاتی اعلام می‌کند.

OTS یا اداره ساده‌سازی مالیات در انگلستان (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با عنوان ویرایش دوم شاخص پیچیدگی<sup>۳</sup> OTS، به ارائه‌ی شاخصی تکمیلی از پیچیدگی مالیات پرداخته است. این مقاله پیرو اولین شاخص پیچیدگی مالیاتی که در سال ۲۰۱۲ توسط این اداره منتشر شد، تهیه شده است.<sup>۴</sup> در مقاله این اداره به معرفی دیاگرام پیچیدگی مالیاتی در نظام مالیاتی که ناشی از عوامل سیاسی، قانونی و پیاده‌سازی می‌باشد می‌پردازد و تشریح می‌نماید که علل سیاسی می‌تواند با تعداد معافیت‌ها، بخشنامه‌های اضافی و تعداد تغییرات قوانین مالی اندازه‌گیری شود؛ همچنین پیچیدگی قانونی را با شاخص خوانایی قانون و تعداد صفحات قانون مورد سنجش قرار می‌دهد و نیز بیان می‌کند پیچیدگی عملیاتی را می‌توان با اندازه‌گیری هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات و اطلاعات مورد نیاز برای تکمیل اظهارنامه ارزیابی نمود. در نهایت مدلی را ارائه می‌دهد که با رتبه‌بندی و نمره‌گذاری به منابع پیچیدگی شامل هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات، اطلاعات مورد نیاز برای تکمیل اظهارنامه، متوسط هزینه‌ی مؤدیان، تعداد مؤدیان و ریسک اجتناب از مالیات در یک نظام مالیاتی که بین نمرات ۱ الی ۵ نمره‌گذاری می‌شوند، منابع به سه درجه‌ی پیچیده (نمره ۵-۳)، متوسط (نمره ۳-۱) و ساده (نمره ۱) تقسیم‌بندی می‌شوند.

1 - David Ulph: Professor of Economics, University of St Andrews, and Director of Scottish Institute for Research in Economics.

2 - Measuring Tax Complexity

3 - The ots complexity index-version2

4 - <http://www.gov.uk/government/uploads/system/attachment-data/file/193493/ots-complexity-index-methodology-paper.pdf>

OTS اداره ساده‌سازی مالیات در انگلستان (۲۰۱۱) در تحقیقی به بررسی مدلی برای اندازه‌گیری شاخص پیچیدگی مالیات پرداخته است که این مدل مرکب از منابع پیچیدگی در سرفصل‌های پیچیدگی قوانین<sup>۱</sup>، اثربخشی<sup>۲</sup> و منابع کارایی<sup>۳</sup> تهیه شده است، به طوری که مصادیق پیچیدگی قوانین شامل زیرگروه‌های تعداد جملات قانون، صفحات قوانین، بیانیه‌های قانون، قوانین مالی و شاخص نمره خوانایی قانون می‌باشند. سرفصل اثربخشی شامل پیچیدگی هزینه‌های راهنمایی مؤدیان مالیات، تعداد مؤدیان پنهان توسط قانون، متوسط توانایی پرداخت مؤدیان و ریسک اجتناب از پرداخت مالیات است و در سرفصل منابع کارایی، هزینه‌های تمکین و هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات را برشمرده که در نهایت با رتبه‌بندی و نمره‌دهی به آن‌ها شاخصی برای پیچیدگی مالیاتی ارائه نموده است.

### ۳- مدل پژوهش

#### ۳-۱- فرضیه‌های پژوهش

۱- پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در حوزه زیرگروه‌های منبع اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معنی‌داری دارند؛

۲- پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در حوزه زیرگروه‌های اشخاص حقیقی (مالیات بر درآمد و دارایی) با یکدیگر تفاوت معنی‌داری دارند؛

۳- پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در منابع زیرگروه‌های اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معنی‌داری دارند.

#### ۳-۲- روش پژوهش

از آنجاکه مدل پژوهش مدلی ترکیبی است به طوری که برای محاسبه و اندازه‌گیری متغیر وابسته (پیچیدگی مالیات‌های مستقیم) و متغیر مستقل (عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم) از رابطه زیر که عبارت است از میانگین هندسی داده‌های  $n$  عوامل پیچیدگی که در نهایت عدد به دست آمده شاخص پیچیدگی را در منابع و زیرگروه‌های مالیات مستقیم دوره‌های مورد مقایسه نشان می‌دهد.

شاخص پیچیدگی مالیات مستقیم (TCI):

$$TCI = \left[ \prod_{j=1}^n = (X_{djn})^{wdj} \right]$$

رابطه‌های فوق عبارت است از محاسبه میانگین هندسی تعداد  $n$  عامل پیچیدگی، به طوری که حاصل ضرب داده‌های عوامل پیچیدگی  $(X_{dj1} \dots X_{djn})$  به توان وزن هر یک از عوامل پیچیدگی  $(wdj)$  به شرح زیر نمایش داده می‌شود:

$$TCI = \sum_{j=1}^n [(x_{dj1})^{wdj1} \cdot (x_{dj2})^{wdj2} \dots (x_{dj18})^{-wdj} \cdot (x_{dj19})^{-wdj} \cdot (x_{dj20})^{-wdj}]^{1/n}$$

$$wdj > 0, \sum_{j=1}^n wdj = 1$$

1 - Legislative complexity

2 - Effectiveness

3 - Resource efficiency

- TCI: شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم؛
- Xdj: عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم مربوط به دوره‌های مورد مقایسه؛
- Wdj: وزن عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم استخراج شده از پرسشنامه دلفی؛
- n: تعداد عوامل پیچیدگی مالیات‌های مستقیم؛
- J: عامل زام.

### ۳-۲-۱- استخراج وزن عوامل (توان شاخص پیچیدگی مالیات مستقیم)

به منظور استخراج وزن عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات مستقیم (WDJ) از روش دلفی، اعضای خبرگان دلفی، به صورت نمونه‌گیری غیراحتمالی و زنجیره‌ای گلوله برفی برگزیده شدند و نظرات این اعضا که شامل اساتید، متخصصین و ذی‌نفعان موضوع مورد بحث به منظور تعیین وزن عوامل پیچیدگی با ابزار پرسشنامه بوده جمع‌آوری گردیده است.

در تکنیک دلفی معمولاً یکسانی در بین ۵۱ درصد تا ۱۰۰ درصد پاسخ‌ها به عنوان اجماع تلقی می‌شود، ولی توافق بر ۷۵ درصد به عنوان مبنای اجماع بیشتر تأکید شده است (طیبی، ملکی و دلگشایی، ۱۳۸۸).

دلفی روشی ارزان، چندکاره، عینی، بدون تهدید و آسان برای شناسایی و فهمیدن مسئله پژوهش است. به خصوص در موارد ابهام، عدم وضوح و کمبود شواهد تجربی، با استفاده از اجماع متخصصین از این روش استفاده می‌شود. با توجه به اینکه ذهن انسان همیشه زندگی را به صورت روند در نظر گرفته، به طوری که از تحلیل گذشته برای آینده استفاده می‌کنیم، اما این موضوع همیشه نمی‌تواند صادق باشد، چراکه تکنولوژی تغییرات مهمی ایجاد نموده است و امروزه، روندها خیلی قابل اتکا نیستند و بحث آینده‌پژوهی وارد حوزه جدیدی شده که البته برای جلوگیری از غفلت‌زدگی ناشی از روندها مورد نظر می‌باشد. دلفی مبتنی بر سنتز است (توافق و اجماع جدید) که خود عامل تز (ایجاد عقیده و نظر) می‌شود و نکته اصلی در این موضوع این است که «اعتبار دلفی به تعداد شرکت کنندگان نیست بلکه به اعتبار علمی متخصصان آن حوزه است» که معمولاً تعداد این اعضا بین ۵ الی ۲۰ نفر هستند.

جدول ۱- میزان تحصیلات اعضای پانل دلفی

| سطح تحصیلات    | فراوانی | درصد | درصد خالص |
|----------------|---------|------|-----------|
| کارشناسی       | ۴       | ۲۳/۵ | ۲۳/۵      |
| کارشناسی ارشد  | ۱۲      | ۷۰/۶ | ۷۰/۶      |
| دکترا و بالاتر | ۱       | ۵/۹  | ۵/۹       |
| جمع            | ۱۷      | ۱۰۰  | ۱۰۰       |

جدول ۲- تفکیک خبرگان براساس حوزه تخصص آن‌ها

| تعداد خبرگان شرکت کننده | اعضای پانل  | زیر گروه  |
|-------------------------|---|---|
| ۲ نفر                   | خبرگان اجرایی و مدیران تصمیم ساز                              | مالیات بر دارایی (ارث و حق تمبر) و اتفاقی                               |
| ۴ نفر                   | خبرگان اجرایی و مدیران تصمیم ساز                              | املاک و مستغلات (فروش، اجاره و نقل و انتقال ملک و سرقفلی و درآمد املاک) |
| ۵ نفر                   | خبرگان اجرایی و مدیران تصمیم ساز                              | مشاغل   |
| ۶ نفر                   | جامعه حسابداران رسمی و استاد دانشگاه و مدیران و خبرگان اجرایی | اشخاص حقوقی و ارزش افزوده (درآمد، انحلال و انتقال سهم)، تکلیفی و حقوق   |
| ۱۷ نفر                  |   | جمع   |

برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل، از ضریب هماهنگی کندال - وی<sup>۱</sup> استفاده شده است. ضریب هماهنگی کندال مقیاسی است برای تعیین درجه‌ی هماهنگی و N شیئی افراد. درحقیقت با کاربرد این مقیاس می‌توان همبستگی رتبه‌ای میان K مجموعه - رتبه را یافت، ضریب هماهنگی کندال نشان می‌دهد که چند درصد اعضا رتبه این عوامل را همانند رتبه گروه پانل تعیین نموده‌اند؟ چنانچه درباره تمامی عوامل، نسبت اعضایی که ترتیب اهمیت آن‌ها را مانند ترتیب گروه تعیین کرده‌اند بیش از ۵۰ درصد باشد با یکدیگر اتفاق نظر دارند. این مقیاس با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$w = \frac{s}{12k^2(n-1)}$$

جدول ۳- نتایج مقیاس ضریب هماهنگی کندال - وی

| راند  | W ضریب هماهنگی   | دامنه W       | اتفاق نظر |
|-------|--|---------------|-----------|
| اول   | ۳۴/۸۹  | 0/3 < W < 0/5 | متوسط     |
| دوم   | ۴۹/۷۸  | 0/3 < W < 0/5 | متوسط     |
| سوم   | ۶۶/۹۸  | 0/5 < W < 0/7 | قوی       |
| چهارم | ۶۷/۳۶  | 0/5 < W < 0/7 | قوی       |
| نتیجه | از آنجاکه در راند چهارم تغییر بااهمیتی در ضریب هماهنگی ایجاد نگردیده لذا در این مرحله متوقف می‌گردد. |               |           |

### ۳-۲-۲- استخراج داده‌ها و اطلاعات موجود در نظام مالیاتی کشور

برای اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات‌های مستقیم و مقایسه شاخص پیچیدگی اشخاص حقوقی و حقیقی مالیات‌های مستقیم، از آنجاکه داده‌ها و اطلاعات برای هر یک از عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات‌های

مستقیم (XDJ) در نظام مالیاتی کشور مربوط به دو دوره چهارده ساله قبلی (مصوب ۱۳۶۶ لغایت ۱۳۸۰) و بعدی (از اصلاحیه ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۹۴) موجود بوده لذا با بهره گیری از منابع موثق مالیاتی داده‌های مربوط احصا و یا به صورت کمی محاسبه گردیده است. به عنوان نمونه داده‌های فراوانی (تعداد) مؤدیان اشخاص حقیقی و حقوقی نظام مالیاتی کشور به عنوان برخی از عوامل موثر پیچیدگی در گروه سیاستی به شرح جدول زیر به دست آمده است.

جدول ۴- فراوانی تعداد مؤدیان اشخاص حقیقی و حقوقی مالیات مستقیم

| نسبت | (سال ۱۳۸۹ نماینده دوره بعدی) | نسبت | (سال ۱۳۸۱ نماینده دوره قبلی) | زیرگروه‌ها                                      |
|------|------------------------------|------|------------------------------|---|
| -    | -                            | -    | -                            | ارت- حق تمبر- انفاقی                            |
| ۰/۷۴ | ۳۳۴۱۰۴۲                      | ۰/۸۵ | ۳۵۶۴۲۴۸                      | مشاغل   |
| ۰/۱۲ | ۵۵۲۸۲۰                       | ۰/۰۵ | ۲۰۹۶۶۲                       | املاک <sup>۰</sup>                              |
| ۰/۱۴ | ۶۱۵۴۱۱                       | ۰/۱۰ | ۴۱۹۳۲۳                       | اشخاص حقوقی                                     |
| ۱    | ۴۵۰۹۲۷۳                      | ۱    | ۴۱۹۳۲۳۳                      | جمع تعداد مؤدیان مالیات‌های مستقیم <sup>۱</sup> |

\*: محاسباتی و برآوردی است.

### ۳-۳- جامعه آماری پژوهش

در این تحقیق جامعه آماری شامل داده‌ها و اطلاعات منابع مختلف مالیاتی در دو دوره نظام مالیاتی کشور مبتنی بر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ لغایت ۱۳۸۰) و بعدی (از سال ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۹۴) می‌باشد.

### ۳-۳-۱- روایی و پایایی پژوهش

در این تحقیق برای سنجش روایی از نظر افراد خبره و صاحب نظر در حرفه استفاده کردیم تا روایی سؤالات پرسشنامه محقق شود و اتفاق نظر از طریق مقیاس کندال - وی، دست‌یابی به این هدف را محقق می‌سازد و از آزمون آلفای کرونباخ نیز برای آزمون پایایی داده‌های تحقیق بهره گرفته شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون آلفا کرونباخ

| متغیر                     | عوامل پیچیدگی | مقدار آلفای کرونباخ | ضریب آلفای کرونباخ |
|---------------------------|---------------|---------------------|--------------------|
| پیچیدگی مالیات‌های مستقیم | سیاستی        | ۰/۷۸                | ۰/۷۷۵              |
|                           | قانونی        | ۰/۷۲                |                    |
|                           | اداری و اجراء | ۰/۷۶                |                    |
|                           | تمکین         | ۰/۸۴                |                    |

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول ۶- رتبه بندی عوامل مؤثر بر پیچیدگی نظام مالیات مستقیم براساس نظر خبرگان دلفی

| تاثیر عوامل در پیچیدگی مالیات مستقیم | میانگین رتبه | رتبه | میانگین | وزن |
|--------------------------------------|--------------|------|---------|-----|
| اداری و اجرائی                       | ۴            | ۱    | ۳۳/۸۲   | ۴   |
| قانونی                               | ۲/۶۵         | ۲    | ۳۷/۱۸   | ۳   |
| تمکین                                | ۲/۱۸         | ۳    | ۱۱/۱۸   | ۲   |
| سیاستی                               | ۲/۱۸         | ۴    | ۱۴/۲۴   | ۱   |

۴-۲- استخراج وزن عوامل مؤثر بر پیچیدگی قانون مالیات‌های مستقیم براساس روش دلفی

جدول ۷- وزن نسبی هر یک از عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم

| عامل پیچیدگی  | وزن   | عامل پیچیدگی  | وزن   |
|---|-------|---|-------|
| تعداد انواع مالیات‌های مستقیم (xdj1)                              | ۰/۰۳۴ | تغییرات قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj11)                            | ۰/۰۵۹ |
| فراوانی مؤدیان اشخاص حقیقی به کل مؤدیان مالیات‌های مستقیم (xdj2)  | ۰/۰۱۹ | تعداد مدارک و مستندات الزام به نگهداری مؤدیان مالیات مستقیم (xdj12) | ۰/۰۶۳ |
| فراوانی مؤدیان اشخاص حقوقی به کل مؤدیان مالیات‌های مستقیم (xdj3)  | ۰/۰۳۹ | آرا و مقررات متناقض صادره از محاکم غیر مالیاتی (xdj13)              | ۰/۰۴۶ |
| فراوانی مؤدیان مالیات‌های مستقیم به کل مؤدیان نظام مالیاتی (xdj4) | ۰/۰۳۹ | قوانین و مقررات مالیاتی خارج از قانون مالیات‌های مستقیم (xdj14)     | ۰/۰۵۲ |
| فراوانی سیاست‌های غیردرآمدی مالیات‌های مستقیم (xdj5)              | ۰/۰۳۵ | پیچیدگی فرم‌های مالیات مستقیم (xdj15)                               | ۰/۰۵۹ |

| وزن   | عامل پیچیدگی   | وزن   | عامل پیچیدگی   |
|-------|--|-------|--|
| ۰/۰۴۲ | تعدد پرداخت‌های مالیات مستقیم (xdj16)  | ۰/۰۴  | طول قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj6)                  |
| ۰/۰۴۴ | تعدد گزارش‌های مالیاتی (xdj17)   | ۰/۰۶۶ | خوانایی قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj7)              |
| ۰/۰۶۰ | اثر معکوس فناوری اطلاعات و ارتباطات (xdj18)  | ۰/۰۷۹ | مقررات مالیاتی متعدد قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj8) |
| ۰/۰۵۲ | اثر معکوس واکنش به قبولی در اجرای مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قوانین مالیات‌های مستقیم. (xdj19) | ۰/۰۵۴ | معافیت‌های قوانین مالیات‌های مستقیم xdj9             |
| ۰/۰۶۰ | اثر معکوس خود اظهاری مالیات‌های مستقیم xdj20                                       | ۰/۰۴۷ | -طبقات نرخ‌های مالیات مستقیم xdj10                   |

#### ۴-۳- اندازه‌گیری شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مربوط به منابع مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی در دوره نظام مالیاتی قبلی (مصوب ۱۳۶۶) و بعدی (اصلاحیه ۱۳۸۰)

پس از جمع‌آوری اطلاعات در زیرگروه‌های منابع مالیاتی مستقیم به تفکیک اشخاص حقیقی و حقوقی در دوره‌های مورد مقایسه‌ی مورد بحث و استفاده از اوزان به‌دست آمده هریک از عوامل پیچیدگی از روش دلفی، در نهایت شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم TCI محاسبه و به شرح فرمول زیر نشان داده می‌شود:

$$[TCI = \prod_{j=1}^n = (X_{djn})^{wdj}$$

$$TCI = \sum_{[(x_{dj1})^{wdj1}, (x_{dj2})^{wdj2}, \dots, (x_{dj18})^{-wdj}, (x_{dj19})^{-wdj}, (x_{dj20})^{-wdj}] 1/n}$$

$$wdj > 0, \sum_{j=1}^n wdj = 1$$

به‌عبارت‌دیگر با استفاده از فرمول فوق و محاسبه میانگین هندسی و جای‌گذاری عوامل بیست‌گانه‌ی پیچیدگی در پایه‌ی شاخص و وزن‌های به‌دست آمده از متد دلفی در توان شاخص به شرح جدول ۷، در زیرگروه منابع مالیاتی، اشخاص حقیقی و حقوقی به شرح زیر به‌دست آمده است.

جدول ۸- شاخص پیچیدگی زیرگروه منابع مالیات‌های مستقیم

| شخص           | زیرگروه منابع اشخاص حقیقی و حقوقی مالیات‌های مستقیم | TCI (شاخص پیچیدگی مبتنی بر قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۶۶) | TCI (شاخص پیچیدگی مبتنی بر قانون مالیات مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰) |
|---------------|---|---|--|
| حقیقی         | سالانه املاک  | ۱/۰۳  | -  |
|               | مسکونی خالی   | ۱/۰۲  | -  |
|               | اراضی بایر  | ۱/۰۳  | -  |
|               | ارث   | ۱/۰۶  | ۱/۰۶   |
|               | حق تمیر   | ۱/۰۳  | ۱/۰۴   |
|               | املاک   | ۱/۰۸  | ۱/۰۸   |
|               | کشاورزی   | ۱/۰۲  | ۱/۰۱   |
|               | حقوق و تکلیفی                                       | ۱/۰۶  | ۱/۰۷   |
|               | مشاغل   | ۱/۰۸  | ۱/۰۸   |
|               | اشخاص حقوقی   | ۱/۰۶  | ۱/۰۷   |
| حقوقی         | انحلال  | ۱/۰۳  | ۱/۰۴   |
|               | نقل و انتقال سهام                                   | ۱/۰۳  | ۱/۰۴   |
|               | اتفاقی  | ۱/۰۴  | ۱/۰۳   |
| حقیقی و حقوقی | جمع درآمد   | ۱/۰۲  | ۱/۱۱   |
|               | سایر موارد قانون                                    | ۱/۱۰  | ۱/۰۶   |

#### ۴-۴- آزمون فرضیات

۴-۴-۱- آزمون مربوط به مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی در دو دوره

مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۸۰

H0: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری

ندارند.

H1: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری

دارند.

جدول ۹- نتیجه آزمون t برای فرضیه دوم

| نتیجه آزمون فرضیه | معناداری sig | درجه آزادی | مقدار آزمون t | میانگین پیچیدگی اشخاص حقوقی |           | آزمون     |
|-------------------|--------------|------------|---------------|-----------------------------|-----------|-----------|
|                   |              |            |               | اصلاحیه ۱۳۸۰                | مصوب ۱۳۶۶ |           |
| قبول              | ۰/۵۱۹        | ۴          | -۰/۷۰۷        | ۱/۰۵                        | ۱/۰۴      | فرضیه دوم |

طبق مقدار آزمون t (-۰/۷۰۷) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=4$ ، با قبول خطای بیش از ۰/۰۵ (Sig=0/519) و درجه اطمینان کمتر از ۰/۹۵ می توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (سال)، از نظر میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی رابطه معناداری وجود ندارد. یعنی فرضیه خنثی ( $H_0$ ) که نشانگر عدم وجود رابطه است را پذیرفته و نمی توانیم رد کنیم.

۴-۲-آزمون مربوط به مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقیقی در دو دوره مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۸۰

$H_0$ : پیچیدگی مالیات های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.

$H_1$ : پیچیدگی مالیات های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۱۰- نتیجه آزمون t برای فرضیه سوم

| نتیجه آزمون فرضیه | معناداری sig | درجه آزادی | مقدار آزمون t | میانگین پیچیدگی اشخاص حقیقی |           | آزمون     |
|-------------------|--------------|------------|---------------|-----------------------------|-----------|-----------|
|                   |              |            |               | اصلاحیه ۱۳۸۰                | مصوب ۱۳۶۶ |           |
| قبول              | ۰/۴۰۹        | ۱۶         | -۰/۸۴۸        | ۱/۰۵۲                       | ۱/۰۴۲     | فرضیه سوم |

طبق مقدار آزمون t (-۰/۸۴۸) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=16$ ، با قبول خطای بیش از ۰/۰۵ (Sig=0/409) و درجه اطمینان کمتر از ۰/۹۵ می توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (سال) از نظر میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقیقی رابطه معناداری وجود ندارد. یعنی فرضیه خنثی ( $H_0$ ) که نشانگر عدم وجود رابطه است را پذیرفته و نمی توانیم رد کنیم.

۴-۳- مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی و حقیقی دوره مصوب ۱۳۶۶  
 $H_0$ : پیچیدگی مالیات های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.

$H_1$ : پیچیدگی مالیات های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۱۱- نتیجه آزمون t برای فرضیه چهارم

| پیچیدگی مالیات‌های مستقیم | مقدار آزمون t | درجه آزادی | معناداری sig | نتیجه آزمون فرضیه |
|---------------------------|---------------|------------|--------------|-------------------|
| فرضیه چهارم               | ۰/۱۸۷         | ۱۲         | ۰/۸۵۵        | قبول              |

طبق مقدار آزمون t (۰/۱۸۷) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=12$ ، با قبول خطای بیش از ۰/۰۵ (Sig=0/855) و درجه اطمینان کمتر از ۰/۹۵ می‌توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (شخص حقیقی و حقوقی) در سال ۶۶ از نظر میزان پیچیدگی قوانین رابطه معناداری وجود ندارد. یعنی فرضیه خنثی (H0) که نشانگر عدم وجود رابطه است را پذیرفته و نمی‌توانیم رد کنیم.

۴-۲-۴- مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی و حقیقی اصلاحیه ۱۳۸۰  
 H0: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.

H1: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیر گروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۱۱- نتیجه آزمون t برای فرضیه چهارم

| پیچیدگی مالیات‌های مستقیم | مقدار آزمون t | درجه آزادی | معناداری sig | نتیجه آزمون فرضیه |
|---------------------------|---------------|------------|--------------|-------------------|
| فرضیه چهارم               | ۰/۱۶۷         | ۸          | ۰/۸۷۲        | قبول              |

طبق مقدار آزمون t (۰/۱۶۷) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=8$ ، با قبول خطای بیش از ۰/۰۵ (Sig=0/872) و درجه اطمینان کمتر از ۰/۹۵ می‌توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (شخص حقیقی و حقوقی) در سال ۸۱ از نظر میزان پیچیدگی قوانین رابطه معناداری وجود ندارد. یعنی فرضیه خنثی (OH) که نشانگر عدم وجود رابطه است را پذیرفته و نمی‌توانیم رد کنیم.

### ۵- نتیجه‌گیری

در بخش اول و دوم متغیر پیچیدگی در چهار گروه سیاستی، قانونی، اداری و اجرا و تمکین، تعریف و زیر گروه‌های آنها نیز برای اندازه‌گیری معرفی شده‌اند. در بخش سوم برای اندازه‌گیری پیچیدگی از فرمول ریاضی میانگین هندسی استفاده شد که درجه پیچیدگی مالیاتی را اندازه‌گیری می‌کند. این فرمول که به شاخص پیچیدگی موسوم است در پایه‌ی خود داده‌های بیست عامل پیچیدگی و در توان شاخص، وزن این عوامل در پیچیدگی مالیاتی که از روش دلفی به دست آمده جایگذاری شده است که در نهایت میزان پیچیدگی در هر کدام از منابع مالیاتی به دست آمده است. در بخش چهارم یافته‌های به دست آمده برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفته است.

آزمون‌های انجام شده نشان می‌دهند که پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی کشور در دوره اجرای قوانین مالیات‌های مستقیم مصوب قبلی (۱۳۶۶ الی ۱۳۸۰) و بعدی (۱۳۸۰ الی ۱۳۹۴)

تفاوت معناداری نداشته است. به عبارت دیگر درجه‌ی پیچیدگی نظام مالیاتی مبتنی بر قانون ۱۳۸۰ نسبت به قانون ۱۳۶۶ کمتر نشده و حتی در برخی موارد نیز بیشتر است. با رتبه‌بندی عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم از نظر خبرگان مالیاتی، عوامل اداری و اجرایی دارای بیشترین تأثیر هستند، سپس عوامل قانونی و تمکین و در نهایت عوامل سیاستی بیشترین تأثیر را از آن خود کرده‌اند، به طوری که فرم‌های مالیاتی پیچیده‌تر شده و تعدد پرداخت مؤدیان و مراجعات آن‌ها به ادارات امور مالیاتی نیز افزایش یافته است.

با توجه به مراتب فوق، نظام مالیات‌های مستقیم به سمت سادگی سوق پیدا نکرده و حتی با مقایسه میانگین‌های دو دوره به سمت پیچیدگی بیشتر هم گرایش دارد به طوری که میانگین شاخص کل پیچیدگی مالیات‌های مستقیم برای مصوب ۱۳۶۶ از (۱/۰۴۶) به (۱/۰۵۷) در دوره مبتنی بر اصلاحیه ۱۳۸۰ افزایش یافته است. در زیرگروه اشخاص حقوقی نیز شاخص پیچیدگی به سمت سادگی سوق پیدا نکرده و به سمت پیچیدگی بیشتر گرایش داشته است، به طوری که میانگین شاخص پیچیدگی نظام مالیات مستقیم در حوزه اشخاص حقوقی دوره قبلی (سال‌های ۸۰-۶۶) از عدد (۱/۰۴) به عدد (۱/۰۵) در دوره بعدی (سال‌های ۹۴-۸۰) افزایش داشته است.

در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی نیز این شاخص به سمت سادگی تمایل نداشته و به سمت پیچیدگی بیشتر گرایش داشته است، به طوری که میانگین شاخص پیچیدگی نظام مالیات مستقیم در حوزه اشخاص حقوقی دوره قبلی از عدد (۱/۰۴۲) به عدد (۱/۰۵۲) در دوره بعدی افزایش داشته است و با مقایسه این شاخص در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی با حقوقی در دو دوره مالیاتی قبلی و بعدی نیز با یکدیگر معنادار نیست، اما میانگین شاخص پیچیدگی اشخاص حقیقی فعلی نسبت به بعدی به پیچیدگی بیشتر گرایش داشته و در بحث اشخاص حقوقی نیز این قضیه صادق است. همچنین با مقایسه میانگین شاخص پیچیدگی اشخاص حقیقی قبلی (۱/۰۴۲) با اشخاص حقوقی قبلی (۱/۰۴) نشان می‌دهد که اشخاص حقیقی از پیچیدگی بیشتری نسبت به اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی قبلی برخوردار بوده و در نظام مالیاتی بعدی نیز به همین منوال است (اشخاص حقیقی، ۱/۰۵۲) و (اشخاص حقوقی، ۱/۰۵).

با توجه به نتایج این تحقیق پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- لزوم استفاده از متخصصین حوزه‌های مختلف بین رشته‌ای اعم از اقتصاد، حقوق، ادبیات فارسی، حسابداری و حسابرسی و سایر در تنظیم و تصویب قوانین و مقررات مالیات مستقیم در مراجع ذی‌ربط؛
- ۲- لزوم ساده‌سازی فرم‌های مالیاتی با تعداد صفحات اندک و عدم اقدام به تغییرات مکرر شکل آن‌ها؛
- ۳- لزوم تمرکز نظام مالیاتی با رویکرد مالیات الکترونیکی و تکریم مؤدیان بر مبنای تمکین

داوطلبانه مالیات؛

۴- لزوم احیای نقش تنقیحی شورای عالی مالیاتی، با عنایت به افزایش تعداد آرای باطله توسط

دیوان عدالت اداری؛

۵- استفاده‌ی بهینه از فناوری اطلاعات در راستای کاهش مراجعات مؤدیان مالیاتی به ادارات و

تعدد پرداخت‌های مالیاتی و همچنین فراهم نمودن زیرساخت‌های لازم به منظور پرداخت‌های

برخط مؤدیان؛

۶- یکپارچگی و عدم تعارض در سایر قوانین موضوعه اثرگذار در حوزه مالیات با قوانین

مالیات‌های مستقیم و همچنین هماهنگی و عدم تعارض و تراحم در صدور مقررات مالیاتی؛

۷- لزوم تکمیل بانک‌های اطلاعاتی مالیاتی مؤدیان به‌ویژه اشخاص حقیقی برای شفافیت

اطلاعات و در نتیجه افزایش سطح تمکین و خوداظهاری آن‌ها.

## فهرست منابع

- ۱- آقا نظری، حسن، آقایی، اله محمد، جوشقانی نایینی، سیدحمید، (۱۳۹۰). مالیات و مشوق مالیاتی در گردونه عدالت اجتماعی، فصلنامه علمی- پژوهشی مالیات، شماره دوازدهم، صفحه ۱۵۳
- ۲- الماسی، حسن، عاملی، آنزلا، حاج محمدی، فرشته، (۱۳۹۳). بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی، فصلنامه علمی- پژوهشی مالیات، شماره ۲۲، صفحه ۲۲۱
- ۳- الماسی، حسن، مرجانی، امیربابک، قریشی، راهله، (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار مالیات برارزش افزوده، فصلنامه علمی- پژوهشی مالیات، شماره ۱۵، صفحه ۳۷
- ۴- امین خاکی، علیرضا، (۱۳۹۰). برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران، مجموعه مقالات چاپی در همایش سیاست‌های مالیاتی ایران
- ۵- بابایی اسکویی، محمدرضا، (۱۳۸۵). پروژه بررسی نارسایی‌های قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با آخرین اصلاحات، پروژه امتحان جامع کارشناسی ارشد مرکز آموزش مدیریت دولتی آذربایجان شرقی
- ۶- خان جان، علیرضا، (۱۳۸۳). «پتانسیل فرار و تقلب در نظام مالیات برارزش افزوده»، مجله اقتصادی، سال چهارم، صفحه ۳۷
- ۷- ذکوری، وجیه اله، شمس زاده، باقر، (۱۳۹۰). «بررسی و شناسایی نارسایی‌ها بنیادین موجود در قانون مالیات‌های مستقیم و راهکارهای اصلاحی آن»، مجموعه مقالات چاپی در ششمین همایش سیاست‌های مالیاتی ایران
- ۸- رستمی، ولی، ایزدی، سلمان (۱۳۹۳)، «شفافیت قوانین و نقش آن‌ها در تمکین و فرار مالیاتی (نقدی بر قانون مالیات‌های مستقیم)»، مجموعه مقالات چاپی در ششمین همایش سیاست‌های مالیاتی ایران
- ۹- زایر، آیت، (۱۳۸۸). جایگاه ساده‌سازی در برنامه اصلاح مالیاتی، تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، فصلنامه علمی- پژوهشی مالیات، شماره ششم، صفحه ۱۵۷
- ۱۰- سالنامه‌های آمار مالیاتی سال ۱۳۸۷ سازمان امور مالیاتی کشور ماخوذه از کتابخانه الکترونیکی پایگاه سازمان امور مالیاتی کشور
- ۱۱- سالنامه‌های آمار مالیاتی سال ۱۳۸۸-۱۳۸۹ سازمان امور مالیاتی کشور. ماخوذه از کتابخانه الکترونیکی پایگاه سازمان امور مالیاتی کشور
- ۱۲- صالحی، مهدی، پرویزی فرد، سعید، استوار، مستوره، (۱۳۹۳). تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان مالیاتی، فصلنامه علمی- پژوهشی مالیات، شماره ۲۳، صفحه ۱۸۵
- ۱۳- طاهری تاری، میرمحسن، (۱۳۹۳). جایگاه رویه‌ی قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شوندهای ابطال نظام نامه دولتی مالیاتی، تهران، انتشارات جنگل

- ۱۴- ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه ۱۳۹۱-۱۳۹۲، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۱۵- عرب‌مازار، علی‌اکبر، گل محمدی، مریم، باقری، بهروز، (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی مهم‌ترین شاخص دست‌یابی به یک نظام مالیاتی کارآمد و مطلوب، فصلنامه علمی-پژوهشی مالیات، شماره دوازدهم، صفحه ۲۷
- ۱۶- قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی و آیین‌نامه اجرایی آن
- ۱۷- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات (۱۳۷۱). دفتر روابط عمومی و ارشاد وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ۱۸- قوانین برنامه پنجساله اول الی پنجم توسعه کشور
- ۱۹- کرمی، غلامرضا، (۱۳۸۵). مجموعه قوانین مالیاتی کشوری ۱۳۸۵-۱۳۸۹، تهران، انتشارات شاپور
- ۲۰- کمالی، سعید، شفیع، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی مالیات، شماره دهم، صفحه ۱۴۳-۱۶۸
- ۲۱- گزارش تحلیلی مالیات بر درآمد مشاغل به تفکیک اصناف (۱۳۹۲-۱۳۹۳). معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور
- ۲۲- ملکی نجفدر، علیرضا، رسولی شمیرانی، رضا، روستا، محمود، (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر پذیرش و کاربرد فناوری اطلاعات بر اساس مدل دیویس، مطالعه موردی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب استان تهران، فصل نامه علمی-پژوهشی، شماره ۱۴، صفحه ۱۳۵
- ۲۳- ویکتور ثورونی، (۱۳۸۲)(۱۳۸۴). طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ج ۱ و ۲، (ترجمه مرتضی ملانظر)، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور (کتاب اصلی در ۱۹۹۶ به وسیله صندوق بین‌المللی پول انتشار یافته است).
- 24- AICPA(2002) Guiding Principles for Tax Simplification, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, NY 100368775-
- 25- Alm, James, I. Sanchez, and A. De Juan. (1995) "Economic and Non-Economic Factors in Tax Compliance. KYKLOS 48: 3-18
- 26- Adam broke, (1999) icaew, tax faculty hardman lecture "Simplification of tax or wouldnot start from here"
- 27- questionnaire.
- 28- David, ulph, (2013) measuring tax complexity institute for research in economics(sire), p112-
- 29- Daniel.M and Michael.J(2013), Measuring the complexity of the law.the united states code.August 2013

- 30- Evans, Chris and Tran-Nam, Binh, (2013), Towards the Development of a Tax System Complexity Index... UNSW Australian School of Business Research Paper No. 2013 TABL 1001. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2216322>
- 31- McKerchar Margaret, (2007), Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia, University of New South Wales, Proceedings of the 2007 IRS Research Conference Bulletin The IRS Research
- 32- OECD committee of fiscal Affairs from on strategic management (2001), tax policy and administration, May 2001
- 33- professor Pederson, (2011) "advancing the study of tax complexity with the usability model", new york university.
- 34- Richard, T (2012), length of tax legislation as a measure of complexity (OTS)
- 35- the office of tax simplification (OTS), the office of tax simplification index.
- 36- the OTS, (2010) tax thresholds and ceiling- the numbers game, p16-
- 37- Ulps and Richard, B (2012) the OTS complexity index, p19-
- 38- www.Doing Business 2006 & 2011 concern to MENA & OECD countries