

بررسی میزان تأثیرپذیری درآمدهای مالیاتی از متغیرهای قانونی پس از اجرای سیاست هدفمندسازی یارانه‌ها در استان خراسان رضوی

سید حسین حسینی

استادیار حقوق دانشگاه فردوسی مشهد¹

زهره اسکندری پور

کارشناس ارشد اقتصاد دانشگاه پیام نور²

تاریخ پذیرش: 1394/6/9

تاریخ دریافت: 1394/2/16

چکیده

گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی و همچنین نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به امری مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است. قانون هدفمندکردن یارانه‌ها بخش زیادی از فعالیت‌های اقتصادی را در کشور، از لحاظ ماهیت فعالیت‌ها به‌روز می‌کند. در این مقاله با استفاده از نظرات کارشناسان و متخصصان مالیاتی و نیز تکیه بر آمار موجود و تدوین پرسشنامه، به تشخیص مسیرهای تأثیرگذاری طرح هدفمندی یارانه‌ها بر تغییر ترکیب مالیاتی استان خراسان رضوی پرداخته شده است و اثرات این تغییر در سال 1392، مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد در صورت اعمال قانون هدفمندسازی یارانه‌ها، تغییراتی قابل ملاحظه‌ای در سهم مالیات‌ها صورت نگرفته است. مهم‌ترین عامل اثرگذار بر میزان مالیات بر درآمد، که بزرگ‌ترین اثر مستقیم و اثر کل بر میزان مالیات بر درآمد را داراست، متغیرهای قانونی بوده‌اند؛ به عبارت دیگر عواملی همچون ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، وجود معافیت‌های قانونی گسترده، عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده و روش تشخیص علی‌الرأس باعث کاهش مالیات

بر درآمد می گردند.

کلیدواژه‌ها: هدفمندسازی، یارانه، مالیات، جدول داده ستانده.

طبقه بندی JEL: I38, E31, D57

1. مقدمه

یارانه یکی از ابزارهای مهم اقتصادی جهت حمایت از اقشار آسیب پذیر می باشد. مالیات نیز قسمتی از درآمد یا دارایی اشخاص است که به موجب قوانین و به منظور پرداخت مخارج عمومی، اجرای سیاست های مالی و حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به وسیله اهرم های اداری و اجرایی دولت وصول می شود. گسترش و تنوع فعالیت های اقتصادی و همچنین نقش فزاینده دولت ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به امری مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است. قانون هدفمندسازی یارانه ها که یکی از ارکان طرح تحول اقتصادی در حال اجرا است می تواند در کوتاه مدت و بلندمدت بر ساختار نظام مالیاتی کشور تأثیرگذار باشد. با توجه به کمبود تحقیقات در زمینه تأثیرات قانون هدفمندی یارانه ها در حوزه های مختلف و نیز فقدان تحقیق پایان یافته در زمینه تأثیر قانون هدفمندی یارانه ها بر ترکیب مالیاتی و اینکه اکثر تحقیقات موجود در زمینه قانون هدفمندی یارانه قبل از اجرای این قانون انجام گرفته و بیشتر با استناد بر داده های قبلی به پیش بینی نتایج این طرح پرداخته اند، لذا در این تحقیق سعی شده با استفاده از مبانی نظری، نظرات کارشناسان و متخصصان مالیاتی و نیز تکیه بر آمار موجود در سالی که گذشت از طریق شناسایی متغیرهایی که قانون هدفمندی یارانه ها به واسطه آن بر ترکیب مالیاتی تأثیرگذار است از جمله متغیرهای قانونی که شامل ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه ها و دستورالعمل ها (من جمله عدم شفافیت قانون و قرائت های مختلف از قانون، ضعف مکانیزم های تشویقی و تنبیهی مؤدیان و مأموران مالیاتی، عدم وجود ضمانت اجرا برای برخی قوانین)، خلأهای قانونی (مانند مالیات بر منازل خالی، بر جمع درآمدها، عدم شمول همه اشخاص، کالاها و خدمات)، وجود معافیت های قانونی گسترده (مانند معافیت های آستان قدس رضوی، معافیت افزایش سرمایه)، عدم گسترش نظام مالیات بر

ارزش افزوده می‌باشد، به تشریح و تحلیل اثرات قانون هدفمندی بر تغییر ترکیب مالیاتی استان پرداخته شود.

ساختار مقاله بدین گونه است که به ترتیب مبانی نظری، پیشینه تحقیق، مدل تحقیق، تجزیه و تحلیل مدل و در پایان نتیجه گیری و پیشنهادها ارائه شده است.

2. مبانی نظری

در این بخش بعد از توضیح مختصر پیرامون طرح تحول اقتصادی، اهداف نظام مالیاتی و جایگاه استان خراسان در وصول درآمد مالیاتی به طور اجمالی بیان می‌شوند.

نگاهی گذرا به طرح تحول اقتصادی:

در سال 1387 ستادی تحت عنوان "ستاد راهبردی دولت" با حضور رییس جمهور، برخی از وزرا، معاونان رئیس جمهوری و جمعی از صاحب نظران و اقتصاددانان تشکیل شد و به بررسی و شناخت مشکلات و ریشه‌یابی آن‌ها پرداخته شد. با تشکیل جلسات منظم و کارگروه‌های تخصصی در دستگاه‌های اجرایی، به تحلیل گزارش‌های کارشناسی و آسیب‌شناسی اقتصاد ایران پرداخته و فهرستی از مشکلات استخراج شد. این مشکلات در ادامه به عنوان مشکلات ساختاری معرفی و رئوس برنامه تحول اقتصادی را ارائه دادند. فرآیند تحول اقتصادی شامل هفت محور است.

اصلاح نظام یارانه

اصلاح نظام مالیاتی

اصلاح نظام توزیع کالا و خدمات

اصلاح نظام بهره‌وری

اصلاح نظام گمرک

اصلاح نظام بانکی

اصلاح نظام ارزش گذاری پول ملی

همه‌انگهی و مکمل بودن محورهای هفتگانه طرح تحول اقتصادی به وضوح روشن است، اما در عین حال، برخی از موضوعات از اهمیت وافری برخوردار است که نمونه بارز آن هدفمند کردن

یارانه‌هاست. به همین دلیل نیز در ترتیبات طرح تحول اقتصادی تدوین (قانون هدفمندسازی یارانه‌ها) در اولویت قرار گرفت.

هدفمندسازی یارانه‌ها (اصلاح نظام قیمت‌های نسبی کالا و خدمات یارانه‌ای) به‌عنوان یکی از مهم‌ترین و اساسی‌ترین محورهای طرح تحول اقتصادی می‌تواند در شفاف‌سازی و رقابتی کردن فضای کسب و کار، افزایش کارایی برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌های دولت، اصلاح الگوی مصرف، تخصیص بهینه منابع و امکانات و عوامل تولید، برقراری عدالت در توزیع حمایت‌های دولت و ... نقش داشته باشد.

در سال 1380 نیز به‌منظور اصلاح نظام پرداخت یارانه و هدفمند نمودن آن دولت مکلف شد با انجام مطالعات و بررسی‌های کارشناسی اقدامات قانونی به‌منظور هدفمند نمودن پرداخت یارانه کالاهای اساسی و حامل‌های انرژی را انجام دهد.

طرح هدفمند کردن یارانه‌ها که دی ماه 87 به مجلس ارائه شد، بعد از یک سال بحث و بررسی و تصویب نهایی آن در مجلس و شورای نگهبان به قانون تبدیل شد. هدفمند کردن یارانه‌ها از اهداف هفت‌گانه تعیین شده در طرح تحول اقتصادی است که از آن به‌عنوان انقلاب بزرگ در اقتصاد کشور یاد می‌شود (Department of Commerce Bureau of Economic Research, 2008)

کلیاتی در مورد نظام مالیاتی

مالیات: مالیات به‌مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظف‌اند آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دست‌یابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است.

ترکیب مالیاتی: ترکیب مالیاتی متشکل از دو دسته مالیات (مستقیم و غیر مستقیم) است، یک دسته از مالیات‌ها در گروه مالیات‌های مستقیم قرار می‌گیرند. (این لایحه اولین بار در دهه 1360 به مجلس شورای اسلامی ارائه گردید طبق قانون مالیات‌های مستقیم - ماده 1 - افرادی که مشمول پرداخت مالیات شامل: 1- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک

خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم 2- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می کند 3- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که تحصیل کرده 4- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود، یا دادن تعلیمات و کمک های فنی یا واگذاری فیلم سینمایی از ایران تحصیل می کند) این دسته از مالیات ها به طور مستقیم از دارایی یا درآمد افراد وصول می شود و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد است. مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت ها مؤسسه ها) و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (حقوق بگیران بخش دولتی و غیردولتی) می شود. مالیات بر دارایی (ثروت) نیز به طور عمده شامل مالیات بر ارث و حق تمبر (ماده 44- از هر برگ چک که از طرف بانک ها چاپ می شود در موقع چاپ دو بیست ریال حق تمبر اخذ می شود) است. دسته دیگر مالیات ها، مالیات های غیرمستقیم است که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و از مصرف کننده کالا و خدمت دریافت می شود و بر دو نوع مالیات بر واردات (مانند حقوق گمرکی، سود بازرگانی، اتومبیل های وارداتی و حق ثبت) و مالیات بر مصرف و فروش (مانند مالیات بر فرآورده های نفتی، مالیات تولید الکل طبی و صنعتی، مالیات نوشابه های غیرالکلی، مالیات فروش سیگار، مالیات اتومبیل، مالیات اتومبیل های داخلی، مالیات فروش خاویار، مالیات حق اشتراک تلفن خودکار و خدمات بین الملل، مالیات ضبط صوت و تصویر و...) است. مالیات بر ارزش افزوده نیز از جمله مالیات های غیرمستقیم در دسته بندی مالیات بر مصرف و فروش است (Frzbd, 2010).

درآمد مالیاتی: علاوه بر اصل مالیات، بهره مالیات های معوق، جرائم عمدی در پرداخت یا تأخیر در پرداخت مالیات ها را در بر می گیرد (Frzbd, 2010).

جایگاه استان خراسان رضوی در وصول درآمدهای مالیاتی در کشور
مجموع درآمدهای مالیاتی کشور در سال 1389 به رقمی معادل 284527/6 میلیارد ریال بالغ گردید. استان خراسان رضوی با سهم 2/31 درصد از کل درآمدهای مالیاتی پس از استان های تهران، هرمزگان، خوزستان، اصفهان و بوشهر در جایگاه ششم قرار دارد. در استان خراسان رضوی وصولی در زمستان بیشترین مقدار و در تابستان کمترین مقدار را داشته است. این استان با سهمی

معادل 2/54 درصد از کل مالیات‌های مستقیم پس از استان‌های تهران، اصفهان، خوزستان و بوشهر در جایگاه پنجم و با سهم 1/97 درصدی در جایگاه دهم کشور قرار دارد (Frzbd, 2002).

مالیات مستقیم

مجموع مالیات‌های مستقیم وصولی کشور در سال 1389 به رقمی معادل ۱۶۸،۷۴۸/۴ میلیارد ریال بالغ گردید. در توزیع فصلی داده‌های مربوط به مالیات‌های مستقیم فصل تابستان با 32/4 درصد بیشترین سهم و فصل بهار با 18/6 درصد کمترین سهم را داشته است. استان خراسان رضوی با سهمی معادل 2/54 درصد از کل مالیات‌های مستقیم پس از استان‌های تهران، اصفهان، خوزستان و بوشهر در جایگاه پنجم قرار دارد.

مالیات‌های غیرمستقیم

در سال 1389 مجموع مالیات‌های غیرمستقیم در کل کشور به رقمی معادل ۱۱۵،۷۷۹/۲ میلیارد ریال رسید. در توزیع فصلی مالیات‌های غیرمستقیم فصل زمستان با 33/9 درصد بیشترین سهم و فصل بهار با 20/1 درصد کمترین سهم از وصولی مالیات‌های غیرمستقیم را داشته‌اند. استان خراسان رضوی با سهم 1/97 درصدی در جایگاه دهم کشور قرار دارد. میزان وصولی مالیات غیرمستقیم استان خراسان رضوی در زمستان حداکثر و در پاییز حداقل بوده است.

مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد شامل سه جزء اصلی مالیات بر مشاغل، مالیات بر حقوق و سایر مالیات بر درآمد است. جمع مالیات بر درآمد در سال 1389 در کل کشور معادل ۴۱،۱۱۵/۶ میلیارد ریال بوده است. در توزیع فصلی داده‌های مالیات بر درآمد فصل تابستان با 27/7 درصد بیشترین سهم و فصل بهار با 22/3 درصد کمترین سهم را داشته‌اند. استان خراسان رضوی با سهم 4/98 درصد از کل وصولی مالیات بر درآمد پس از استان‌های تهران، اصفهان و خوزستان در جایگاه چهارم کشور قرار دارد. این استان بیشترین میزان وصولی را در فصل پاییز و کمترین میزان را در فصل بهار داشته است.

3. پیشینه تحقیق

فتینی و بکون (Fetini & Bacon, 1994) در مطالعه‌ای با عنوان (پیامدهای اقتصادی افزایش قیمت انرژی تا سطح قیمت جهانی)، با استفاده از جدول داده ستانده، به بررسی اثر تعدیل قیمت انرژی تا سطح قیمت جهانی، در ایران بر قیمت دیگر کالاها و سطح زندگی با فرض ثبات دستمزد و قیمت دیگر عوامل تولید پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که به جز بخش‌های انرژی، تنها 8 بخش از 43 بخش دارای افزایش قیمتی بیش از 20 درصد بوده‌اند که چهار بخش از این مجموعه مواد ساختمانی هستند که جزء بخش‌های تولیدی بوده و به‌طور مستقیم از سوی خانوارها مصرف نمی‌شوند. در مجموع مطالعه مزبور نشان داد که افزایش یکباره قیمت حامل‌های انرژی حدود 13 درصد، بر تورم موجود در سال 2001، می‌افزاید.

رینت گروپ و کاستیل (Rint Group and Castil, 2000)، در مقاله‌ای با عنوان (تحلیل رفتن پایه مالیاتی: آیا سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی پایه مالیاتی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد؟) رابطه میان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، مالیات بر شرکت‌ها و درآمدهای مالیاتی حاصل از شرکت‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد در برخی کشورها، سیستم هماهنگ مالیاتی اتحادیه اروپا بر خالص سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی اثر معنادار دارد.

جنسن و تار (Jenson and Tar, 2002)، در مطالعه‌ای با عنوان (معاملات، نرخ ارز مبادله و سیاست‌های انرژی در ایران، پیامدهای اقتصادی و تأثیر آن بر فقر)، به بررسی آثار سیاست‌های تجاری، افزایش نرخ ارز و سیاست انرژی در ایران در چارچوب یک مدل تعادل عمومی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که اصلاح اخلاص در این سه بازار، منافع بزرگ به همراه داشته است و این منافع درآمد مصرف‌کنندگان را 50 درصد افزایش می‌دهد که 7 درصد این منافع در اثر اصلاحات تجاری، 7 درصد به دلیل اصلاح نرخ ارز و 36 درصد در اثر اصلاح قیمت حامل‌های انرژی به دست می‌آید. افزون بر این، اتخاذ سیاست‌های مناسب همراه با اجرای هدفمند کردن یارانه کالاها می‌تواند آثار منفی اصلاح قیمت‌ها را بر فقرا کاهش دهد. در صورتی که منافع به دست آمده به صورت پرداخت‌های مستقیم درآمدی در اختیار همه خانوارها (نه تنها خانوارهای فقیر)، قرار گیرد، تأثیر بسیاری بر افزایش درآمد خانوارهای فقیر در مقایسه با وضع فعلی دارد و فقیرترین خانوارهای روستایی و شهری به ترتیب 290 و 140 درصد بر درآمدشان افزوده می‌شود.

جوردی کابال و جودیس پانادس (Jordi Kabala md Jodis Panadis, 2003)، در مقاله‌ای با عنوان (تورم، مالیات گریزی و توزیع مصرف)، اثرات تورم را هم بر وقوع مالیات و هم بر درآمد دولت در چارچوب اقتصاد پولی بررسی می‌کند در شرایطی که خانواده‌ها با یک فشار شدید نقدینگی در خرید مایحتاج خود روبرو باشند. تا زمانی که خانواده‌ها با ممیزی تصادفی اداره مالیات مواجه هستند، تعادل ایستا یک توزیع غیر همگن در مصرف را نشان می‌دهد. نتایج اصلی مقاله شامل توصیف غیریکنواخت ارتباط میان نرخ توسعه پولی و درآمد دولت است. این در مقابل پیش پرداختی که در آن هیچ‌گونه گریز مالیاتی وجود ندارد. در این حالت دوم، ارتباط یکنواخت است. در مدل به کار رفته در این مقاله، چنانچه دولت تورم ایجاد کند، جریمه مالیات گریزی‌ها در شرایط واقعی کمتر و کمتر می‌گردد؛ که این نیز باعث تحریک به مالیات گریزی می‌شود، بنابراین، درآمد کل نسبت به میزان توسعه پولی با افزایش تورم، رو به کاستی می‌رود. حتی اگر تورم نوسانات توزیع مصرف را افزایش دهد، مشخص می‌شود که میزان بالای تورم جلوی ارتقای رفاه اجتماعی را می‌گیرد.

گروه مشورتی بانک جهانی (World bank, 2003)، در مطالعه‌ای با استفاده از جدول داده-ستانده به بررسی افزایش قیمت حامل‌های انرژی در چارچوب طرح هدفمند کردن یارانه‌ها بر افزایش قیمت در زیر بخش‌های اقتصادی و تورم کل اقتصاد پرداخته است. بر اساس برآوردهای انجام شده در صورتی که قیمت حامل‌های انرژی در سال 2003، به سطح قیمت‌های جهانی برسد، 30/5 درصد به سطح تورم موجود افزوده می‌شود. در مجموع نتایج این مطالعه نشان دهنده تورمی در حدود 30/5% برای کل اقتصاد است.

جیمز آلم و بنو تورگلر (Jeims Allen and Beno torgler, 2003)، در مقاله‌ای با عنوان (تفاوت‌های فرهنگی و روحیه مالیات دهی در ایالات متحده و اروپا) به این موضوع پرداخته که تفاوت ارزش‌ها، هنجارهای اجتماعی و طرز برخورد افراد در کشورهای مختلف چه تأثیرات سنجش‌پذیری بر رفتار اقتصادی و به‌طور موردی بر تسلیم مالیات دارد. نتایج، روحیه مالیات دهی بالایی را در ایالات متحده در مقایسه با اسپانیا نشان می‌دهد. از دیگر نتایج این پژوهش وجود یک همبستگی منفی بین اندازه اقتصاد و درجه روحیه مالیات دهی در این کشورها است.

گرنر ریچاردسون (Grant Richardson, 2008)، در مقاله‌ای با عنوان (رابطه فرهنگ با فرار مالیاتی در بین کشورها: شواهد تکمیلی و تعمیم‌ها)، که بر مبنای کار تساکومیس شکل گرفته

است، به تحلیل عملی بیشتری در مورد رابطه ابعاد فرهنگی مطالعه هافستد (با عنوان تبعات فرهنگی، تفاوت‌های بین‌المللی در ارزش‌های مرتبط با کار) با فرار مالیاتی در بین کشورها با استفاده از شاخص‌های متعدد فرار مالیاتی انجام داده است تا شواهد بیشتری در رابطه با این موضوع به دست آورد. نتایج رگرسیون نشان داده که هرچه سطح اجتناب از عدم اطمینان بالاتر باشد و سطح فردگرایی، اجبار قانونی، اعتماد به دولت و تعصب مذهبی پایین‌تر باشد، سطح فرار مالیاتی در کشورها بالاتر خواهد بود. این یافته‌ها در مورد انواع فرارهای مالیاتی صادق است. مطالعاتی در این زمینه نیز در داخل کشور صورت گرفته است.

پور مقیم و همکاران (Poormoghim et al., 2005)، در مقاله‌ای با عنوان (بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران)، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر میزان وصول درآمدهای مالیاتی از دیدگاه متغیرهای کلان اقتصادی پرداخته‌اند. با بررسی این عوامل مشخص شده است که عوامل آماری، نهادی - اجتماعی و سیاست‌های مالیاتی نقش مؤثری در وصول درآمدهای مالیاتی ایفا می‌کند. در این مقاله از طریق مدل‌های اقتصادسنجی سعی شده است با مشخص نمودن یک سری از متغیرهای کلان اقتصادی که در میزان درآمدهای مالیاتی و وصول آن‌ها نقش مؤثری دارند، مدل کلان اقتصادی برای سیستم مالیاتی ایران برآورد شود. نتایج حاکی از آنست که به دلیل عدم وجود شاخص بندی مالیاتی در مقابل ساختار تورم اقتصاد ایران قسمت قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی به زیان مالیاتی تبدیل می‌شود؛ که این عامل در گسترش کسری بودجه دولت نقش اساسی ایفا می‌کند.

حیدری و همکاران (Heidari, 2006)، در مطالعه‌ای با عنوان (اصلاح نظام پرداخت یارانه کالاهای اساسی در ایران با تاکید بر هدفمندی)، با استفاده از ماتریس حسابداری اجتماعی به بررسی آثار اقتصادی (تورمی)، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی هدفمندسازی یارانه‌ها در قالب چهار سناریو به این شرح پرداخته‌اند. بیشترین افزایش قیمت در بخش صنعت مشاهده می‌شود. آثار بازخوردی موجب افزایش 66/131، 62/557 و 60/276 درصدی شاخص قیمت قند و شکر، آرد و فرآورده‌های آن و روغن‌های خوراکی می‌شود. افزایش شاخص قیمت عوامل نیز در دامنه 8/6، 6/2 درصد نوسان دارند. شاخص هزینه زندگی خانوارها نیز به‌طور متوسط 6/6 درصد افزایش می‌یابد که در این صورت نیز افزایش شاخص هزینه زندگی خانوارهای روستایی بیش از خانوارهای شهری است.

وطن دوست (Vatan doost, 2008)، در پایان نامه خود با عنوان (بررسی عوامل مؤثر بر وصول مالیات بر درآمد مشاغل در شهرستان نکا)، سعی کرده است، تا با بررسی عوامل مؤثر بر وصول مالیات مشاغل در شهرستان نکا ضمن شناسایی نقاط ضعف و قوت به کارآمدی هرچه بیشتر نظام مالیاتی کشور کمک نمایند. جامعه مورد نظر در تحقیق شامل اصناف و کسبه‌های شهرستان نکا می‌باشد روشی که برای یافتن پاسخ در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته، روش توصیفی پیمایشی بوده که در پی کشف عقاید، افکار و ادراکات و ترجیح‌های مؤدیان مالیاتی از طریق پرسشنامه بکار برده شده است. نتایج تحقیق نشان داد همه موارد متغیرهای تحقیق " نبود تبعیض بین مؤدیان، سادگی قوانین مالیاتی، طرح خود اظهاری، جرائم مالیاتی و بالابودن سطح ارائه کالاها و خدمات دولت" مورد تأیید قرار گرفتند و به‌عنوان عوامل مؤثر در وصول مالیات بر درآمد مشاغل شهرستان نکا معرفی شدند.

اکبری و جمشیدی (Akbari and Jamshidi, 2010)، در مقاله‌ای تحت عنوان (تحلیل تأثیر هدفمند کردن یارانه‌ها بر درآمد و هزینه کلان شهرها)، آثار هدفمندی یارانه‌ها را قبل از اجرای آن مورد بررسی قرار داده و با بررسی نتایج واقعی اطلاعات مربوط به 5 ماه سال 90 به بررسی میزان تأثیر هدفمند کردن یارانه‌ها بر درآمد و هزینه شهرداری اصفهان پس از اجرای قانون از دیدگاه مدیران و کارشناسان کلان شهر اصفهان پرداخته‌اند، روش مورد استفاده در این تحقیق نگرش سنجی با استفاده از ابزار پرسشنامه بوده است. نتایج واقعی به دست آمده درباره تأثیر هدفمندسازی یارانه‌ها بر هزینه و درآمدهای شهرداری تا حد زیادی منطبق بر پیش‌بینی‌های صورت گرفته پیش از هدفمندسازی یارانه بوده است. درآمدهای شهرداری از محل عوارض ساختمان، با وقفه از هدفمندسازی تأثیر گرفته‌اند. درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده برای شهرداری اصفهان مطابق با پیش‌بینی افزایش یافته است. هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم شهرداری پس از هدفمندسازی یارانه‌ها منطبق بر پیش‌بینی افزایش یافته است.

زورار پرمه و همکاران (Zorar parneh, 2011)، در مقاله‌ای با عنوان (برآورد اثرات طرح تحول هدفمندسازی یارانه حامل‌های انرژی بر سطح قیمت کالاها و خدمات)، با استفاده از ماتریس حسابداری اجتماعی به تأثیر اصلاح قیمت یارانه انرژی بر اقتصاد ایران پرداخته‌اند، نتایج سناریوهای مورد بررسی افزایش قیمت حامل‌های انرژی نشان داد که شاخص قیمت‌ها به میزان 36/8 درصد افزایش پیدا خواهد کرد.

عریانی و صبوری دیلمی (Zorar parneh,2011)، در مقاله‌ای با عنوان (اصلاح نظام مالیاتی با نگاهی به طرح تحول اقتصادی) با توجه به وجود مشکلاتی، همچون سهم اندک درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی و تأمین هزینه‌های دولت، بالا بودن نسبت هزینه‌های جمع‌آوری به نسبت درآمدهای وصولی، بالا بودن میزان فرارهای مالیاتی، ناهمسویی یا عدم استفاده از اهرم مالیات برای کنترل اقتصاد و...، که سبب شده تا اصلاح نظام مالیاتی کشور بعنوان یکی از محورهای طرح تحول اقتصادی مطرح گردد، نوشتاری را با هدف بررسی الزامات نظام مالیاتی کشور، در هشت بخش تدوین کرده‌اند. بخش اول، به بررسی عملکرد برخی متغیرهای کلان اقتصادی اشاره دارد. بخش دوم، به ضرورت مواجهه با تنگناهای اقتصادی می‌پردازد. در بخش سوم، محورهای اصلی طرح تحول اقتصادی مورد بررسی قرار می‌گیرد. بخش چهارم، به بررسی اهمیت و اهداف نظام مالیاتی اختصاص یافته است. در بخش پنجم، ترکیب درآمدهای مالیاتی دولت ارائه می‌شود. بخش ششم، به بیان واقعیات آماری نظام مالیاتی می‌پردازد. بخش هفتم، مشکلات پیش روی نظام فعلی و ریشه‌های آن را به تصویر می‌کشاند و راهکارهایی برای این مشکلات بیان می‌شود. در نهایت، مطالعه با ارائه جمع‌بندی و نتیجه‌گیری در بخش هشتم خاتمه می‌یابد.

یاوری و نصیری مقدم (Yavari and Nasir Aghdam,2010)، در مقاله‌ای با عنوان (آثار هدفمندسازی یارانه‌ها بر نظام مالیه شهرداری‌ها)، به دنبال ارزیابی آثار هدفمندی یارانه بر مالیه عمومی شهرداری تهران بوده‌اند، در این مقاله بر دو مسیر اصلی درآمدها و هزینه‌ها تمرکز شده است، بر طبق اجرای این قانون، درآمد ساخت و ساز را به میزان 5/5 هزار میلیارد ریال (حدود 550 میلیون دلار) با فرض ثبات سایر شرایط کاهش می‌دهد. درآمد شهرداری از بابت مالیات بر ارزش افزوده 1/4 هزار میلیارد ریال افزایش می‌یابد و در صورت تعمیم نتایج به کل اقلام هزینه‌ای و درآمدی شهرداری تهران، اثر هزینه‌ای هدفمندسازی یارانه‌ها بالغ بر 23/6 هزار میلیارد ریال (حدود 2/4 میلیارد دلار) خواهد شد. این رقم بالغ بر 32/17 درصد از کل بودجه شهرداری تهران و 44/3 درصد از بودجه نقدی آن خواهد بود.

4. مدل تحقیق

در جهت رسیدن به اهداف تحقیق، فرضیه زیر بیان می‌شود:

فرضیه: هدفمندی سازی یارانه‌ها میزان وصولی یکی از گونه‌های اصلی مالیاتی (مالیات بر درآمد) را به صورت مستقیم یا غیر مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهد.
 برای بررسی این فرضیه، ابتدا متغیرهای اثر گذار بر میزان وصول مالیات بر درآمد را بررسی خواهیم کرد.

1-4. جامعه آماری، متغیرهای تحقیق و روش تحقیق

جامعه آماری این تحقیق شامل افراد مطلع و صاحب نظر در مورد عوامل اثر گذار بر درآمدهای مالیاتی هستند که شامل کارشناسان و متخصصین سازمان امور مالیاتی در حوزه‌های مالیاتی می‌باشند؛ از آنجا که به دلیل مسائلی مانند در دسترس نبودن برخی از واحدهای جامعه، وقت گیر بودن، افزایش هزینه، کاهش دقت و... نمی‌توان کل جامعه را مورد بررسی قرار داد، ناگزیر در این تحقیق از نمونه به جای کل جامعه استفاده شد. نمونه آماری شامل 28 نفر بود که پس از جمع آوری پرسشنامه‌ها، تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار spss صورت گرفت. روش انتخاب نمونه نیز، شیوه نمونه‌گیری تصادفی می‌باشد.

با در نظر گرفتن این که متغیر مورد ارزیابی در این تحقیق براساس یک مقیاس فاصله‌ای اندازه‌گیری می‌شود، می‌توان از روابط زیر برای تعیین حجم نمونه استفاده نمود:

$$n_o = \left(\frac{z}{r} \cdot \frac{S}{\bar{Y}_N} \right)^2 \quad (1)$$

$$n = \frac{n_o}{1 + n_o / N} \quad (2)$$

که در این روابط حد بالای خطای نسبی است که از قبل تعیین می‌شود، تعداد افراد جامعه، و پارامترهای جامعه‌اند (ضریب خطای و ضریب اطمینان 99 درصد. حجم نمونه لازم برای هر گروه از جامعه آماری به شرح جدول زیر به دست آمد.

جدول 1- حجم جامعه و نمونه

حجم نمونه نهایی	برآورد پارامتر از نمونه مقدماتی		حجم جامعه	گروه
	انحراف معیار	میانگین		
28	0/92	3/14	35	مالیات بر درآمد

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

سنجش میزان اثرگذاری متغیرها بر درآمدهای مالیاتی، در چهار دسته (متغیرهای کلان اقتصادی، متغیرهای رفتاری مؤدیانی، متغیرهای سازمانی و متغیرهای قانونی) تقسیم شده‌اند و 29 متغیر استخراج گردیده‌اند (متغیرهای به دست آمده را می‌توان در 2 دسته تقسیم بندی کرد: دسته اول متغیرهای واسطی که از هدفمندسازی اثر پذیرفته و بر میزان تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی اثر می‌گذارند؛ دسته دوم متغیرهای برونزای مدل که بر درآمدهای مالیاتی اثر گذارند اما لزوماً از هدفمندسازی تأثیر نگرفته و یا نمی‌گیرند). تأثیر متغیرهای مستقل شناسایی شده بر متغیر وابسته (میزان مالیات بر درآمد) مورد پرسش قرار گرفته شده است.

جدول 2- شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر ترکیب مالیاتی استان

دسته بندی متغیر	روش کشف نحوه اثرپذیری مالیات	متغیر واسط (تأثیرپذیر از هدفمندسازی) یارانه‌ها/ اثرگذار بر مالیات‌های وصولی)	تأثیرپذیری از هدفمندسازی	روش و اسناد	ردیف	متغیرها با بیشترین تأکید
کلان اقتصادی	پیمایشی	کاهش میزان صادرات (ناشی از عدم رقابت پذیری کالاهای ایران در سطح بین الملل و ...)	√	اسنادی	1	
کلان اقتصادی	پیمایشی	افزایش میزان واردات	√	اسنادی	2	
کلان اقتصادی	پیمایشی	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	√	اسنادی	3	
کلان اقتصادی	اسنادی - پیمایشی	افزایش سطح عمومی قیمت‌ها (تورم ناشی از افزایش هزینه‌های تولید، افزایش انتظارات تورمی، کاهش تولید و ...)	√	اسنادی - پیمایشی	4	*
کلان اقتصادی	اسنادی - پیمایشی	کسری بودجه (افزایش بدهی‌های دولت، انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	√	اسنادی	5	
کلان اقتصادی	پیمایشی	توزیع مجدد درآمدها (افزایش عدالت اجتماعی)	√	اسنادی - پیمایشی	6	
کلان اقتصادی	اسنادی - پیمایشی	افزایش نرخ ارز	√	اسنادی - پیمایشی	7	
کلان اقتصادی	پیمایشی	عدم ثبات اقتصادی	-	پیمایشی	8	*
کلان اقتصادی	پیمایشی	عوامل سیاسی در عرصه داخلی و عرصه	-	پیمایشی	9	

اقتصادی		بین‌المللی (مانند تحریم‌ها)				
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	کاهش درآمدهای حاصل از فروش	√	اسنادی	10	
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	افزایش هزینه‌ها (بهای نهاده‌های تولید و هزینه‌های مربوط به توزیع)	√	اسنادی - پیمایشی	11	
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	روی آوردن به مشاغل و فعالیت‌های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	√	اسنادی پیمایشی	12	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی پیمایشی	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	-	اسنادی- پیمایشی	13	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی- پیمایشی	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان (ناشی از عدم پایبندی دولت به تعهدات در قبال تولیدکنندگان، عدم اطلاع از نحوه هزینه شدن مالیات‌ها، عدم رعایت عدالت افقی و عمودی میان مؤدیان، عدم اعتماد مؤدی به تشخیص درست مالیات و ...)	-	اسنادی- پیمایشی	14	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی پیمایشی	فرهنگ غلط مالیات ستیزی (اعم از عدم تبلیغ و حمایت توسط نهادهای مذهبی و تعصب مذهبی)	-	اسنادی پیمایشی	15	*
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص (کتمان اطلاعات و حسابسازی، کاهش تقارن اطلاعات، عدم ابراز مالیات بر ارزش افزوده توسط فعالان اقتصادی)	√	اسنادی پیمایشی	16	*
سازمانی	اسنادی پیمایشی	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه‌های تمکین و تشویق خود اظهاری)	-	اسنادی پیمایشی	17	*
سازمانی	اسنادی- پیمایشی	کمبود نیروی انسانی متخصص (حجم بالای پرونده‌های مالیاتی در حوزه‌های مالیاتی)	-	اسنادی- پیمایشی	18	*
سازمانی	پیمایشی	عدم شفافیت اطلاعات (محدودیت در دسترسی به اطلاعات مؤدیان مانند حساب بانکی، دارایی‌های ثبتی اشخاص، ثبت شرکت‌ها، میزان دقیق فروش، عدم تجمیع اطلاعات مؤدیان در قالب بانک اطلاعاتی جامع، عدم ارائه دفاتر مالی حسابرسی شده، عدم ثبت کلیه معاملات بر اساس کد اقتصادی)	-	اسنادی- پیمایشی	19	*
سازمانی	اسنادی- پیمایشی	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول (اعم از سیستم اظهارنامه الکترونیکی، ایجاد و توسعه	-	اسنادی پیمایشی	20	*

		پیشخوان دولت، استفاده از روش های پرداخت POS(الکترونیک مانند دستگاه				
سازمانی	پیمایشی	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان (اعم از اطلاع رسانی قوانین و بخشنامه ها، تبلیغات و ...)	-	پیمایشی	21	*
سازمانی	پیمایشی	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	-	پیمایشی	22	*
سازمانی	پیمایشی	ویژگی های سازمانی (تمرکزگرایی در سازمان - عدم شایسته سالاری در سازمان - بروکراسی (طولانی بودن فرایند اخذ مالیات)، عدم وجود آموزش مناسب برای ممیزان، عدم تکریم ارباب رجوع، عدم نظارت دقیق بر وصول مالیات، سازمان) T اضعف سیستم	-	پیمایشی	23	
سازمانی	پیمایشی	عملکرد نامناسب ممیزان مالیاتی (مانند استفاده از آمار نادرست و غیر واقعی در هنگام تشخیص، ضعف در کارشناسی، فساد و نادرستی میان مأموران مالیاتی و ...)	-	پیمایشی	24	
قانونی	اسنادی پیمایشی	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه ها و دستورالعمل ها (من جمله عدم شفافیت قانون و قرائت های مختلف از قانون، ضعف مکانیزم های تشویقی و تنبیهی مؤدیان و مأموران مالیاتی، عدم وجود ضمانت اجرا برای برخی قوانین، خلاء های قانونی (مانند مالیات بر منازل خالی، بر ثروت، بر جمع درآمدها، عدم شمول همه اشخاص، کالاها و خدمات)	-	اسنادی پیمایشی	25	*
قانونی	پیمایشی	وجود معافیت های قانونی گسترده (مانند معافیت آستان قدس رضوی، معافیت افزایش سرمایه، معافیت های موازی با ق.م.م، منافذ قانونی برای گریز مالیاتی (مانند مواد 132 و 138 ق.م.م))	-	پیمایشی	26	*
قانونی	پیمایشی	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	-	اسنادی - پیمایشی	27	*
قانونی	پیمایشی	روش تشخیص علی الرأس	-	پیمایشی	28	
قانونی	اسنادی - پیمایشی	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و)	-	اسنادی پیمایشی	29	*

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق (مطالعات اسنادی و پیمایشی)

پرسشنامه‌ای تهیه و بر حسب موارد مورد سنجش، در سطح ادارات مالیات در سطح شهر مشهد، توزیع گردید.

پرسشنامه، اثرگذاری عوامل مختلف بر میزان مالیات بر درآمد (شامل درآمد اشخاص حقیقی، درآمد مشاغل و درآمد مستغلات)، را مورد پرسش قرار می‌دهد.

روایی پرسشنامه

مقصود از روایی این است که ابزار تهیه شده تا چه حدی مفهوم خاص مورد نظر را اندازه می‌گیرد (Sakaran, 2001). روایی پرسشنامه مورد استفاده در تحقیق با توجه به استفاده از مبانی نظری و نظر کارشناسان، ناظرین و مشاورین، مورد تأیید قرار گرفته است.

پایایی پرسشنامه

برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ لازم است که ابتدا واریانس نمره‌های هر زیرمجموعه پرسش‌های پرسشنامه و سپس واریانس کل محاسبه شود. سپس با قرار دادن آن‌ها در فرمول زیر مقدار ضریب آلفای کرونباخ به دست می‌آید:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \cdot \left(1 - \sum \frac{s_j^2}{s^2}\right)$$

که در آن تعداد k زیرمجموعه‌های پرسشنامه یا سؤالات پرسشنامه است؛ s_j^2 واریانس سؤال k ام است و s^2 واریانس کل می‌باشد. بنابراین آلفای کرونباخ میزان همبستگی مثبت اعضای یک مجموعه را با هم منعکس می‌کند.

جدول 3- ضریب کرونباخ

ضریب آلفای کرونباخ	پرسشنامه
0/818	مالیات بر درآمد

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

2-4. پرسشنامه: سنجش میزان اثرگذاری عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در بخش مالیات بر درآمد (شامل درآمد اشخاص حقیقی، درآمد مشاغل و درآمد مستغلات) در بررسی این فرضیه، برای آشنایی با چگونگی پاسخ‌های ارائه شده به سؤالات پرسشنامه و آزمون معنی‌داری هر یک از آن‌ها، ابتدا با استفاده از جداول فراوانی به بررسی پاسخ‌ها می‌پردازیم و

سپس با استفاده از آزمون معنی داری t - استودنت به بررسی میانگین پاسخها پرداخته می شود تا در مورد دیدگاه پاسخگویان در مورد هر سؤال نتیجه روشنی حاصل گردد.

در جدول 4 نتایج بررسی درصد فراوانی پاسخهای ارائه شده به سؤالات متغیر مستقل (مالیات بر درآمد) گزارش گردیده است.

جدول 4- درصد فراوانی پاسخهای ارائه شده-متغیر مالیات بر درآمد (درصد)

ردیف	عامل	بسیار افزایش می دهد	افزایش می دهد	تغییر نمی - دهد	کاهش می دهد	بسیار کاهش می دهد
1	کاهش میزان صادرات	3/6	7/1	35/7	53/6	.
2	افزایش میزان واردات	7/4	40/7	18/5	29/6	3/7
3	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	.	7/4	3/7	63	25/9
4	افزایش سطح عمومی قیمت ها	7/7	38/5	19/2	26/9	7/7
5	کسری بودجه (افزایش بدهی های دولت و انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	17/9	28/6	17/9	28/6	7/1
6	توزیع مجدد درآمدها	7/7	57/7	19/2	11/5	3/8
7	عدم ثبات اقتصادی	10/7	14/3	10/7	46/4	17/9
8	افزایش نرخ ارز	11/5	15/4	15/4	42/3	15/4
9	تحریم های بین المللی	10/7	14/3	10/7	39/3	25
10	کاهش درآمدهای حاصل از فروش (توسط بنگاه های اقتصادی)	10/7	3/6	7/1	57/1	21/4
11	افزایش هزینه ها (بهای نهاده های تولید و هزینه های مربوط به توزیع)	7/1	10/7	10/7	53/6	17/9
12	روی آوردن به مشاغل و فعالیت های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	3/6	21/4	17/9	42/9	14/3
13	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	3/6	32/1	17/9	46/4	.
14	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان	.	11/1	11/1	59/3	18/5
15	فرهنگ غلط مالیات ستیزی	.	11/1	11/1	55/6	22/2
16	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص	.	.	7/7	61/5	30/8

17	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه‌های تمکین و تشویق خود اظهاری)	21/4	50	17/9	10/7	.
18	کمبود نیروی انسانی متخصص	.	.	14/3	60/7	25
19	عدم شفافیت و تجمیع اطلاعات مؤدیان	.	3/6	10/7	71/4	14/3
20	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول	17/9	71/4	3/6	7/1	.
21	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان	.	11/1	29/6	59/3	.
22	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	.	3/7	.	70/7	25/9
23	ویژگی‌های سازمانی	.	11/1	.	74/1	14/8
24	عملکرد نامناسب میزان مالیاتی	.	3/8	11/5	69/2	15/4
25	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها	.	3/8	7/7	57/7	3/8
26	وجود معافیت‌های قانونی گسترده	.	3/6	7/1	53/6	35/7
27	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	.	3/6	17/9	46/4	32/1
28	روش تشخیص علی الرأس	3/6	39/3	21/4	32/1	3/6
29	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و ...)	17/9	64/3	10/7	7/1	.

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج جدول 4 می‌توان چگونگی پاسخ‌های داده شده به هر یک از سؤالات متغیر مستقل پرسشنامه مالیات بر درآمد را ملاحظه و مورد بررسی قرار داد. برای مثال نزدیک به 90% از پاسخگویان معتقد بوده‌اند که مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول باعث افزایش مالیات بر درآمدها خواهد شد و در مقابل حدود 90% پاسخگویان به این موضع اعتقاد داشته‌اند که کاهش تولید می‌تواند باعث کاهش مالیات بر درآمدها گردد.

اگر چه نتایج ارائه شده در جدول درصد فراوانی پاسخ‌ها تا حد زیادی دیدگاه پاسخگویان را راجع به عوامل مؤثر بر تغییرات مالیات بر درآمد مشخص می‌کند اما به‌طور جامع نمی‌توان در مورد هر یک از آن‌ها اظهار نظر نمود. بدین منظور با استفاده از آزمون t- استودنت به بررسی پاسخ‌های ارائه شده پرداخته شده است که نتایج آن را می‌توان در جدول 5 ملاحظه نمود.

جدول 5- نتایج آزمون t- استودنت (متغیرهای مستقل مالیات بر درآمد)

ردیف	عامل	میانگین	انحراف معیار	آماره -t استودنت	P-value	نتیجه آزمون: مالیات بر درآمد ... را
1	کاهش میزان صادرات	2/66	0/786	-2/645	0/013	کاهش می دهد
2	افزایش میزان واردات	3/19	1/075	0/895	0/379	تغییر نمی دهد
3	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	1/93	0/781	-7/148	*	کاهش می دهد
4	افزایش سطح عمومی قیمت ها	3/12	1/143	0/515	0/611	تغییر نمی دهد
5	کسری بودجه (افزایش بدهی های دولت و انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	3/21	1/258	0/902	0/375	تغییر نمی دهد
6	توزیع مجدد درآمدها	3/54	0/948	-1/948	0/062	افزایش می دهد
7	عدم ثبات اقتصادی	2/54	1/261	-1/575	0/124	تغییر نمی دهد
8	افزایش نرخ ارز	2/65	1/263	-1/397	0/175	تغییر نمی دهد
9	تحریم های بین المللی	2/46	1/319	-2/149	0/41	کاهش می دهد
10	کاهش درآمدهای حاصل از فروش (توسط بنگاه های اقتصادی)	2/25	1/175	-3/379	0/002	کاهش می دهد
11	افزایش هزینه ها (بهای نهاده های تولید و هزینه های مربوط به توزیع)	2/36	1/129	-3/012	0/006	کاهش می دهد
12	روی آوردن به مشاغل و فعالیت های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	2/57	1/103	-2/056	0/050	کاهش می دهد
13	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	2/93	0/979	-0/386	0/702	تغییر نمی دهد
14	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان	2/15	0/864	-5/181	*	کاهش می دهد
15	فرهنگ غلط مالیات ستیزی	2/11	0/892	5/181	*	کاهش می دهد
16	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص	1/77	0/587	-10/690	*	کاهش می دهد
17	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه های تمکین و تشویق خود اظهاری)	3/82	0/905	4/804	*	افزایش می دهد
18	کمبود نیروی انسانی متخصص	1/89	0/629	-9/316	*	کاهش می دهد
19	عدم شفافیت و تجمیع اطلاعات مؤدیان	2/04	0/637	-8/007	*	کاهش می دهد
20	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول	4	0/720	7/348	*	افزایش می دهد
21	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان	2/52	0/700	-3/573	0/001	کاهش می دهد
22	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	1/81	0/622	-9/894	*	کاهش می دهد
23	ویژگی های سازمانی	2/07	0/781	-6/162	*	کاهش می دهد
24	عملکرد نامناسب ممیزان مالیاتی	2/04	0/662	-7/404	*	کاهش می دهد
25	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه ها و دستورالعمل ها	1/85	0/732	-8/041	*	کاهش می دهد

کاهش می‌دهد	*	-8/704	0/783	1/79	وجود معافیت‌های قانونی گسترده	26
کاهش می‌دهد	*	-6/971	0/813	1/93	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	27
تغییر نمی‌دهد	0/713	0/372	1/016	3/07	روش تشخیص علی الرأس	28
افزایش می‌دهد	*	6/412	0/766	3/93	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و ...)	29

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج جدول 5 می‌توان ضمن بررسی دیدگاه پاسخگویان در مورد چگونگی اثرگذاری عوامل مختلف بر تغییرات مالیات بر درآمد، میزان تأثیرگذاری آن‌ها را نیز بر اساس میانگین به دست آمده برای هر عامل مورد بررسی و توجه قرار داد. برای مثال می‌توان گفت: پاسخگویان مهم‌ترین عامل را در افزایش میزان مالیات بر درآمدها عواملی همچون مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول و معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند مجموع درآمد) و همچنین ساده سازی نظام مالی و توزیع مجدد درآمدها معرفی کرده‌اند و در مقابل عواملی همچون عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص، وجود معافیت‌های قانونی گسترده، عدم حمایت مالی و قضایی از کارکنان سازمان و عدم شفافیت و جمع‌آوری اطلاعات مؤدیان را مهم‌ترین عوامل در کاهش میزان مالیات بر درآمدها اعلام کرده‌اند. عواملی که از سوی پاسخگویان باعث تغییر چشمگیری در میزان مالیات بر درآمدها نمی‌شود نیز شامل موارد ذیل است:

- افزایش میزان واردات
- افزایش سطح عمومی قیمت‌ها
- کسری بودجه
- عدم ثبات اقتصادی
- افزایش نرخ ارز
- وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف
- روش تشخیص علی الرأس

عوامل فوق از شاخص 3 آنقدر بزرگ‌تر و یا کوچک‌تر نبوده‌اند که بتوانند از لحاظ آماری اختلاف معنی‌داری با این شاخص داشته باشند و از دیدگاه پاسخگویان باعث کاهش و یا افزایش متغیر پاسخ گردند.

پس از بررسی دیدگاه پاسخگویان در مورد سؤالات مرتبط با متغیرهای مستقل با استفاده از جداول درصد فراوانی و آمار توصیفی و آزمون میانگین هر سؤال، در این قسمت به بررسی اثر همزمان متغیرهای به دست آمده از این سؤالات پرداخته می‌شود برای انجام تحلیل مسیر، ابتدا بین متغیر وابسته (مالیات بر درآمد) و متغیرهای مستقل یک مدل رگرسیون با استفاده از روش گام به گام برازش می‌دهیم و برای رسم نمودار تحلیل مسیر از برآورد پارامترهای استاندارد شده معنی‌دار استفاده خواهیم کرد. نتایج آنالیز واریانس و برآورد ضرایب متغیرهای مستقل در جدول 5 گزارش شده است.

جدول 5- برآورد ضرایب مدل رگرسیون گام به گام بین متغیرهای مستقل و متغیر مالیات بر درآمد

متغیر	برآورد پارامتر استاندارد	آماره آزمون	P-value
متغیرهای قانونی	-0/599	-3/592	0/002

P-value = 0/02

$R^2 = 0/36$

F = 12/902

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

مقدار احتمال (P-value) رگرسیون از سطح آزمون 0/05 کوچک‌تر است لذا مشخص می‌شود که ترکیب خطی متغیر مستقل باقیمانده در مدل رگرسیون مرحله‌ای به شیوه معنی‌داری قادر به تبیین و پیش‌بینی تغییرات متغیر وابسته است و اگر چه تنها یک متغیر در مدل باقیمانده است اما برازش مدل رگرسیونی به متغیرهای تحقیق معنی‌دار بوده و متغیر قانونی توانسته است تا 36% از تغییرات متغیر پاسخ را تبیین کند و با توجه به اینکه P-value ضریب این متغیر مستقل کوچک‌تر از سطح آزمون 0/05 است؛ لذا وجود آن در مدل الزامی است.

این موضوع نیز آشکار است که به دلیل وجود تنها یک متغیر در مدل رگرسیونی هیچ‌گونه رابطه غیر مستقیمی نیز بین متغیر مستقل و وابسته وجود ندارد و لذا با اطلاعات موجود می‌توان نمودار تحلیل مسیر را رسم کرد.

تحلیل مسیر متغیرهای مورد بررسی در این سؤال تحقیق را می‌توان در شکل 1 ملاحظه نمود.



شکل 1- تحلیل مسیر متغیرهای تحقیق (مالیات بر درآمد)

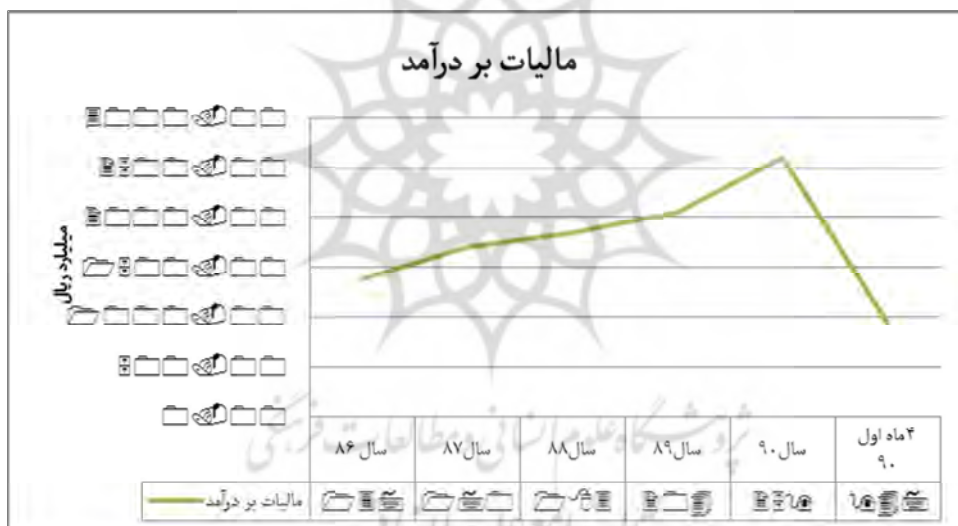
اثر کلی (به تفکیک میزان اثر مستقیم و غیر مستقیم) متغیرهای مستقل این سؤال تحقیق در جدول 7 گزارش گردیده است که میزان تأثیر متغیرهای مدل را می توان با توجه به نتایج آن مورد بررسی قرار داد.

جدول 7- اثر متغیرهای مستقل (ضرایب مسیر) بر متغیر وابسته (متغیر مالیات بر درآمد)

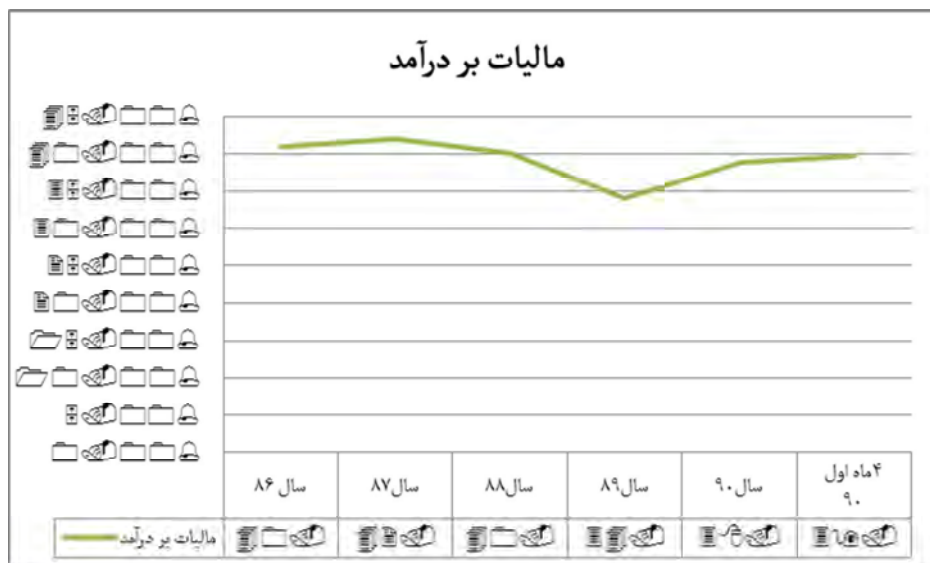
اثر			متغیر
کل	غیر مستقیم	مستقیم	
-0/559	---	-0/559	متغیرهای قانونی

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

متغیرهای قانونی تنها دسته متغیری است که در مدل باقیمانده است و اثر مستقیم بر متغیر مالیات بر درآمد دارد؛ به عبارت دیگر از دیدگاه پاسخگویان به پرسشنامه تحقیق، عواملی همچون ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، وجود معافیت‌های قانونی گسترده، عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده و روش تشخیص علی‌الرأس باعث کاهش مالیات بر درآمد می‌گردند.



نمودار 1- مالیات بر درآمد



نمودار ۲- سهم درآمدهای مالیات بر درآمد از کل درآمدهای وصولی

نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

3-4. بررسی روند درآمدهای مالیاتی پس از اجرای قانون هدفمندی یارانه-ها (مقادیر مطلق وصولی) مالیات بر درآمد:

مقادیر وصولی مالیات بر درآمد در طول دوره مورد بررسی از روندی صعودی برخوردار است. این میزان از 1375/37 میلیارد ریال در سال 1386 به 2598/89 میلیارد ریال در سال 1390 رسیده است که بیشترین مقدار آن مربوط به تیرماه 1390 (328/46 میلیارد ریال) است که به علت افزایش شدید مالیات حقوق بخش عمومی اتفاق افتاده است (مقدار مالیات بر درآمد در سال 1389- سال اعمال قانون هدفمندی سازی یارانه‌ها- به مبلغ 2045/74 میلیارد ریال رسیده است). مالیات بر درآمد در طول بازه مورد بررسی در تیرماه هر سال با افزایش، در مرداد با کاهش و در شهریور مجدداً با افزایش همراه بوده است.

5- جمع بندی و نتیجه گیری

طبق نتایج تحقیق، عوامل اثرگذار بر سطح وصول مالیات بر درآمد به شکل زیر شناسایی

گردید:

جدول 8- عوامل اثرگذار بر سطح وصول مالیات بر درآمد

نتایج رگرسیون گام به گام			نتایج رگرسیون تک متغیره		
ضرایب	متغیرهای درونزای اثرگذار**	ضرایب	متغیرهای برونزای اثرگذار*	مهم‌ترین عوامل در افزایش مالیات	مهم‌ترین عوامل در کاهش مالیات
		-0/559	متغیرهای قانونی	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص
				معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند مجموع درآمد)	وجود معافیت‌های قانونی گسترده
				ساده سازی نظام مالی	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان
				توزیع مجدد درآمدها	عدم شفافیت و تجمیع اطلاعات مؤدیان

* متغیرهای برونزا، متغیرهایی هستند که بدون اثرپذیری از هدفمندسازی بر مالیات‌ها اثر می‌گذارند.

** متغیرهای درونزا، متغیرهایی هستند که از هدفمندسازی اثر پذیرفته و بر مالیات‌ها اثر می‌گذارند.

نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

مطابق نتایج مهم‌ترین عامل اثرگذار بر میزان مالیات بر درآمد، که بزرگ‌ترین اثر مستقیم و اثر کل بر میزان مالیات بر درآمد را داراست، متغیرهای قانونی بوده‌اند. این نکته حائز اهمیت و جالب توجه است که هیچ‌یک از متغیرهای درونزا، در رگرسیون گام به گام معنادار نبوده‌اند. طبق دسته بندی متغیرها، متغیرهای قانونی شامل ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها (از جمله عدم شفافیت قانون و قرائت‌های مختلف از قانون، ضعف مکانیزم‌های تشویقی و تنبیهی مؤدیان و مأموران مالیاتی، عدم وجود ضمانت اجرا برای برخی قوانین، خلاء های قانونی (مانند مالیات بر منازل خالی، بر جمع درآمدها، عدم شمول همه اشخاص، کالاها و خدمات)، عدم تناسب درصد مالیات با نوع کالا)، وجود معافیت‌های قانونی گسترده (مانند معافیت‌های موازی با ق.م.م، منافذ قانونی برای گریز مالیاتی (مانند مواد 132 و 138 ق.م.م.))، عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده و روش تشخیص علی‌الرأس می‌باشد. طبق نتایج یک درصد تغییر در این عوامل منجر به 0,599 درصد کاهش در میزان مالیات بر درآمد خواهد شد.

با بررسی نتایج رگرسیون تک متغیره در کنار رگرسیون گام به گام، ملاحظه می‌شود که در مورد ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، این اثر منفی بر مالیات بر درآمد می‌تواند از مجرای خلاء قانونی (مانند عدم وضع مالیات بر منازل خالی و مالیات بر جمع درآمدها و عدم شمول همه اشخاص) و معافیت‌های قانونی گسترده باشد.

در یک دیدگاه، معافیت مالیاتی به هیچ وجه توصیه نمی‌شود، بلکه دولت‌ها می‌بایست به منظور یاری رساندن به تولید کنندگان و فعالان اقتصادی از اعتبارهای مالیاتی استفاده کنند و دلیل این امر شفاف بودن وضعیت‌ها در اعتبار مالیاتی است؛ درحالی که در مورد معافیت‌ها امکان فرار و تخلف مالی زیاد است. معافیت مالیاتی عموماً به منظور حمایت از توسعه مناطقی خاص، فعالیت‌های اقتصادی ویژه و یا به منظور کمک به قشری خاص اعطا می‌شود که در اقسام مختلف موضوعی، مدتی و ... طبقه بندی می‌شود. مهم‌ترین معافیت مالیاتی در ایران معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، واحدهای تولیدی - معدنی، معافیت‌های مالیاتی مناطق ویژه و محروم، معافیت مالیات صادرات غیر نفتی، معافیت مالیاتی در آمد و حقوق، معافیت فرهنگی مانند مدارس و دانشگاه‌های غیر انتفاعی و معافیت برخی نهادهای عمومی غیر دولتی می‌باشد. بدیهی است معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوانی که مطرح شود موجب تقلیل میزان مالیات‌های وصولی می‌گردد و اگر بخشی بی مورد حذف گردد موجب تبعیض می‌گردد. یکی از اشکالات معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور، عدم شفافیت و صراحت قوانین است و از طرف دیگر قوانین مالیاتی در یک قانون واحد جمع نشده و یک مرجع قانونی مشخص در این خصوص تصمیم‌گیری نمی‌کند.

References

- [1] Asadi Mehmandoost, E. (2009). "The necessity and how to modify consumption patterns and production of oil subsidies and its inflationary impact assessment", Journal of Energy Economics Studies, Year VI, No. 20(In Persian)
- [2] Akbar, Allah's blessings, Mvdm Jamshidi, H. (2011). "The impact of subsidies on the income and expenditure of large cities, identify processes and the impacts of subsidies (the case of Metropolis)." Journal of urban planning and management, year IX, Issue 27(In Persian)
- [3] Department of Commerce Bureau of Economic Research. (2008). "commodity subsidies" (In Persian)
- [4] Fetini. Habib & Rabert Bacon. (1999). "Economics Aspect of increasing Energy prices to Broder prices in Iran" Document of World Bank.

- [5] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2010). "Operational strategies for administrative reform in tax systems Khorasan", Client: Province Administrative Staff development(In Persian)
- [6] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2010). "Strategies to increase tax revenue Khorasan", Client: Management and Planning Organization of Khorasan(In Persian)
- [7] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2002). "New sources of income Province", the province's economy and finance(In Persian)
- [8] Grant Richardson. (2008). "The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17, 67-78.
- [9] Hope, Einer and Balbir, sing. (1995). "Energy price increases in developing countries", The world Bank policy Research Department public Economic Division.
- [10] Heidari, Khalil et al. (2006). "commodity subsidies reform in Iran, with an emphasis on objectivity" Publisher: Tehran, Institute for Trade Studies and Research(In Persian)
- [11] James Alm and Benno Torgler. (2006). "Cultural differences and tax moral in the US and Europe", *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246
- [12] Majlis Research Center. (2009). "The impact of energy prices, industrial production and transport costs", Office of Energy, Mining and Industry, code 310, Serial No. 10112(In Persian)
- [13] Reint Gropp and Kristin a Kostial (2000). "The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?" IMF, WP/00/173
- [14] Sadeghi ,Hossein, K. Shehab Mahmoud Lavasani and Baghjry. (2010). "The effects of energy price adjustment of macroeconomic variables using a regression model structural SVAR", *Journal of Economic Modeling Research(In Persian)*
- [15] Skaran, Uma. (2001). "Research Methods in Management", Translated by Saba, M., Shirazi, Mohammad, Tehran, Public Administration Training Centre, First Edition(In Persian)
- [16] Zvrrar parmeh, M., et al. (2011). "Estimating the effects of energy subsidies reform plan, the level of prices of goods and services", *Journal of Business Research*, No. 58(In Persian)
- [17] Yavari, AR, Nasir Aghdam, A. (2010). "Effects of targeted subsidies on municipal finance systems: a case study of Tehran", *Proceedings of the Third Conference on municipal finance*, Sharif University, Tehran Municipality , Tehran(In Persian)
- [18] World bank (2003). "IRAN Medium Term Framework for Transition, Social and Economic Development Group East and North Africa Region", Report No.25848- IRN, April 30, page 66